



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 19 kwietnia 2018 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia – Artykuł 42 – Wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów będących przedmiotem późniejszej dostawy – Artykuł 141 – Zwolnienie – Transakcja trójstronna – Środki upraszczające – Artykuł 265 – Korekta informacji podsumowującej

W sprawie C-580/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny, Austria) postanowieniem z dnia 19 października 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 listopada 2016 r., w postępowaniu:

Firma Hans Bühler KG

przeciwko

Finanzamt de Graz-Stadt,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes izby, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (sprawozdawca) i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot

sekretarz: R. Schiano, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 października 2017 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Firma Hans Bühler KG przez P. Schultego, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu austriackiego przez G. Eberharda, F. Koppensteinera i S. Pfeiffera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i B.R. Killmanna, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 30 listopada 2017 r.,

* Język postępowania: niemiecki.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 141 lit. c) oraz art. 42 i 265 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), w związku z art. 41 akapit pierwszy oraz art. 197 i 263 dyrektywy VAT.
- 2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Firma Hans Bühler KG a Finanzamt Graz-Stadt (organem podatkowym dla miasta Graz, Austria) w przedmiocie zapłaty podatku od wartości dodanej (VAT) od transakcji zrealizowanych w okresie od października 2012 r. do marca 2013 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Motywy 10 i 38 dyrektywy VAT stanowią:
„(10) W [...] okresie przejściowym wewnątrzwspólnotowe transakcje dokonywane przez podatników innych niż podatnicy zwolnieni należy opodatkowywać w państwach członkowskich przeznaczenia według stawek i na warunkach określonych przez te państwa członkowskie.
[...]
(38) W odniesieniu do transakcji podlegających opodatkowaniu na rynku krajowym związanych z wewnątrzwspólnotowym obrotem towarowym dokonywanych w okresie przejściowym przez podatników niemających siedziby na terytorium państwa członkowskiego, które jest miejscem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, w tym również transakcji łańcuchowych, należy przewidzieć środki upraszczające zapewniające równe traktowanie we wszystkich państwach członkowskich. W tym celu należy zharmonizować przepisy dotyczące systemu opodatkowania oraz osoby zobowiązanej do zapłaty VAT należnego w związku z takimi transakcjami. Należy jednak, co do zasady, wyłączyć z takiego systemu towary przeznaczone do dostawy na etapie handlu detalicznego”.
- 4 Artykuł 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) dyrektywy VAT stanowi:
„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:
[...]
b) odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane:
i) przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem, gdy sprzedawcą jest podatnik działający w takim charakterze, który nie korzysta ze zwolnienia dla małych przedsiębiorstw przewidzianego w art. 282–292 i który nie jest objęty przepisami art. 33 i 36”.

5 Zgodnie z art. 20 akapit pierwszy dyrektywy VAT:

„»Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów« oznacza nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel 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”.

6 Artykuł 40 dyrektywy VAT stanowi:

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

7 Zgodnie z art. 41 dyrektywy VAT:

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

Jeżeli zgodnie z art. 40 nabycie towarów jest opodatkowane VAT w państwie członkowskim 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”.

8 Artykuł 42 dyrektywy VAT przewiduje:

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

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

9 Artykuł 141 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

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

- a) nabycia towarów dokonuje podatnik, który nie ma siedziby w danym państwie członkowskim, ale który został zidentyfikowany do celów VAT w innym państwie członkowskim;
- b) nabycie towarów jest dokonywane do celów ich późniejszej dostawy przez podatnika, o którym mowa w lit. a), na terytorium tego samego państwa członkowskiego;
- c) towary nabyte w ten sposób przez podatnika, o którym mowa w lit. a), są bezpośrednio wysyłane lub transportowane z państwa członkowskiego innego niż państwo, w którym został on zidentyfikowany do celów VAT, do osoby, na rzecz której ma on dokonać późniejszej dostawy;

- d) osoba, na rzecz której dokonywana jest późniejsza dostawa, jest innym podatnikiem lub osobą prawną niebędącą podatnikiem zidentyfikowaną do celów VAT w tym samym państwie członkowskim;
- e) osoba, o której mowa w lit. d), została uznana zgodnie z art. 197 za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT należnego z tytułu dostawy dokonanej przez podatnika, który nie ma siedziby w państwie członkowskim, w którym podatek jest należny”.

10 Artykuł 197 dyrektywy VAT stanowi:

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

- a) podlegająca opodatkowaniu transakcja jest dostawą towarów dokonaną na warunkach przewidzianych w art. 141;
- b) odbiorcą tych towarów jest inny podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem zidentyfikowanym do celów VAT na terytorium państwa członkowskiego, w którym dokonywana jest dostawa;
- c) faktura wystawiona przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim odbiorcy towarów została sporządzona zgodnie z rozdziałem 3 sekcje 3–5.

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

11 Artykuł 262 dyrektywy VAT stanowi:

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

- a) nabywców zidentyfikowanych do celów VAT, którym dostarczył towary na warunkach przewidzianych w art. 138 ust. 1 i ust. 2 lit. c);
- b) osób zidentyfikowanych do celów VAT, którym dostarczył towary, które zostały mu dostarczone w drodze wewnątrzwspólnotowego nabycia, o którym mowa w art. 42;
- c) podatników i osób prawnych niebędących podatnikami, które są zidentyfikowane do celów VAT, na rzecz których świadczył usługi inne niż usługi zwolnione z VAT w państwie członkowskim, w którym dana transakcja podlega opodatkowaniu, odnośnie do których usługobiorca jest zobowiązany do zapłaty podatku zgodnie z art. 196”.

12 W świetle art. 263 dyrektywy VAT:

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

[...]”.

13 Artykuł 265 tej dyrektywy przewiduje:

„1. W przypadku wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów, o których mowa w art. 42, podatnik zidentyfikowany do celów VAT w państwie członkowskim, które nadało mu numer identyfikacyjny VAT, pod którym dokonał on tych nabyć, wyraźnie wykazuje w informacji podsumowującej następujące informacje:

- a) swój numer identyfikacyjny VAT w tym państwie członkowskim, pod którym dokonał nabycia oraz późniejszej dostawy towarów;
- b) numer identyfikacyjny VAT, w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towarów, odbiorcy późniejszej dostawy dokonanej przez podatnika;
- c) w odniesieniu do każdego odbiorcy późniejszej dostawy – całkowitą wartość, z wyłączeniem VAT, dostaw dokonanych przez podatnika w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towarów.

2. Wartość, o której mowa w ust. 1 lit. c), deklarowana jest za okres objęty deklaracją, określony zgodnie z art. 263 ust. 1–1b, w którym VAT stał się wymagalny”.

Prawo austriackie

14 Paragraf 3 ust. 8 Anhang (Binnenmarkt) [załącznika (rynek wewnętrzny)] do Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 23 sierpnia 1994 r. (BGBl. 663/1994, zwanej dalej „UStG z 1994 r.”) stanowi:

„Wewnątrzwspólnotowe nabycie następuje na terytorium państwa członkowskiego, na którym znajduje się towar w momencie zakończenia transportu lub wysyłki. W wypadku gdy nabywca w stosunku do dostawcy używa numeru identyfikacyjnego VAT wydanego w innym państwie członkowskim, uznaje się, że nabycie nastąpiło na terytorium tego państwa członkowskiego, aż do momentu wykazania przez nabywcę, że nabycie zostało opodatkowane przez państwo członkowskie wskazane w zdaniu pierwszym. W wypadku wykazania tej okoliczności stosuje się odpowiednio § 16”.

15 Paragraf 25 UStG z 1994 r. w brzmieniu mającym zastosowanie w odniesieniu do 2012 r. (BGBl. I, 34/2010), zatytułowany „Transakcja trójstronna”, przewiduje:

„Definicja

(1) Transakcja trójstronna występuje, gdy trzech przedsiębiorców dokonuje w trzech różnych państwach członkowskich transakcji dotyczących tego samego towaru, a towar jest dostarczany bezpośrednio przez pierwszego dostawcę do ostatniego odbiorcy i spełnione są przesłanki wskazane w ust. 3. Powyższe obowiązuje również w wypadku, gdy ostatnim odbiorcą jest osoba prawna, która nie jest przedsiębiorcą lub która nie nabywa towaru dla swojego przedsiębiorstwa.

Miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w wypadku transakcji trójstronnej

(2) Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w rozumieniu § 3 ust. 8 zdanie drugie uznaje się za opodatkowane VAT, gdy przedsiębiorca (nabywca) wykaże, że występuje transakcja trójstronna i że uczynił zadość swojemu obowiązkowi w zakresie złożenia deklaracji zgodnie z ust. 6. W wypadku gdy przedsiębiorca nie wykona swojego obowiązku w zakresie złożenia deklaracji, zwolnienie podatkowe ustaje ze skutkiem wstecznym.

Zwolnienie z podatku w wypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów

(3) Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jest zwolnione z VAT, gdy spełnione są następujące przesłanki:

- a) przedsiębiorca (nabywca) nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w kraju, jest jednak zidentyfikowany do celów VAT na terytorium [Unii];
- b) nabycie następuje w celu dokonania kolejnej dostawy przez przedsiębiorcę (nabywcę) na terytorium kraju na rzecz przedsiębiorcy lub osoby prawnej, którzy są zidentyfikowani do celów VAT w kraju;
- c) nabyte towary pochodzą z innego państwa członkowskiego niż to, w którym przedsiębiorca (nabywca) jest zidentyfikowany do celów VAT;
- d) prawo do rozporządzania nabytymi towarami jest przekazywane bezpośrednio przez pierwszego przedsiębiorcę lub pierwszego kupującego ostatniemu kupującemu (odbiorcy);
- e) zgodnie z ust. 5 zobowiązanym do zapłaty podatku jest odbiorca.

Wystawianie faktury przez nabywcę

(4) W wypadku stosowania zwolnienia z ust. 3 faktura powinna zawierać dodatkowo następujące informacje:

- wyraźne wskazanie na występowanie wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej oraz wskazanie, że zobowiązanym do zapłaty VAT jest ostatni kupujący,
- numer identyfikacyjny VAT, pod którym przedsiębiorca (nabywca) dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz późniejszej dostawy tych towarów, oraz
- numer identyfikacyjny VAT odbiorcy dostawy.

Zobowiązany do zapłaty VAT

(5) W wypadku transakcji trójstronnej zobowiązanym do zapłaty VAT jest odbiorca opodatkowanej dostawy, jeżeli faktura wystawiona przez nabywcę spełnia wymagania z ust. 4.

Obowiązki nabywcy

(6) W celu wypełnienia obowiązku w zakresie złożenia deklaracji w rozumieniu ust. 2 przedsiębiorca jest zobowiązany do podania w informacji podsumowującej następujących danych:

- numeru identyfikacyjnego VAT w kraju, pod którym przedsiębiorca dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz późniejszej dostawy tych towarów;
- numeru identyfikacyjnego VAT odbiorcy późniejszej dostawy towarów dokonanej przez przedsiębiorcę, który to numer został nadany odbiorcy w państwie członkowskim przeznaczenia wysyłanych lub transportowanych towarów;
- dla każdego z tych poszczególnych odbiorców – całkowitej kwoty należności za dostawy towarów dokonane w ten sposób przez przedsiębiorcę w państwie członkowskim przeznaczenia wysyłanych lub transportowanych towarów. Kwoty te powinny zostać podane za kwartał roku kalendarzowego, w którym powstało zobowiązanie podatkowe.

Obowiązki odbiorcy

(7) Przy obliczaniu podatku zgodnie z § 20 do ustalonej kwoty należy dodać kwotę zobowiązania wynikającą z ust. 5”.

- 16 Ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2013 r. dokonano zmiany ust. 4 tego przepisu w ten sposób, że stanowi on obecnie (w brzmieniu BGBl I, 112/2012):

„Wystawianie faktury przez nabywcę

- (4) Wystawianie faktur określane jest przez przepisy państwa członkowskiego, z którego nabywca prowadzi swoje przedsiębiorstwo. Jeżeli dostawa dokonywana jest ze stałego zakładu nabywcy, właściwe jest prawo państwa członkowskiego, w którym znajduje się ów zakład. Jeżeli odbiorca świadczenia, na którego przechodzi obowiązek podatkowy, rozlicza się w drodze not kredytowych, wystawianie faktur określane jest przez przepisy państwa członkowskiego, w którym dokonano dostawy.

Jeżeli w odniesieniu do wystawiania faktur właściwe są przepisy niniejszej ustawy federalnej, faktura powinna zawierać dodatkowo następujące informacje:

- wyraźne wskazanie na występowanie wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej oraz wskazanie, że zobowiązanym do zapłaty VAT jest ostatni kupujący,
 - numer identyfikacyjny VAT, pod którym przedsiębiorca (nabywca) dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz późniejszej dostawy tych towarów, oraz
 - numer identyfikacyjny VAT odbiorcy dostawy.
- 17 Zgodnie z § 21 ust. 3 UStG z 1994 r. informacje podsumowujące należy składać do końca miesiąca kalendarzowego następującego po upływie okresu, którego informacja dotyczy.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 18 Firma Hans Bühler, spółka komandytowa z siedzibą w Niemczech i tam zidentyfikowana do celów VAT, prowadzi w tym państwie członkowskim przedsiębiorstwo handlowo-produkcyjne. W okresie od października 2012 r. do marca 2013 r. spółka ta była także zidentyfikowana do celów VAT w Austrii, w którym to państwie zamierzała utworzyć stały zakład.
- 19 W tym okresie Firma Hans Bühler używała austriackiego numeru identyfikacyjnego VAT wyłącznie na potrzeby transakcji, które miały następujący przebieg: spółka kupowała od dostawców z siedzibą w Niemczech produkty, które następnie sprzedawała klientowi z siedzibą w Republice Czeskiej i tam zidentyfikowanego do celów VAT. Produkty te były transportowane bezpośrednio przez niemieckich dostawców do miejsca przeznaczenia u końcowego nabywcy czeskiego.
- 20 Dostawcy niemieccy wskazywali na fakturach wystawianych na rzecz spółki Firma Hans Bühler austriacki numer identyfikacyjny VAT tej spółki oraz swój niemiecki numer identyfikacyjny VAT. Z kolei Firma Hans Bühler wystawiała na rzecz końcowego nabywcy faktury, na których wskazywała swój austriacki numer identyfikacyjny VAT oraz czeski numer identyfikacyjny VAT swego klienta. Na fakturach tych wskazywano również, że transakcje były „wewnątrzwspólnotowymi transakcjami trójstronnymi” oraz że końcowy nabywca był w konsekwencji zobowiązany do zapłaty VAT.
- 21 W dniu 8 lutego 2013 r. Firma Hans Bühler złożyła w austriackim urzędzie podatkowym informacje podsumowujące za okres od października 2012 r. do stycznia 2013 r., w których wskazała swój austriacki numer identyfikacyjny VAT oraz czeski numer identyfikacyjny VAT końcowego nabywcy. W rubryce „transakcje trójstronne” nie poczyniono żadnej wzmianki. Dopiero pismem z dnia

10 kwietnia 2013 r. Firma Hans Bühler skorygowała te informacje podsumowujące, wskazując, że zgłoszone transakcje stanowiły część transakcji trójstronnych. W tym samym dniu spółka ta złożyła także informacje podsumowujące za luty i marzec 2013 r.

- 22 Organ podatkowy dla miasta Graz uznał, że zgłoszone przez spółkę Firma Hans Bühler transakcje stanowią „wadliwe transakcje trójstronne”, ponieważ podatnik ten nie wypełnił swojego szczególnego obowiązku w zakresie złożenia deklaracji i nie przedstawił dowodu, że transakcja rzeczywiście została opodatkowana VAT na poziomie końcowego nabycia w Republice Czeskiej. Organ podatkowy dla miasta Graz stwierdził także, iż nawet jeśli wewnątrzwspólnotowe nabycia zostały dokonane w Republice Czeskiej, są one również uznane za przeprowadzone w Austrii, ponieważ Firma Hans Bühler użyła austriackiego numeru identyfikacyjnego VAT. Organ podatkowy dla miasta Graz zdecydował zatem o opodatkowaniu VAT wewnątrzwspólnotowych nabyć dokonanych przez spółkę Firma Hans Bühler.
- 23 Firma Hans Bühler zaskarżyła tę decyzję przed Bundesfinanzgericht (federalnym sądem do spraw finansowych, Austria), który to sąd oddalił jej skargę. Zdaniem tego sądu w celu ustalenia, czy Firma Hans Bühler mogła skorzystać ze zwolnienia z VAT z tytułu dokonywanych przez siebie nabyć wewnątrzwspólnotowych, należy stwierdzić, czy spełniła ona spoczywające na niej szczególne obowiązki w zakresie złożenia deklaracji. Tymczasem wzmianka o transakcjach trójstronnych nie znajdowała się w pierwotnych informacjach podsumowujących dotyczących okresu od października 2012 r. do stycznia 2013 r. Z tego powodu zatem utraciła ona możliwość skorzystania ze zwolnienia na podstawie § 25 ust. 2 UStG z 1994 r. Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych) uznał również, że w dniu 10 kwietnia 2013 r. austriacki numer identyfikacyjny VAT spółki Firma Hans Bühler był już nieważny oraz że z tego powodu spółka ta nie wypełniła także obowiązku w zakresie złożenia deklaracji w odniesieniu do transakcji przeprowadzonych w lutym i marcu 2013 r.
- 24 Firma Hans Bühler wniosła skargę rewizyjną (Revision) na orzeczenie Bundesfinanzgericht (federalnego sądu do spraw finansowych) do Verwaltungsgerichtshof (trybunału administracyjnego, Austria). Sąd odsyłający wyraża wątpliwości co do oceny organu podatkowego dla miasta Graz i Bundesfinanzgericht (federalnego sądu do spraw finansowych) w przedmiocie opodatkowania rozpatrywanych transakcji.
- 25 W tych okolicznościach Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:
- „1) Czy art. 141 lit. c) dyrektywy [VAT], od którego zgodnie z art. 42 (w związku z art. 197) dyrektywy [VAT] zależy odstąpienie od stosowania art. 41 akapit pierwszy dyrektywy [VAT], należy interpretować w ten sposób, że przewidziana w tym przepisie przesłanka nie jest spełniona, gdy podatnik posiada siedzibę i jest zidentyfikowany do celów VAT w państwie członkowskim, z którego towary są wysyłane lub transportowane, w tym w wypadku gdy podatnik ten w ramach danego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów używa numeru identyfikacyjnego VAT nadanego w innym państwie członkowskim?
- 2) Czy art. 42 i 265 [dyrektywy VAT] w związku z art. 263 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że jedynie złożenie we właściwym terminie informacji podsumowującej powoduje odstąpienie od stosowania art. 41 akapit pierwszy dyrektywy [VAT]?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 26 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 141 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przewidziana w tym przepisie przesłanka nie jest spełniona, gdy podatnik posiada siedzibę i jest zidentyfikowany do celów VAT w państwie członkowskim, z którego towary są wysyłane lub transportowane, również wtedy, gdy w ramach danego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów podatnik ów używa numeru identyfikacyjnego VAT nadanego w innym państwie członkowskim.
- 27 Artykuł 141 dyrektywy VAT przewiduje system stanowiący odstępstwo od zasady określonej w art. 2 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, zgodnie z którą odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów dokonywane na terytorium państwa członkowskiego podlegają opodatkowaniu VAT.
- 28 Ów art. 141 ustanawia wymagające kumulatywnego spełnienia przesłanki, w przypadku spełnienia których każde państwo członkowskie podejmuje szczególne środki w celu zapewnienia, aby VAT nie był pobierany od wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów dokonywanych na jego terytorium na mocy art. 40 dyrektywy VAT, czyli gdy owo państwo członkowskie jest państwem członkowskim przeznaczenia wewnątrzwspólnotowej wysyłki lub wewnątrzwspólnotowego transportu.
- 29 Wśród tych przesłanek w art. 141 lit. a) dyrektywy VAT znajduje się wymóg, zgodnie z którym nabycia towarów ma dokonać podatnik, który nie ma siedziby w państwie członkowskim przeznaczenia wewnątrzwspólnotowej wysyłki lub wewnątrzwspólnotowego transportu, ale który został zidentyfikowany do celów VAT w innym państwie członkowskim.
- 30 Artykuł 141 lit. b) dyrektywy VAT dodaje, że nabycie towarów jest dokonywane do celów ich późniejszej dostawy przez podatnika, o którym mowa w art. 141 lit. a) dyrektywy VAT, na terytorium tego samego państwa członkowskiego.
- 31 Artykuł 141 lit. c) dyrektywy VAT, będący jedynym przepisem tego artykułu, którego dotyczą wątpliwości sądu odsyłającego, wymaga, aby towary będące przedmiotem danego nabycia wewnątrzwspólnotowego były bezpośrednio wysyłane lub transportowane z państwa członkowskiego innego niż państwo, w którym podatnik został zidentyfikowany do celów VAT, do osoby, na rzecz której ma on dokonać późniejszej dostawy.
- 32 Ten ostatni przepis ustanawia przesłankę dotyczącą państwa członkowskiego rozpoczęcia transportu wewnątrzwspólnotowego, której spełnienie umożliwia skorzystanie przez nabycie wewnątrzwspólnotowe ze środka upraszczającego przewidzianego w art. 141 dyrektywy VAT.
- 33 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem 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 (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja, C-156/98, EU:C:2000:467, pkt 50; z dnia 26 lipca 2017 r., Jafari, C-646/16, EU:C:2017:586, pkt 73).
- 34 W tym względzie samo brzmienie art. 141 lit. c) dyrektywy VAT mogłoby sugerować, że ponieważ rozpatrywane w postępowaniu głównym towary zostały wysłane do Republiki Czeskiej z Niemiec, a Firma Hans Bühler dysponowała niemieckim numerem identyfikacyjnym VAT, należałoby odmówić jej możliwości skorzystania ze zwolnienia z VAT.

- 35 Niemniej jednak, jak zauważyła Komisja Europejska w uwagach na piśmie, z kontekstu, w jaki wpisuje się art. 141 lit. c) dyrektywy VAT oraz z celów tej dyrektywy wynika, że przewidziana przez ten przepis przesłanka wyznacza państwo członkowskie inne niż państwo członkowskie, w którym nabywca jest zidentyfikowany do celów VAT na potrzeby konkretnego nabycia, którego dokonuje.
- 36 W tym względzie art. 141 lit. c) dyrektywy VAT, postrzegany w kontekście innych przepisów dyrektywy VAT, należy interpretować, po pierwsze, z uwzględnieniem faktu, iż gdyby państwo członkowskie rozpoczęcia transportu było również tym państwem członkowskim, w którym nabywca jest zidentyfikowany do celów VAT na potrzeby nabycia transportowanych towarów, oznaczałoby to, że transakcja ta miała miejsce w tym państwie członkowskim i że nie mogłaby zostać uznana za „transakcję wewnątrzwspólnotową” w rozumieniu art. 20 akapit pierwszy dyrektywy VAT. W tym wypadku dotyczący wewnątrzwspólnotowych nabyci art. 141 dyrektywy VAT nie znalazłby zastosowania.
- 37 Po drugie, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 70 opinii, art. 141 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w związku z art. 42 i 265 owej dyrektywy, które to przepisy precyzują i uzupełniają przesłanki stosowania środka upraszczającego przewidzianego w art. 141 dyrektywy VAT. W tym względzie należy zauważyć, że art. 265 dyrektywy VAT dotyczy państwa członkowskiego, które nadało nabywcy numer identyfikacyjny VAT, pod którym nabywca ów dokonał swoich nabyci.
- 38 Wynika stąd, że gdy nabywca jest zidentyfikowany do celów VAT w kilku państwach członkowskich, to przy ocenie, czy przewidziana w art. 141 lit. c) dyrektywy VAT przesłanka jest spełniona, należy uwzględnić jedynie numer identyfikacyjny VAT, pod którym dokonał on wewnątrzwspólnotowego nabycia.
- 39 Wykładnia ta jest zgodna z celami realizowanymi przez dyrektywę VAT, a w szczególności przez środek upraszczający przewidziany w art. 42, 141, 197 i 265 dyrektywy VAT. Po pierwsze, przejściowy system VAT obowiązujący w handlu wewnątrzwspólnotowym, wprowadzony przez dyrektywę Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. 1991, L 376, s. 1), ma na celu przeniesienie wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym następuje ostateczna konsumpcja dostarczanych towarów (zob. podobnie wyrok z dnia 14 czerwca 2017 r., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 40 Po drugie, z motywu 38 dyrektywy VAT wynika, że w odniesieniu do transakcji podlegających opodatkowaniu na rynku krajowym związanych z wewnątrzwspólnotowym obrotem towarowym dokonywanych w okresie przejściowym przez podatników niemających siedziby na terytorium państwa członkowskiego, które jest miejscem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, w tym również transakcji łańcuchowych, należy przewidzieć środki upraszczające zapewniające równe traktowanie we wszystkich państwach członkowskich.
- 41 W tym względzie, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 57 opinii, celem art. 141 dyrektywy VAT jest zapobieżenie temu, aby podmiot pośredni, w następstwie transakcji określonej w owym art. 141, musiał spełnić obowiązki identyfikacyjne i obowiązki związane ze złożeniem deklaracji w państwie członkowskim przeznaczenia towarów.
- 42 W tej sytuacji możliwości skorzystania z systemu upraszczającego ustanowionego w art. 42, 141, 197 i 265 dyrektywy VAT nie można odmówić podatnikowi dokonującemu nabycia w warunkach przewidzianych w art. 141 dyrektywy VAT z tego tylko powodu, że podatnik ów jest zidentyfikowany do celów VAT także w państwie członkowskim rozpoczęcia wewnątrzwspólnotowej wysyłki lub wewnątrzwspólnotowego transportu. Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 72 opinii, taka odmowa

tworzyłaby istotną różnicę w sposobie traktowania podatników i mogłaby prowadzić do nieuzasadnionego ograniczenia wykonywania działalności gospodarczej ze względu na identyfikację podatnika do celów VAT.

- 43 W świetle wszystkich powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 141 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przewidziana w tym przepisie przesłanka jest spełniona, gdy podatnik posiada siedzibę i jest zidentyfikowany do celów VAT w państwie członkowskim, z którego towary są wysyłane lub transportowane, ale w ramach danego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów używa numeru identyfikacyjnego VAT nadanego w innym państwie członkowskim.

W przedmiocie pytania drugiego

- 44 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 42 i 265 dyrektywy VAT w związku z art. 263 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie zastosowaniu przez organ podatkowy państwa członkowskiego art. 41 akapit pierwszy dyrektywy VAT z tego tylko powodu, że w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia dokonanego do celów późniejszej dostawy na terytorium państwa członkowskiego określona w art. 265 dyrektywy VAT informacja podsumowująca nie została złożona przez podatnika zidentyfikowanego do celów VAT w tym państwie członkowskim we właściwym terminie.
- 45 Należy przypomnieć, iż na zasadzie odstępstwa od art. 41 akapit pierwszy dyrektywy VAT, który to przepis dotyczy państwa członkowskiego, które nadało numer identyfikacyjny do celów VAT, pod jakim podatnik dokonał danego nabycia wewnątrzwspólnotowego, art. 42 dyrektywy VAT stanowi, że wewnątrzwspólnotowe nabycie zostaje uznane za opodatkowane VAT w państwie członkowskim przeznaczenia wewnątrzwspólnotowego transportu, jeżeli spełnione są dwie przesłanki kumulatywne przewidziane odpowiednio w lit. a) i b) tego art. 42.
- 46 Zgodnie z art. 42 lit. a) dyrektywy VAT nabywca pośredni musi wykazać, że dokonał nabycia do celów późniejszej dostawy na terytorium państwa członkowskiego określonego zgodnie z art. 40 dyrektywy VAT, w odniesieniu do której odbiorca został wyznaczony jako osoba zobowiązana do zapłaty VAT zgodnie z art. 197 dyrektywy VAT.
- 47 Artykuł 42 lit. b) dyrektywy VAT dodaje drugą przesłankę, zgodnie z którą nabywca musi wypełnić obowiązki dotyczące złożenia informacji podsumowującej przewidziane w art. 265 dyrektywy VAT. Ten ostatni przepis wymienia szczególne informacje dotyczące określonego w art. 141 dyrektywy VAT łańcucha transakcji, których to informacji podmiot pośredni musi udzielić w informacji podsumowującej podlegającej złożeniu w organie podatkowym państwa członkowskiego, które nadało mu numer identyfikacyjny VAT, pod którym dokonał on wewnątrzwspólnotowego nabycia.
- 48 W odniesieniu do art. 263 dyrektywy VAT przepis ów przewiduje zasady dotyczące terminów wyznaczonych do składania informacji podsumowującej.
- 49 W przeciwieństwie do tego, co rząd austriacki podnosi przed Trybunałem, należy zauważyć, że o ile art. 42 lit. a) dyrektywy VAT określa przesłankę materialną wymaganą do tego, aby nabycie takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym zostało uznane za opodatkowane VAT zgodnie z art. 40 tej dyrektywy, o tyle art. 42 lit. b) dyrektywy VAT – poprzez odesłanie do szczególnych obowiązków, jakie nabywca musi wypełnić przy składaniu informacji podsumowującej – określa zasady, na jakich należy wykazać opodatkowanie w państwie członkowskim przeznaczenia wewnątrzwspólnotowego transportu lub wewnątrzwspólnotowej wysyłki. Takie obowiązki dotyczące informacji podsumowujących należy uznać za posiadające charakter formalny.

- 50 Tymczasem zgodnie z zasadą neutralności podatkowej niespełnienie przez podatnika wymogów formalnych przewidzianych w art. 42 lit. b) dyrektywy VAT nie może prowadzić do zakwestionowania zastosowania art. 42 owej dyrektywy, jeżeli przesłanki materialne wskazane w rzeczonym art. 42 lit. a) są poza tym spełnione (zob. analogicznie wyroki: z dnia 27 września 2012 r., C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 46; z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 36). Otóż odmówienie z takiego powodu zastosowania art. 42 dyrektywy VAT mogłoby prowadzić do podwójnego opodatkowania, jako że nabywca pośredni byłby opodatkowany – na podstawie art. 41 ust. 1 dyrektywy VAT w państwie członkowskim, które nadało mu numer identyfikacyjny VAT wykorzystany przez niego do celów tej transakcji, podczas gdy nabywca końcowy także byłby opodatkowany – na podstawie art. 141 lit. e) i art. 197 dyrektywy VAT. W tym względzie należy dodać, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału art. 41 i 42 dyrektywy VAT mają na celu zagwarantowanie opodatkowania VAT danego nabycia wewnątrzwspólnotowego na poziomie końcowego nabywcy, przy uniknięciu przy tym podwójnego opodatkowania tej transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 22 kwietnia 2010 r., X i fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 i C-539/08, EU:C:2010:217, pkt 35).
- 51 Wynika stąd, że art. 42 dyrektywy VAT ma zastosowanie, ponieważ przesłanki materialne są spełnione. W tym względzie istotny jest fakt, że numer identyfikacyjny VAT nabywcy jest ważny w chwili przeprowadzania transakcji. Natomiast bez znaczenia jest fakt, że numer ów był już nieważny w dniu złożenia informacji podsumowujących.
- 52 W żadnym razie państwo członkowskie nie może bez wychodzenia poza to, co jest ściśle konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku, przewidzieć możliwości skorygowania informacji podsumowujących w odniesieniu do transakcji trójstronnych i pozbawić jednocześnie tę korektę skutku poprzez odmówienie podmiotowi pośredniemu zastosowania z mocą wsteczną art. 42 dyrektywy VAT, jeżeli podmiot ów wykaże, że przesłanki materialne zostały spełnione. Niemniej jednak w celu ukarania naruszenia wymogów formalnych państwa członkowskie mogą ustanowić sankcje inne niż odmowa zastosowania art. 42 dyrektywy VAT, takie jak nałożenie grzywny lub kary pieniężnej proporcjonalnych do wagi naruszenia (zob. analogicznie wyrok z dnia 15 września 2016 r., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 42).
- 53 Z postanowienia odsyłającego wynika zaś, że pierwotne informacje podsumowujące za okres od października 2012 r. do grudnia 2012 r. były kompletne, ale zostały złożone w dniu 8 lutego 2013 r., czyli po terminie. Organ podatkowy dla miasta Graz uznał także, że Firma Hans Bühler nie wypełniła swoich obowiązków w zakresie złożenia deklaracji za miesiące luty i marzec 2013 r., ponieważ numer identyfikacyjny VAT tej spółki był już nieważny w dniu złożenia informacji podsumowujących dotyczących transakcji dokonanych w tym okresie.
- 54 W odniesieniu do tego ostatniego okresu należy zauważyć, że sama okoliczność, zgodnie z którą numer identyfikacyjny VAT spółki Firma Hans Bühler był już nieważny w dniu złożenia rozpatrywanych w postępowaniu głównym informacji podsumowujących, nie może zostać uznana za naruszenie art. 265 dyrektywy VAT. Przepis ów bowiem nie wymaga, aby numer identyfikacyjny VAT, którym dysponuje podatnik, był nadal ważny w dniu złożenia informacji podsumowującej. Zgodnie z samym brzmieniem rzeczonego przepisu w informacji podsumowującej należy wskazać numer VAT, pod którym podatnik „dokonał” danych nabyć wewnątrzwspólnotowych, a nie numer, którym dysponuje w dniu złożenia informacji podsumowującej.
- 55 Co się tyczy informacji podsumowujących złożonych po terminie, zasada neutralności podatkowej wymaga, aby art. 42 dyrektywy VAT mógł mieć zastosowanie, jeżeli przewidziane w art. 42 lit. a) dyrektywy VAT przesłanki materialne są spełnione, nawet jeśli przesłanka formalna określona w art. 42 lit. b) dyrektywy VAT nie została spełniona we właściwym terminie. W związku z tym organ podatkowy państwa członkowskiego nie może co do zasady opodatkować nabycia wewnątrzwspólnotowego z tego tylko powodu, że nabywca nie złożył we właściwym terminie należycie wypełnionej informacji podsumowującej dotyczącej tej transakcji.

- 56 Należy jednak dodać, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 91 opinii, że istnieją dwie sytuacje, w jakich nieprzestrzeganie wymogu formalnego może uzasadniać odstąpienie od zastosowania art. 42 dyrektywy VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 20 października 2016 r., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 43, 44, 46).
- 57 Po pierwsze, naruszenie wymogu formalnego może prowadzić do odmowy zastosowania art. 42 dyrektywy VAT, jeżeli podatnik umyślnie uczestniczył w oszustwie podatkowym, które naraziło na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 58 W sprawie stanowiącej przedmiot postępowania głównego żadna informacja zawarta w aktach sprawy nie wskazuje na to, by Firma Hans Bühler brała udział w oszustwie.
- 59 Po drugie, naruszenie wymogu formalnego może uzasadniać odmowę zastosowania art. 42 dyrektywy VAT, jeżeli naruszenie to skutkuje uniemożliwieniem przedstawienia przekonującego dowodu spełnienia wymogów materialnych (zob. analogicznie wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 60 Do sądu odsyłającego należy sprawdzenie, czy fakt, iż pierwotne informacje podsumowujące dotyczące okresu od października 2012 r. do grudnia 2012 r. zostały złożone po terminie, skutkowało uniemożliwieniem przedstawienia przekonującego dowodu spełnienia wymogów materialnych.
- 61 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi, iż art. 42 i 265 dyrektywy VAT w związku z art. 263 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie zastosowaniu przez organ podatkowy państwa członkowskiego art. 41 akapit pierwszy dyrektywy VAT z tego tylko powodu, że w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia dokonanego do celów późniejszej dostawy na terytorium państwa członkowskiego określona w art. 265 dyrektywy VAT informacja podsumowująca nie została złożona przez podatnika zidentyfikowanego do celów VAT w tym państwie członkowskim we właściwym terminie.

W przedmiocie kosztów

- 62 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) Artykuł 141 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że przewidziana w tym przepisie przesłanka jest spełniona, gdy podatnik posiada siedzibę i jest zidentyfikowany do celów podatku od wartości dodanej (VAT) w państwie członkowskim, z którego towary są wysyłane lub transportowane, ale w ramach danego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów używa numeru identyfikacyjnego VAT nadanego w innym państwie członkowskim.
- 2) Artykuły 42 i 265 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/45, w związku z art. 263 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/45, należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie zastosowaniu przez organ podatkowy państwa członkowskiego art. 41 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/45, z tego tylko powodu, że w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia dokonanego do celów późniejszej dostawy na terytorium państwa członkowskiego określona w art. 265 dyrektywy 2006/112,

zmienionej dyrektywą 2010/45, informacja podsumowująca nie została złożona przez podatnika zidentyfikowanego do celów podatku od wartości dodanej (VAT) w tym państwie członkowskim we właściwym terminie.

Podpisy