

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

NICHOLASA EMILIOU

przedstawiona w dniu 7 kwietnia 2022 r.(1)

Sprawa C-696/20

B.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w W.

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska)]

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa VAT – Artykuł 41 – Stosowanie – Dostawa wewnątrzwspólnotowa niepodlegająca zwolnieniu – Przekwalifikowanie transakcji w ramach państwa transakcji przez organ podatkowy – Obowiązek zapłaty podatku od wartości dodanej (VAT) od transakcji nieprawidłowo zakwalifikowanych przez stronę jako transakcje krajowe – Zasada proporcjonalności

I. Wprowadzenie

1. Popełnienie błędu na początku zadania matematycznego, które poza tym jest dobrze wykonane, może zasadniczo mieć dwojakie skutki, w zależności od osobowości nauczyciela. Można albo otrzymać zaliczenie za poprawny rezultat, albo otrzymać surową ocenę za źle wykonane zadanie. Wydaje się, że gdyby organy podatkowe zachowywały się jak nauczyciele matematyki, najprawdopodobniej stosowałyby system oceniania według drugiego scenariusza, przynajmniej tak można wnioskować z okoliczności faktycznych niniejszej sprawy.
2. B jest spółką z siedzibą w Niderlandach, która działa jako pośrednik w państwie transakcji z udziałem co najmniej trzech podmiotów. B nabywa towary od BOP, spółki mającej siedzibę w Polsce, i odsprzedaża te towary swoim klientom mającym siedzibę w innych państwach członkowskich.
3. Chociaż państwo ten nie wie, czy z jakimkolwiek oszustwem, a podatek od wartości dodanej (VAT) był faktycznie deklarowany na każdym etapie, polskie organy uznały jednak, że dokonano tego nieprawidłowo, ponieważ błędnie ustalono dostawę związaną z transportem, za pomocą którego towary były wysyłane bezpośrednio z BOP do klientów końcowych B. O ile B traktowała pierwszą transakcję (dostawa z BOP do B) jako transakcję krajową, a drugą (własne dostawy B do klientów) jako transakcję wewnątrzwspólnotową, przypisując transport do tej ostatniej, polskie organy przypisały transport, a tym samym charakter wewnątrzwspólnotowy, do pierwszej

transakcji.

4. To przekwalifikowanie skłoniło polskie organy do zastosowania fikcji ustanowionej w art. 41 dyrektywy VAT(2), który stanowi, że miejscem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (a tym samym miejscem opodatkowania) jest, w skrócie, państwo członkowskie, które nadało numer identyfikacyjny VAT, pod którym działa nabywca towarów, z wyjątkiem sytuacji, gdy opodatkowaniem VAT objęto nabycie w miejscu zakończenia transportu towarów. Ponieważ B nie mógł przedstawić dowodów na to, że opodatkowaniem VAT objęto przekwalifikowane nabycie wewnątrzwspólnotowe w państwie członkowskim ostatecznego przeznaczenia towarów, polskie organy, wydając zapłaty VAT, oparły się na polskim numerze identyfikacyjnym VAT, który B zastosował do tego nabycia.

5. Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) będący sądem odsyłającym rozpoznającym sprawę, zauważa jednak, że należy ono już podatek na klientów B. Sąd odsyłający powziął zatem wątpliwość, czy art. 41 dyrektywy VAT, interpretowany w świetle zasad neutralności i proporcjonalności, stoi na przeszkodzie zaistnieniu sytuacji, w której, zdaniem tego sądu, podatek został zapłacony dwukrotnie, a mianowicie przez klientów B w państwie członkowskim przeznaczenia towarów oraz przez B w Polsce na podstawie przepisu krajowego transponującego rzeczony przepis.

II. Ramy prawne

1. Prawo Unii Europejskiej

6. Zgodnie z art. 20 dyrektywy VAT:

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

[...]”.

7. Zgodnie z art. 40 dyrektywy VAT „[z]a miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów uznaje się miejsce zakończenia wysyłki lub transportu tych towarów do nabywcy”.

8. Artykuł 41 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

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

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

9. Artykuł 138 ust. 1 dyrektywy VAT, w wersji sprzed przyjęcia dyrektywy (UE) 2018/1910(3), stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdujęcego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty,

przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

10. Artykuł 1 pkt 3 dyrektywy 2018/1910 stanowi:

„w art. 138 [dyrektywy VAT] wprowadza się następujące zmiany:

a) ust. 1 otrzymuje brzmienie:

»1. Państwa członkowskie zwalniają dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę lub przez nabywcę towarów lub na ich rzecz, jeżeli spełnione są następujące warunki:

a) towary są dostarczane innemu podatnikowi lub osobie prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów;

b) podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, na rzecz których dokonywana jest dostawa, są zidentyfikowani do celów VAT w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów oraz podali dostawcy ten numer identyfikacyjny VAT;«
[...].

2. **Prawo krajowe**

11. Artykuł 25 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zwanej dalej „ustawą o VAT”) stanowi:

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

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

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

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

III. **Okoliczności faktyczne, postępowanie główne i pytanie prejudycjalne**

12. B jest spółką mającą siedzibę w Niderlandach i zarejestrowaną dla celów VAT w tym państwie członkowskim. W czasie istotnym dla okoliczności faktycznych (kwiecień 2012 r.) była

ona również zarejestrowana dla celów VAT w Polsce.

13. W tym okresie działała ona jako pośrednik w związku z dostawą dotyczącą tych samych towarów i obejmującą co najmniej trzy różne podmioty. B nabywała towary od BOP, a następnie odsprzedawała je swoim klientom. Towary te były wysyłane bezpośrednio od początkowego dostawcy w Polsce (BOP) do ostatniego podmiotu w związku z dostawą.

14. Nabywała towary od BOP, B posiadała swój polski numer VAT. B uznawała te dostawy za krajowe i w związku z tym stosowała do nich stawkę VAT w wysokości 23%. Następnie B kwalifikowała dostawy dokonywane na rzecz swoich klientów jako dostawy wewnątrzwspólnotowe opodatkowane stawką 0%. Klienci ci deklarowali VAT stosowany do nabycia wewnątrzwspólnotowego.

15. Decyzją z dnia 11 czerwca 2015 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. (Polska) (zwany dalej „organem podatkowym pierwszej instancji”) dokonał przekwalifikowania przedmiotowej transakcji po stwierdzeniu, że dostawę, do której należało przypisać transport, określono nieprawidłowo. Podczas gdy B przypisała transport do drugiej dostawy (dokonanej przez nią na rzecz jej klientów), organ podatkowy pierwszej instancji uznał, że transport powinien być przypisany do pierwszej dostawy w związku z dokonaniem przez BOP na rzecz B. W związku z tym uznał, że pierwsza transakcja stanowiła dostawę wewnątrzwspólnotową, której należało zadeklarować jako wewnątrzwspólnotowe nabycie przez B w państwie członkowskim przeznaczenia towarów, w którym B powinna była się zarejestrować, podczas gdy dostawy B na rzecz jej klientów w tym państwie powinny podlegać opodatkowaniu jako krajowe.

16. Ponadto ponieważ B posiadała swój polski numer rejestracyjny VAT, to jest numerem VAT nadanym przez państwo członkowskie inne niż państwo członkowskie, w którym zakończył się transport spornych towarów, organ podatkowy pierwszej instancji stwierdził, na podstawie art. 25 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, transponując art. 41 dyrektywy VAT, że B musi zadeklarować VAT z tytułu (przekwalifikowanego) wewnątrzwspólnotowego nabycia w Polsce. Jednocześnie potwierdził, że BOP była zobowiązana do zafakturowania VAT według stawki 23% od dostawy na rzecz B(4) oraz że B nie miała prawa do odliczenia odpowiedniego podatku naliczonego(5).

17. Decyzją z dnia 11 września 2015 r. Dyrektor Izby Skarbowej w W. zasadniczo potwierdził te ustalenia(6).

18. B zaskarżyła tę decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Polska), który oddalił jej skargę jako bezzasadną.

19. Sąd ten podzielił stanowisko organów podatkowych, zgodnie z którym B nieprawidłowo scharakteryzowała obie przedmiotowe dostawy i błędnie określiła dostawę, której należało przypisać transport.

20. B wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, błędnie sądząc, że od niej zależy.

21. W postępowaniu przed tym sądem B podnosi, że art. 25 ust. 1 i art. 25 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT zastosowano nieprawidłowo, ponieważ przepisy te mają zastosowanie jedynie do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, a nie do sytuacji krajowych (czyli, jak wyjaśnia B, gdy transport towarów rozpoczyna się w państwie członkowskim, które nadało numer rejestracyjny VAT). B zarzuca również nieprawidłowe zastosowanie art. 25 ust. 2 ustawy o VAT oraz art. 41 dyrektywy VAT w związku z art. 16 rozporządzenia wykonawczego (UE) nr 282/2011(7) polegającej na tym, że art. 25 ust. 2 ustawy o VAT zastosowano do transakcji, która została już

opodatkowana w Polsce jako transakcja krajowa. Wreszcie, B twierdzi, że art. 25 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT został nieprawidłowo zastosowany do sytuacji spółki, ponieważ sporne dostawy zostały opodatkowane w państwach członkowskich, w których zakończył się transport (przez jej własnych klientów).

22. Sąd odsyłający zauważa, że VAT uiszczono na każdym etapie spornego procesu i że żadne działania nie noszą znamion oszustwa. Sąd ten stwierdza, że owo błędne rozpoznanie spornych dostaw przez B spowodowało, iż VAT jest należny od tego podmiotu w Polsce.

23. Sąd zauważa również, że polskie organy podatkowe nie mają kompetencji do zweryfikowania całego procesu spornych dostaw, co oznacza, iż VAT zapłacony przez klientów B w państwie członkowskim przeznaczenia towarów nie może zostać uwzględniony. Zdaniem sądu odsyłającego prowadzi to do nieproporcjonalnego obciążenia podatkowego B.

24. W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

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

- jeżeli nabycie to zostało już opodatkowane na terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki przez nabywców towarów tego podatnika

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

25. Uwagi na piśmie w niniejszej sprawie przedstawili B, Dyrektor Izby Skarbowej w W., rząd polski oraz Komisja Europejska. Wspomniane strony przedstawiły także swoje stanowiska ustnie podczas rozprawy w dniu 27 stycznia 2022 r.

IV. Ocena

26. Aby art. 41 dyrektywy VAT miał zastosowanie, musi mieć miejsce między innymi wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. To, czy dana dostawa w ramach procesu (taka jak pierwsza dostawa rozpatrywana w postępowaniu głównym) może być zakwalifikowana jako taka, zależy od „przypisania transportu”. Z uwagi na rozbieżność stanowisk stron w przedmiocie oceny tej kwestii rozpocznijmy niniejszą opinię od uwag wstępnych dotyczących wątpliwości tego problemu (A). Następnie zajmijmy się kwestią, z której wywodzi się spór w niniejszej sprawie, zwracając uwagę na przesłanki leżące u podstaw art. 41 dyrektywy VAT (B) i badając możliwość ich zastosowania w sprawie w postępowaniu głównym (C).

A. Uwagi wstępne w przedmiocie przypisania transportu

27. Należy zauważyć, że przy ocenie opodatkowania dostaw towarów stanowiących część procesu, pierwszorzędne znaczenie ma ustalenie danego segmentu tego procesu, do którego należy przypisać występujący w tym kontekście transport. Od tego przypisania zależy, które z części dostawy należy zakwalifikować jako dostawę wewnątrzwspólnotową, a zatem podlegającą zwolnieniu z VAT przez państwa członkowskie, zgodnie z art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT.

28. Przepis ten, w wersji obowiązującej w czasie istotnym dla okoliczności faktycznych sprawy

w postępowaniu głównym, stanowi, że „[p]aństwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”(8).

29. Dokonując wykładni tego przepisu, Trybuna stwierdza, że w odniesieniu do transakcji tworzących łańcuch kolejnych dostaw skutkującej tylko jednym transportem wewnątrzwspólnotowym, transport ten „można przypisać tylko do jednej z tych dostaw, która zatem jako jedyna zostanie zwolniona z podatku [...]”(9).

30. Trybuna orzekła, że aby ustalić, do której z dostaw w łańcuchu należy przypisać transport wewnątrzwspólnotowy, powinno się przeprowadzić ogólną ocenę wszystkich okoliczności sprawy(10). W tym kontekście Trybuna podkreśliła znaczenie ustalenia, kiedy nastąpiło przeniesienie uprawnienia do rozporządzania towarem jak właściciel(11).

31. W niniejszej sprawie B i Dyrektor Izby Skarbowej w W. przyjęli odmienne stanowiska w kwestii przypisania transportu, za pomocą którego towary pierwszego podmiotu w łańcuchu (BOP) zostały wysłane do ostatniego (klienta B). O ile B uzna, że transport ten należy przypisać drugiej dostawie w łańcuchu, czyli jej własnym dostawom do klientów, Dyrektor Izby Skarbowej w W. stwierdza, że transport ten należy przypisać pierwszej dostawie (dokonanej przez BOP na rzecz B). Ta różnica perspektyw została w konsekwencji odzwierciedlona w ich ocenach co do tego, która z dostaw stanowiła dostawę wewnątrzwspólnotową. To z kolei miało wpływ na ich stanowiska w kwestii opodatkowania każdej z przedmiotowych dostaw.

32. W niniejszym postępowaniu B powołuje się konkretniej na art. 36a dyrektywy VAT, twierdząc, że jej stanowisko w sprawie przypisania transportu jest zgodne z ust. 2 tego przepisu.

33. Należy zauważyć, że w art. 36a dyrektywy VAT rzeczywiście wyjaśniono kwestię przypisania transportu w ramach łańcucha dostaw, przewidując w ust. 2, iż „wysyłkę lub transport przypisuje się wyjątkowo do dostawy towarów dokonanej przez podmiot pośredniczący [taki jak B w niniejszej sprawie], w przypadku gdy podmiot ten przekazał swojemu dostawcy numer identyfikacyjny VAT nadany mu przez państwo członkowskie, z którego towary są wysyłane lub transportowane”. Gdyby zatem przepis ten miał zastosowanie do niniejszej sprawy, potwierdzałoby stanowisko zajęte przez B. Moim zdaniem jednak B nie może się na niego powoływać w niniejszej sprawie, ponieważ przepis ten wprowadzono do dyrektywy VAT dyrektywą 2018/1910(12), czyli kilka lat po czasie dokonania spornej transakcji. W związku z tym nie ma on zastosowania do rozpatrywanej sprawy *ratione temporis*. Ponadto nie istnieje nic, czy to w tekście dyrektywy 2018/1910, czy w historii ustawodawczej, co potwierdzałoby twierdzenie B, że treść art. 36a ust. 2 dyrektywy VAT odzwierciedla wcześniejsze orzecznictwo Trybunału.

34. Z wniosku Komisji, który doprowadził do przyjęcia dyrektywy 2018/1910, wynika, że przepis ten jest wynikiem wniosku państw członkowskich „o ulepszenie przepisów w celu zwiększenia pewności prawa dla podmiotów gospodarczych pod względem określenia dostawy w ramach łańcucha transakcji, której należy przypisać wewnątrzwspólnotowy transport”(13). Również inne prace przygotowawcze ujawniały zamiar prawodawcy Unii, aby „uniknąć stosowania przez państwa członkowskie różnych podejść, co mogłoby prowadzić do podwójnego opodatkowania lub nieopodatkowania, a także w celu zwiększenia pewności prawa dla podmiotów gospodarczych”(14). Obawy te są obecnie wyrażone w motywie 6 dyrektywy 2018/1910.

35. Elementy te potwierdzają moim zdaniem, że kwestię przypisania transportu w postępowaniu głównym należy oceniać w świetle orzecznictwa, o którym mowa w pkt 30

powyżej, odzwierciedlającej sytuację sprzed przyjęcia tej dyrektywy. Wniosek ten potwierdza nota wyjaśniająca dotycząca tak zwanych „szybkich rozwiązań”, zgodnie z którą „[w] dyrektywie VAT w brzmieniu sprzed 1 stycznia 2020 r. nie było jednak żadnych konkretnych przepisów dotyczących przypisania wewnątrzwspólnotowego transportu towarów”, które w związku z tym musiały być dokonywane na podstawie „ogólnej oceny wszystkich szczególnych okoliczności”(15).

36. Po dokonaniu tych wyjaśnień pragnę przypomnieć, że określenie przypisania transportu w ramach spornego państwa dostaw(16) należy do sądu odsyłającego, który ma wyłączną kompetencję do ustalenia i oceny okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym(17). Poniższa analiza ma zatem znaczenie jedynie w przypadku, gdyby sąd odsyłający potwierdził, że transport należy przypisać do pierwszej spornej dostawy.

B. Przesłanki leżące u podstaw art. 41 dyrektywy VAT

37. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów musi zasadniczo podlegać opodatkowaniu w państwach członkowskich, w których kończy się transport towarów. Regułę tę przewidziano w art. 40 dyrektywy VAT i odzwierciedla ona główną zasadę obecnego wspólnego systemu VAT, który przyznaje prawo do opodatkowania państwu, w którym ma miejsce ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów(18).

38. W drodze odstąpienia (ale bez uszczerbku dla tej ostatniej głównej zasady) art. 41 dyrektywy VAT określa miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (a tym samym miejsce opodatkowania) jako, mówi się najprościej, państwo członkowskie, które nadało numer identyfikacyjny VAT, pod którym działa nabywca towarów, z wyjątkiem sytuacji, gdy opodatkowanie VAT nastąpiło w miejscu zakończenia transportu towarów.

39. Jak orzekł Trybunał, art. 41 dyrektywy VAT „zmierza, po pierwsze, do zagwarantowania opodatkowania danego nabycia wewnątrzwspólnotowego, oraz, po drugie, do uniknięcia podwójnego opodatkowania tego samego nabycia”(19).

40. Cel, jakim jest zapobieganie stratom podatkowym, odzwierciedla niepewność co do wskazania państwa członkowskiego, w którym faktycznie zakończy się wysyłka lub transport(20). Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów następuje po wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów, która co do zasady musi podlegać zwolnieniu z podatku zgodnie z art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT(21). Wobec tego, aby uniknąć strat podatkowych, należy upewnić się, że ta sama czynność podlega opodatkowaniu przez nabywcę.

41. Prawdą jest, że aby zrealizować ten cel, art. 41 dyrektywy VAT stwarza możliwość podwójnego opodatkowania, ponieważ tworzy dwa miejsca nabycia towarów – jedno w państwie członkowskim rejestracji do celów VAT, które jest fikcyjnym miejscem nabycia, a drugie w państwie członkowskim, w którym kończy się transport towarów (które jest rzeczywistym miejscem nabycia).

42. Takie podwójne opodatkowanie powinno być jednak tylko tymczasowe, ponieważ w art. 41 akapit drugi dyrektywy VAT przewidziano mechanizm korygujący, polegający na możliwości wykazania przez zainteresowany podmiot, że transakcja została opodatkowana zgodnie z art. 40 dyrektywy VAT, czyli w państwie członkowskim, w którym kończy się transport. W takiej sytuacji „podstawa opodatkowania zostaje odpowiednio obniżona w państwie członkowskim, które nadało numer identyfikacyjny VAT, pod którym nabywca towarów dokonał tego nabycia”.

43. Poprzez umożliwienie zastosowania tego mechanizmu korygującego art. 41 dyrektywy VAT zmierza zatem do uniknięcia podwójnego opodatkowania(22). Jest to również kolejny wyraz

dzielenia do przeniesienia wpływów z podatków do państwa czonkowskiego, w którym ma miejsce ostateczna konsumpcja towarów(23).

C. Możliwość zastosowania art. 41 dyrektywy VAT do sprawy w postępowaniu głównym

44. Kwestia zastosowania art. 41 dyrektywy VAT do sprawy w postępowaniu głównym rozpatrywano w niniejszym postępowaniu z różnych punktów widzenia. Aby odnieść się do tych różnych punktów widzenia, najpierw przeanalizujmy argument B, zgodnie z którym zastosowanie art. 41 dyrektywy VAT jest zupełnie wykluczone, ponieważ B dokonała nabycia, posługując się polskim numerem identyfikacyjnym VAT, czyli numerem identyfikacyjnym VAT państwa czonkowskiego pochodzenia towarów (1).

45. Ponieważ stwierdzam, że ta ostatnia okoliczność nie stała na przeszkodzie stosowaniu art. 41 dyrektywy VAT w rozpatrywanym okresie, przejdę do pytania sędu odsyłającego dotyczącego znaczenia okoliczności, że klienci B płacili podatek od *drugiej* czynności w spornym związku (2).

46. W tym względzie pragnę również wskazać, że ta ostatnia okoliczność pozostaje bez wpływu na stosowanie art. 41 dyrektywy VAT. Pozwól sobie tym samym wyjść poza wyrażone ustalone ramy postawionego pytania i zbadać okoliczność, że organy krajowe potraktowały *pierwszą* dostawę w spornym związku po jej przekwalifikowaniu jako dostawę wewnątrzwspólnotową nieobjętą zwolnieniem. W świetle tej szczególnej okoliczności stwierdzam, że stosowanie krajowych przepisów transponujących art. 41 dyrektywy VAT powoduje nieproporcjonalne obciążenie podatkowe i jest wykluczone (3).

1. Czy art. 41 dyrektywy VAT ma zastosowanie w przypadku, gdy podmiot pośredniczący posługuje się numerem identyfikacyjnym VAT państwa czonkowskiego pochodzenia towarów?

47. B twierdzi, że art. 41 dyrektywy VAT nie może mieć zastosowania w postępowaniu głównym, ponieważ w czasie, gdy B nabyła towary od BOP, posługiwała się swoim polskim numerem rejestracyjnym VAT, czyli numerem nadanym przez państwo czonkowskie pochodzenia towarów. Zdaniem B taka sytuacja jest równoznaczna z dostawą krajową, do której art. 41 dyrektywy VAT nie może mieć zastosowania.

48. Przyznaję, że okoliczności faktyczne niniejszej sprawy nie odzwierciedlają typowego scenariusza, który można by mieć na myśli w kontekście omawiania art. 41 dyrektywy VAT. W rzeczywistości taki scenariusz dotyczyłby trzech państw czonkowskich, w których na przykład podatnik mający siedzibę w Niderlandach nabywałby, pod swoim niderlandzkim numerem rejestracyjnym VAT, w Polsce towary, które miałyby zostać dostarczone do Niemiec(24). W takiej sytuacji organy niderlandzkie działałyby w oparciu o fikcję przewidzianą w art. 41 dyrektywy VAT, aby „zabezpieczyć” pobór podatku, o ile i dopóki podatek nie zostanie faktycznie zapłacony w państwie czonkowskim ostatecznego przeznaczenia towarów (w omawianym przypadku w Niemczech).

49. W związku z tym nie dostrzegam w brzmieniu art. 41 dyrektywy VAT ani w jego kontekście czy celu(25) niczego, co ograniczałoby stosowanie tego przepisu do scenariusza obejmującego trzy państwa czonkowskie i co w każdym razie wspierałoby stanowisko zajęte przez B, jeżeli rozpatrywał je na podstawie przepisów dyrektywy VAT obowiązujących w omawianym okresie.

50. Po pierwsze, w odniesieniu do brzmienia, z art. 41 dyrektywy VAT wynika, że organy państwa czonkowskiego, które nadało numer identyfikacyjny VAT, mogą wykonywać swoje uprawnienia przewidziane w tym przepisie, jeżeli ma miejsce wewnątrzwspólnotowe nabycie

towarów i je?eli podmiot dzia?a?, pos?uguje si? numerem identyfikacyjnym VAT nadanym przez to pa?stwo cz?onkowskie. Wydaje si?, ?e warunki te zosta?y spe?nione w sprawie w post?powaniu g?ównym. Natomiast brzmienie tego przepisu nie uzale?nia jego stosowania od jakiegokolwiek konkretnego numeru identyfikacyjnego VAT(26).

51. *Po drugiej*, z perspektywy szerszego kontekstu normatywnego, B twierdzi, ?e nale?y uwzgl?dni? art. 20 dyrektywy VAT, z którego zdaniem tej strony wynika, i? aby dosz?o do wewn?trzspólnotowego nabycia towarów, podmiot musi pos?ugiwa? si? numerem rejestracyjnym VAT wydanym przez pa?stwo cz?onkowskie inne ni? pa?stwo pochodzenia towarów.

52. W art. 20 dyrektywy VAT zdefiniowano poj?cie „wewn?trzspólnotowego nabycia towarów” i stwierdzono, ?e jest to „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”.

53. B wyja?ni?a podczas rozprawy, ?e art. 41 dyrektywy VAT nie mo?e rozszerza? zakresu poj?cia „wewn?trzspólnotowego nabycia” zdefiniowanego w art. 20 owej dyrektywy. Zdaniem B art. 41 dyrektywy VAT wprowadza jedynie specjalny mechanizm opodatkowania wewn?trzspólnotowego nabycia. W opinii B poj?cie wewn?trzspólnotowego nabycia wymaga, aby pa?stwa cz?onkowskie rozpocz?cia i zako?czenia transportu towarów by?y ró?ne. Jednak?e zdaniem B organy polskie in casu opodatkowa?y wewn?trzspólnotowe nabycie towarów w pa?stwie cz?onkowskim ich pochodzenia, mimo ?e towary te by?y transportowane z tego w?a?nie pa?stwa. W takiej sytuacji, jak twierdzi B, czynno?? musi podlega? opodatkowaniu jako transakcja krajowa.

54. Wbrew argumentom B nie rozumiem, w jaki sposób zgodnie z przepisami dyrektywy VAT maj?cymi zastosowanie *ratione temporis* do sprawy w post?powaniu g?ównym definicja zawarta w art. 20 dyrektywy VAT mia?aby uzale?nia? stwierdzenie, czy dana czynno?? stanowi wewn?trzspólnotowe nabycie, od zastosowania konkretnego numeru identyfikacyjnego VAT.

55. Przed przyj?ciem dyrektywy 2018/1910(27) Trybuna? opar? si? na (wówczas obowi?zuj?cym) brzmieniu art. 20 i art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT, gdy stwierdzi?, ?e „miejsce zarejestrowania do celów VAT danego podmiotu nie jest kryterium kwalifikacyjnym dla wewn?trzspólnotowej dostawy lub wewn?trzspólnotowego nabycia”(28).

56. W istocie poj?cie wewn?trzspólnotowego nabycia zdefiniowane w art. 20 dyrektywy VAT jest powi?zane z poj?ciem wewn?trzspólnotowej dostawy zawartym w art. 138 ust. 1 tej dyrektywy, poniewa? wewn?trzspólnotowe nabycie mo?e mie? miejsce co do zasady tylko wówczas, gdy w pierwszej kolejno?ci ma miejsce wewn?trzspólnotowa dostawa(29). Poniewa? stosowanie art. 41 dyrektywy VAT wymaga istnienia wewn?trzspólnotowego nabycia, co wynika z jego tre?ci, przepis ten jest z kolei powi?zany zarówno z art. 20, jak i art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT(30).

57. Pragn? zwróci? uwag?, ?e orzecznictwo Trybuna?u, o którym mowa w pkt 55 powy?ej, nale?y obecnie interpretowa? w ?wietle pó?niejszych zmian brzmienia art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT. Przepis ten okre?la materialne warunki zwolnienia wewn?trzspólnotowej dostawy. Dok?adniej rzecz ujmuj?c, do czasu przyj?cia dyrektywy 2018/1910(31) obowi?zek zwolnienia wyst?powaa?, gdy „prawo do dysponowania tym towarem jak w?a?ciciel zosta?o przeniesione na nabywc?, gdy dostawca wyka?e, ?e rzeczony towar zosta? wys?any lub przewieziony do innego pa?stwa cz?onkowskiego oraz ?e w wyniku owej wysy?ki lub przewozu ten sam towar opu?ci? fizycznie terytorium pa?stwa cz?onkowskiego wysy?ki”(32). Przyjmuj?c dyrektyw? 2018/1910,

prawodawca Unii dodał nowy warunek, zgodnie z którym „podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, na rzecz których dokonywana jest dostawa, [muszą być] zidentyfikowani do celów VAT w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów oraz podali dostawcy ten numer identyfikacyjny VAT”, co obecnie przewiduje art. 138 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

58. Z powyższego wynika, iż okoliczności, że nabywca używa numeru identyfikacyjnego VAT nadanego przez państwo członkowskie *inne niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów*, stał się dodatkowym istotnym warunkiem zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów(33).

59. Moim zdaniem ma to konsekwencje dla wykładni art. 20 dyrektywy VAT w jego obecnym brzmieniu, ponieważ, jak zauważono w pkt 40 powyżej, wewnątrzwspólnotowe nabycie stanowi logiczne następstwo wewnątrzwspólnotowej dostawy. Innymi słowy, pierwszy element nie może mieć miejsca w braku drugiego, ponieważ wewnątrzwspólnotowa dostawa i wewnątrzwspólnotowe nabycie stanowi zasadniczo dwie strony tego samego medalu. Z kolei zmiana materialnych warunków zwolnienia wewnątrzwspólnotowych dostaw na podstawie art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT wpływa obecnie również na zakres stosowania art. 41 dyrektywy VAT, ponieważ, jak już stwierdzono i jak zasadniczo słusznie podnosi B, aby art. 41 dyrektywy VAT miał zastosowanie, musi mieć miejsce wewnątrzwspólnotowe nabycie w rozumieniu art. 20 dyrektywy VAT.

60. Jednakże istotna zmiana brzmienia art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT, która przekształca wymóg numeru rejestracyjnego VAT z formalnego w wymóg materialny, została dokonana przez prawodawcę Unii wraz z przyjęciem dyrektywy 2018/1910(34), podczas gdy przedmiotowa sprawa nadal podlega poprzedniemu systemowi, w ramach którego numer identyfikacji VAT nie był uznawany za wymóg materialny, lecz formalny(35). W związku z tym, jak już zauważyłem, okoliczności, że B posługuje się numerem rejestracyjnym VAT państwa członkowskiego pochodzenia towarów, sama w sobie nie wyklucza wewnątrzwspólnotowego charakteru transakcji i możliwości zastosowania art. 41 dyrektywy VAT do okoliczności faktycznych sprawy w postępowaniu głównym.

61. W związku z tym zbadam teraz, czy dwa cele, do których zmierza art. 41 dyrektywy VAT, mianowicie zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania i podwójnemu opodatkowaniu, przemawiają za proponowanym przeze mnie wykładnią tego przepisu.

62. W tym względzie pragnę zauważyć, że oba te cele mogą być skutecznie realizowane przez organy państwa członkowskiego pochodzenia towarów, jeżeli jest ono również państwem członkowskim, które nadało numer identyfikacyjny VAT użyty przy danej transakcji.

63. Trybunał orzekł, że „przyznanie takiego numeru stanowi dowód statusu podatkowego podatnika dla celów stosowania podatku VAT oraz ułatwia kontrolę skarbową czynności wewnątrzwspólnotowych”(36). Nie ma powodu wątpić, że numer identyfikacyjny VAT może odgrywać taką rolę i ułatwiać kontrolę skarbową, gdy kontrolę tę przeprowadzają organy państwa członkowskiego pochodzenia towarów i gdy działają one na podstawie art. 41 dyrektywy VAT.

64. Wyjaśnij, państwo członekowskie pochodzenia towarów, takie jak Polska w niniejszej sprawie, będzie działać jako miejsce uznane za miejsce przedmiotowego wewnątrzwspólnotowego nabycia, w oparciu o fikcję ustanowioną w art. 41 dyrektywy VAT, tak aby zapewnić pobór podatku i zapobiec uchylaniu się od opodatkowania. Będzie ono również w stanie zapewnić uniknięcie podwójnego opodatkowania poprzez zastosowanie mechanizmu korygującego, jeżeli zainteresowany podmiot przedstawi dowód zapłaty podatku w państwie członkowskim ostatecznego przeznaczenia towarów.

65. Innymi słowy, rola, jaką odgrywa państwo członkowskie, które nadało numer identyfikacyjny VAT, działający na podstawie fikcji ustanowionej w art. 41 dyrektywy VAT, nie jest w żaden sposób ograniczona w sytuacji, gdy to państwo członkowskie jest również państwem pochodzenia towarów.

66. W świetle tych rozważań jestem zdania, że okoliczności, iż podmiot pośredniczący w świadczeniu dostaw, taki jak B, działający w okresie, do którego dyrektywa 2018/1910 nie znajduje zastosowania *ratione temporis*, zastosował numer identyfikacyjny VAT państwa członkowskiego pochodzenia towarów, nie wpływa na możliwość zastosowania art. 41 dyrektywy VAT do nabycia dokonanego przez ten podmiot.

2. Znaczenie zastosowania opodatkowania w przypadku nabycia, w państwie członkowskim przeznaczenia, dokonanego przez klientów podmiotu pośredniczącego w świadczeniu dostaw

67. Nie ulega wątpliwości, że w niniejszej sprawie opodatkowanie VAT nastąpiło na każdym etapie rozpatrywanego świadczenia, w tym względem klientów B przy nabyciu towarów w państwie członkowskim przeznaczenia.

68. Sąd odsyłający zwraca uwagę na ten ostatni fakt i zmierza zasadniczo do ustalenia, czy ta szczególna okoliczność uniemożliwia organom krajowym zobowiązać B do zapłaty VAT od przekwalifikowanego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na podstawie krajowego przepisu transponującego art. 41 dyrektywy VAT. Pytanie to opiera się na założeniu, że nie doszło do oszustwa, oraz na tym, że podmiot działający jako pośrednik w świadczeniu (w tym przypadku B) popełnił błąd w kwalifikacji poszczególnych dostaw w ramach spornej transakcji.

69. Jak rozumiem, sąd odsyłający jest zdania, że B został obciążony nieproporcjonalnym ciężarem podatkowym, ponieważ z jednej strony klienci B zastosowali VAT w państwie członkowskim ostatecznego przeznaczenia towarów (od tego, co przypuszczalnie zostało przez nich uznane za nabycie wewnątrzwspólnotowe), a z drugiej strony, polskie organy podatkowe zażądały od B zapłaty VAT od pierwszej dostawy dokonanej przez B na rzecz BOP po tym, jak dostawa ta została przekwalifikowana na wewnątrzwspólnotową i opodatkowana zgodnie z krajowymi przepisami transponującymi art. 41 dyrektywy VAT.

70. Komisja zasadniczo czyni to samo spostrzeżenie.

71. Niemniej jednak nie uważam, aby okoliczności, że klienci B opodatkowali nabycie towarów w państwie członkowskim przeznaczenia, odgrywać jakąkolwiek rolę w ocenie możliwości zastosowania art. 41 dyrektywy VAT.

72. Wniosek ten wynika z bardzo prostej przyczyny, że podatek stosowany przez klientów B dotyczy nabywania przez nich towarów dostarczanych im przez B, podczas gdy postępowanie główne dotyczy możliwości zastosowania art. 41 dyrektywy VAT do nabywania przez B towarów dostarczanych jej przez BOP. Innymi słowy, podatek nałożony na klientów B jest podatkiem

na o?onym na *drug?* dostaw? w spornym ?a?cuchu, podczas gdy post?powanie g?ówne dotyczy opodatkowania *pierwszej* dostawy w tym ?a?cuchu. S? to dwie ró?ne czynno?ci i z tego wzgl?du zwi?zane z nimi obowi?zki podatkowe obci??aj? ró?ne podmioty.

73. W zwi?zku z tym jestem zdania, ?e opodatkowanie VAT, którym obj?to klientów B, nie mo?e by? podstaw? do powo?ania si? przez B przed polskimi organami na mechanizm koryguj?cy (w przypadku potwierdzenia mo?liwo?ci zastosowania art. 41 dyrektywy VAT). Po pierwsze, moim zdaniem, brzmienie tego przepisu wyklucza takie rozwi?zanie, poniewa? fikcja nabycia w pa?stwie cz?onkowskim rejestracji do celów VAT przestaje istnie?, gdy „nabywca wyka?e, ?e *nabycie to* zosta?o opodatkowane VAT [w pa?stwie cz?onkowskim przeznaczenia towarów]” (37). Wyra?enie „nabycie to” odnosi si? logicznie, moim zdaniem i jak co do zasady twierdzi rz?d polski, do wewn?trzspólnotowego nabycia dokonanego przez „nabywc?”, który w zwi?zku z tym jest potencjalnie zobowi?zany do zap?aty VAT na podstawie art. 41 dyrektywy VAT.

74. Po drugie, uwzgl?dnienie opodatkowania VAT w odniesieniu do klientów B w celu zmniejszenia obci??enia podatkowego ponoszonego przez sam? B nie mo?e przyczyni? si? do osi?gni?cia ?adnego z dwóch celów, do których zmierza art. 41 dyrektywy VAT.

75. W tym wzgl?dzie nie zapewnia ono skutecznego poboru podatku, poniewa? zasadniczo w tych okoliczno?ciach nie mo?na by pobra? ?adnego podatku od okre?lonego wewn?trzspólnotowego nabycia na podstawie fikcji ustanowionej w art. 41 VAT. A fortiori, mechanizm koryguj?cy zastosowany w tych okoliczno?ciach nie mo?e by? wykorzystany w celu unikni?cia podwójnego opodatkowania, poniewa? w rozpatrywanym przypadku B nie podlega?aby opodatkowaniu w pa?stwie cz?onkowskim przeznaczenia towarów, a zatem podatek by?by co do zasady zwracany podmiotowi, który w ramach tego scenariusza nie zap?aci? ?adnego podatku w pa?stwie cz?onkowskim przeznaczenia.

76. W ?wietle powy?szego stwierdzam, ?e art. 41 dyrektywy VAT oraz zasady neutralno?ci i proporcjonalno?ci nie stoj? na przeszkodzie stosowaniu art. 25 ust. 2 ustawy o VAT do wewn?trzspólnotowego nabycia towarów przez podatnika, je?eli nabywcy towarów od tego podatnika zastosowali VAT przy nabyciu tych towarów na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, w którym ko?czy si? transport.

77. W zwi?zku z tym podzielam stanowisko s?du odsy?aj?cego i Komisji, zgodnie z którym okoliczno?ci faktyczne sprawy przedstawione w postanowieniu odsy?aj?cym rzeczywi?cie wydaj? si? wskazywa? na problem nieproporcjonalnego obci??enia podatkowego, co moim zdaniem in fine uniemo?liwia zastosowanie art. 41 dyrektywy VAT w post?powaniu g?ównym.

78. Jednak?e w przeciwie?stwie do s?du odsy?aj?cego i Komisji uwa?am, ?e w celu dokonania oceny, czy na B na?o?ono obci??enie podatkowe niezgodne z zasadami neutralno?ci i proporcjonalno?ci VAT, nale?y skupi? si? na obowi?zkach podatkowych B w odniesieniu do *pierwszej spornej dostawy*, poniewa? to tego podmiotu i tej transakcji dotyczy post?powanie g?ówne.

79. W tym kontek?cie uwa?am za problematyczne, ?e krajowe przepisy transponuj?ce art. 41 dyrektywy VAT zastosowano do (przekwalifikowanego) wewn?trzspólnotowego nabycia odpowiadaj?cego (przekwalifikowanej) wewn?trzspólnotowej dostawie, która jednak nie podlega?a zwolnieniu z podatku.

3. **Znaczenie braku zwolnienia dla przekwalifikowanej wewn?trzspólnotowej dostawy**

80. S?d odsy?aj?cy zauwa?a, ?e chocia? dostawa dokonana przez BOP na rzecz B zosta?a przekwalifikowana przez polskie organy z dostawy krajowej na wewn?trzspólnotow?, organy te

utrzymywamy, iż dostawa ta nie może podlegać zwolnieniu z podatku. Organy podatkowe stały na stanowisku, że BOP była zobowiązana do naliczenia 23% VAT od przekwalifikowanej wewnątrzwspólnotowej dostawy, ponieważ B zastosowała polski numer VAT. Tym samym B musiała zapłacić VAT, który został jej zafakturowany przez BOP. Ponadto, jak zauważymy, sąd odsyłający, B odmówiono prawa do odliczenia odpowiedniego VAT naliczonego(38). Sąd odsyłający dodaje również, że kwestia ta nie jest objęta zakresem pytania prejudycjalnego, lecz zauważa, iż odmowa ta spowodowała obciążenie B podatkami 46% VAT.

81. W swoich uwagach na piśmie B powołuje się na te okoliczności, twierdząc, że uniemożliwia to zastosowanie art. 41 dyrektywy VAT.

82. Jak słusznie zauważymy, że polski podczas rozprawy, elementy te nie zostały wskazane w pytaniu prejudycjalnym. Jednakże, ponieważ są one wyraźnie wskazane w postanowieniu odsyłającym (i zostały skomentowane przez B w jej uwagach na piśmie oraz podczas rozprawy), rozważania w ich przedmiocie przedstawił poniżej, tak aby dostarczyć sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi w interesie rozstrzygnięcia zawisłej przed nim sprawy. Niemniej jednak jest oczywiste, że ocena prawna tych elementów nie jest objęta zakresem niniejszej sprawy(39).

83. Aby zrozumieć art. 41 dyrektywy VAT, przepis ten należy umieścić w kontekście szerszego systemu dyrektywy VAT, zgodnie z którym z jednej strony wewnątrzwspólnotowe dostawy zasadniczo podlegają zwolnieniu z podatku w państwach członkowskich pochodzenia towarów, a z drugiej strony wewnątrzwspólnotowe nabycia są opodatkowane w państwie członkowskim przeznaczenia(40). Jest to wyraz celu, jakim jest przeniesienie poboru wpływów z podatków do państw członkowskich ostatecznej konsumpcji towarów.

84. W tym szerszym kontekście art. 41 dyrektywy VAT ma na celu zapewnienie poboru VAT poprzez ustanowienie fikcji, zgodnie z którą miejscem wewnątrzwspólnotowego nabycia jest państwo członkowskie identyfikacji VAT. Ponieważ wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów ma co do zasady swoje następstwo w postaci podlegającej zwolnieniu z podatku wewnątrzwspólnotowej dostawy, należy upewnić się, że powstała w ten sposób czynność jest opodatkowana albo w państwie członkowskim rejestracji do celów VAT, albo w państwie członkowskim (rzeczywistego) nabycia.

85. W związku z tym należy przypomnieć, że środki przyjęte przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego nakładania i poboru podatku oraz zapobiegania oszustwom nie mogą być wykorzystywane w sposób naruszający neutralność podatkową VAT, która wyklucza odmienne traktowanie podmiotów gospodarczych dokonujących tych samych transakcji w zakresie opodatkowania VAT i która ma na celu całkowite zwolnienie podatnika z obciążenia VAT w ramach jego działalności gospodarczej(41). Ponadto zgodnie z zasadą proporcjonalności przepisy stosowane w celu zapewnienia skutecznego poboru podatku „nie mogą [...] wykraczać poza to, co niezbędne do realizacji tego celu”(42).

86. Fakt, że organy krajowe postanowiły uznać wewnątrzwspólnotową dostawę dokonaną przez BOP na rzecz B, po jej przekwalifikowaniu, za „niepodlegającą zwolnieniu”, oznacza, iż podatek został rzeczywiście naliczony od tej czynności w Polsce.

87. Chociaż rzeczywiste opodatkowanie w państwie pochodzenia towarów nie narusza kompetencji państwa członkowskiego przeznaczenia(43), moim zdaniem opodatkowanie to czyni bezprzedmiotowe konieczność stosowania art. 41 dyrektywy VAT, ponieważ, jak stwierdzono powyżej, podatek został nałożony i nie ma już miejsca na obawę o ewentualne uchylanie się od opodatkowania.

88. Opierając się na ogólnej systematyce dostaw zwolnionych z podatku i nabycia

opodatkowanego, art. 41 dyrektywy VAT przewiduje, że państwo członkowskie rejestracji do celów VAT może interweniować w celu zapobieżenia stratom, jakie mogą powstać w wyniku zwolnienia z podatku w państwie pochodzenia towarów. Jednakże, ponieważ in casu zwolnienie w państwie członkowskim pochodzenia towarów nie miało miejsca, moim zdaniem nie było ryzyka uchylania się od opodatkowania. Nie było zatem powodu, by państwo członkowskie rejestracji do celów VAT interweniowało, jak zasadniczo twierdzi B.

89. Prawdą jest, że jeżeli B zapłaciłaby podatek od swojego przekwalifikowanego wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie członkowskim przeznaczenia towarów, mogłaby powołać się na mechanizm korygujący z art. 41 dyrektywy VAT, co rzekł polski potwierdził na rozprawie. Dodatkowe obciążenie podatkowe, które obecnie wynika z zastosowania w odniesieniu do B art. 25 ust. 2 ustawy o VAT, rozpatrywanego w oderwaniu, zostałoby wówczas zagodzone. Nie zmienia to jednak wyjściowej przesłanki, że z powodu braku zwolnienia spornej wewnątrzwspólnotowej dostawy zastosowanie tego przepisu stało się niepotrzebne i spowodowało niepotrzebne obciążenie podatkowe.

90. W tych okolicznościach jestem zdania, że stosując art. 25 ust. 2 ustawy o VAT do wewnątrzwspólnotowego nabycia, które wynikało z wewnątrzwspólnotowej dostawy niepodlegającej zwolnieniu, organy krajowe naruszyły zasadę proporcjonalności.

91. Niepotrzebne obciążenie podatkowe, które zostało nałożone na B w wyniku zastosowania art. 25 ust. 2 ustawy o VAT, wydaje się jeszcze większe z powodu odmowy odliczenia naliczonego VAT zapłaconego od przekwalifikowanego wewnątrzwspólnotowego nabycia. Nie uważam jednak, że okoliczność ta sama w sobie jest decydująca dla wniosku, do którego doszedłem powyżej w odniesieniu do niemożności zastosowania art. 41 dyrektywy VAT. Moim zdaniem wniosek ten byłby taki sam, nawet gdyby przyznano prawo do odliczenia, ponieważ okoliczność ta nie miałaby wpływu na fakt, że sporna przekwalifikowana wewnątrzwspólnotowa dostawa nie została zwolniona z podatku, co, jak wyjaśniłem, czyni zbędnym stosowanie art. 41 dyrektywy VAT.

92. Z powyższego wynika, że art. 41 dyrektywy VAT i zasada proporcjonalności stoją na przeszkodzie stosowaniu art. 25 ust. 2 ustawy o VAT do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, jeżeli nabycie to nastąpiło w wyniku wewnątrzwspólnotowej dostawy, która po weryfikacji, podlegającej przeprowadzeniu przez sąd odsyłający, nie została uznana za podlegającą zwolnieniu.

V. Wnioski

93. Proponuję, aby Trybunał odpowiedział Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu (Polska) w sposób następujący:

Artykuł 41 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zasada neutralności i proporcjonalności nie stoją na przeszkodzie stosowaniu art. 25 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (ustawy o VAT) do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów przez podatnika, jeżeli nabywcy towarów od tego podatnika zastosowali podatek od wartości dodanej (VAT) przy nabyciu tych towarów na terytorium państwa członkowskiego, w którym kończy się transport.

Jednakże art. 41 dyrektywy 2006/112 i zasada proporcjonalności stoją na przeszkodzie stosowaniu art. 25 ust. 2 ustawy o VAT do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, jeżeli nabycie to nastąpiło w wyniku wewnątrzwspólnotowej dostawy, która po weryfikacji, podlegającej przeprowadzeniu przez sąd odsyłający, nie została uznana za podlegającą zwolnieniu.

- 1 Język oryginału: angielski.
- 2 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 3 Dyrektywy Rady z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi (Dz.U. 2018, L 311, s. 3).
- 4 Z postanowienia odsyłającego wynika, że brak zwolnienia przekwalifikowanej dostawy wewnątrzwspólnotowej wynika z obowiązującego w tym czasie przepisu krajowego, zgodnie z którym zwolnienie nie mogło zostać przyznane, jeżeli nabywca działa pod krajowym numerem identyfikacyjnym VAT.
- 5 Postanowienie odsyłające nie zawiera informacji o tym, dlaczego odmówiono B prawa do odliczenia.
- 6 Z postanowienia odsyłającego wynika, że Dyrektor Izby Skarbowej w W. uchylił decyzję organu podatkowego pierwszej instancji i określił nieco wyższą kwotę różnicy VAT do zwrotu za kwiecień 2012 r. Wskazano również, że zmiana ta jest nieistotna w kontekście pytania prejudycjalnego, ponieważ Dyrektor Izby Skarbowej w W. potwierdził ustalenia faktyczne i prawne poczynione w pierwszej instancji.
- 7 Rozporządzenie wykonawcze Rady z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2011, L 77, s. 1).
- 8 Artykuł 138 ust. 1 dyrektywy VAT zmieniono dyrektywą 2018/1910. Zmianę tę omówiono bardziej szczegółowo w pkt 57 niniejszej opinii.
- 9 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 19 grudnia 2018 r., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, pkt 70 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 23 kwietnia 2020 r., Herst (C-401/18, EU:C:2020:295, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 10 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, pkt 27); z dnia 23 kwietnia 2020 r., Herst (C-401/18, EU:C:2020:295, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 11 Zobacz ostatnio wyroki: z dnia 19 grudnia 2018 r., AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, pkt 70, 72); z dnia 10 lipca 2019 r., Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, pkt 39). Wicej informacji zawiera także opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, pkt 58–64), w której kładzie ona szczególny nacisk na powołane ryzyko przypadkowej utraty towarów podczas transportu.
- 12 Zobacz przypis 3 niniejszej opinii.
- 13 Wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej oraz wprowadzenia docelowego systemu opodatkowania handlu między państwami członkowskimi [COM(2017)0569 final], s. 11 in fine.

14 Zobacz dokument Rady ST 10335 2018 INIT z dnia 20 czerwca 2018 r., motyw 7 proponowanego tekstu.

15 Komisja Europejska, Noty wyjaśniające w sprawie zmian w zakresie unijnego podatku VAT w odniesieniu do procedur magazynu typu call-off stock, transakcji hurtowych i zwolnień wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów („szybkie rozwiązania na 2020 r.”), dyrektywa Rady (UE) 2018/1910, rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2018/1912, rozporządzenie Rady (UE) 2018/1909, 2019 (zwane dalej „notami wyjaśniającymi w sprawie szybkich rozwiązań na 2020 r.”), pkt 3.2.

16 Zobacz na przykład odniesienia w przypisach 10 i 11 niniejszej opinii.

17 Zobacz jako wskazówki na przykład wyrok z dnia 13 stycznia 2022 r., Benedetti Pietro e Angelo i in. (C-377/19, EU:C:2022:4, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

18 Zobacz motyw 10 dyrektywy VAT oraz na przykład wyrok z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

19 Zobacz w kontekście art. 28b cz. 2 ust. 2 szóstej dyrektywy, który odpowiada art. 41 dyrektywy VAT, wyrok z dnia 22 kwietnia 2010 r., X (C-536/08 i C-539/08, EU:C:2010:217, pkt 35). Szósta dyrektywa 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. 1977, L 145, s. 1).

20 W kontekście art. 28b cz. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy, odpowiadającego art. 40 dyrektywy VAT, zauważono, że „[t]o, że dochodzi do takiego przeniesienia [towarów z jednego państwa członkowskiego do drugiego], nie jest pewne w wystarczającym stopniu, o ile towar nie przekroczy granicy”. Opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Teleos i in. (C-409/04, EU:C:2007:7, pkt 46).

21 Zobacz także wniosek Komisji COM (2017) 569 final, s. 2, cytowany w przypisie 13 niniejszej opinii.

22 W kontekście szóstej dyrektywy, wyrok z dnia 22 kwietnia 2010 r., X (C-536/08 i C-539/08, EU:C:2010:217, pkt 35).

23 Ibid., pkt 44. Zobacz pkt 37 niniejszej opinii.

24 Zobacz choćby praktyczne przykłady w tym zakresie w: B. Terra, J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2021, pkt 11.3.1, oraz w kontekście niemieckich przepisów transponujących art. 41 dyrektywy VAT, H. Marchal, w: G. Rau, E. Dürrwächter, *Umsatzsteuerrecht*, UStG, § 3d, pkt 16; lub D. Hummel, w: J.M. Mössner i in., *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, pkt 14.387.

25 Należy przypomnieć, że „przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy brać pod uwagę nie tylko jego brzmienie, ale także jego kontekst oraz cele regulacji, której stanowi on część”. Zobacz na przykład wyrok z dnia 19 kwietnia 2018 r., Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 W przeciwieństwie do innych przepisów dyrektywy VAT. Zobacz na przykład art. 141 lit. a), c) i d) dyrektywy VAT.

27 Zobacz przypis 3 niniejszej opinii.

28 Wyrok z dnia 26 lipca 2017 r., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, pkt 42). Zobacz także wyrok z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Mając na względzie, że „pojęcia definiujące dostawę wewnątrzwspólnotową i nabycie wewnątrzwspólnotowe mają charakter obiektywny i znajdują zastosowanie niezależnie od celów i rezultatów tych czynności”. Zobacz na przykład wyrok z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Zobacz opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie X (C-84/09, EU:C:2010:252, pkt 49), która zauważa, że „państwa członkowskie muszą opierać się na jednolitej wykładni przepisów dotyczących zwolnienia dostaw wewnątrzwspólnotowych (art. 138 [dyrektywy VAT]) i objęcia podatkiem nabycia wewnątrzwspólnotowego (art. 20 [dyrektywy VAT])”.

31 Zobacz przypis 3 niniejszej opinii.

32 Zobacz na przykład wyrok z dnia 9 października 2014 r., Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Noty wyjaśniające w sprawie szybkich rozwiązań na 2020 r., zob. przypis 15 niniejszej opinii, pkt 1.1, s. 9. Zobacz także wniosek Komisji [COM(2017) 569], zob. przypis 13 niniejszej opinii, s. 10–11.

34 W motywie 3 dyrektywy 2018/1910 przypomniano, że „Rada wezwęła Komisję do dokonania pewnych ulepszeń unijnych przepisów w zakresie VAT dotyczących transakcji transgranicznych w odniesieniu do roli numeru identyfikacyjnego VAT w kontekście zwolnienia dostaw wewnątrzwspólnotowych, procedur magazynu typu call-off stock, transakcji aksamitowych oraz dowodu transportu do celów zwolnienia transakcji wewnątrzwspólnotowych”. Zobacz także motyw 7.

35 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 20 października 2016 r., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 41, 42); z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz także noty wyjaśniające w sprawie szybkich rozwiązań na 2020 r., cytowane w przypisie 15 niniejszej opinii, pkt 4.3.1, s. 71.

36 Wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 60).

37 Wyróżnienie własne.

38 Jak wskazano w przypisie 5 niniejszej opinii, postanowienie odsyłające nie zawiera informacji o przyczynach tej odmowy.

39 W związku z tym przypominam, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zwolnienie wewnątrzwspólnotowej dostawy musi być przyznane po spełnieniu istotnych warunków. Do warunków tych należy obecnie numer identyfikacyjny VAT, jak wyjaśniono w pkt 57–61 niniejszej opinii. Ta nowa zasada nie ma jednak zastosowania do przedmiotowej sprawy *ratione temporis*.

40 Zobacz wyrok z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in. (C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz także wniosek Komisji [COM(2017) 569 final], s. 2, cytowany w przypisie 13 niniejszej opinii.

- 41 Zobacz w odniesieniu do obu aspektów zasady neutralności opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 42 Wyrok z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in. (C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 43 Artykuł 16 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, o którym mowa w przypisie 7 niniejszej opinii, stanowi: „W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w rozumieniu art. 20 [dyrektywy VAT] państwo członkowskie wysyłki lub transportu towarów wykonuje swoje kompetencje w zakresie opodatkowania bez względu na to, jak dana transakcja została potraktowana do celów VAT w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów [...]”. Zobacz także opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie X (C-84/09, EU:C:2010:252, pkt 49).