



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PEDRA CRUZA VILLALÓNA
przedstawiona w dniu 21 czerwca 2012 r.¹

Sprawa C-587/10

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

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

Podatek od wartości dodanej — Dostawa wewnątrzspółnotowa — Transakcje łańcuchowe —
Odmowa zwolnienia z powodu braku przedstawienia numeru identyfikacji nabywcy

I – Wprowadzenie

1. W niniejszej sprawie Bundesfinanzhof kieruje do Trybunału Sprawiedliwości kilka pytań dotyczących wykładni dyrektywy 77/388/EWG² w ramach postępowania, w którym sporna jest zgodność z prawem decyzji niemieckich organów podatkowych, którą odmówiono podatnikowi będącemu dostawcą zwolnienia przewidzianego w art. 28c część A lit. a) rzeczony dyrektywy dla dostaw wewnątrzspółnotowych.
2. Specyfika niniejszej sprawy polega na tym, że sporna dostawa stanowi część transakcji łańcuchowej z następującymi po sobie sprzedażami i jednorazowymi dostawami wewnątrzspółnotowymi. Powodem odmowy zwolnienia jest to, że pierwszy dostawca, przedsiębiorstwo niemieckie, nie dostarczyło numeru identyfikacyjnego dla celów VAT przedsiębiorstwa amerykańskiego, które nabyło od niego towary, lecz drugiego nabywcy tych towarów, przedsiębiorstwa fińskiego.
3. Niniejsza sprawa umożliwi Trybunałowi Sprawiedliwości rozwinąć jego już bogate orzecznictwo dotyczące zwolnienia dostaw wewnątrzspółnotowych poprzez wyjaśnienie zakresu kompetencji, jakie zdanie pierwsze art. 28c część A szóstej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim w celu ustalenia warunków koniecznych dla zapewnienia „prawidłowego i prostego stosowania” zwolnienia, a także aby „zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom”.

1 — Język oryginału: hiszpański.

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

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii: szósta dyrektywa VAT

4. Zgodnie z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy „»podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”. Zgodnie z ust. 2 ww. artykułu „działalność gospodarcza, określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów. [...]”.

5. Artykuł 22 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h przewiduje szereg obowiązków dla podatników w systemie wewnętrznym.

6. W ten sposób art. 22 ust. 1 lit. c) tiret pierwsze i trzecie szóstej dyrektywy stanowi, że „państwa członkowskie podejmują niezbędne środki, w celu nadania indywidualnego numeru identyfikacji podatkowej: – każdemu podatnikowi, z wyłączeniem tych, określonych w art. 28a ust. 4, który na terytorium kraju dokonuje dostaw towarów lub świadczy usługi uprawniające go do odliczenia podatku naliczonego [...] – każdemu podatnikowi określonemu w ust. 1 lit. b) oraz każdemu podatnikowi, który skorzystał z możliwości określonej w art. 28a ust. 1 lit. a) akapit trzeci”.

7. Artykuł 22 ust. 3 lit. a) stanowi, że „[k]ażdy podatnik wystawia fakturę [...], w odniesieniu do towarów i usług, które dostarczył lub świadczył na rzecz innego podatnika lub osobie prawnej [osoby prawnej] niepodlegającej opodatkowaniu. Każdy podatnik wystawia ponadto fakturę [...] w odniesieniu do towarów dostarczonych na warunkach określonych w art. 28c część A”. Zgodnie z art. 22 ust. 3 lit. b) na fakturze należy wskazać numer identyfikacji dla celów podatku VAT.

8. Zgodnie z art. 22 ust. 8 „państwa członkowskie mogą nałożyć inne zobowiązania, które uznają za niezbędne dla poprawnego poboru podatków i aby zapobiec oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji wewnętrznych oraz transakcji zawieranych przez podatników w różnych państwach członkowskich, o ile tego rodzaju zobowiązania nie będą prowadzić w handlu między państwami członkowskimi do niepotrzebnych formalności związanych z przekraczaniem granic”.

9. Szósta dyrektywa zawiera tytuł XVIa „Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi”, który został wprowadzony przez dyrektywę 91/680 i który obejmuje art. 28a–28m.

10. Artykuł 28a ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi w akapicie pierwszym, że podatkowi podlega również „odpłatne wewnątrzspółnotowe nabywanie towarów na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niepodlegającą opodatkowaniu [...]”.

11. Zgodnie z art. 28a ust. 3 „»[w]ewnątrzspółnotowe nabycie towarów« oznacza nabycie uprawnienia do rozporządzania jako właściciel ruchomymi rzeczami wysyłanymi lub transportowanymi do osoby nabywającej towary przez lub na rachunek sprzedawcy bądź osoby nabywającej towary w państwie członkowskim innym niż to, z którego towary są wysyłane lub transportowane”.

12. Artykuł 28b część A ust. 1 stanowi, że za miejsce wewnątrzspółnotowego nabycia towarów uznaje się „miejsce, w którym towary te znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do osoby, która je nabywa”. Z kolei ust. 2 stanowi, że „[b]ez uszczerbku dla ust. 1 za miejsce wewnątrzspółnotowego nabycia towarów określone w art. 28a ust. 1 lit. a) uważa się miejsce na terytorium państwa członkowskiego, które nadało numer identyfikacji do celów podatku od wartości dodanej użytego przez nabywcę w celu nabycia towarów, o ile nabywca towarów nie udowodni, że nabycie to zostało opodatkowane zgodnie z przepisami ust. 1. [...]”.

13. Artykuł 28c część A lit. a) zwalnia z podatku dostawy wewnątrzspółnotowe w następujący sposób:

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

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

B – *Uregulowanie krajowe*

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

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

III – **Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne**

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

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

3 — BGBI. 1993 I, s. 565.

4 — BGBI. 1999 I, s. 1308.

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

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

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

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

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

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

- „1) Czy szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych zezwala państwom członkowskim na zwolnienie z podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej tylko w przypadku, gdy podatnik udowodni, przedstawiając dokument księgowy, posiadanie numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nabywcy?
- 2) Czy dla odpowiedzi na to pytanie ma znaczenie to:
 - że nabywca jest przedsiębiorcą z siedzibą w państwie trzecim, który wprawdzie przesłał przedmiot dostawy z jednego państwa członkowskiego do innego w ramach transakcji łańcuchowej, ale nie jest zarejestrowany w żadnym państwie członkowskim dla celów podatku od wartości dodanej, i
 - że podatnik udowodnił złożenie zgłoszenia wewnątrzwspólnotowego nabycia przez nabywcę?”.

IV – Postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości

24. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do sekretariatu Trybunału Sprawiedliwości w dniu 15 grudnia 2010 r.

25. Uwagi na piśmie przedstawiły Włochy, Niemcy, VSTR i Komisja.

26. Na rozprawie, która miała miejsce w dniu 7 marca 2012 r., stawili się w celu wygłoszenia swoich stanowisk przedstawiciele VSTR, rządu niemieckiego i Komisji.

V – Ocena pytań prejudycjalnych

A – Kwestia wstępna: identyfikacja dostawy wewnątrzspółnotowej w transakcji łańcuchowej

27. Pytania przedstawione przez Bundesfinanzhof dotyczą stosowania zwolnienia dostaw wewnątrzspółnotowych wymienionych w art. 28c część A akapit pierwszy szóstej dyrektywy.

28. Rzeczony przepis wymaga spełnienia trzech przesłanek dla zaklasyfikowania danej transakcji jako zwolnionej z podatku VAT wewnątrzspółnotowej dostawy towarów: przeniesienia uprawnienia do rozporządzania jako właściciel; fizycznego przemieszczenia towarów z jednego państwa członkowskiego do innego; posiadania przez nabywcę statusu podatnika (którym może być również osoba prawna, która nie jest podatnikiem, lecz „działa w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”).

29. Pierwsza z tych przesłanek (przeniesienie uprawnienia do rozporządzenia towarami z VSTR na ATLANTIC) nie była nigdy kwestionowana, a pytania Bundesfinanzhof dotyczą trzeciej przesłanki (posiadania przez nabywcę statusu podatnika).

30. Wcześniej jednak należy dokonać pewnych wyjaśnień w odniesieniu do drugiej przesłanki (transportu wewnątrzspółnotowego), ponieważ specyficzną cechą niniejszej sprawy jest to, że dostawa, której podleganie podatkowi VAT jest sporne, stanowi część transakcji łańcuchowej, na którą składają się następujące po sobie transakcje sprzedaży – pierwszą jest sprzedaż przez spółkę niemiecką na rzecz spółki amerykańskiej i drugą jest sprzedaż przez spółkę amerykańską na rzecz spółki fińskiej – oraz jednorazowy transport wewnątrzspółnotowy towarów z Niemiec do Finlandii.

31. Zgodnie z postanowieniami wyroku z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie EMAG Handel Eder, w przypadku takim jak niniejszy, to jest że jeżeli w następstwie dwóch następujących po sobie dostaw tych samych towarów, które zostały zrealizowane odpłatnie między podatnikami działającymi w takim charakterze, ma miejsce pojedyncza wysyłka wewnątrzspółnotowa lub jednorazowy transport wewnątrzspółnotowy tych towarów, to owa wysyłka lub transport mogą być przypisane tylko jednej z tych dwóch dostaw, która – jako jedyna – zostanie zwolniona z opodatkowania na mocy art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy⁵.

32. W związku z tym w niniejszej sprawie konieczne jest wcześniejsze ustalenie, na rzecz której z dostaw można przypisać transport; a ostatecznie, którą z nich można ewentualnie zaklasyfikować jako dostawę wewnątrzspółnotową zwolnioną z podatku VAT.

33. Szósta dyrektywa nie zawiera w tym zakresie żadnego przepisu, jednakże w wyroku z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie Euro Tyre Holding Trybunał wyjaśnił, że w przypadku transakcji łańcuchowych określenie dostawy, na rzecz której należy przypisać transport wewnątrzspółnotowy, „następuje w świetle całościowej oceny wszystkich okoliczności”⁶. Taka ocena okoliczności należy do sądu w postępowaniu krajowym.

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

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

34. Co do zasady Bundesfinanzhof wydaje się nie mieć wątpliwości w niniejszej sprawie co do tego, że transport należy przypisać pierwszej dostawie, to znaczy dostawie, w której sprzedawcą jest niemiecka spółka VSTR, a nabywcą amerykańska spółka ATLANTIC⁷, którego to stanowiska, moim zdaniem, nie podważają ww. wyroki.

35. Niniejsza sprawa przypomina sprawę Euro Tyre Holding, ponieważ pierwszy nabywca towarów nabył uprawnienie do rozporządzania tymi towarami w państwie członkowskim pierwszej dostawy (Niemcy)⁸ i oświadczył sprzedawcy wolę przetransportowania ich do innego państwa członkowskiego, gdzie miało dojść do drugiej dostawy⁹. Jedyna różnica polega na tym, że w niniejszej sprawie ATLANTIS nie przedstawiła swojego własnego numeru identyfikacyjnego dla celów podatku VAT, na który to element wskazywał wyrok w sprawie Euro Tyre Holding, jako na element, który należało brać pod uwagę w tych okolicznościach¹⁰. Niezależnie od późniejszych rozważań (w kontekście pierwszego pytania prejudycjalnego) co do znaczenia tego elementu dla zaklasyfikowania dostawy jako zwolnionej wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, przyjmuję, że przedstawienie numeru identyfikacyjnego nabywcy nie jest nieodzowne na tym pierwszym etapie rozważań dla przypisania transportu określonej dostawie.

36. W sprawie Euro Tyre Holding przekazanie rzeczoności numeru identyfikacji nabywcy w państwie drugiej dostawy nastąpiło jako obiektywna wskazówka tego, że wolą pierwszego nabywcy było już od chwili nabycia sprzedanie towarów w tym drugim państwie¹¹. W niniejszej sprawie z kolei taka wskazówka mogłaby być nieodzowna w zakresie, w jakim Bundesfinanzhof uznaje za udowodnione, na podstawie innych obiektywnych elementów¹², że drugie przeniesienie uprawnienia do rozporządzania towarami nastąpiło już w państwie przeznaczenia, po dokonaniu transportu wewnątrzspółnotowego, który w tym przypadku należy przypisać na rzecz pierwszej dostawy.

B – Pierwsze pytanie prejudycjalne

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

38. Tak jak już wskazałem, art. 28c część A lit. a) ust. 1 szóstej dyrektywy uzależnia stosowanie tego zwolnienia od zbiegu trzech przesłanek, które zgodnie z utrwalonym orzecnictwem¹³ mają charakter wyczerpujący i wśród których nie został wymieniony – przynajmniej wyraźnie – żaden warunek związany z przedstawieniem numeru identyfikacji dla celów podatku VAT.

39. W wyroku z dnia 27 września 2007 r. w sprawie Collée Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że „przepis krajowy, który uzależnia w istocie prawo do zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzspółnotowej od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając wymogów merytorycznych, a w szczególności nie biorąc pod uwagę kwestii, czy zostały one spełnione, wykracza

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

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

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

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

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

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

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

poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku”. W związku z tym zawsze należy przyznać zwolnienie VAT, gdy zostały spełnione przesłanki materialne nawet wówczas, gdy podatnicy nie spełnili niektórych przesłanek formalnych. Odmienne rozwiązanie należałoby przyjąć „jedynie w przypadku, gdyby naruszenie tych wymogów formalnych uniemożliwiło przedstawienie przekonującego dowodu spełnienia przesłanek materialnych”¹⁴.

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

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

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

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

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

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

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

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

46. Temu samemu celowi kontroli podatkowej odpowiada przepis zawarty w art. 28b ust. 2 szóstej dyrektywy, zgodnie z którym w zakresie, w jakim nabywca nie udowodni, że wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 28a ust. 1 lit. a), zostało opodatkowane podatkiem VAT w miejscu, „w którym towary te znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do osoby, która je nabywa” (art. 28b ust. 1), i przyjmuje się, że nabycie nastąpiło „w miejsc[u] na terytorium państwa członkowskiego, które nadało numer identyfikacji do celów podatku od wartości dodanej użytego przez nabywcę w celu nabycia towarów”¹⁵.

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

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

49. To ostatnie twierdzenie jest w pełni zgodne z ważną funkcją, jaką, o czym była mowa powyżej, szósta dyrektywa przyznaje numerowi identyfikacji podatkowej w kontekście dostaw wewnątrzspółnotowych. Oczywiście, obowiązki z art. 22 szóstej dyrektywy powodują, że przedstawienie numeru identyfikacji dla celów podatku VAT jest zwykłym środkiem – a nawet najbardziej prawidłowym – dla udowodnienia posiadania statusu podatnika, jednakże nie oznacza to, że sprzedawca nie może posłużyć się innymi „obiektywnymi środkami dowodowymi”¹⁶ w celu udowodnienia, że nabywca spełnia ten warunek¹⁷. Niniejsza sprawa jest dobrym przykładem takich przypadków, bez wątplenia wyjątkowych, w których sprzedawca wykazuje bez przedstawiania numeru identyfikacji nabywcy, iż działał on w ramach działalności gospodarczej, że przeniesiono na niego uprawnienie do rozporządzania towarami oraz że transport miał charakter wewnątrzspółnotowy, dostarczając w ten sposób wystarczających informacji dla kontroli podatkowej transakcji w odnośnych państwach członkowskich.

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

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

17 — Dowodem na powyższe są również postanowienia art. 18 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 77, s. 1), zgodnie z którym „o ile usługodawca nie ma odmiennych informacji, może uznać, że usługobiorca prowadzący działalność gospodarczą na terytorium Wspólnoty ma status podatnika [...]: a) gdy usługobiorca przekazał mu swój indywidualny numer identyfikacyjny VAT [...]; b) gdy usługobiorca nie otrzymał jeszcze indywidualnego numeru identyfikacyjnego VAT, ale poinformował usługodawcę, że zwrócił się z wnioskiem o jego nadanie i usługodawca uzyska dowolny inny dowód potwierdzający [...]”.

50. W związku z tym nie można twierdzić w sposób bezwarunkowy, że niewykonanie obowiązku formalnego polegającego na wskazaniu na fakturze i na dokumentach zawierających korektę numeru identyfikacji nabywcy miałyby uniemożliwiać „przedstawienie przekonującego dowodu spełnienia przesłanek merytorycznych” dla przyznania zwolnienia¹⁸. Takie niewykonanie może w danym przypadku prowadzić do nałożenia sankcji, ale nie do zmiany systemu opodatkowania podatkiem VAT.

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

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

52. W sprawie Dankowski¹⁹ dotyczącej dokładnie przyznania tego prawa do odliczenia problem polegał na tym, że pomimo iż faktury zawierały numer identyfikacyjny usługodawcy, to jednak numer ten został przyznany z urzędu przez polskie organy podatkowe, bez składania przez niego wniosku o rejestrację dla celów podatku VAT. Usługodawca naruszył w związku z tym obowiązek zgłoszenia rozpoczęcia swojej działalności jako podatnik (art. 22 ust. 1 szóstej dyrektywy). W wyroku Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że „niezależnie od wagi takiego zgłoszenia z punktu widzenia prawidłowego funkcjonowania systemu VAT uchybienie temu obowiązkowi przez jednego podatnika nie może podważać przysługującego innemu podatnikowi prawa do odliczenia wynikającego z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy. Artykuł 22 ust. 2 szóstej dyrektywy stanowi bowiem jedynie, że podatnicy zobowiązani są do zgłaszania rozpoczęcia, zmian i zakończenia działalności, jednakże przepis ten nie upoważnia państw członkowskich, w razie braku zgłoszenia, do odroczenia wykonania prawa do odliczenia do momentu rzeczywistego rozpoczęcia zwykłego wykonywania opodatkowanych czynności lub do pozbawienia podatnika możliwości wykonywania tego prawa²⁰.”

53. Moim zdaniem wyrok ten odzwierciedla wyraźnie stanowisko, że obowiązki formalne z art. 22 i materialne warunki przyznania prawa do odliczenia (lub tak jak w niniejszym przypadku zwolnienia) działają na innych płaszczyznach, tak że niewykonanie tych pierwszych nie może prowadzić do zmiany istoty systemu VAT.

54. Z drugiej strony oczywiste jest, że o ile obowiązek podania do wiadomości numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nabywcy ciąży na dostawcy, to jednak dostawca ten tylko wtedy będzie mógł go wykonać, gdy dostarczona zostanie mu ta informacja. W związku z tym, w stopniu, w jakim dostawca działa w dobrej wierze i podejmuje wszelkie dostępne mu rozsądne środki w celu upewnienia się, że transakcja, w której uczestniczy, nie prowadzi do uczestniczenia w oszustwie podatkowym, nielogiczne byłoby karanie dostawcy za niewykonanie obowiązku wynikające z braku współpracy nabywcy, i wreszcie, za niewykonanie przez tego dostawcę obowiązku posiadania numeru identyfikacji dla celów podatku VAT w państwie członkowskim przeznaczenia towarów. U podstaw ww. wyroków w sprawie Dankowski i w sprawie Euro Tyre Holding również stoi stanowisko, że brak wykonania jednego z obowiązków formalnych przez podatnika nie może być krzywdzący pod względem podatkowym dla innego podatnika²¹.

18 — Wyżej wymieniony w przypisie 14 wyrok w sprawie Collée, pkt 31.

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

20 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Dankowski, pkt 33, 34 i przytoczone tam orzecznictwo.

21 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Dankowski, pkt 36: „Wobec tego ewentualne uchybienie przez usługodawcę obowiązkowi określonymu w art. 22 ust. 1 szóstej dyrektywy nie może podważać prawa do odliczenia podatku przysługującego odbiorcy tych usług na mocy art. 17 ust. 2 tej dyrektywy”. Podobnie ww. wyrok w sprawie Euro Tyre Holding, pkt 37, 38.

3. Odstępstwa od zasady neutralności są dopuszczalne jedynie w przypadkach oszustw

55. Wreszcie odmowa zwolnienia dostawcy, który nie przedstawi numeru identyfikacji nabywcy dla celów podatku VAT, nawet wówczas gdy obiektywne dowody wskazują na to, że doszło do dostawy wewnątrzspółnotowej w rozumieniu szóstej dyrektywy, wiąże się z ryzykiem podwójnego opodatkowania, a w każdym razie oznacza redystrybucję władztwa podatkowego, które to dwa skutki są sprzeczne z zasadą neutralności podatku VAT.

56. Tak jak wiadomo, zasada ta gwarantuje ścisłą neutralność podatku „w stosunku do wszelkiej działalności gospodarczej, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności, byle tylko znajdowała się ona w zakresie stosowania podatku VAT”²². W ramach tych działalności zatem przedsiębiorca jest całkowicie zwolniony z podatku VAT należnego lub zapłaconego poprzez system odliczenia naliczonego podatku VAT. W kontekście transakcji wewnątrzspółnotowych rzeczona neutralność zagwarantowana jest poprzez stosowanie zasady terytorialności, zgodnie z którą pobór podatku VAT przysługuje temu państwu członkowskiemu, w którym doszło do końcowej konsumpcji towaru. Tak jak wskazano w orzecznictwie, mechanizm ten pozwala na ścisły podział wpływów z podatku VAT z tytułu transakcji wewnątrzspółnotowych i „umożliwia wyraźne rozgraniczenie suwerenności podatkowej danych państw członkowskich”²³.

57. Otóż, jeżeli z ww. powodu odmówiono by dostawcy zwolnienia, pobierając od niego podatek VAT w Niemczech, lecz nabywca zadeklarowałby transakcję w państwie członkowskim przeznaczenia (Finlandii), prowadziłoby to do sytuacji podwójnego opodatkowania w sposób oczywisty sprzecznej z ową zasadą neutralności. Tymczasem zgodnie z art. 21 rozporządzenia (WE) nr 1777/2005²⁴ „państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów, w którym dokonano wewnątrzspółnotowego nabycia towarów [...], wykonuje swoje kompetencje w zakresie opodatkowania, bez względu na to, jak dana transakcja została potraktowana do celów podatku VAT w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów. Tak jak to już wskazałem w opinii w sprawie R²⁵, ewentualny zwrot podatku zapłaconego w Niemczech w tym przypadku nie służyłby zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu, a jedynie zniesieniu jego skutków, które już nastąpiły, a co za tym idzie, nie wydaje się to wystarczające dla zachowania zasady neutralności podatku.

58. Z drugiej strony, brak zastosowania zwolnienia w państwie pochodzenia towarów (Niemcy) oznaczałoby w każdym razie, że państwo to pobrałoby podatek VAT, nie posiadając żadnego prawa do wierzytelności podatkowej, ponieważ założenie systemu przejściowego w rzeczywistości polega na tym, że to państwo konsumpcji towaru (Finlandia) pobiera w całości podatek. W związku z tym, nawet w przypadku braku podwójnego opodatkowania (to znaczy, nawet gdy Finlandia nie zdołałaby pobrać podatku VAT, doszłoby do redystrybucji władztwa podatkowego sprzecznej z zasadą neutralności.

59. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem środki, jakie mogą ustanawiać państwa członkowskie zgodnie z art. 28c część A szóstej dyrektywy w celu zapewnienia prawidłowego stosowania i prostego zwolnienia dostaw wewnątrzspółnotowych oraz w celu „zapobieżenia wszelkim ewentualnym oszustwom, unikaniu lub nadużyciom”, nie powinny wychodzić poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tych celów, ani być stosowane w sposób, który jest sprzeczny z neutralnością podatku VAT²⁶.

22 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. s. 655, pkt 19.

23 — Wyżej wymieniony w przypisie 5 wyrok w sprawie EMAG Handel Eder, pkt 40.

24 — Rozporządzenie Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 288, s. 1).

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

26 — Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie Collée, pkt 26.

60. W związku z tym środek polegający na wymaganii jako warunku stosowania zwolnienia, aby dostawca przedstawił numer identyfikacji dla celów podatku VAT nabywcy, powodowałby w powyżej opisany sposób skutek sprzeczny z zasadą neutralności i byłby w związku z tym sprzeczny z szóstą dyrektywą.

61. Oczywiście Trybunał przyznał już, że ta zasada nie ma ona charakteru bezwarunkowego i że można od niej odstąpić w przypadku oszustwa lub złej wiary. Konkretnie w ww. wyroku w sprawie R stwierdził, że na zasady neutralności i ochrony uzasadnionych oczekiwań „nie może skutecznie powoływać się podatnik, który umyślnie uczestniczył w oszustwie podatkowym i naraził na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT”²⁷. Zasada proporcjonalności, jak stanowi wyrok, „nie sprzeciwia się [...] temu, aby dostawca, który uczestniczy w oszustwie, był zobowiązany do uiszczenia a posteriori podatku VAT od dokonanej przez niego dostawy wewnątrzspółnotowej, w stopniu, w jakim jego uczestnictwo w oszustwie jest decydującym czynnikiem, jaki należy wziąć pod uwagę podczas badania proporcjonalności danego środka krajowego”²⁸.

62. Okoliczności w sprawie R były niemniej jednak bardzo różne od okoliczności w niniejszej sprawie. W tamtej sprawie R, działając jako dostawca w transakcjach wewnątrzspółnotowych, wystawiał fałszywe faktury na rzecz fikcyjnych kontrahentów, ukrywając tożsamość prawdziwych nabywców, tak aby umożliwić im uchylenie się od zapłaty podatku w państwie przeznaczenia. Chodziło w związku z tym o oczywisty przypadek oszustwa podatkowego, w odróżnieniu od niniejszej sprawy, gdzie nie mamy do czynienia z tymi samymi okolicznościami. W zakresie, w jakim sąd krajowy, do którego należy konkretna ocena okoliczności faktycznych, stwierdzi, co wydaje się wynikać z informacji przedstawionych przez strony, że VSTR ograniczyła się do wskazania na fakturze numeru identyfikacji spółki fińskiej, nie ukrywając jednak, że to ATLANTIC nabyła od niej towary, nie można zastosować wyjątku przewidzianego w ww. wyroku w sprawie R, a w konsekwencji odmówić zwolnienia.

63. Otóż poza przypadkami oszustwa, o których mowa w ww. wyroku w sprawie R, państwa członkowskie nie mogą jednostronnie ustanawiać odstępstw od podstawowych zasad wspólnego systemu podatku VAT. Sentencja ww. wyroku opiera się wyraźnie na istnieniu oszukańczego działania dostawcy. Z punktu widzenia zasady proporcjonalności, stanowi wyrok, znaczenie ma „stop[ień], w jakim jego uczestnictwo w oszustwie jest decydującym czynnikiem” (pkt 53), a następnie podkreśla, że uczestnictwo w owym oszustwie powinno być umyślne i narażać na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT.

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

4. Wniosek dotyczący pierwszego pytania prejudycjalnego

65. Z uwagi na powyższe należy stwierdzić, że szósta dyrektywa nie uzależnia przyznania statusu podatnika – zarówno ogólnie jak i w celu zastosowania zwolnienia mającego zastosowanie do zwolnień – od przedstawienia numeru identyfikacji dla celów podatku VAT, uzależniając je jedynie od wykonywania działalności gospodarczej, którego istnienia trudno zaprzeczyć w niniejszej sprawie²⁹.

27 — Wyżej wymieniony w przypisie 25 wyrok w sprawie R, pkt 54.

28 — Wyżej wymieniony w przypisie 25 wyrok w sprawie R, pkt 53.

29 — Z uwagi na charakterystyczne cechy sprzedawanych towarów (kruszarki do skał) należy przypuszczać, że nie są one przeznaczone „na użytek osobisty”, który wyklucza prowadzenie „działalności gospodarczej” w rozumieniu dyrektywy.

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

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

C – Drugie pytanie prejudycjalne

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

1. Pierwsza część drugiego pytania

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

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

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

2. Druga część pytania drugiego

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

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

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

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

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

77. Oznacza to, że dostawa zwolniona i nabycie podlegające opodatkowaniu są związane i tworzą całość dla celów rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi, a tym samym dla zasady neutralności podatkowej właściwej wspólnemu systemowi podatku VAT³¹. Nie wydaje się jednak, że skutki tego powiązania mogą prowadzić do tego, aby wymagać dla przyznania zwolnienia dostawie – ciężącego na dostawcy dowodu – iż nabycie zostało zgłoszone w państwie członkowskim przeznaczenia. Taki wymóg nie znajduje się oczywiście w szóstej dyrektywie i z identycznych względów jak przedstawione w związku z wymogiem posiadania numeru identyfikacji podatkowej, narusza on zasadę neutralności, poza tym, iż stanowi on nieproporcjonalny środek.

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

79. Stanowisko to zostało przyjęte dla przeciwnego przypadku w ww. art. 21 rozporządzenia nr 1777/2005, zgodnie z którym „państwo członkowskie przeznaczenia towarów wykonuje swoje kompetencje w zakresie opodatkowania, bez względu na to, jak dana transakcja została potraktowana do celów podatku VAT w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”. Z przepisu tego wynika, że pobór podatku w państwie członkowskim przeznaczenia powinien nastąpić bez konieczności sprawdzania, czy w państwie członkowskim pochodzenia przyznano zwolnienie, jednakże ww. wyrok Teleos wydaje się rozciągać ten wniosek również na przeciwny wypadek, stanowiąc, że „w ramach przejściowej regulacji nabycia wewnątrzwspólnotowego i dostawy wewnątrzwspólnotowej niezbędne jest, by w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT właściwe władze podatkowe kontrolowały, niezależnie od siebie, spełnienie przesłanek nabycia wewnątrzwspólnotowego oraz zwolnienia od podatku odpowiadającej mu dostawy. Zatem nawet jeśli przedstawienie przez nabywcę deklaracji podatkowej dotyczącej nabycia wewnątrzwspólnotowego może wskazywać na rzeczywiste dokonanie przemieszczenia towarów poza terytorium państwa członkowskiego dostawy, to tego rodzaju deklaracja nie nabiera decydującego znaczenia w zakresie dowodu na dokonanie zwolnionej dostawy wewnątrzwspólnotowej”³².

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

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

30 — Wyżej wymienione wyroki: w sprawie EMAG Handel Eder, pkt 29; w sprawie Teleos, pkt 23, 24.

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

32 — Punkt 71.

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

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

VI – Wnioski

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

- 1) Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych nie zezwala państwom członkowskim na uzależnianie uznania dostawy wewnątrzspółnotowej za zwolnioną od tego, aby podatnik udowodnił w formie dokumentu księgowego numer identyfikacji nabywcy dla celów podatku od wartości dodanej.
- 2) Dla powyższej odpowiedzi nie ma znaczenia, czy nabywca jest przedsiębiorcą mającym siedzibę w państwie trzecim, który wprawdzie przesłał przedmiot dostawy z jednego państwa członkowskiego do innego w ramach transakcji łańcuchowej, jednakże nie jest zarejestrowany dla celów podatku VAT w żadnym państwie członkowskim.

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

33 — Punkt 52.