

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

YVES'A BOTA

przedstawiona w dniu 30 listopada 2017 r.(1)

Sprawa C-580/16

Firma Hans Bühler KG

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny, Austria)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych wewnątrz Unii Europejskiej – Zwolnienie – Dostawa przez podatnika jednego państwa członkowskiego na rzecz nabywcy w innym państwie członkowskim – Sytuacja, w której podatnik wskazuje na fakturze swój numer identyfikacyjny do celów VAT w trzecim państwie członkowskim

1. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 141 lit. c) oraz art. 42 i 265 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(2), w brzmieniu znajdującym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, w związku z art. 41 ust. 1 oraz art. 197 i 263 tej dyrektywy.
2. Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Firma Hans Bühler KG a Finanzamt Graz-Stadt (urzędem podatkowym dla miasta Graz, Austria) o zapłatę podatku od wartości dodanej (VAT) od transakcji zrealizowanych między październikiem 2012 r. a marcem 2013 r.
3. Zmierza on do wyjaśnienia przesłanek wprowadzenia w życie rodzaju upraszczającego opodatkowanie transakcji przebiegających między trzema podatnikami zidentyfikowanymi do celów VAT w trzech różnych państwach członkowskich.
4. W tych szczególnych przypadkach nabywca wewnątrzspółnotowych, określanych zwyczajowo terminem „transakcji trójstronnych” i przedstawianych w formie schematu takiego jak zilustrowany poniżej, towar jest dostarczany przez podatnika A, zidentyfikowanego do celów VAT w państwie członkowskim 1, podatnikowi B, zidentyfikowanemu do celów VAT w państwie członkowskim 2, który następnie dostarcza ten sam towar podatnikowi C, zidentyfikowanemu do celów VAT w państwie członkowskim 3, za co towar zostaje wysłany lub przetransportowany bezpośrednio z państwa członkowskiego 1 do państwa członkowskiego 3.

Państwo członek 2

Podatnik B

Państwo członek 1

Podatnik A

Państwo członek 3

Podatnik C

Obieg przeniesienia własności

Fizyczne przesunięcie towaru

5. Zamierzony cel polega na tym, aby podatnik B był zwolniony z VAT w odniesieniu do nabycia wewnątrzwspólnotowego dokonanego przez niego w państwie członkowskim miejsca zakończenia wysyłki lub transportu towaru, a co za tym idzie, zwolniony z obowiązku identyfikacji do celów VAT (zwanej dalej „identyfikacją VAT”) w tym państwie członkowskim; ponieważ opodatkowaniu w odniesieniu do późniejszej dostawy ma podlegać podatnik C w tym samym państwie członkowskim.

6. Uważam, że jeżeli materialne przesłanki nabycia wewnątrzwspólnotowego są spełnione, to nie można podatnikowi B odmówić korzystania ze środka upraszczającego przewidzianego w art. 141 dyrektywy VAT z tego powodu, że nie musi on zostać zidentyfikowany do celów VAT w państwie członkowskim miejsca rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów lub że informacja podsumowująca dotycząca rozpatrywanych transakcji nie została złożona lub skorygowana w wymaganym terminie.

I. Ramy prawne

A. Prawo Unii

7. Artykuł 40 dyrektywy VAT stanowi:

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

8. Zgodnie z art. 41 owej dyrektywy:

„Bez uszczerbku dla przepisu art. 40 za miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 2 ust. 1 lit. b) pkt (i) uznaje się miejsce na terytorium państwa członkowskiego, które nadało numer identyfikacyjny VAT, pod którym nabywca dokonał takiego

nabycia, chyba że nabywca wykaże, że nabycie to zostało opodatkowane VAT zgodnie z art. 40.

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

9. Artykuł 42 omawianej dyrektywy przewiduje:

„Przepisy art. 41 akapit pierwszy nie mają zastosowania, a wewnętrznotowe nabycie towarów zostaje uznane za opodatkowane VAT zgodnie z art. 40, w przypadku gdy spełnione są następujące warunki:

- a) nabywca wykaże, że dokonał wewnętrznotowego nabycia towarów do celów późniejszej dostawy na terytorium państwa członkowskiego określonego zgodnie z art. 40, w odniesieniu do której odbiorca został wyznaczony jako osoba zobowiązana do zapłaty VAT zgodnie z art. 197;
- b) nabywca wypełni obowiązki dotyczące zgłoszenia informacji podsumowujących przewidziane w art. 265”.

10. Artykuł 141 tej samej dyrektywy stanowi:

„Każde państwo członkowskie podejmuje szczególne środki w celu zapewnienia, aby VAT nie był pobierany od wewnętrznotowych nabywów towarów dokonywanych na jego terytorium na mocy art. 40, w przypadku gdy spełnione są następujące warunki:

- a) nabycia towarów dokonuje podatnik, który nie ma siedziby w danym państwie członkowskim, ale który został zidentyfikowany do celów VAT w innym państwie członkowskim;
- b) nabycie towarów jest dokonywane do celów ich późniejszej dostawy przez podatnika, o którym mowa w lit. a), na terytorium tego samego państwa członkowskiego;
- c) towary nabyte w ten sposób przez podatnika, o którym mowa w lit. a), są bezpośrednio wysyłane lub transportowane z państwa członkowskiego innego niż państwo, w którym został zidentyfikowany do celów VAT, do osoby, na rzecz której ma on dokonać późniejszej dostawy;
- d) osoba, na rzecz której dokonywana jest późniejsza dostawa, jest innym podatnikiem lub osobą prawną niebędącą podatnikiem zidentyfikowaną do celów VAT w tym samym państwie członkowskim;
- e) osoba, o której mowa w lit. d), została uznana zgodnie z art. 197 za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT należnego z tytułu dostawy dokonanej przez podatnika, który nie ma siedziby w państwie członkowskim, w którym podatek jest należny”.

11. Zgodnie z art. 197 dyrektywy VAT:

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

- a) podlegająca opodatkowaniu transakcja jest dostawą towarów dokonaną na warunkach przewidzianych w art. 141;

b) odbiorcą tych towarów jest inny podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, zidentyfikowani do celów VAT na terytorium państwa członkowskiego, w którym dokonywana jest dostawa;

c) faktura wystawiona przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim odbiorcy towarów została sporządzona zgodnie z rozdziałem 3 sekcje 3–5.

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

12. Artykuł 262 tej dyrektywy stanowi:

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

a) nabywców zidentyfikowanych do celów VAT, którym dostarczył towary na warunkach przewidzianych w art. 138 ust. 1 i [art. 138] ust. 2 lit. c);

b) osób zidentyfikowanych do celów VAT, którym dostarczył towary, które zostały mu dostarczone w drodze wewnątrzwspólnotowego nabycia, o którym mowa w art. 42 [...]”.

13. Zgodnie z art. 263 omawianej dyrektywy:

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

1a. Państwa członkowskie mogą jednak, na warunkach i w granicach, jakie mogą określić, zezwolić podatnikom na składanie informacji podsumowujących za każdy kwartał kalendarzowy, w terminie nieprzekraczającym jednego miesiąca od końca kwartału, gdy całkowita kwartalna wartość, bez VAT, wykonanych dostaw towarów, o których mowa w art. 264 ust. 1 lit. d) i art. 265 ust. 1 lit. c), nie przekracza za dany kwartał ani za jeden z czterech poprzednich kwartałów kwoty 50 000 EUR lub równowartości tej kwoty w walucie krajowej.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym przestaje mieć zastosowanie z końcem miesiąca, w którym całkowita wartość, bez VAT, wykonanych dostaw towarów, o których mowa w art. 264 ust. 1 lit. d) i art. 265 ust. 1 lit. c), przekracza w danym kwartale kalendarzowym kwotę 50 000 EUR lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej. W takim przypadku informacja podsumowująca za miesiąc lub miesiące, które upłynęły od rozpoczęcia danego kwartału, jest składana w terminie nieprzekraczającym jednego miesiąca.

1b. Do dnia 31 grudnia 2011 r. państwa członkowskie mogą określić wysokość kwoty przewidzianej w ust. 1a na 100 000 EUR lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej.

[...]

2. Państwa członkowskie, na warunkach przez siebie określonych, zezwalają na składanie informacji podsumowujących, o której mowa w ust. 1, drogą elektroniczną; mogą też wymagać składania informacji podsumowujących drogą elektroniczną”.

14. Artykuł 265 tej dyrektywy przewiduje:

„1. W przypadku wewn?trzwspólnotowych naby? towarów, o których mowa w art. 42, podatnik zidentyfikowany do celów VAT w pa?stwie cz?onkowskim, które nada?o mu numer identyfikacyjny VAT, pod którym dokona? on tych naby?, wyra?nie wykazuje w informacji podsumowuj?cej nast?puj?ce informacje:

- a) swój numer identyfikacyjny VAT w tym pa?stwie cz?onkowskim, pod którym dokona? nabycia oraz pó?niejszej dostawy towarów;
- b) numer identyfikacyjny VAT, w pa?stwie cz?onkowskim zako?czenia wysy?ki lub transportu towarów, odbiorcy pó?niejszej dostawy dokonanej przez podatnika;
- c) w odniesieniu do ka?dego odbiorcy pó?niejszej dostawy ca?kowit? warto??, z wy??czeniem VAT, dostaw dokonanych przez podatnika w pa?stwie cz?onkowskim zako?czenia wysy?ki lub transportu towarów.

2. Warto??, o której mowa w ust. 1 lit. c), deklarowana jest za okres obj?ty deklaracj?, okre?lony zgodnie z art. 263 ust. 1–1b, w którym VAT sta? si? wymagalny”.

15. Zgodnie z art. 266 dyrektywy VAT:

„W drodze odst?pstwa od art. 264 i 265 pa?stwa cz?onkowskie mog? postanowi?, ?e informacje podsumowuj?ce b?d? zawiera? dodatkowe informacje”.

B. Prawo austriackie

16. Paragraf 3 ust. 8 Umsatzsteuergesetz 1994 (ustawy federalnej o podatku obrotowym) z dnia 23 sierpnia 1994 r.(3) stanowi, co nast?puje:

„Wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów nast?puje na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, na którym znajduje si? towar w momencie zako?czenia transportu lub wysy?ki. W wypadku gdy nabywca w stosunku do dostawcy u?ywa numeru identyfikacyjnego VAT wydanego w innym pa?stwie cz?onkowskim, uznaje si?, ?e nabycie nast?pi?o na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego a? do momentu wykazania przez nabywc?, ?e nabycie zosta?o opodatkowane przez pa?stwo cz?onkowskie wskazane w zdaniu pierwszym. W wypadku wykazania tej okoliczno?ci stosuje si? mutatis mutandis § 16”.

17. W brzmieniu maj?cym zastosowanie w 2012 r.(4) § 25 UStG 1994, zatytu?owany „Transakcja trójjstronna”, stanowi, co nast?puje:

„Poj?cie

(1) Transakcja trójjstronna wyst?puje, gdy trzech przedsi?biorców dokonuje w trzech ró?nych pa?stwach cz?onkowskich transakcji dotycz?cej tego samego towaru, a towar jest dostarczany bezpo?rednio przez pierwszego dostawc? do ostatniego odbiorcy i spe?nione s? przes?anki wskazane w ust. 3. Powy?sze obowi?zuje równie? w wypadku, gdy ostatnim odbiorc? jest osoba prawna, która nie jest przedsi?biorc? lub która nie nabywa towaru dla swojego przedsi?biorstwa.

Miejsce wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów w wypadku transakcji trójjstronnej

(2) Wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów w rozumieniu § 3 ust. 8 zdanie drugie uwa?a si? za opodatkowane, gdy przedsi?biorca (nabywca) wyka?e, ?e wyst?puje transakcja trójjstronna i ?e uczyni? zado?? swojemu obowi?zkowi z?o?enia deklaracji podatkowej zgodnie z ust. 6. W wypadku gdy przedsi?biorca nie wykona swojego obowi?zku z?o?enia deklaracji podatkowej,

zwolnienie podatkowe ustaje ze skutkiem wstecznym.

Zwolnienie z podatku w wypadku wewn?trz Wspólnotowego nabycia towarów

(3) Wewn?trz Wspólnotowe nabycie towarów jest zwolnione z VAT po spe?nieniu nast?puj?cych przes?anek:

- a) przedsi?biorca (nabywca) nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w kraju, jest jednak zidentyfikowany na terytorium [Unii] do celów VAT;
- b) nabycie nast?puje w celu dokonania kolejnej dostawy przez przedsi?biorc? (nabywc?) na terytorium kraju na rzecz przedsi?biorcy lub osoby prawnej, którzy s? zidentyfikowani w kraju do celów VAT;
- c) nabyte towary pochodz? z innego pa?stwa cz?onkowskiego ni? to, w którym przedsi?biorca (nabywca) jest zidentyfikowany do celów VAT;
- d) prawo do rozporz?dzania nabytymi towarami jest przekazywane bezpo?rednio przez pierwszego przedsi?biorc? lub pierwszego kupuj?cego ostatniemu kupuj?cemu (odbiorcy);
- e) zobowi?zaniem z tytu?u podatku jest zgodnie z ust. 5 odbiorca.

Wystawianie faktury przez nabywc?

(4)(5) W wypadku stosowania zwolnienia z ust. 3 faktura powinna zawiera? dodatkowo nast?puj?ce informacje:

- wyra?ne wskazanie na wyst?powanie wewn?trz Wspólnotowej transakcji trójsstronnej oraz wskazanie, ?e zobowi?zaniem z tytu?u VAT jest ostatni kupuj?cy,
- numer identyfikacji VAT, pod którym przedsi?biorca (nabywca) dokona? wewn?trz Wspólnotowego nabycia towarów oraz kolejnej dostawy tych towarów, oraz
- numer identyfikacji VAT odbiorcy dostawy.

Zobowi?zany z tytu?u VAT

(5) W wypadku transakcji trójsstronnej zobowi?zaniem z tytu?u VAT jest odbiorca opodatkowanej dostawy, je?eli faktura wystawiona przez nabywc? spe?nia wymagania z ust. 4.

Obowi?zki nabywcy

(6) W celu wykonania obowi?zku z?o?enia deklaracji podatkowej w rozumieniu ust. 2 przedsi?biorca jest zobowi?zany do podania w informacji podsumowuj?cej nast?puj?cych danych:

- numeru identyfikacji VAT w kraju, pod którym przedsi?biorca dokona? wewn?trz Wspólnotowego nabycia towarów oraz kolejnej dostawy tych towarów;
- numeru identyfikacji VAT odbiorcy kolejnej dostawy towarów dokonanej przez przedsi?biorc?, który zosta? nadany odbiorcy w pa?stwie cz?onkowskim przeznaczenia wysy?anych lub transportowanych towarów;
- dla ka?dego z tych poszczególnych odbiorców – sumy nale?no?ci za dostawy towarów dokonane w ten sposób przez przedsi?biorc? w pa?stwie cz?onkowskim przeznaczenia wysy?anych lub transportowanych towarów. Kwoty te powinny zosta? podane za kwarta? roku

kalendarzowego, w którym powstało zobowiązanie podatkowe.

Obowiązki odbiorcy

(7) Obliczając podatek zgodnie z § 20, do ustalonej kwoty należy dodać kwotę zobowiązania wynikającą z ust. 5”.

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

II. Okoliczności faktyczne powstania sporu w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

19. Firma Hans Bühler, spółka komandytowa z siedzibą w Niemczech i tam zidentyfikowana do celów VAT, prowadzi w tym państwie czeskim przedsiębiorstwo handlowo-produkcyjne. Od października 2012 r. do kwietnia 2013 r.(6) była ona również zidentyfikowana do celów VAT w Austrii ze względu na projekt utworzenia stałego zakładu w tym innym państwie czeskim. W chwili odesłania prejudycjalnego projektu ten nadal nie był skonkretyzowany(7).

20. W okresie od października 2012 r. do marca 2013 r. spółka ta wielokrotnie nabywała u dostawców z siedzibą w Niemczech towary, które odsprzedawała klientowi mającemu siedzibę w Republice Czeskiej i tam zidentyfikowanemu do celów VAT. Towary te były transportowane bezpośrednio przez niemieckich dostawców do miejsca przeznaczenia u czeskiego klienta. Firma Hans Bühler korzystała z austriackiego numeru identyfikacyjnego VAT wyjątkowo w odniesieniu do tych transakcji, które uważała za trójstronne.

21. Niemieccy dostawcy wskazali ich niemiecki numer identyfikacyjny VAT oraz austriacki numer identyfikacyjny VAT spółki Firma Hans Bühler na fakturach skierowanych do tej spółki. Spółka ta wystawiła swojemu czeskiemu klientowi faktury zawierające jej austriacki numer identyfikacyjny i czeski numer identyfikacyjny VAT nabywcy. Na fakturach tych wskazano, że transakcje były „wewnątrzwspólnotowymi transakcjami trójstronnymi” oraz że kołcowy nabywca był w konsekwencji zobowiązany do zapłaty VAT.

22. W dniu 8 lutego 2013 r. Firma Hans Bühler złożyła w austriackim urzędzie podatkowym informacje podsumowujące za okres od października 2012 r. do stycznia 2013 r., w których wskazała swój austriacki numer identyfikacyjny VAT oraz czeski numer identyfikacyjny VAT kołcowego nabywcy. W rubryce „transakcje trójstronne” nie poczyniono żadnej wzmianki.

23. Następnie, w dniu 10 kwietnia 2013 r., Firma Hans Bühler skorygowała te informacje podsumowujące, wyjaśniając, że przeprowadziła transakcje trójstronne, oraz złożyła inne informacje podsumowujące za luty i marzec 2013 r.

24. Urząd skarbowy dla miasta Graz uznał, że transakcje między niemieckimi dostawcami a spółką Firma Hans Bühler należy poddać w Austrii podatkowi VAT z tytułu nabywania wewnątrzwspólnotowych.

25. Stwierdził on, że chodzi o „wadliwe” transakcje trójstronne, ponieważ podatnik ten nie wypełnił swoich obowiązków złożenia deklaracji podatkowej i nie przedstawił dowodu, że transakcja podlegała opodatkowaniu VAT na poziomie kołcowego nabycia w Republice Czeskiej. Urząd ten uznał także, iż nawet jeśli nabycia wewnątrzwspólnotowe zostały przeprowadzone w Republice Czeskiej, były one również uważane za przeprowadzone w Austrii, ponieważ Firma Hans Bühler użyła austriackiego numeru identyfikacyjnego VAT.

26. Skarga spółki Firma Hans Bühler na tę decyzję została oddalona przez

Bundesfinanzgericht (federalny sąd finansowy, Austria) z tego powodu, że nabywca ów stracił możliwość korzystania ze zwolnienia z VAT swoich nabywów wewnętrznych na podstawie § 25 ust. 2 UStG 1994 ze względu na niespełnienie szczególnych obowiązków złożenia deklaracji podatkowej wymaganych tym przepisem. Bundesfinanzgericht (federalny sąd finansowy) uznał również, że austriacki numer identyfikacyjny VAT spółki Firma Hans Bühler był już w dniu 10 kwietnia 2013 r. nieważny oraz że z tego powodu spółka ta nie wypełniła także obowiązków złożenia deklaracji podatkowej przewidzianych w § 25 ust. 6 UStG 1994 dla transakcji przeprowadzonych w lutym i marcu 2013 r.

27. Firma Hans Bühler wniosła skargę kasacyjną przeciwko temu orzeczeniu do Verwaltungsgerichtshof (trybunału administracyjnego, Austria).

28. Ów trybunał administracyjny wyraża wątpliwość co do konsensusu panującego pomiędzy podatnikiem, urzędem podatkowym dla miasta Graz oraz Bundesfinanzgericht (federalnym sądem finansowym) w przedmiocie stosowania przepisów dotyczących transakcji trójstronnych.

29. Po wskazaniu, że dwaj „przedsiębiorcy” w rozumieniu definicji zawartej w § 25 ust. 1 UStG 1994 mają siedziby w tym samym państwie członkowskim, mianowicie w Republice Federalnej Niemiec, zastanawia się on nad konsekwencjami, jakie z punktu widzenia przepisów zawartych w art. 141 lit. c) dyrektywy VAT należy wyciągnąć z okoliczności, że towary zostały wysłane lub przetransportowane z tego państwa członkowskiego, oraz, co za tym idzie, nad elementem decydującym o kwalifikacji tej transakcji. W przypadku gdyby miało to być jedynie numer identyfikacyjny VAT wykorzystany przez podatnika, wskazuje on ewentualne skutki takiego rozwiązania w sytuacji identyfikacji wyjącznie dla celów przeprowadzania transakcji trójstronnych.

30. Wreszcie Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny) wyraża pogląd odmienny od poglądu urzędu podatkowego dla miasta Graz i Bundesfinanzgericht (federalnego sądu finansowego) co do konsekwencji prawnych nieposzanowania obowiązków złożenia deklaracji podatkowej z punktu widzenia art. 41 i 42 dyrektywy VAT oraz orzecznictwa Trybunału dotyczącego sprostowania faktur.

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

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

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

III. Analiza

A. Uwagi wstępne

32. W pierwszym pytaniu prejudycjalnym sąd odsyłający zwraca się do Trybunału o orzeczenie po raz pierwszy w przedmiocie przesłanek wprowadzenia w życie mechanizmu stworzonego w art. 141 dyrektywy VAT(8), jakie muszą zostać spełnione, aby

wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów dokonane, na potrzeby pó?niejszej dostawy, przez podatnika na terytorium tego samego pa?stwa cz?onkowskiego nie podlega?o opodatkowaniu VAT w tym pa?stwie cz?onkowskim.

33. Skoro chodzi o ?rodek upraszczaj?cy, wydaje mi si? u?yteczne rozpocz?cie od umiejscowienia go w bardziej ogólnym kontek?cie przepisów stosowanych do wewn?trzwspólnotowej wymiany towarów(9), w który si? on wpisuje.

34. Artyku? 141 dyrektywy VAT powtarza w istocie art. 28c cz??? E pkt 3 tiret od pierwszego do pi?tego szóstej dyrektywy.

35. Artyku? 28c cz??? E szóstej dyrektywy zosta? wprowadzony przez art. 1 ust. 22 dyrektywy Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupe?niaj?cej wspólny system podatku od warto?ci dodanej i zmieniaj?cej dyrektyw? 77/388 w celu zniesienia granic fiskalnych(10), wprowadzaj?cym tytu? XVIa, obejmuj?cy art. 28a–28m, dotycz?ce organizacji przej?ciowego systemu opodatkowania wymiany mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi(11), a w szczególno?ci systemu zwolnie?.

36. Przepisy zawarte w art. 28c cz??? E szóstej dyrektywy nie uleg?y w istocie zmianie do czasu ich modyfikacji przez art. 1 ust. 13 dyrektywy Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. zmieniaj?cej dyrektyw? 77/388 i wprowadzaj?cej ?rodki upraszczaj?ce w odniesieniu do podatku od warto?ci dodanej(12).

37. Rozporz?dzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiaj?ce ?rodki wykonawcze do dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej(13), którego celem, zgodnie z motywem 4 tego rozporz?dzenia, jest „zapewnienie jednolitego stosowania obecnego systemu VAT, poprzez okre?lenie przepisów wykonawczych do dyrektywy [VAT], w szczególno?ci w odniesieniu do podatników, dostawy towarów i ?wiadczenia us?ug oraz miejsca transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu”, nie zawiera ?adnego przepisu szczególnego dotycz?cego zwolnie? zwi?zanych z transakcjami wewn?trzwspólnotowymi, o których mowa w art. 138–142 dyrektywy VAT(14).

38. Tak wi?c art. 141 tej dyrektywy stanowi element ogólnego systemu dotycz?cego zwolnie? naby? wewn?trzwspólnotowych. Dla u?atwienia zrozumienia mechanizmu stworzonego przez ten przepis(15) wydaje mi si? równie? niezb?dne przypomnienie niektórych najistotniejszych poj?? w dziedzinie wewn?trzwspólnotowej wymiany towarów wynikaj?cych z dyrektywy VAT i orzecznictwa Trybuna?u.

39. Przede wszystkim, zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) tej dyrektywy, opodatkowaniu VAT podlegaj? odp?atne wewn?trzwspólnotowe nabycia towarów dokonywane na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze(16).

40. W art. 20 akapit pierwszy omawianej dyrektywy „wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów” zdefiniowane zosta?o jako „nabycie prawa do rozporz?dzania jak w?a?ciciel rzeczowym maj?tkiem ruchomym wysy?anym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawc?, przez nabywc? lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? pa?stwo cz?onkowskie rozpocz?cia wysy?ki lub transportu towarów”.

41. Artyku? 42 dyrektywy VAT dotyczy szczególnego przypadku nabycia na potrzeby pó?niejszej dostawy, jak w art. 141 lit. b) tej dyrektywy.

42. Za miejsce wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów, a wi?c miejsce opodatkowania transakcji, „uznaje si?” zgodnie z art. 40 omawianej dyrektywy „miejsce zako?czenia wysy?ki lub

transportu tych towarów do nabywcy”.

43. Następnie, jak przypomina Trybuna?

– „wewnątrzwspólnotowa dostawa towaru i wewnątrzwspólnotowe nabycie tego towaru stanowi w rzeczywistości jedną i tę samą czynność gospodarczą, nawet jeżeli jest ona różnym rodzajem ról praw i obowiązków zarówno dla stron, jak i dla organów podatkowych zainteresowanych państwami członkowskimi”(17);

– „[z]atem każdemu wewnątrzwspólnotowemu nabyciu towarów opodatkowanemu w państwie członkowskim, w którym zakończono wewnątrzwspólnotową wysyłkę lub wewnątrzwspólnotowy transport towarów, zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy[(18)], odpowiada dostawa zwolniona z opodatkowania w państwie członkowskim, w którym ta wysyłka lub transport została rozpoczęta, zgodnie z art. 28c cz. III A lit. a) akapit pierwszy tej dyrektywy[(19)] (wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r., [EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232])”(20);

– „[w]ynika z tego, że zwolnienie od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej odpowiadającej nabyciu wewnątrzwspólnotowemu pozwala na unikanie podwójnego opodatkowania, a tym samym naruszania zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT”(21), oraz

– „wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru następuje, a zwolnienie od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej znajduje zastosowanie tylko wtedy, gdy prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę i gdy dostawca ustali, że towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego i że w wyniku wysyłki lub transportu fizycznie opuści terytorium państwa członkowskiego dostawy”(22).

44. Wreszcie wyjącznie transakcje trójstronne są przedmiotem szczególnego przepisu w dyrektywie VAT, a więc art. 141 tej dyrektywy, który je definiuje. Wynika z niego, że powinny one być dokonywane przez trzech podatników zidentyfikowanych do celów VAT w trzech różnych państwach członkowskich, z tymi szczególnymi cechami, że dane towary są wysyłane lub transportowane przez pierwszego podatnika do miejsca przeznaczenia u trzeciego podatnika.

45. Należy zatem odróżnić je od transakcji następujących po sobie lub od trzeciej transakcji dotyczących tych samych towarów, z których wynika jeden wewnątrzwspólnotowy transport(23), badanych uprzednio przez Trybunał, chociaż rozważania mogły być podobne(24).

46. W takich sytuacjach chodzi o wyłączenie, w braku szczególnego przepisu, przesłankę wprowadzenia w życie zasady zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej dla „osiągnięcia w prosty sposób celu, któremu służy system przejściowy [...], a mianowicie umożliwienia przeniesienia wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym następuje ostateczna konsumpcja dostarczanych towarów” oraz „umożliwienia wyrażenia rozgraniczenia suwerenności podatkowej danych państw członkowskich”(25).

47. Trybunał orzekł więc na wstępie, że „owa wysyłka lub transport mogły być przypisane tylko jednej z tych dwóch dostaw, która – jako jedyna – zostanie zwolniona z opodatkowania na mocy art. 28c cz. III A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy”(26) oraz że „[w]ykładnia ta ma zastosowanie niezależnie od tego, któremu z podatników – pierwszemu sprzedawcy, pośredniemu nabywcy, czy też drugiemu nabywcy – przysuguje prawo do dysponowania towarami w trakcie ich wysyłki lub transportu”(27).

48. Trybunał wyjaśnił następnie(28), że „ustalenie czynności, której należy przypisać ten

transport, tj. pierwszej lub drugiej dostawy [...], następuje w świetle całościowej oceny wszystkich okoliczności sprawy w celu ustalenia, która z tych dwóch dostaw spełnia wszystkie przesłanki związane z dostawą wewnątrzwspólnotową”(29).

49. Jednak do celów stosowania art. 141 dyrektywy VAT nie powstaje kwestia tego, do której dostawy należy przyporządkować transport wewnątrzwspólnotowy, ze względu na przesłanki wymienione w lit. b) i c) tego przepisu, mianowicie, po pierwsze, nabycie towarów dokonane „do celów ich późniejszej dostawy”(30) przez podatnika w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towarów, i po drugie, bezpośrednio wysyłka lub transport towarów w ten sposób nabytych do miejsca przeznaczenia u osoby, na rzecz której ma być dokonana późniejsza dostawa.

50. Z tego względu, jakkolwiek pytania przedstawione przez sąd odsyłający dotyczą identyfikacji danych podatników do celów VAT w trzech różnych państwach członkowskich, uważam jednak, że należy podkreślić(31), iż ta identyfikacja nie jest jedynym cechem transakcji trójstronnych. Decydujące są okoliczności, w jakich dokonywana jest rozpatrywana transakcja gospodarcza. Tak więc powinna ona zostać dokonana przez pośredniczącego nabywcę lub, inaczej rzecz ujmując, tak zwanego nabywcę-odsprzedawcę, który podejmuje jednocześnie decyzje o nabyciu w celu odsprzedaży i zleceniu transportu towarów bezpośrednio od swojego dostawcy do swojego klienta. W tym przypadku prawo dysponowania towarem jak właściciel zostaje siłą rzeczy przeniesione na pierwszego nabywcę, ponieważ „ten dokonuje wewnątrzwspólnotowego nabycia, kto zleca transport”(32).

51. W konsekwencji kluczowe wydaje mi się to, aby te szczególne okoliczności pozwalające na dokonanie rozróżnienia między transakcjami trójstronnymi a transakcjami następującymi po sobie lub łącznie transakcji zostały zbadane wcześniej(33), przed rozważeniem jakiegokolwiek uproszczenia.

52. Dotyczy to także bardziej ogólnych przesłanek odnoszących się do transakcji wewnątrzwspólnotowych, takich jak rzeczywisty charakter wysyłki lub transportu(34) oraz wskazanie końcowego odbiorcy późniejszej dostawy jako zobowiązanego do zapłaty podatku w danym państwie członkowskim(35).

53. Wynika z tego, że w zakresie, w jakim po wewnątrzwspólnotowym nabyciu rozpatrywanym w postępowaniu głównym następuje dostawa wewnętrzna, można udzielić użytecznej odpowiedzi na dwa pytania przedstawione przez sąd odsyłający dotyczące wprowadzenia w życie rodzaju upraszczającego ustanowionego w art. 141 dyrektywy VAT na korzyść podatnika pośredniczącego.

B. W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

54. Pierwsze pytanie prejudycjalne dotyczy badania przesłanki identyfikacji do celów VAT każdego z trzech podatników w innym państwie członkowskim, wymaganej zgodnie z art. 141 dyrektywy VAT. Pytanie to wymaga wyjaśnienia kwestii, czy należy oprzeć się na samym stwierdzeniu używania trzech różnych numerów identyfikacyjnych, czy przeciwnie, należy zbadać istnienie wielu identyfikacji pośredniczącego podatnika.

55. Należy zauważyć, że jedyne ograniczenie wyrażone przewidziane w art. 141 lit. a) i e) polega na tym, że podatnik, który dokonuje późniejszej dostawy w państwie członkowskim miejsca wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, mianowicie miejsca zakończenia ich transportu, „nie ma [tam] siedziby”.

56. Różne wersje językowe, w szczególności wersje w języku hiszpańskim, niemieckim,

angielskim, w?oskim i polskim(36), zosta?y zredagowane z tym jedynym zastrze?eniem.

57. Jest ono uzasadnione celem, do którego zmierza rozpatrywany przepis. Jak bowiem przypomniano w pkt 248 sprawozdania z 1994 r., „[p]rzedmiotem ?rodków upraszczaj?cych jest zapobie?enie temu, aby podmiot [po?rednicz?cy] musia? spe?ni? obowi?zki identyfikacji[(37)] i z?o?enia deklaracji podatkowej w pa?stwie cz?onkowskim [miejsca zako?czenia wysy?ki lub transportu towarów]”, podczas gdy dokonuje on tam wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów, po którym nast?puje dostawa wewn?trzna w tym samym pa?stwie cz?onkowskim, podlegaj?ca opodatkowaniu VAT zgodnie z przepisami stosowanymi w tym pa?stwie(38).

58. Chodzi zatem o „»zniwelowanie« opodatkowania nabycia wewn?trzwspólnotowego podlegaj?cego co do zasady opodatkowaniu w pa?stwie cz?onkowskim [miejsca zako?czenia wysy?ki lub transportu] i przesuni?cie na dalszego [ko?cowego] nabywc? opodatkowania sprzeda?y, jakiej dokona? na jego rzecz [podmiot po?rednicz?cy]”(39).

59. W konsekwencji je?li wszystkie inne przes?anki przewidziane w art. 141 dyrektywy VAT s? spe?nione, w szczególno?ci przes?anka dotycz?ca wyznaczenia podatnika zobowi?zanego do zap?aty podatku, wykorzystanie do nabycia wewn?trzwspólnotowego numeru identyfikacyjnego VAT jednego pa?stwa cz?onkowskiego, innego ni? numer pa?stwa cz?onkowskiego zako?czenia wysy?ki lub transportu towarów, nie mo?e skutkowa? poddaniem tego nabycia opodatkowaniu w pa?stwie cz?onkowskim, które przyzna?o numer identyfikacyjny podatnikowi po?rednicz?cemu.

60. Niemniej jednak s?d odsy?aj?cy zastanawia si? nad stosowaniem art. 141 dyrektywy VAT w sytuacji, gdy podatnik ma siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim rozpocz?cia wysy?ki lub transportu towarów oraz w szczególno?ci nad wyk?adni? lit. c) tego artyku?u. Nale?y zatem wyja?ni? wszystkie elementy, które powinny zosta? poddane dyskusji.

61. Po pierwsze, jak wskaza? s?d odsy?aj?cy, wyra?enie zawarte w art. 141 lit. c) dyrektywy VAT, dotycz?ce wysy?ki lub transportu towarów „z pa?stwa cz?onkowskiego innego ni? pa?stwo, w którym [podmiot po?rednicz?cy zosta?] zidentyfikowany do celów VAT”, mo?na by?oby interpretowa? dos?ownie w ten sposób, ?e wy??czone s? przypadki, w których podatnik ma siedzib? lub zosta? zidentyfikowany w pa?stwie cz?onkowskim rozpocz?cia wysy?ki lub transportu towarów, bez wzgl?du na wybór identyfikacji, jakiego móg?by dokona? przy przeprowadzaniu transakcji.

62. Po drugie, takie rozumienie nie by?oby odosobnione. Jak zauwa?aj? autorzy B. Terra i J. Kajus, wy??czenie identyfikacji w pa?stwie cz?onkowskim rozpocz?cia wysy?ki lub transportu towarów zosta?o przewidziane w ró?nych pa?stwach cz?onkowskich(40).

63. Po trzecie, mia?oby ono praktyczne uzasadnienie. Ze wzgl?du na to, ?e utworzenie przedsi?biorstwa w pa?stwie cz?onkowskim powoduje powstanie praw(41) i obowi?zków w dziedzinie opodatkowania i sk?adania deklaracji podatkowej, ?rodek upraszczaj?cy nie przynosi?by podatnikowi korzy?ci.

64. Po czwarte, wykluczenie sytuacji, w których podatnik zosta? zidentyfikowany w pa?stwie cz?onkowskim rozpocz?cia wysy?ki lub transportu towarów, przynios?oby korzy?? w postaci ograniczenia przypadków uzyskiwania sporadycznej identyfikacji wy??cznie w celu uzasadnienia udzia?u w transakcjach trójstronnych. Jak wskaza? s?d odsy?aj?cy, w tej kwestii Komisja podkre?li?a w sprawozdaniu z 1994 r. interes w zachowaniu pewnej czujno?ci(42).

65. W moim przekonaniu te ró?ne argumenty nale?y oddali? z powodów przedstawionych poni?ej.

66. Na wstępie można podnieść, że wykładnia literalna art. 141 lit. c) dyrektywy VAT(43) prowadzi do wykluczenia przypadków nadania numeru identyfikacyjnego VAT w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów, które nie są związane wyłączeniem z siedziby podatnika. Takie wykluczenie nie mogłoby być uzasadnione obowiązkami zapełnienia deklaracji podatkowej(44).

67. Następnie, co ważniejsze, opierając się na braku przepisów szczególnych dotyczących przypadków wielokrotnej identyfikacji, uważam, że art. 141 tej dyrektywy należy interpretować jednocześnie celowościowo oraz w sposób zawężający.

68. Z jednej strony bowiem wykładnia zawężająca art. 141 dyrektywy VAT narzuca się ze względu na jego cel, czyli wprowadzenie środka upraszczającego, któremu odpowiada wykluczenie przypadków identyfikacji w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towarów. Innymi słowy, wykluczenia identyfikacji podatnika w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów nie można wywnioskować z treści ogólnej.

69. Nie można podważyć tego rozumowania w odniesieniu do stosowania art. 141 lit. a) tej dyrektywy stwierdzeniem, że wykluczy się nie tylko przedsiębiorstwo w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towarów, ale także sama identyfikacja podatnika do celów VAT w tym państwie członkowskim. Przesłanka ta wynika bowiem w sposób naturalny z celu, do którego zmierza ten przepis – celu uniknięcia identyfikacji podatnika pośredniczącego. Sprawozdanie z 1994 r., w którym odniesiono się do korzystania przez podatnika pośredniczącego z „numeru identyfikacyjnego [...] nadanego przez państwo członkowskie inne niż państwo zakończenia wysyłki lub transportu towarów”, potwierdza tę analizę(45).

70. Z drugiej strony jestem zdania, podobnie jak Komisja, że przepisy art. 141 dyrektywy VAT należy odczytywać w całości i w związku z przepisami art. 265(46) tej dyrektywy, o którym mowa w art. 42 omawianej dyrektywy, dotyczącego treści informacji podsumowującej, jak należy przedstawić w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego do celów późniejszej dostawy. Wyrażenie „numer identyfikacyjny VAT, pod którym [nabywca] dokona[...] tych nabyć”, wskazuje na swobodę wyboru między różnymi numerami. Ta treść zawarta jest także w art. 41 tej samej dyrektywy dotyczącym ustalenia miejsca wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów.

71. Wykadnić to uzasadnia cel rozpatrywanego mechanizmu. Moim zdaniem kontrola opodatkowania w końcowym miejscu konsumpcji towaru wystarczy do uzasadnienia decyzji prawodawcy Unii o niewyłączeniu w art. 141 dyrektywy VAT wszelkiego uproszczenia, gdy nabywca pośredniczący dysponuje inną identyfikacją, odpowiadając miejscu siedziby tego podatnika w państwie członkowskim miejsca rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów(47).

72. Przeciwnie rozwiązanie, powstrzymujące podatnika od wyboru swojej identyfikacji do celów VAT, stworzyłoby istotną różnicę w sposobie traktowania podatników i wywołałoby ryzyko ograniczenia wykonywania działalności gospodarczej, podczas gdy indywidualny numer identyfikacyjny VAT jest jedynie środkiem dowodowym(48).

73. Ponadto, jak podkreślił rzędn austriacki(49), realia gospodarcze uzasadniają wysiłki w kierunku zmniejszenia obciążeń administracyjnych(50) przy zachowaniu swobody wyboru przez podatników ich identyfikacji na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych i zapewnieniu pewności prawnej transakcji dla końcowego nabywcy(51). Podobnie podczas rozprawy wymieniono korzyść płynącą z uproszczenia dla zarządzania funduszami przedsiębiorstwa zwolnionego z opodatkowania.

74. Wreszcie do wykazania pozostaje interes państwa czonkowskiego, w którym podatnik pośredniczący jest zidentyfikowany, w sprzecznię si? innej identyfikacji w państwie czonkowskim rozpoczcia wysyłki lub transportu towaru. W takim przypadku bowiem tylko to ostatnie państwo czonkowskie może poddać dostawę opodatkowaniu.

75. Wszystkie te elementy skłaniają mnie do uznania, że aby ograniczyć się do tego, „co jest niezbędnę w celu dokadnego poboru tego podatku”(52) w państwie czonkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towaru, wystarczy stwierdzić użycie trzech różnych identyfikacji VAT w celu wprowadzenia w życie upraszczającego mechanizmu przewidzianego w art. 141 dyrektywy VAT, z zastrzeżeniem, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału(53), że posuwanie się wieloma numerami identyfikacyjnymi VAT nie ma znamion oszustwa.

76. Jak bowiem przypomina sąd odsyłający, okoliczności takie jak opisane przez Komisję w jej sprawozdaniu z 1994 r.(54) mogą skłaniać do zastanowienia się na wyborem numeru identyfikacyjnego VAT w celu przeprowadzenia transakcji trójstronnych(55).

77. Ponadto, ogólnie rzecz biorąc, z planu działania w sprawie VAT Komisji(56) wynika, że szczególnie czujność należy zachować w obecnym stanie prawodawstwa.

78. W obliczu czegoś tych rozważań proponuję udzielenie na pierwsze pytanie prejudycjalne odpowiedzi, iż art. 141 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatnik spełniający przesłanki dotyczące identyfikacji, o których mowa w lit. a) tego artykułu, powinien dokonać nabycia towarów, o którym mowa w lit. b) omawianego artykułu, pod numerem identyfikacyjnym VAT nadanym przez państwo czonkowskie inne niż państwo, z którego towary są wysyłane lub transportowane w celu rozpatrywanego nabycia wewnątrzwspólnotowego, niezależnie od tego, czy ma on siedzibę lub został zidentyfikowany w tym państwie czonkowskim.

C. W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

79. Pytanie to wymaga zbadania wyzcznie w przypadku potwierdzenia istnienia transakcji trójstronnych.

80. Poprzez to drugie pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy poszanowanie wymogów dotyczących sporządzenia informacji podsumowujących, takich jak ustanowione w art. 263(57) i 265(58) dyrektywy VAT, stanowi materialną przesłankę stosowania art. 42 tej dyrektywy oraz w konsekwencji zwolnienia z VAT dla podatnika pośredniczącego w wyniku zastosowania mechanizmu przewidzianego w art. 141 omawianej dyrektywy(59).

81. Konkretniej rzecz ujmując, sąd odsyłający zastanawia się nad konsekwencjami, jakie należy wyciągnąć ze spórnego zżożenia informacji podsumowujących dotyczących transakcji przeprowadzonych w okresie od października do grudnia 2012 r.(60) oraz późniejszych korekt zmierzających do wyjaśnienia, że chodzi o transakcje trójstronne(61).

82. Należy wskazać, że w art. 265 dyrektywy VAT wymienione zostały informacje, jakie podatnik powinien zawrzeć w informacji podsumowującej, którą musi sporządzić zgodnie z art. 262 tej dyrektywy. Konsekwencje tego wymogu dla określenia miejsca opodatkowania wymieniono w art. 42 omawianej dyrektywy.

83. I tak w art. 42 lit. a) dyrektywy VAT wymieniono wymagane przesłanki materialne, w związku z art. 197 owej dyrektywy, a w szczególności z ust. 1 lit. a) tego artykułu. Wynika z niego, że przesłanki przewidziane w art. 141 wskazanej dyrektywy muszą zostać na wstępie spełnione,

aby nabycie wewnątrzwspólnotowe, dokonane „do celów późniejszej dostawy”(62), zostało uznane za podlegające opodatkowaniu VAT w państwie członkowskim zakazania wysyłki lub transportu towarów.

84. Wymóg wypełnienia „obowiązków” dotyczących zwołania informacji podsumowujących przewidzianych w art. 265”, zawarty w art. 42 lit. b) dyrektywy VAT, należy zgodnie z linią orzecznictwa Trybunału przeanalizować inaczej, jako przesłankę formalną pozwalającą jedynie na zapewnienie opodatkowania w państwie członkowskim miejsca końcowej konsumpcji towarów.

85. Należy bowiem na wstępie ze względu na brzmienie art. 42 akapit pierwszy dyrektywy VAT przypomnieć, że art. 42 lit. b) należy interpretować w świetle przepisów art. 41 tej dyrektywy(63). Artykuł ten nie znajduje zastosowania, „chyba że nabywca wykaże, że nabycie to zostało opodatkowane VAT zgodnie z art. 40”. Zwrot ten określa wyszy poziom wymogu, ponieważ jego treść jest szersza niż treść art. 42 omawianej dyrektywy dotyczącego samego zwołania informacji podsumowujących. Należy również uwzględnić cel tych przepisów, przypomniany przez Trybunał w wyroku z dnia 22 kwietnia 2010 r., *X i fiscale eenheid Facet/Facet Trading*(64), mianowicie „zagwarantowani[e] opodatkowania danego nabycia podatkiem VAT”(65).

86. Następnie – nie uważam, przeciwnie do rzędu austriackiego, że należy opierać argumentację na różnicy w redakcji art. 42 dyrektywy VAT w odniesieniu do redakcji art. 138 owej dyrektywy, który milczy w tej kwestii. Moim zdaniem w obecnym stanie prawodawstwa Unii(66) nie ma żadnej przeszkody dla skorzystania z utrwalonego orzecznictwa Trybunału, mającego odpowiednio zastosowanie do rozpatrywanego przypadku, zgodnie z którym jeżeli materialne przesłanki dostawy wewnątrzwspólnotowej są spełnione, prawo do zwolnienia z VAT nie może zostać poddane innym wymogom o charakterze administracyjnym.

87. I tak Trybunał orzekł, że odmowa zwolnienia z VAT dostawy wewnątrzwspólnotowej, która rzeczywiście miała miejsce, nie może zostać oparta jedynie na tej podstawie, że dowód na dokonanie tej dostawy nie został przedstawiony we właściwym czasie(67). Trybunał przytoczył zresztą „przedstawiani[e] organom podatkowym [informacji podsumowujących]” jako jeden z obowiązków formalnych określonych w art. 22 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z art. 28h tej dyrektywy, obecnie, w tym względzie, art. 263 dyrektywy VAT(68).

88. Dotyczy to także, w odniesieniu do hipotez mających odpowiednio zastosowanie do sprawy w postępowaniu głównym, wymogów dodatkowych w stosunku do wymogu właściwej identyfikacji, jak wpis do systemu wymiany informacji o VAT [VAT Information Exchange System (VIES)] lub objęcie systemem opodatkowania nabywcy wewnątrzwspólnotowych(69), lub też przekazanie numeru identyfikacyjnego VAT nabywcy(70).

89. Według tej samej logiki korekta faktury dotycząca obowiązkowych danych, mianowicie numeru identyfikacyjnego VAT, może wywołać skutek wsteczny(71). Co więcej, zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej nie można odmówić z tego tylko powodu, że administracja podatkowa innego państwa członkowskiego wykreśliła numer identyfikacyjny VAT nabywcy ze skutkiem od dnia wcześniejszego niż dzień dostawy(72).

90. Należy wreszcie z jednej strony uwzględnić obowiązek skądania przez każdego podatnika zidentyfikowanego do celów VAT informacji podsumowujących(73), co pozwala na zestawienie dostarczonych informacji, a z drugiej strony, w szerszej perspektywie, wskazać na rozwój uregulowań Unii dotyczących współpracy administracyjnej w dziedzinie VAT(74). Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej(75), które weszło w życie w dniu 1 stycznia 2012 r., ustanawia bowiem wspólne reguły i procedury, w szczególności dla wymiany informacji między właściwymi władzami krajowymi w celu prawidłowego stosowania VAT(76).

Organizacja ta zgodziła się z rzeczą konsekwencji zwołania niekompletnej lub spóźniej deklaracji.

91. Tymczasem ta „zasada odrzucenia podejścia formalistycznego”(77), tradycyjnie oparta na obiektywnym charakterze pojęć zdefiniowanych w dyrektywie VAT oraz na zasadzie neutralności podatkowej, doznaje dwóch wyjątków, mających zastosowanie bez względu na korzyść wynikającą z normy prawa Unii(78). Chodzi z jednej strony o zamierzone uczestnictwo w oszustwie podatkowym(79), a z drugiej strony o brak dowodu na spełnienie wymogów materialnych(80).

92. To ten wyjątek – moim zdaniem, a przeciwnie do tego, co utrzymuje rząd austriacki(81) – wyjaśnia rozważanie przyjęte w wyroku z dnia 22 kwietnia 2010 r., X i fiscale eenheid Facet/Facet Trading(82), ponieważ Trybuna stwierdziła, że rozpatrywane towary nie zostały w rzeczywistości wprowadzone do państwa członkowskiego identyfikacji(83).

93. W konsekwencji jestem zdania, że prawo do zwolnienia z VAT powinno wynikać wyłącznie ze spełnienia przesłanek ustanowionych w art. 141 i art. 42 lit. a) dyrektywy VAT, za przesłanką ustanowioną w art. 42 lit. b) tej dyrektywy określa jedynie praktyczny sposób jego realizacji.

94. Na wypadek gdyby Trybuna nie zgodziła się jednak z tą analizą, należy wziąć pod uwagę, jak podkreśla Komisja, że w sprawie w postępowaniu głównym dyskusja nie dotyczyła braku informacji podsumowujących ani jakiegokolwiek innej deklaracji.

95. Proponuję zatem udzielenie na drugie pytanie prejudycjalne odpowiedzi, iż art. 42 lit. b) tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby administracja podatkowa państwa członkowskiego, które nadało numer identyfikacyjny VAT, pod którym podatnik dokonał nabycia wewnątrzwspólnotowego na potrzeby późniejszej dostawy, odmówił zwolnienia tego nabycia z VAT z tego tylko powodu, że informacja podsumowująca, o której mowa w art. 265 omawianej dyrektywy, została przez podatnika przekazana z opóźnieniem lub późniejskorygowana, podczas gdy nie ma żadnej powołanej wskazówki sugerującej istnienie oszustwa, za została ustalona, że przesłanki materialne zwolnienia są spełnione.

IV. Wnioski

96. W świetle całości powyższych rozważań proponuję, aby Trybuna udzieliła na pytania prejudycjalne przedłożone mu przez Verwaltungsgerichtshof (trybuna administracyjny, Austria) następującej odpowiedzi:

1) Artykuł 141 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że podatnik spełniający przesłanki dotyczące identyfikacji, o których mowa w lit. a) tego artykułu, powinien dokonać nabycia towarów, o którym mowa w lit. b) omawianego artykułu, pod numerem identyfikacyjnym do celów podatku od wartości dodanej (VAT) nadanym przez państwo członkowskie inne niż państwo, z którego towary są wysyłane lub transportowane w celu rozpatrywanego nabycia wewnątrzwspólnotowego, niezależnie od tego, czy ma on siedzibę lub został zidentyfikowany w tym państwie członkowskim.

2) Artykuł 42 lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby administracja podatkowa państwa członkowskiego, które nadało numer identyfikacyjny do celów VAT, pod którym podatnik dokonał nabycia wewnątrzwspólnotowego na potrzeby późniejszej dostawy, odmówił zwolnienia tego nabycia z VAT z tego tylko powodu, że informacja podsumowująca, o której mowa w art. 265 owej dyrektywy, została przez podatnika

przekazana z opóŹnieniem lub póŹniej skorygowana, podczas gdy nie ma Źadnej powaŹnej wskazówki sugerujŹcej istnienie oszustwa, zaŹ zostało ustalone, Źe przesŹanki materialne zwolnienia sŹ speŹnione.

1 JŹzyk oryginaŹu: francuski.

2 Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywŹ VAT”.

3 BGB1. 663/1994, zwanej dalej „UStG 1994”.

4 BGB1. I, 34/2010.

5 UstŹp ten zostaŹ zmieniony przez Abgabenänderungsgesetz 2012 (ustawŹ zmieniajŹcŹ przepisy podatkowe) z dnia 14 grudnia 2012 r. (BGB1 I, 112/2012) ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2013 r. Stanowi on:

„(4) Wystawianie faktur okreŹlane jest przez przepisy paŹstwa czŹonkowskiego, z którego nabywca prowadzi swoje przedsiŹbiorstwo. JeŹeli dostawa dokonywana jest z zakŹadu nabywcy, wŹaŹciwe jest prawo paŹstwa czŹonkowskiego, w którym znajduje siŹ zakŹad [...].

JeŹeli w odniesieniu do wystawiania faktur wŹaŹciwe sŹ przepisy niniejszej ustawy federalnej, faktura powinna zawieraŹ dodatkowo nastŹpujŹce informacje:

- wyraŹne wskazanie na wystŹpowanie wewnŹtrzwspólnotowej transakcji trójstronnej oraz stwierdzenie, Źe zobowiŹzaniem z tytuŹu VAT jest ostatni kupujŹcy;
- numer identyfikacji VAT, pod którym przedsiŹbiorca (nabywca) dokonaŹ wewnŹtrzwspólnotowego nabycia towarów oraz kolejnej dostawy tych towarów, oraz
- numer identyfikacji VAT odbiorcy dostawy”.

6 W pkt 7 postanowienia odsyŹajŹcego wyjaŹniono, Źe w dniu 10 kwietnia 2013 r. numer identyfikacyjny VAT byŹ juŹ niewaŹny.

7 Na rozprawie peŹnomocnik owej spóŹki wyjaŹniŹ, Źe zarzuciŹa ona ten projekt.

8 Dotyczy to takŹe równowaŹnych przepisów szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw paŹstw czŹonkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartoŹci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1; zwanej dalej „szóŹtŹ dyrektywŹ”). Zobacz pkt 34 i nast. niniejszej opinii.

9 W odniesieniu do rozwaŹaŹ z perspektywy historycznej zobacz opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Teleos i in., CŹ409/04, EU:C:2007:7, pkt 24–29.

10 Dz.U. 1991, L 376, s. 1.

11 W pkt 22 wyroku z dnia 27 wrzeŹnia 2007 r., Teleos i in., CŹ409/04, EU:C:2007:548, TrybunaŹ przypomniŹ, iŹ „stwierdzaŹc bowiem, Źe do tego czasu nie zostaŹy speŹnione warunki pozwalajŹce na wprowadzenie w Źycie zasady opodatkowania w paŹstwie czŹonkowskim pochodzenia dostarczonych towarów, bez uszczerbku dla zasady przyznania wpŹywów podatkowych paŹstwu czŹonkowskiemu, w którym nastŹpuje ostateczne ich wykorzystanie, prawodawca wspólnotowy na mocy tytuŹu XVIa szóstej dyrektywy ustanowiŹ przejŹciowy system opodatkowania wymiany handlu miŹdzy paŹstwami czŹonkowskimi, oparty na wprowadzeniu

nowego zdarzenia podatkowego, a mianowicie wewn?trzsp?lnotowego nabycia towar?w (motywy si?dmy, ?smy, dziewi?ty i dziesi?ty dyrektywy 91/680)".

12 Dz.U. 1992, L 384, s. 47; data wprowadzenia w ?ycie zosta?a przy tym ustalona w art. 4 tej dyrektywy na dzie? 1 stycznia 1993 r.

13 Dz.U. 2011, L 77, s. 1. Poza niektórymi przepisami zawartymi w art. 3, 11, 23 i 24 rozporz?dzenie to wesz?o w ?ycie dwudziestego dnia po jego opublikowaniu w *Dzienniku Urz?dowym Unii Europejskiej* i stosuje si? je od dnia 1 lipca 2011 r. (zob. art. 65 omawianego rozporz?dzenia). 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 wsp?lnego systemu podatku od warto?ci dodanej zosta?o uchylone [(Dz.U. 2005, L 288, s. 1), zob. art. 64 rozporz?dzenia nr 282/2011].

14 Zobacz w odniesieniu do przysz?o?ci wniosek rozporz?dzenia wykonawczego Rady z dnia 4 pa?dziernika 2017 r. zmieniaj?cego rozporz?dzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do niektórych zwolnie? zwi?zanych z transakcjami wewn?trzsp?lnotowymi [COM(2017) 568 final], dotycz?cy wy?zcznie art. 138 dyrektywy VAT.

15 Nale?y zauwa?y?, ?e ten mechanizm nie jest obowi?zkowy. Nabywcy mog? wybra? stosowanie og?lnego systemu, w którym po?rednicz?cy podatek musi spe?ni? ci???ce na nim obowi?zki podatkowe albo w pa?stwie cz?onkowskim rozpocz?cia wysy?ki lub transportu towaru, w którym dokonuje on wewn?trzsp?lnotowej dostawy, albo w pa?stwie cz?onkowskim zako?czenia wysy?ki lub transportu towaru, w którym dokonuje on wewn?trzsp?lnotowego nabycia, po którym nast?puje opodatkowana wewn?trzna dostawa do klienta ko?cowego.

16 Artyku? ?w w lit. a) przewiduje opodatkowanie „odp?atn[ej] dostaw[y] towar?w na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze”.

17 Zobacz wyrok z dnia 27 wrze?nia 2007 r., Teleos i in., C?409/04, EU:C:2007:548, pkt 23.

18 Obecnie art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) dyrektywy VAT.

19 Obecnie art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT.

20 Zobacz wyrok z dnia 27 wrze?nia 2007 r., Teleos i in., C?409/04, EU:C:2007:548, pkt 24.

21 Zobacz wyrok z dnia 27 wrze?nia 2007 r., Teleos i in., C?409/04, EU:C:2007:548, pkt 25.

22 Zobacz wyrok z dnia 27 wrze?nia 2007 r., Teleos i in., C?409/04, EU:C:2007:548, pkt 42. Zobacz tytu?em ilustracji konsekwencji nieposzanowania tego wymogu wyrok z dnia 22 kwietnia 2010 r., X i fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C?536/08 i C?539/08, EU:C:2010:217, pkt 41, 42.

23 Zobacz dla zobrazowania w odniesieniu do transakcji mi?dzy wi?cej ni? dwoma podatnikami, wyroki: z dnia 22 kwietnia 2010 r., X i fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C?536/08 i C?539/08, EU:C:2010:217; z dnia 27 wrze?nia 2012 r., VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592; z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C?131/13, C?163/13 i C?164/13, EU:C:2014:2455; a tak?e z dnia 26 lipca 2017 r., Toridas, C?386/16, EU:C:2017:599.

24 Zobacz dla por?wnania z systemem stosowanym do transakcji tr?jstronnych opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie EMAG Handel Eder, C?245/04, EU:C:2005:675, pkt 65.

- 25 Zobacz wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, pkt 40.
- 26 Obecnie art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT.
- 27 Zobacz wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, sentencja, pkt 1.
- 28 Zobacz wyrok z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, pkt 27 i nast.
- 29 Zobacz pkt 44 tego wyroku.
- 30 Podkreślenie moje.
- 31 Podobnie jak Trybunał zwrócił na to uwagę stron poprzez swoje pytanie zadane na rozprawie w celu uzyskania ustnej odpowiedzi.
- 32 Zgodnie z wyrażeniem użytym w opinii rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2005:675, pkt 66.
- 33 Zobacz tytułem porównania hipotezy rozważane w sprawozdaniu Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego z dnia 23 listopada 1994 r. w sprawie funkcjonowania uregulowań przejściowych w zakresie poboru podatku VAT w handlu wewnątrzwspólnotowym [COM(94)515 wersja ostateczna, zwanym dalej „sprawozdaniem z 1994 r.”], w którym w pkt 247 stwierdzono, że „[w] odwrotnej sytuacji, w której B podejmuje dostawę towarów w państwie członkowskim 1 lub w której jego nabywca C podejmuje się we własnym imieniu i na własny rachunek transportu do miejsca przeznaczenia w państwie członkowskim miejsca zakupu wysyłki lub transportu 2 [a więc »3« w celu spójności z pkt 4 niniejszej opinii], B dokonuje nabycia wewnętrznego w państwie członkowskim 1, a następnie dostawy wewnątrzwspólnotowej z wysyłką z tego państwa członkowskiego”. Zobacz tytułem ilustracji pierwszej hipotezy wyrok z dnia 26 lipca 2017 r., Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, pkt 12, 13, 40.
- 34 Zobacz pkt 43 tiret czwarte niniejszej opinii.
- 35 Wymóg ów został zawarty w art. 42 i w art. 141 lit. e) dyrektywy VAT. W innym przypadku należałoby stosować art. 41 tej dyrektywy. Przesłanka ta została sformułowana w następujący sposób: „chyba że nabywca wykaze, że nabycie to zostało opodatkowane VAT zgodnie z art. 40”. Zobacz pkt 85 niniejszej opinii oraz pkt 6 i 17 postanowienia odsyłającego.
- 36 Zobacz uwagi na piśmie rządu austriackiego (pkt 7). Nieformalne badanie spójności różnych tłumaczeń.
- 37 Zobacz art. 214 dyrektywy VAT dotyczący obowiązków identyfikacji każdego podmiotu gospodarczego. Zobacz także w szczególności dla przypomnienia celu, mianowicie zapewnienia dobrego funkcjonowania systemu VAT, wyrok z dnia 14 marca 2013 r., Ablesio, C-527/11, EU:C:2013:168, pkt 18, 19.
- 38 Zobacz sprawozdanie z 1994 r., pkt 246, dotyczący zasad opodatkowania.
- 39 Zobacz sprawozdanie z 1994 r., pkt 249.
- 40 B. Terra i J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives, Introduction to European VAT*,

vol. 1, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2017, s. 619, w szczególności przypis 601. Zobacz także przykładowo francuski okólnik BOI-TVA-CHAMP-20-40-20120912, dostępny pod następującym adresem internetowym: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1342-PGP.html>, pkt 240, oraz komentarz do ustawodawstwa belgijskiego w F. Baltus, *La TVA: fondements et mécanismes*, 2e éd., Larcier, Bruxelles, 2016, s. 163.

41 W niektórych ustawodawstwach krajowych istnieją powiązania między numerami identyfikacyjnymi zabezpieczenia społecznego lub podatkowymi przedsiębiorstwa mającego siedzibę w danym państwie członkowskim. Tak więc od chwili tej identyfikacji przypisywany jest automatycznie wewnątrzwspólnotowy numer VAT.

42 Zobacz pkt 252, 254 i 255 tego sprawozdania.

43 Zobacz pkt 61 niniejszej opinii.

44 Zobacz pkt 63 niniejszej opinii.

45 Zobacz pkt 251 tego sprawozdania.

46 Dokładniej rzecz biorąc ust. 1 lit. a) tego artykułu.

47 Rozwiązanie to zbliżone jest do orzecznictwa Trybunału, zgodnie z którym zwolnienie wewnątrzwspólnotowej dostawy nie może zależeć od przyznania lub przeniesienia numeru identyfikacyjnego VAT ani od wykreślenia go. Zobacz pkt 87 i nast. niniejszej opinii.

48 Zobacz wyrok z dnia 14 marca 2013 r., *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, pkt 20, 32.

49 Zobacz pkt 9–11 uwag na piśmie tego rzędu.

50 Zobacz w odniesieniu do bardziej ogólnych rozważań w przedmiocie związku tego celu ze strategią Unii na rzecz wzrostu gospodarczego, w szczególności dla MŚP, uzasadnienie wniosku rozporządzenie wykonawcze Rady z dnia 4 października 2017 r. zmieniające rozporządzenie nr 282/2011 w odniesieniu do niektórych zwolnień związanych z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi [COM(2017) 568 final, s. 3, ust. 6].

51 Zobacz wyrok z dnia 27 września 2007 r., *Teleos i in.*, C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 48–50.

52 Zobacz wyroki z dnia 27 września 2007 r., *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 29; z dnia 6 września 2012 r., *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 61.

53 Podobnie jak w wyroku z dnia 27 września 2012 r., *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo.

54 Zobacz pkt 254 i 255 tego sprawozdania.

55 Należy w tym względzie stwierdzić, że w wyniku tego sprawozdania nie została przyjęta żaden przepis szczególny podczas zmiany dyrektywy VAT i redakcji rozporządzeń.

56 Zobacz komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego z dnia 4 października 2017 r. dotyczący działań następujących w odniesieniu do planu działania w sprawie VAT „W kierunku jednolitego unijnego obszaru VAT – czas na decyzję” [COM(2017) 566 final, pkt 3.1.2, s. 11].

57 Dokładniej rzecz biorąc – ust. 1 akapit pierwszy, który odpowiada art. 28h szóstej dyrektywy, wprowadzonemu przez dyrektywę 91/680, zastępującemu art. 22 ust. 6 lit. b) akapit

drugi zdanie pierwsze szóstej dyrektywy.

58 Dokładniej rzecz ujmując – ust. 1 lit. a) i b), odpowiadający art. 28b szóstej dyrektywy, wprowadzonemu dyrektywą 91/680, zastępujący art. 22 ust. 6 lit. b) akapit pierwszy tiret pierwsze i drugie szóstej dyrektywy.

59 Zobacz pkt 16 uwag na piśmie rzędu austriackiego.

60 Zobacz pkt 28 postanowienia odsyłającego, w którym wyjaśniono, że te informacje podsumowujące zostały złożone w dniu 8 lutego 2013 r., podczas gdy termin na ich złożenie upłynął w dniu 31 stycznia 2013 r.

61 Zobacz pkt 5 i 31 postanowienia odsyłającego. Te informacje podsumowujące zostały złożone w dniu 10 kwietnia 2013 r.

62 Artykuł 42 lit. a) omawianej dyrektywy.

63 Odpowiadający art. 28b cztery A ust. 2 akapit pierwszy i drugi szóstej dyrektywy. Można również wskazać, biorąc pod uwagę elementy analizy przedstawione przez sąd odsyłający i przez rząd austriacki w jego uwagach na piśmie, że może chodzić o przypadki, w którym miejsce końcowego przeznaczenia towarów nie jest znane lub, ogólniej rzecz biorąc, materialna przesłanka art. 42 dyrektywy VAT nie jest spełniona.

64 C-536/08 i C-539/08, EU:C:2010:217, pkt 32–36.

65 Zobacz pkt 33 tego wyroku.

66 Zobacz w odniesieniu do projektów w toku komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego z dnia 4 października 2017 r. dotyczący działań następczych w odniesieniu do planu działania w sprawie VAT „W kierunku jednolitego unijnego obszaru VAT – czas na decyzje” [COM(2017) 566 final, pkt 3.1.1.1 lit. b), s. 9].

67 Zobacz wyrok z dnia 27 września 2007 r., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, sentencja, pkt 1.

68 Zobacz wyrok z dnia 27 września 2007 r., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 25.

69 Zobacz wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 37.

70 Zobacz wyroki: z dnia 27 września 2012 r., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 51, sentencja; a także z dnia 20 października 2016 r., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 52 i nast.

71 Zobacz wyrok z dnia 15 września 2016 r., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, sentencja.

72 Zobacz wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 60, 61 (w odniesieniu do przesłanki formalnej); sentencja, pkt 2.

73 Zobacz art. 262 i 263 dyrektywy VAT.

74 Podobnie jak w wyroku z dnia 22 kwietnia 2010 r., X i fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 i C-539/08, EU:C:2010:217, pkt 37.

75 Dz.U. 2010, L 268, s. 1.

76 Zobacz następujące motywy rozporządzenia nr 904/2010:

„(7) W celu poboru należnego podatku państwa członkowskie powinny współpracować, aby pomóc zapewnić dokonanie prawidłowego wymiaru VAT. W związku z tym muszą nie tylko kontrolować prawidłowość stosowania podatku należnego na swoim własnym terytorium, ale również udzielać pomocy innym państwom członkowskim w celu zapewnienia prawidłowego stosowania podatku związanego z działalnością prowadzoną na ich własnym terytorium, ale należnego w innym państwie członkowskim.

(8) Kontrola prawidłowości stosowania VAT w transakcjach transgranicznych podlegających opodatkowaniu w państwie członkowskim innym niż to, w którym dostawca towaru lub usługodawca mają siedzibę, opiera się w wielu przypadkach na informacjach, które państwo członkowskie siedziby posiada lub które państwo to może dość łatwo uzyskać. Skuteczny nadzór nad takimi transakcjami jest zatem uzależniony od tego, aby państwo członkowskie siedziby gromadziło lub było w stanie gromadzić te informacje.

[...]

(19) Państwo członkowskie konsumpcji jest w pierwszym rzędzie odpowiedzialne za zapewnienie wypełniania obowiązków przez dostawców towaru lub usługodawców niemających siedziby w tym państwie [...]”.

77 Zgodnie z wyrażeniem użytym w opinii rzecznika generalnego H. Saugmandsgaarda Øe w sprawie Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:204, pkt 82 i nast. Rozumowanie rzecznika generalnego H. Saugmandsgaarda Øe zostało oparte na zasadach wymienionych w wyroku z dnia 27 września 2007 r., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 31, powtórzonych niedawno w wyroku z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 36–38.

78 Zobacz wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 42–49.

79 Zobacz wyrok z dnia 20 października 2016 r., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 44, 45. Zobacz również jako przykład przypadku oszukczego braku deklaracji w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towarów w relacji trójstronnej, jednak bez posłużenia się rodzkiem upraszczającym, wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455.

80 Zobacz wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 42, 43.

81 Zobacz pkt 23, 27 i 39 uwag na piśmie tego rzędu.

82 C-536/08 i C-539/08, EU:C:2010:217.

83 Zobacz pkt 41 i 42 tego wyroku.