

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 22 kwietnia 2010 r.*

W sprawach połączonych C-536/08 i C-539/08

mających za przedmiot dwa wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniami z dnia 14 listopada 2008 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 4 grudnia 2008 r., w postępowaniu:

Staatssecretaris van Financiën

przeciwko

X (C-536/08), oraz

fiscale eenheid Facet BV / Facet Trading BV (C-539/08),

* Język postępowania: niderlandzki.

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis (sprawozdawca), J. Malenovský i T. von Danwitz, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,
sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 19 listopada 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu fiscale eenheid Facet BV / Facet Trading BV przez H.W.M. van Kesterena oraz M.A.J. Raafsa, advocaten,

- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels, M. Noort oraz M. de Gravego, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou oraz C. ten Dam, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 17 ust. 1 i 2 oraz art. 28b część A ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), w brzmieniu wynikającym z dyrektywy Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. (Dz.U. L 384, s. 47) (zwaney dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wnioski te zostały złożone w ramach postępowania pomiędzy Staatssecretaris van Financien (zwanym dalej „Staatssecretaris”), a, odpowiednio, X oraz Facet BV/Facet Trading BV (zwaną dalej „Facet”), dotyczącego decyzji w sprawie korekty podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 17 ust. 1–3 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwilą powstania obowiązku podatkowego].

2. O ile towary i usługi są częścią transakcji [służą wykonywaniu czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

[...]

d) podatku od wartości dodanej należnego [podlegającego zapłacie] zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a).

3. Państwa członkowskie przyznają każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu podatku od wartości dodanej, określonego w ust. 2, w stopniu, w jakim takie towary lub usługi są używane do celów:

- a) transakcji związanych z działalnością gospodarczą określoną w art. 4 ust. 2 przeprowadzanych w innym kraju, które kwalifikowałyby się do odliczenia podatku, jeśli miałyby miejsce na terytorium kraju;

- b) transakcji zwolnionych od podatku zgodnie z art. 14 ust. 1 lit. i), art. 15 i 16 ust. 1 część B, C, D i E i ust. 2 oraz art. 28c część A i C;

- c) transakcji zwolnionych od podatku zgodnie z art. 13 część B lit. a) i d), ust. 1–5, w przypadku gdy klient ma przedsiębiorstwo [ma siedzibę] poza Wspólnotą lub, gdy te transakcje są bezpośrednio związane z towarami przeznaczonymi do wywozu do kraju poza Wspólnoty”.

4 Zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy:

„Przedmiotem podatku od wartości dodanej są również:

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

5 Artykuł 28a ust. 3 szóstej dyrektywy stanowi:

„Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów” oznacza nabycie uprawnienia do rozporządzania jako właściciel ruchomymi rzeczami wysyłanymi lub transportowanymi do osoby nabywającej towary przez lub na rachunek sprzedawcy bądź osoby nabywającej towary w państwie członkowskim innym niż to, z którego towary są wysyłane lub transportowane.

6 Artykuł 28b część A szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Miejscem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest miejsce, w którym towary te znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do osoby, która je nabywa.

2. Bez uszczerbku dla ust. 1 za miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów określone w art. 28a ust. 1 lit. a) uważa się miejsce na terytorium państwa członkowskiego, które nadało numer identyfikacji do celów podatku od wartości dodanej użytego przez nabywcę w celu nabycia towarów, o ile nabywca towarów nie udowodni, że nabycie to zostało opodatkowane zgodnie z przepisami ust. 1.

Jeżeli jednak nabycie towarów jest przedmiotem opodatkowania zgodnie z ust. 1 w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towarów, po tym jak było przedmiotem opodatkowania zgodnie z akapitem pierwszym, podstawa

opodatkowania zostaje odpowiednio obniżona w państwie członkowskim, które nadało numer identyfikacji do celów podatku od wartości dodanej, którego użył nabywca towarów, dokonując ich nabycia.

Do celów stosowania akapitu pierwszego uznaje się, że wewnątrzwspólnotowe nabywanie towarów zostało opodatkowane zgodnie z ust. 1, gdy spełnione są następujące warunki:

- nabywca wykaże, że dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów do celów późniejszej dostawy w państwie członkowskim określonym w ust. 1, w odniesieniu do której osobą odpowiedzialną za zapłatę podatku należnego zgodnie z art. 28c [część] (E) ust. 3 jest jej odbiorca

- nabywca wypełnił zobowiązania dotyczące deklaracji, wymienione w art. 22 ust. 6 lit. b) akapit ostatni”.

7 Artykuł 28c część E ust. 3 szóstej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie podejmują szczególne środki w celu zapewnienia, aby podatek od wartości dodanej nie był pobierany od wewnątrzwspólnotowego nabywania towarów dokonywanego na ich terytorium w rozumieniu art. 28b [część A] ust. 1, w przypadku gdy spełnione są następujące warunki:

- wewnątrzwspólnotowego nabywania towarów dokonuje podatnik, który nie ma miejsca zamieszkania na terytorium kraju, jednakże jest on zarejestrowany w innym państwie członkowskim do celów podatku od wartości dodanej,

- wewnątrzspółnotowe nabywanie towarów jest dokonywane do celów ich późniejszej dostawy przez podatnika na terytorium kraju,

- towary nabyte w ten sposób przez takiego podatnika są bezpośrednio wysyłane lub transportowane z innego państwa członkowskiego niż państwo, w którym jest on zarejestrowany do celów podatku od wartości dodanej, i przeznaczone dla osoby, na rzecz której dokonuje on późniejszej dostawy,

- osoba, która otrzymuje późniejszą dostawę, jest podatnikiem bądź niepodlegającą opodatkowaniu osobą prawną, która do celów podatku od wartości dodanej jest zarejestrowana na terytorium kraju,

- osoba, która otrzymuje późniejszą dostawę, została zgodnie z art. 21 ust. 1 lit. a) akapit trzeci uznana za osobę odpowiedzialną za zapłatę podatku należnego od dostaw dokonanych przez podatnika, który nie ma miejsca zamieszkania na terytorium kraju”.

8 Artykuł 28d ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Zdarzenie podatkowe powstaje w momencie wewnątrzspółnotowego nabycia towarów. Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów uważa się za dokonane w momencie, w którym uznawana jest za dokonaną dostawa podobnych towarów na terytorium kraju”.

- 9) Artykuł 28h szóstej dyrektywy, zmieniony przez dyrektywę Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1997 r. zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzającą nowe środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej – zakres niektórych zwolnień i praktyczne uregulowania wprowadzające je w życie, stanowi:

„[...]

- b) Każdy podatnik posiadający numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej przedstawia zestawienie nabywców posiadających numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej, którym dostarczył towary na warunkach przewidzianych w art. 28c [część A] lit. a) i d) oraz odbiorców posiadających numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej w związku z transakcjami określonymi w akapicie piątym.

Takie zestawienie sporządza się za każdy kwartał roku kalendarzowego w ciągu okresu [w terminie] oraz zgodnie z procedurami [i na zasadach], które mają ustalić państwa członkowskie [ustalonych przez państwa członkowskie], które podejmują niezbędne środki w celu zapewnienia, aby przepisy dotyczące współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków pośrednich były przestrzegane w każdym przypadku.

[...]”

Uregulowania krajowe

- ¹⁰ Artykuł 15 Wet op de omzetbelasting (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 28 czerwca 1968 r. (*Staatsblad* 1968, nr 329, zwanej dalej „ustawą o podatku obrotowym”), przewiduje:

„Podatek, o którym mowa w art. 2, odliczany przez podmiot gospodarczy, to:

[...]

- b) podatek należny za okres objęty deklaracją w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia towarów w rozumieniu art. 17a ust. 1, dokonanego przez ten podmiot, o ile podmiot ten posiada fakturę wystawioną zgodnie z przepisami;

- c) podatek należny za okres objęty deklaracją:

[...]

w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia towarów w rozumieniu art. 17a ust. 1, dokonanego przez podmiot gospodarczy, inny niż przewidziany w lit. b);

[...]

Jeżeli można wystąpić z wnioskiem o zwrot podatku na podstawie art. 30 ust. 1, 2 i 3, podmiot gospodarczy nie może odliczyć tego podatku.

[...]”

¹¹ Zgodnie z art. 17a ww. ustawy:

„Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów oznacza nabycie tych towarów w następstwie ich dostawy przez podmiot gospodarczy w ramach jego działalności gospodarczej, wówczas gdy towary te były transportowane z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego.

[...]”

¹² Artykuł 17b rzeczonyj ustawy stanowi:

„Miejscem wewnątrzspółnotowego nabycia towarów jest miejsce zakończenia ich wysyłki lub transportu do osoby.

Bez uszczerbku dla postanowień ust. 1 wewnątrzspółnotowe nabycie towarów następuje w państwie, które nadało numer identyfikacji dla celów podatku VAT, pod którym zostało dokonane nabycie, o ile nabywca nie wykaże, iż podatek został pobrany na podstawie ust. 1.

[...]”

¹³ Artykuł 30 ust. 1 ustawy o podatku obrotowym stanowi:

„Na wniosek podatnika przyznawane jest zwolnienie z podatku należnego w ramach wspólnotowego nabycia towarów w przypadkach, gdy podatek został pobrany na podstawie art. 17b ust. 2 lub gdy zainteresowany wykaże, że w ramach tego samego nabycia podatek został pobrany w państwie członkowskim, w którym nastąpiło zakończenie wysyłki lub transportu.

[...]”

Postępowania przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

Sprawa C-536/08

¹⁴ X, spółka mająca siedzibę w Niderlandach, zajmuje się handlem komputerami i częściami komputerowymi. W okresie od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia

31 grudnia 1999 r. zakupiła tego rodzaju towary od przedsiębiorstw mających siedzibę w państwach członkowskich innych niż Niderlandy i Hiszpania (zwanymi dalej „dostawcami”) i następnie odsprzedała je nabywcom mającym siedzibę w Hiszpanii.

- 15 Dostawcy nie naliczali podatku VAT na fakturach wystawianych na X i wykazywali na nich jej niderlandzki numer identyfikacyjny dla celów podatku VAT. Następnie X na fakturach wystawianych na nabywców wskazywała na zastosowanie art. 28c część E ust. 3 szóstej dyrektywy.

- 16 W deklaracji za okres od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 30 września 1998 r. X nie wykazała kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Nie odliczyła ona również podatku VAT w związku z owym wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów. Ponadto nie zadeklarowała ona dostaw wewnątrzwspólnotowych w rozumieniu art. 37a ustawy o podatku obrotowym i art. 22 ust. 6 lit. b) akapit ostatni szóstej dyrektywy.

- 17 Z kolei w odniesieniu do okresu od dnia 1 października 1998 r. do dnia 30 czerwca 1999 r. X w deklaracji wykazała podatek należny z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i dokonała odliczenia tego podatku. Ponadto zadeklarowała ona dostawy wewnątrzwspólnotowe w rozumieniu przepisów wymienionych w punkcie poprzedzającym. Zgodnie z wyrokiem odsyłającym nie wykazano, iż sporne towary były w ramach transakcji, o których mowa w pkt 14 niniejszego wyroku, bezpośrednio wysyłane lub transportowane do nabywców mających siedzibę w Hiszpanii.

- 18 Inspekteur van de Belastingdienst (zwany dalej „inspektorem”) wydał pod adresem zainteresowanej za ww. okres decyzję w sprawie korekty podatku od wartości dodanej, ponieważ stwierdził, że X nabyła sporne towary w rozumieniu art. 17a ustawy o podatku obrotowym. Inspektor uznał, że nabyła ona towary w Niderlandach zgodnie z art. 17b tej ustawy oraz zgodnie z art. 28b część A ust. 2 szóstej dyrektywy.

W wyniku zażalenia wniesionego przez X na tę decyzję inspektor utrzymał opodatkowanie, twierdząc ponadto, iż rzeczony wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów nie dają X żadnego prawa do odliczenia.

- 19 X wniosła skargę od tej decyzji do *Gerechtshof te's-Gravenhage*. W wyroku z dnia 22 kwietnia 2005 r. sąd ten uznał skargę za uzasadnioną, uchylił zaskarżoną decyzję i obniżył kwotę decyzji w sprawie korekty podatku. *Staatssecretaris* wniósł kasację do *Hoge Raad der Nederlanden*.
- 20 W tych okolicznościach *Hoge Raad der Nederlanden* postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 17 ust. 2 i 3 oraz art. 28b część A ust. 2 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w ten sposób, że w przypadku gdy zgodnie z akapitem pierwszym ostatniego z wymienionych artykułów za miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów uznaje się miejsce na terytorium państwa członkowskiego, które nadało nabywcy numer identyfikacyjny [VAT], pod którym dokonał on takiego nabycia, nabywca ten jest uprawniony do bezpośredniego odliczenia podatku VAT należnego w związku z tym w rzeczonym państwie członkowskim?”

Sprawa C-539/08

- 21 *Facet*, podmiot podatkowy mający siedzibę w Niderlandach zajmuje się handlem częściami komputerowymi. W okresie od dnia 1 grudnia 2000 r. do dnia 30 września 2001 r. *Facet* nabywała tego rodzaju towary od spółek mających siedzibę w Niemczech i we Włoszech (zwanym dalej „dostawcami”) i następnie sprzedawała je nabywcom mającym siedzibę na Cyprze (zwanym dalej „nabywcami”), którzy mają przedstawiciela podatkowego z siedzibą w Grecji. Towary były bezpośrednio transportowane z Niemiec i Włoch do Hiszpanii.

- 22 Dostawcy nie naliczali podatku VAT na fakturach. Z kolei wykazywali oni na tych fakturach niderlandzki numer identyfikacyjny Facet do celów podatku VAT. Facet również nie naliczała podatku VAT na fakturach wystawianych cypryjskim nabywcom. Niemniej jednak na fakturach tych wykazywała ona grecki numer identyfikacyjny dla celów podatku VAT, podany jej przez nabywców.
- 23 W niderlandzkiej deklaracji Facet wykazała podatek VAT należny z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów i odliczyła go. Potraktowała ona również dostawy na rzecz nabywców jako dostawy wewnątrzspółnotowe w rozumieniu art. 37a ustawy o podatku obrotowym i art. 22 ust. 6 lit. b) akapit ostatni szóstej dyrektywy, wykazując grecki numer identyfikacyjny dla celów podatku VAT nabywców lub ich przedstawicieli podatkowych. Niemniej jednak ani przedstawiciele podatkowi, ani sami nabywcy nie wypełnili w ramach spornych dostaw deklaracji dotyczącej wewnątrzspółnotowego nabycia towarów. Nie zadeklarowali oni również wewnątrzspółnotowych dostaw ani też nie złożyli „zestawienia” w rozumieniu art. 22 ust. 6 lit. b) akapit ostatni szóstej dyrektywy. Ponadto nabywcy nie byli zarejestrowani dla celów podatku VAT w Hiszpanii ani też nie wypełnili deklaracji dotyczącej wewnątrzspółnotowego nabycia towarów w tym kraju.
- 24 Inspektor stwierdził, że Facet nie dokonała wewnątrzspółnotowego nabycia towarów oraz że nie miała ona prawa do odliczenia podatku VAT. W tych okolicznościach inspektor wydał decyzję w sprawie korekty podatku.
- 25 Facet wniosła skargę od decyzji inspektora do Gerechtshof te Amsterdam. Wyrokiem z dnia 27 lutego 2006 r. sąd ten uznał skargę za uzasadnioną, uchylił zaskarżoną decyzję i obniżył kwotę decyzji w sprawie korekty podatku. Staatssecretaris wniósł kasację od tego wyroku do sądu odsyłającego.
- 26 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym identycznym jak w sprawie C-536/08.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 27 Przez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy nabywca korzysta na podstawie art. 17 ust. 2 i 3 szóstej dyrektywy z prawa do bezpośredniego odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z nabyciem wewnątrzspółnotowym w przypadku, o którym mowa w art. 28b część A ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy.
- 28 Celem udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy na wstępie przypomnieć, że prawo do odliczenia podatku VAT będące integralną częścią mechanizmu podatku VAT stanowi podstawową zasadę, na której opiera się wspólny system podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane (zob. wyroki: z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-25/07 Sosnowska, Zb.Orz. s. I-5129, pkt 15; z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-74/08 PARAT Automotive Cabrio, Zb.Orz. s. I-3459, pkt 15).
- 29 Prawo do odliczenia jest wykonywane bezpośrednio w odniesieniu do całego podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu. Wynika z tego, że wszelkie ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT ma wpływ na wysokość obciążenia podatkowego i powinno być stosowane w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich (zob. ww. wyrok w sprawie PARAT Automotive Cabrio, pkt 16).
- 30 Artykuł 28b część A szóstej dyrektywy, który wpisuje się w system przejściowy opodatkowania wymiany pomiędzy państwami członkowskimi przewidziany w tytule XVIa tej dyrektywy, reguluje umiejscowienie nabycia wewnątrzspółnotowego, takiego jak sporne nabycia w sprawach przed sądem krajowym. Celem, do którego dąży ów system przejściowy, jest przeniesienie wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym następuje ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów (zob. wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-245/04 EMAG Handel Eder, Zb.Orz. s. I-3227, pkt 40).

- 31 Ustęp 1 tego artykułu ustanawia zasadę ogólną, zgodnie z którą miejscem wewnątrz-wspólnotowego nabycia towarów jest miejsce, w którym towary te znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do osoby, która je nabywa.
- 32 W tym zakresie należy przypomnieć, iż dyrektywa 92/111 wprowadziła do art. 28b część A ust. 2 szóstej dyrektywy ostatni akapit, który przewiduje, iż jeżeli nabywca wykaże, że dokonał wewnątrz-wspólnotowego nabycia towarów do celów późniejszej dostawy w państwie członkowskim określonym w ust. 1, w odniesieniu do której osobą odpowiedzialną za zapłatę podatku należnego zgodnie z art. 28c część E ust. 3 jest jej odbiorca, oraz że nabywca wypełnił zobowiązania dotyczące deklaracji, wymienione w art. 22 ust. 6 lit. b) akapit ostatni wspomnianej dyrektywy, to w tych okolicznościach uznaje się, że wewnątrz-wspólnotowe nabywanie towarów zostało opodatkowane zgodnie z ww. art. 28b część A ust. 1.
- 33 W celu zagwarantowania opodatkowania danego nabycia podatkiem VAT art. 28b część A ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi, iż o ile nabywca towarów nie udowodni, że nabycie to zostało opodatkowane zgodnie z przepisami ust. 1, za miejsce wewnątrz-wspólnotowego nabycia towarów uważa się miejsce na terytorium państwa członkowskiego, które nadało numer identyfikacji do celów VAT użytego przez nabywcę przy nabywaniu towarów (zwanego dalej „państwem członkowskim identyfikacji podatkowej”).
- 34 W sytuacji, w której nabycie towarów jest przedmiotem opodatkowania zgodnie z art. 28b część A ust. 1 szóstej dyrektywy w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towarów po tym, jak było przedmiotem opodatkowania zgodnie z art. 28b część A ust. 2 akapit pierwszy, to artykuł ten przewiduje w ust. 2 akapit drugi mechanizm korekcyjny polegający na odpowiednim obniżeniu podstawy opodatkowania w państwie członkowskim identyfikacji podatkowej.
- 35 Z powyższego wynika, że art. 28b część A ust. 2 szóstej dyrektywy zmierza, po pierwsze, do zagwarantowania opodatkowania danego nabycia wewnątrz-wspólnotowego, oraz, po drugie, do uniknięcia podwójnego opodatkowania tego samego nabycia.

- 36 Niemniej jednak zastosowanie mechanizmu korekcyjnego przewidzianego w art. 28b część A ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy zależy od spełnienia przesłanek kumulatywnych ustanowionych w ostatnim akapicie tego artykułu, co zostało przypomniane w pkt 32 niniejszego wyroku.
- 37 W tym zakresie należy podkreślić w pierwszej kolejności, że rozporządzenie Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. L 264, s. 1) nie zostało przyjęte w celu wdrożenia systemu wymiany informacji pomiędzy organami podatkowymi państw członkowskich pozwalającego im na ustalenie, czy wewnątrzwspólnotowe nabycie rzeczywiście zostało opodatkowane podatkiem VAT w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu, w przypadku gdy podatnik nie jest w stanie sam przedstawić dowodów niezbędnych w tym zakresie (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 Twoh International, Zb.Orz. s. I-7897, pkt 34).
- 38 Po drugie, należy podnieść, że w przypadku spełnienia przesłanek z art. 28c część E ust. 3 szóstej dyrektywy, każde państwo członkowskie ma obowiązek podjęcia szczególnych środków w celu zapewnienia, aby podatek od wartości dodanej nie był pobierany od „wewnątrzwspólnotowego nabywania towarów” dokonywanego na ich terytorium w rozumieniu art. 28b część A ust. 1 tej dyrektywy.
- 39 W związku z tym pojawia się pytanie, czy prawo do bezpośredniego odliczenia powinno zostać przyznane podatnikowi w przypadku przewidzianym w art. 28b część A ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, kiedy to w braku wykazania opodatkowania podatkiem VAT spornego nabycia wewnątrzwspólnotowego w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu rzeczony podatnik zostaje opodatkowany tym podatkiem w państwie członkowskim identyfikacji podatkowej.
- 40 W tym zakresie należy przypomnieć po pierwsze, że zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. d) szóstej dyrektywy prawo do odliczenia podatku VAT należnego z tytułu towarów i usług pośrednich nabytych przez podatnika, w szczególności w ramach nabycia

wewnątrzspółnotowego, jest uzależnione od warunku, iż towary i usługi nabyte w ten sposób służą wykonywaniu czynności podatnika podlegających opodatkowaniu.

- 41 W okolicznościach takich jak przed sądem krajowym zostało ustalone, że towary opodatkowane z tytułu nabycia wewnątrzspółnotowego uznanego za dokonany w państwie członkowskim identyfikacji podatkowej na podstawie art. 28b część A ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, nie zostały w rzeczywistości wwiezione do rzeczono-go państwa członkowskiego.
- 42 W tych okolicznościach rzeczona transakcje nie mogą zostać uznane za dające prawo do odliczenia w rozumieniu art. 17 szóstej dyrektywy. W związku z tym takie nabycie wewnątrzspółnotowe nie może korzystać z ogólnego systemu odliczenia przewidzianego w ww. artykule.
- 43 Należy podkreślić, że zamierzeniem ogólnego systemu odliczenia podatku, jaki został przewidziany w art. 17 szóstej dyrektywy, nie było wstąpienie, w sytuacji takiej jak sporna w postępowaniu przed sądem krajowym, w miejsce szczególnego systemu z art. 28b część A ust. 2 akapit drugi, opartego na mechanizmie obniżenia podstawy opodatkowania umożliwiającym skorygowanie podwójnego opodatkowania.
- 44 Ponadto okoliczność przyznania prawa do odliczenia w takim przypadku mogłaby stanowić zagrożenie dla skuteczności art. 28b część A ust. 2 akapity drugi i trzeci szó-stej dyrektywy, ponieważ podatnik po skorzystaniu z prawa do odliczenia w państwie członkowskim identyfikacji podatkowej nie byłby dłużej skłaniany do wykazywania opodatkowania spornego nabycia wewnątrzspółnotowego w państwie członkow-skim zakończenia wysyłki lub transportu. Takie rozwiązanie mogłoby w rezultacie zagrażać stosowaniu podstawowej zasady, zgodnie z którą w odniesieniu do nabycia wewnątrzspółnotowego uważa się, że miejsce opodatkowania znajduje się w pań-stwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu, to znaczy w państwie człon-kowskim ostatecznej konsumpcji, która jest przedmiotem systemu przejściowego.

- 45 Z uwagi na powyższe rozważania na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, że art. 17 ust. 2 i 3 oraz art. 28b część A ust. 2 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w ten sposób, iż podatnik, którego dotyczy sytuacja przewidziana w akapicie pierwszym ostatniego z wymienionych przepisów, nie ma prawa do bezpośredniego odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z nabyciem wewnątrzspółnotowym.

W przedmiocie kosztów

- 46 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 17 ust. 2 i 3 oraz art. 28b część A ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, w brzmieniu wynikającym z dyrektywy Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r., powinny być interpretowane w ten sposób, iż podatnik, którego dotyczy sytuacja przewidziana w akapicie pierwszym ostatniego z wymienionych przepisów, nie ma prawa do bezpośredniego odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z nabyciem wewnątrzspółnotowym.

Podpisy