



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ
ELEANOR SHARPSTON
przedstawiona w dniu 6 lutego 2020 r.¹

Sprawa C-276/18

**KrakVet Marek Batko sp. K.
przeciwko
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 33 – Ustalenie miejsca, w którym transakcje podlegające opodatkowaniu zostały dokonane – Towary wysyłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz – Praktyka stanowiąca nadużycie – Rozporządzenie (UE) nr 904/2010 – Artykuły 7, 13 i 28–30 – Współpraca administracyjna – Podwójne opodatkowanie

1. Rozpatrywany wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry) dotyczy wykładni różnych przepisów dyrektywy 2006/112/WE (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) ² oraz rozporządzenia (UE) nr 904/2010 (zwanego dalej „rozporządzeniem w sprawie zwalczania oszustw w dziedzinie VAT”) ³. Kiedy towary mają być zaklasyfikowane jako „wysyłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz” w rozumieniu art. 33 dyrektywy VAT? Kiedy utrwaloną praktykę przedsiębiorcy realizowaną na podstawie tego przepisu należy uznać za stanowiącą nadużycie? I wreszcie czy w tym kontekście konieczna jest współpraca administracyjna organów podatkowych różnych państw członkowskich w celu ustalenia, gdzie dokonane zostały transakcje podlegające opodatkowaniu, aby uniknąć podwójnego opodatkowania zgodnie z art. 7, 13 i 28–30 rozporządzenia w sprawie zwalczania oszustw w dziedzinie VAT?

2. Sąd odsyłający przedstawił pięć pytań dotyczących tych zagadnień. Trybunał zwrócił się do mnie o rozważenie w niniejszej opinii jedynie pytań czwartego i piątego. Dotyczą one, odpowiednio, znaczenia sformułowania „towary wysyłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz” zawartego w art. 33 ust. 1 dyrektywy VAT oraz pojęcia praktyk stanowiących nadużycie.

¹ Język oryginału: angielski.

² Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1). W czasie istotnym dla sprawy dyrektywa ta obowiązywała w wersji zmienionej dyrektywą Rady 2006/138/WE z dnia 19 grudnia 2006 r. (Dz.U. 2006, L 384, s. 92); dyrektywą Rady 2007/75/WE z dnia 20 grudnia 2007 r. (Dz.U. 2007, L 346), s. 13; dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11); dyrektywą Rady 2008/117/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. (Dz.U. 2009, L 14 s. 7); dyrektywą Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r. (Dz.U. 2009, L 116, s. 18); dyrektywą Rady 2009/69/WE z dnia 25 czerwca 2009 r. (Dz.U. 2009, L 175, s. 12); dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. (Dz.U. 2010, L 10, s. 14); dyrektywą Rady 2010/23/UE z dnia 16 marca 2010 r., (Dz.U. 2010, L 72, s. 1) dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1) i dyrektywą Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r. (Dz.U. 2010, L 326, s. 1). Skonsolidowana wersja tekstu jest dostępna na stronie EUR-Lex jako dokument CELEX 02006L0112–20130101.

³ Rozporządzenie Rady z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2010, L 268, s. 1). W czasie istotnym dla sprawy nie istniały żadne zmiany tego rozporządzenia.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

3. Dyrektywa VAT ustanawia kompleksowe ramy jednolitego stosowania VAT w całej Unii Europejskiej.

4. W motywie 9 wskazano, że „[n]iezbędny jest okres przejściowy umożliwiający stopniowe dostosowanie krajowych przepisów w określonych dziedzinach”.

5. W motywie 10 wyjaśniono, że „[w] powyższym okresie przejściowym wewnątrzwspólnotowe⁴ transakcje dokonywane przez podatników innych niż podatnicy zwolnieni, należy opodatkowywać w państwach członkowskich przeznaczenia według stawek i na warunkach określonych przez te państwa członkowskie”.

6. W motywie 11 dodano, że „[w] powyższym okresie przejściowym należy również opodatkowywać w państwach członkowskich przeznaczenia [...] niektóre wewnątrzwspólnotowe transakcje sprzedaży wysyłkowej⁵ [...] według stawek i na warunkach określonych przez te państwa członkowskie, o ile takie transakcje, ze względu na brak przepisów szczególnych, mogłyby spowodować znaczące zakłócenia konkurencji między państwami członkowskimi”.

7. W motywie 17 przypomniano, że „[o]kreślenie miejsca, w którym transakcje podlegające opodatkowaniu zostały dokonane, może być źródłem konfliktów dotyczących jurysdykcji między państwami członkowskimi [...]. O ile miejscem świadczenia usług powinno, co do zasady, być miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, to miejsce to należy jednak zdefiniować jako znajdujące się w państwie członkowskim usługobiorcy, w szczególności w przypadku niektórych usług świadczonych pomiędzy podatnikami, gdzie koszt usługi jest wliczany w cenę towaru”.

8. W motywach 61 i 62, odczytywanych łącznie, wyjaśniono, że „[z]asadnicze znaczenie ma zapewnienie jednolitego stosowania systemu VAT”, że „[a]by osiągnąć ten cel, należy przyjąć środki wykonawcze”; oraz że „[ś]rodki te powinny w szczególności dotyczyć problemu podwójnego opodatkowania transakcji transgranicznych, który może pojawić się w wyniku niejednolitego stosowania przez państwa członkowskie przepisów regulujących miejsce dokonania transakcji podlegających opodatkowaniu”.

9. W tytule I („Przedmiot i zakres stosowania”) art. 2 stanowi:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

4 W przepisach Unii dotyczących VAT zachowano pojęcie „wewnątrzwspólnotowy” (zamiast – przykładowo „wewnątrzunijny”). Zobacz A. van Doesum, H. van Kesteren, G.J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2016, s. 436.

5 „Sprzedaż na odległość [sprzedaż wysyłkowa]” w kontekście przepisów VAT została zdefiniowana po raz pierwszy w dyrektywie Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość (Dz.U. 2017, L 348, s. 7). Zobacz ponadto pkt 44 i nast. (poniżej).

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”.

10. Artykuł 9, otwierający tytuł III („Podatnicy”), stanowi: „1. »Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności [...]”.

11. Tytuł IV dotyczący „Transakcji podlegających opodatkowaniu” dzieli się na cztery rozdziały: „Dostawa towarów” (art. 14–19), „Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów” (art. 20–23), „Świadczenie usług” (art. 24–29) oraz „Import towarów” (art. 30). W art. 14 ust. 1 znajduje się definicja wyjaśniająca, czym – w najprostszych okolicznościach – jest dostawa towarów. „»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”. W art. 20 zawarto odpowiadającą temu podstawową definicję „wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów”, którym jest „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”.

12. Tytuł V („Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu”) dotyczy – w rozdziale 1 sekcja 2 – dostawy towarów wraz z transportem. W art. 32 zawartą zasadę ogólną: „W przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub nabywcę lub też osobę trzecią, za miejsce dostawy uznaje się miejsce, w którym znajdują się towary w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy [...]”.

13. Artykuł 33 stanowi:

„1. W drodze odstępstwa od art. 32, za miejsce dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz z państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów, uznaje się miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy, w przypadku gdy zostaną spełnione następujące warunki:

- a) dostawa towarów dokonywana jest na rzecz podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, w przypadku których wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, lub na rzecz każdej innej osoby niebędącej podatnikiem;
- b) dostarczane towary nie są nowymi środkami transportu ani towarami dostarczonymi po montażu lub instalacji, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dostawcę lub w jego imieniu.

[...]”.

14. W art. 34 określono minimalny próg ilościowy pozwalający na zastosowanie art. 33. Artykuł 34 ust. 1 stanowi zatem, że art. 33 nie ma zastosowania, jeżeli „całkowita wartość, z wyłączeniem VAT, takich dostaw dokonanych na warunkach przewidzianych w art. 33 w tym państwie członkowskim nie przekracza kwoty 100 000 EUR lub równowartości tej kwoty w walucie krajowej w danym roku kalendarzowym”. Zgodnie z art. 34 ust. 2 „[p]aństwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do nabywcy, może ograniczyć próg, o którym mowa w ust. 1, do kwoty 35 000 EUR”.

15. Artykuł 138 stanowi część tytułu IX („Zwolnienia”), rozdziału 4 („Zwolnienia związane z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi”), sekcji 1 („Zwolnienia z tytułu dostawy towarów”). Przewiduje on: „1. Państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

16. Tytuł XIV („Przepisy różne”) zawiera w rozdziale 2 jeden artykuł dotyczący komitetu doradczego ds. podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „Komitetem ds. VAT”). W art. 398 ust. 1 ustanowiono Komitet ds. VAT, natomiast w art. 398 ust. 4 nadano temu komitetowi kompetencję, „poza kwestiami będącymi przedmiotem konsultacji na mocy niniejszej dyrektywy [, analizowania] kwesti[i] podnoszon[ych] przez przewodniczącego, z jego własnej inicjatywy lub na wniosek przedstawiciela państwa członkowskiego, a dotycząc[ych] stosowania wspólnotowych przepisów dotyczących VAT”.

Rozporządzenie w sprawie zwalczania oszustw w dziedzinie VAT

17. Rozporządzenie w sprawie zwalczania oszustw w dziedzinie VAT dotyczy współpracy administracyjnej między właściwymi organami państw członkowskich w celu zwalczania oszustw związanych z VAT.

18. W motywie 5 wyjaśniono, że „[ś]rodki harmonizacji podatkowej podjęte w celu zakończenia tworzenia rynku wewnętrznego powinny obejmować ustanowienie wspólnego systemu współpracy między państwami członkowskimi, w szczególności w zakresie wymiany informacji, za pomocą którego właściwe organy państw członkowskich miałyby pomagać sobie wzajemnie oraz współpracować z Komisją w celu zapewnienia prawidłowego stosowania VAT w odniesieniu do dostawy towarów i świadczenia usług, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz importu towarów”.

19. W motywie 6 zauważono jednak, że „[w]spółpraca administracyjna nie powinna prowadzić do nienależytego przenoszenia obciążeń administracyjnych między państwami członkowskimi”.

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

21. W motywie 8 wskazano, że „[k]ontrola prawidłowości stosowania VAT w transakcjach transgranicznych podlegających opodatkowaniu w państwie członkowskim innym niż to, w którym dostawca towaru lub usługodawca mają siedzibę, opiera się w wielu przypadkach na informacjach, które państwo członkowskie siedziby posiada lub które państwo to może dużo łatwiej uzyskać. Skuteczny nadzór nad takimi transakcjami jest zatem uzależniony od tego, aby państwo członkowskie siedziby gromadziło lub było w stanie gromadzić te informacje”.

22. W motywie 13 odnotowano, że „[a]by skutecznie zwalczać oszustwa, konieczne jest zapewnienie wymiany informacji bez uprzedniego wniosku. W celu ułatwienia wymiany informacji należy określić kategorie informacji, dla których należy ustanowić wymianę automatyczną”.

23. Artykuł 1 ust. 1 akapit drugi stanowi, że rozporządzenie to „określa zasady i procedury umożliwiające właściwym organom państw członkowskich współpracę oraz wymianę między sobą wszelkich informacji, które mogą pomóc w dokonaniu właściwego wymiaru VAT, w kontrolowaniu prawidłowego stosowania VAT, w szczególności w odniesieniu do transakcji wewnątrzwspólnotowych, oraz w zwalczaniu oszustw w dziedzinie VAT”.

24. Rozdział II („Wymiana informacji na wniosek”) rozpoczyna się od art. 7. Artykuł ów stanowi, co następuje:

„1. Na wniosek organu występującego z wnioskiem organ wezwany przekazuje informacje, o których mowa w art. 1, wraz ze wszelkimi informacjami dotyczącymi konkretnego przypadku lub przypadków.

2. Do celów przesyłania informacji, o których mowa w ust. 1, organ wezwany doprowadza do przeprowadzenia każdego postępowania administracyjnego niezbędnego do uzyskania takich informacji.

3. Do dnia 31 grudnia 2014 r. wniosek, o którym mowa w ust. 1, może zawierać uzasadniony wniosek o przeprowadzenie postępowania administracyjnego. Jeżeli organ wezwany uważa, że postępowanie administracyjne nie jest konieczne, niezwłocznie informuje organ występujący z wnioskiem o przyczynach swojej decyzji.

4. Od dnia 1 stycznia 2015 r. wniosek, o którym mowa w ust. 1, może zawierać uzasadniony wniosek o przeprowadzenie konkretnego postępowania administracyjnego. Jeżeli organ wezwany uważa, że postępowanie administracyjne nie jest konieczne, niezwłocznie informuje organ występujący z wnioskiem o przyczynach swojej decyzji.

Niezależnie od akapitu pierwszego, przeprowadzenia postępowania dotyczącego kwot zadeklarowanych przez podatnika w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług wymienionych w załączniku I, zrealizowanymi przez podatnika mającego siedzibę w państwie członkowskim organu wezwanego oraz podlegającymi opodatkowaniu w państwie członkowskim organu występującego z wnioskiem, można odmówić jedynie:

- a) z przyczyn przewidzianych w art. 54 ust. 1, poddanych ocenie przez organ współpracujący zgodnie z oświadczeniem na temat najlepszych praktyk, dotyczącym związku między niniejszym ustępem a art. 54 ust. 1, które ma zostać przyjęte zgodnie z procedurą przewidzianą w art. 58 ust. 2;
- b) z przyczyn przewidzianych w art. 54 ust. 2, 3 i 4; lub
- c) w związku z tym, że organ wezwany dostarczył już organowi występującemu z wnioskiem informacje na temat tego samego podatnika w następstwie postępowania administracyjnego przeprowadzonego nie dawniej niż dwa lata wcześniej.

W przypadku gdy organ wezwany odmawia przeprowadzenia postępowania administracyjnego, o którym mowa w akapicie drugim, z przyczyn określonych w lit. a) lub b), organ wezwany przekazuje jednak organowi występującemu z wnioskiem daty i wartości wszelkich stosownych dostaw towarów lub świadczenia usług zrealizowanych w ciągu ostatnich dwóch lat przez podatnika w państwie członkowskim organu występującego z wnioskiem”.

25. Rozdział III („Wymiana informacji bez uprzedniego wniosku”) rozpoczyna się od art. 13. Artykuł 13 ust. 1 stanowi, że „[w]łaściwy organ każdego z państw członkowskich przesyła, bez uprzedniego wniosku, właściwemu organowi każdego z pozostałych zainteresowanych państw członkowskich informacje, o których mowa w art. 1, w następujących przypadkach: a) w przypadku gdy uznano, że opodatkowanie ma miejsce w państwie członkowskim przeznaczenia, a informacje dostarczone przez państwo członkowskie pochodzenia są niezbędne dla skuteczności systemu kontroli państwa członkowskiego [...]”.

26. Artykuł 14 zawiera szczegółowe ustalenia dotyczące automatycznej wymiany informacji. Następnie art. 15 dotyczy spontanicznej wymiany informacji i stanowi, że „[w]łaściwe organy [...] przekazują, w drodze wymiany spontanicznej, [...] wszelkie znane sobie informacje, o których mowa w art. 13 ust. 1, które nie zostały przekazane w drodze automatycznej wymiany, o której mowa w art. 14, a które ich zdaniem mogą być użyteczne dla tych właściwych organów”.

27. Artykuł 28 (będący jedynym przepisem rozdziału VII: „Obecność w urzędach administracyjnych oraz udział w postępowaniu administracyjnym”) określa dokładne uzgodnienia pozwalające urzędnikom właściwego organu państwa członkowskiego wnioskującego o informację na bycie obecnymi w charakterze obserwatorów podczas przeprowadzania przez urzędników innego państwa członkowskiego postępowania administracyjnego oraz na uzyskanie dostępu do uzyskanych w ten sposób informacji.

28. Artykuł 29 (otwierający rozdział VIII „Kontrole jednoczesne”) stanowi, że „[p]aństwa członkowskie mogą uzgodnić prowadzenie kontroli jednoczesnych w każdym przypadku, gdy uznają, że takie kontrole są skuteczniejsze niż kontrole prowadzone przez tylko jedno państwo członkowskie”.

29. Artykuł 30 określa następnie niezbędne uzgodnienia regulujące przeprowadzanie tego rodzaju kontroli.

Rozporządzenie wykonawcze nr 282/2011

30. W motywie 17 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011⁶ wyjaśniono, że „[w] przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów państwo członkowskie nabycia powinno zachować prawo do opodatkowania tej transakcji, bez względu na sposób jej traktowania do celów VAT w państwie członkowskim rozpoczęcia transakcji”.

31. Artykuł 16 akapit pierwszy stanowi, że „[w] przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w rozumieniu art. 20 [dyrektywy VAT] państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów wykonuje swoje kompetencje w zakresie opodatkowania bez względu na to, jak dana transakcja została potraktowana do celów VAT w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

32. Zgodnie z art. 16 akapit drugi „[w]szelkie wnioski dostawcy towarów o korektę VAT wykazanego przez niego na fakturze i zadeklarowanego przez niego w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów są rozpatrywane przez to państwo członkowskie zgodnie z jego przepisami krajowymi”.

⁶ Rozporządzenie wykonawcze z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2011, L 77, s. 1). W czasie istotnym dla sprawy nie istniały żadne zmiany tego rozporządzenia.

Dokument roboczy Komitetu ds. VAT

33. W dniu 5 maja 2015 r. Komitet ds. VAT opublikował dokument roboczy nr 855 dotyczący stosowania przepisów o VAT w odniesieniu do sprzedaży na odległość (zwany dalej „dokumentem roboczym”)⁷.

34. W sekcji 2 dokumentu roboczego wyjaśniono, że administracje podatkowe w Belgii i w Zjednoczonym Królestwie „zauważyły, że niektóre uzgodnienia handlowe wprowadzono z myślą o oddzieleniu dostawy towarów od ich transportu i dostarczenia w celu uniknięcia księgowania i zapłaty VAT w państwie członkowskim przeznaczenia towarów”.

35. W sekcji 3 dokumentu roboczego Komisja podnosiła, że brzmienie art. 33 ust. 1 dyrektywy VAT może prowadzić do wykładni dosłownej lub rozszerzającej, ponieważ przepis ten można odczytywać jako obejmujący jedynie sytuacje, w których dostawca był bezpośrednio zaangażowany w organizację transportu, lub jako obejmujący również sytuacje, w których zaangażowanie dostawcy było jedynie pośrednie.

36. Komisja argumentowała, że wykładnia literalna „ma przewagę w postaci swojej dużej prostoty, jeżeli spojrzeć ściśle na sytuację prawną i stosunek umowny, ale oznacza również, że przepis byłby dość łatwy do obejścia”. Komisja zasugerowała, że na tego rodzaju obejście „można by zareagować, stosując test »nadużycia prawa«” ustanowiony przez Trybunał w sprawie Halifax⁸, w ramach którego rozważano by, czy „uzgodnienia prowadzą do rezultatu niezgodnego z celem przepisów dyrektywy VAT oraz czy uzgodnienia mają na celu przede wszystkim doprowadzenie do takiego rezultatu, a inne względy »gospodarcze« nie istnieją lub są szczątkowe”. Komisja odwoływała się w związku z tym do orzeczenia Trybunału wydanego w sprawie Part Service⁹.

37. Co się tyczy wykładni rozszerzającej, Komisja podnosiła, że „na potrzeby zastosowania przepisów o sprzedaży na odległość należy brać pod uwagę nie tylko uzgodnienia umowne między dostawcą, podmiotem świadczącym usługę transportu a klientem, ale również – i przede wszystkim – realia gospodarcze”. Ponadto Komisja argumentowała, że w oświadczeniu do protokołu uzgodnionym przy przyjmowaniu dyrektywy 91/680/EWG¹⁰ (wprowadzającej przepisy dotyczące sprzedaży na odległość)¹¹ Rada i Komisja wyjaśniły, że „szczególne uzgodnienia dotyczące sprzedaży na odległość będą miały zastosowanie we wszystkich przypadkach, w których towary są wysyłane lub transportowane, czy to pośrednio, czy też bezpośrednio, przez dostawcę lub na jego rzecz”.

38. W tym kontekście w dokumencie roboczym zachęcano delegacje „do wyrażania opinii na temat kwestii poruszonych przez Zjednoczone Królestwo i Belgię oraz uwag poczynionych przez służby Komisji. W szczególności wzywano do wyrażenia opinii na temat dwóch badanych podejść”.

⁷ Dokument taxud.c.1(2015)2158321.

⁸ Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax (C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 61 i nast.).

⁹ Wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 31, 45).

¹⁰ Dyrektywa Rady z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. 1991, L 376, s. 1). Zobacz pkt 89 poniżej.

¹¹ W przedmiocie wartości prawnej takiego uzgodnionego oświadczenia w protokole posiedzenia Rady – zob. pkt 89 poniżej.

Wytyczne Komitetu ds. VAT

39. Podczas 104. posiedzenia, które miało miejsce w dniach 4–5 czerwca 2015 r.¹², Komitet ds. VAT przyjął wytyczne dotyczące sprzedaży na odległość¹³, które stanowią, że „Komitet ds. VAT nieomal jednogłośnie¹⁴ zgadza się, że na potrzeby art. 33 dyrektywy VAT towary należy uznawać za »wysłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz« we wszelkich przypadkach, w których dostawca uczestniczy bezpośrednio lub pośrednio w transporcie lub wysyłkę towarów”.

40. W wytycznych stwierdzono dalej, że „Komitet ds. VAT jednogłośnie zgadza się, że dostawcę należy postrzegać jako ingerującego pośrednio w transport lub wysyłkę towarów w którymś z następujących przypadków: [...] iii) jeżeli dostawca uwzględnia na fakturze i pobiera od klienta opłaty za transport, a następnie przekazuje je osobie trzeciej, która zorganizuje wysyłkę lub transport towarów”.

41. Wreszcie w wytycznych stwierdzono, że „Komitet ds. VAT zgadza się ponadto nieomal jednogłośnie, że w innych przypadkach ingerencji, w szczególności jeżeli dostawca aktywnie promuje usługi doręczenia świadczone przez osobę trzecią na rzecz klienta, doprowadza do kontaktu klienta i osoby trzeciej oraz przekazuje osobie trzeciej informacje niezbędne do doręczenia towarów, również jest on postrzegany jako ingerujący pośrednio w transport lub wysyłkę towarów”.

Dyrektywa 2017/2455

42. W dniu 1 grudnia 2016 r. Komisja przedstawiła wniosek w sprawie zmian w dyrektywie VAT¹⁵. W sekcji 5 art. 2 ust. 2 uzasadnienia załączonego do tego wniosku stwierdzono, że „we wniosku doprecyzowano także art. 33 ust. 1 zgodnie z wytycznymi Komitetu ds. VAT”.

43. Wniosek doprowadził do przyjęcia dyrektywy 2017/2455. W motywie 9 tej dyrektywy wyjaśniono w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość, że „aby zapewnić takim przedsiębiorstwom pewność prawa, definicja tych dostaw towarów powinna wyraźnie wskazywać, że stosuje się ona także w przypadku, gdy towary są transportowane lub wysyłane na rzecz dostawcy, również wtedy gdy dostawca pośrednio uczestniczy w transporcie lub wysyłce tych towarów”.

44. Artykuł 2 stanowi, że „[z]e skutkiem od dnia 1 stycznia 2021 r. w [dyrektywie VAT] wprowadza się następujące zmiany: 1) w art. 14 dodaje się ustęp w brzmieniu: »4. Do celów niniejszej dyrektywy zastosowanie mają następujące definicje: 1) ‘wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość’ oznacza dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz – w tym wtedy, gdy dostawca uczestniczy pośrednio w transporcie lub wysyłce towarów – z państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy, jeżeli spełnione są następujące warunki: a) dostawa towarów dokonywana jest [...] na rzecz każdej innej osoby niebędącej podatnikiem[...]«”.

45. Artykuł 2 pkt 3 stanowi, że art. 33 dyrektywy VAT otrzymuje brzmienie: „W drodze odstępstwa od art. 32: a) za miejsce dostawy wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość uznaje się miejsce, w którym towary te znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do nabywcy [...]”.

¹² Dokument C – taxud.c.1(2015)4820441–876.

¹³ Jak wyjaśnia Komitet ds. VAT na początku publikacji zatytułowanej *Wytyczne wynikające z posiedzeń Komitetu ds. VAT do dnia 12 grudnia 2019 r.*: „Ponieważ Komitet ds. VAT jest jedynie komitetem doradczym i nie posiada on żadnych uprawnień prawodawczych, nie może on podejmować decyzji wiążących prawnie. Może jedynie przedstawiać wskazówki dotyczące stosowania dyrektywy, które nie są jednak w żaden sposób wiążące dla Komisji Europejskiej ani państw członkowskich”. Pełna treść publikacji dostępna jest na stronie ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf. Zobacz pkt 91 poniżej.

¹⁴ Sformułowania „nieomal jednogłośnie” użyto w tym kontekście w celu opisanego porozumienia 24 i 27 spośród 28 państw członkowskich. Zobacz *Wytyczne wynikające z posiedzeń Komitetu ds. VAT do dnia 12 grudnia 2019 r.*

¹⁵ Wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych zobowiązań wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość [COM(2016) 757 final].

Prawo krajowe

Ustawa o VAT

46. Artykuł 2 lit. a) Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy CXXVII z 2007 r. w sprawie podatku od wartości dodanej; zwanej dalej „ustawą o VAT”)¹⁶ stanowi, że obejmuje ona „odpłatną dostawę towarów lub odpłatne świadczenie usług wykonane na terytorium krajowym przez podatnika działającego w takim charakterze”.

47. Artykuł 25 stanowi, że „jeżeli towary nie są wysyłane lub transportowane, za miejsce dostawy uznaje się miejsce, w którym towary znajdują się w momencie dostawy”.

48. Artykuł 29 ust. 1 przewiduje, że „w drodze odstępstwa od art. 26 i 28, jeżeli towary są wysyłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz, a dostawa skutkuje dotarciem towarów do państwa członkowskiego Wspólnoty innego niż państwo członkowskie, z którego zostały wysłane lub przetransportowane, za miejsce dostawy towarów uznaje się miejsce, w którym towary znajdują się w chwili dotarcia przesyłki lub transportu zaadresowanych do nabywcy, pod warunkiem spełnienia następujących przesłanek: a) dostawa towarów (aa) dokonywana jest na rzecz podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, w przypadku których wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 20 ust. 1 lit. a) i d); lub (ab) na rzecz każdej innej osoby niebędącej podatnikiem lub podmiotu niebędącego podatnikiem. [...]”.

49. Artykuł 82 ust. 1 stanowi, że „kwota podatku wynosi 27% podstawy opodatkowania”.

Ustawa o opodatkowaniu

50. Artykuł 2 ust. 1 Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawy XCII z 2003 r. o zasadach opodatkowania, zwanej dalej „ustawą o opodatkowaniu”)¹⁷ stanowi, że „wszystkie prawa w stosunkach prawnych do celów podatkowych są wykonywane zgodnie z ich przeznaczeniem. Zgodnie z przepisami podatkowymi zawarcie umów lub dokonywanie innych transakcji, których celem jest obejście przepisów podatkowych, nie może być klasyfikowane jako wykonywanie praw zgodnie z ich przeznaczeniem”.

51. Artykuł 86 ust. 1 stanowi, że „organ podatkowy w celu zapobieżenia erozji wpływów podatkowych oraz nieprawidłowemu wnioskowaniu o wsparcie budżetowe i zwroty podatku regularnie kontroluje podatników i inne osoby zaangażowane w system podatkowy. Celem kontroli jest sprawdzenie, czy obowiązki nałożone przez przepisy podatkowe i inne przepisy zostały wypełnione czy naruszone. Prowadząc kontrolę, organ podatkowy ujawnia i wykazuje fakty, okoliczności lub informacje, które mają stanowić podstawę do stwierdzenia naruszenia lub nadużycia praw oraz do wszczęcia postępowania administracyjnego w wyniku takiego naruszenia lub nadużycia praw”.

52. Artykuł 95 ust. 1 stanowi, że „organ podatkowy przeprowadza kontrolę poprzez badanie dokumentów, dokumentów potwierdzających, ksiąg rachunkowych i dokumentacji księgowej wymaganych w celu ustalenia kwot, które stanowią podstawę wsparcia podatkowego lub budżetowego, w tym danych elektronicznych, oprogramowania i systemów komputerowych używanych przez podatnika, jak również obliczeń i innych faktów, informacji i okoliczności związanych z prowadzeniem księgowości i dokumentacji księgowej oraz przetwarzaniem dokumentów potwierdzających”.

¹⁶ W wersji obowiązującej w czasie istotnym dla sprawy.

¹⁷ W wersji obowiązującej w czasie istotnym dla sprawy.

53. Artykuł 108 ust. 1 stanowi, że „oszacowanie jest formą dowodu, która pozwala na wykazanie w wiarygodny sposób faktycznej, ustawowej podstawy opodatkowania i wsparcia budżetowego”.

54. Artykuł 170 ust. 1 stanowi, że „jeżeli kwota zapłaconego podatku jest niewystarczająca, skutkuje to nałożeniem kary podatkowej. Kwota kary, o ile ustawa nie stanowi inaczej, wynosi 50% niezapłaconej kwoty. Kwota kary wyniesie 200% niezapłaconej kwoty, jeżeli różnica względem kwoty podlegającej zapłacie jest związana z ukrywaniem dochodu, fałszowaniem lub niszczeniem dowodów, ksiąg rachunkowych lub rejestrów”.

55. Artykuł 172 ust. 1 stanowi, że „z wyjątkiem przypadków przewidzianych w ust. 2, w przypadku osób fizycznych można nałożyć grzywnę w wysokości do 200 000 [forintów węgierskich (HUF)], a w przypadku innych podatników – do 500 000 HUF, jeżeli dane osoby lub podmioty nie dopełnią obowiązku rejestracji (wstępnej rejestracji i powiadomienia o zmianach), przedstawienia informacji lub otwarcia rachunku bieżącego, lub obowiązku złożenia deklaracji podatkowej”¹⁸.

Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne

56. W zawartym poniżej opisie przedstawiam informacje pochodzące z postanowienia odsyłającego, uwag na piśmie oraz ze szczegółowych odpowiedzi na pytania Trybunału udzielonych podczas rozprawy. Podkreślam jednak, że jedynie pierwsze z wymienionych źródeł zawiera ustalony stan faktyczny.

57. KrakVet Marek Batko sp. K. (zwana dalej „KrakVet”) jest spółką utworzoną i mającą siedzibę w Polsce. Nie ma ona żadnego oddziału, biura ani magazynu na Węgrzech. KrakVet sprzedaje gotowe produkty dla zwierząt, głównie karmę dla psów i kotów, w sąsiednich państwach członkowskich, w szczególności poprzez swoje strony internetowe „zoofast”. Spółka ma wielu klientów na Węgrzech, którzy dokonują zakupów za pośrednictwem strony www.zoofast.hu.

58. Sprawa zawiśła przed sądem odsyłającym dotyczy zdarzeń, które miały miejsce w roku podatkowym 2012. W tamtym czasie spółka KrakVet oferowała na swojej stronie internetowej opcję umożliwiającą klientom transport zakupionego towaru z siedziby KrakVet w Polsce pod wskazany adres dostawy na podstawie umowy zawartej pomiędzy klientem a przedsiębiorstwem Krzysztof Batko Global Trade („KBGT”). Alternatywnie klient mógł skorzystać z usług dowolnego innego podmiotu świadczącego usługę transportu. Sama spółka KrakVet nie oferowała realizacji transportu.

59. Dla zakupów o wartości poniżej 8990 HUF (około 30,79 EUR)¹⁹ koszt transportu oferowanego przez KBGT wynosił 1600 HUF (około 5,54 EUR). Dla zakupów powyżej tego progu transport oferowany przez KBGT był dostępny za jedyne 70 HUF (około 0,24 EUR) – co było możliwe za sprawą udzielenia przez KrakVet rabatu w wysokości 1530 HUF na cenę zakupionych towarów.

60. Podobnie jak KrakVet KBGT jest spółką utworzoną i posiadającą siedzibę w Polsce. Właściciel KBGT, Krzysztof Batko, jest bratem właściciela spółki KrakVet – Marka Batki. KBGT we własnym zakresie realizuje transport z Polski na Węgry. Dalszy transport na terenie Węgier na adres dostawy podany przez klienta KBGT podzlecał dwóm przedsiębiorstwom kurierskim (zwanym dalej „węgierskimi przedsiębiorstwami kurierskimi”): Sprinter Futárszolgálat Kft. (zwanemu dalej „Sprinterem”) i GLS General Logistics Systems Hungary Kft. (zwanemu dalej „GLS Hungary”).

¹⁸ Kwoty te odpowiadają w przybliżeniu odpowiednio kwocie 645,35 EUR i 1613,37 EUR.

¹⁹ Przy przeliczeniu HUF na EUR posłużyłam się średnim kursem wymiany w 2012 r. podawanym przez Europejski Bank Centralny.

61. Klienci dokonywali jednej wpłaty obejmującej zarówno cenę towarów, jak i koszty transportu. Płatność była dokonywana, z mniej więcej zbliżoną częstotliwością, albo na rzecz Sprintera i GLS Hungary z chwilą dostarczenia towarów, albo przelewem na rachunek w banku CIB Bank Zrt. na Węgrzech (zwany dalej „rachunkiem bankowym CIB”) prowadzony na nazwisko właściciela KBGT.

62. Węgierskie przedsiębiorstwa kurierskie przekazywały płatności otrzymane z chwilą dostawy na rachunek bankowy CIB. Następnie KBGT organizowało przekazanie środków z rachunku bankowego CIB do KrakVet. Trybunał uzyskał podczas rozprawy informację, że gdy kwoty były przekazywane KrakVet, KBGT potrącało swój „udział”. Nie wyjaśniono, czy „udziałem” tym był umowny koszt transportu, czy też inna kwota.

63. Spółka KrakVet zwróciła się do polskich organów podatkowych o wydanie wiążącej interpretacji, w której stwierdzono, że VAT jest należny w Polsce. Zdaniem KrakVet taka odpowiedź na wniosek o wiążącą interpretację jest wiążąca dla spółki występującej o jej wydanie, polskich organów podatkowych oraz polskich sądów. Na podstawie wniosku o wiążącą interpretację i uzyskanej odpowiedzi spółka KrakVet zapłaciła w Polsce VAT w wysokości 8%, zamiast zapłacić na Węgrzech VAT w wysokości 27%.

64. W 2013 r. Nemzeti Adó – és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Különös Hatásköri Ellenőrzési Főosztálya (węgierskie organy podatkowe) przeprowadziła kontrolę KrakVet dotyczącą roku podatkowego 2012 i w tym kontekście w dniu 14 sierpnia 2013 r. nadała spółce KrakVet węgierski numer podatkowy. Węgierskie organy podatkowe przeprowadziły również powiązane kontrole odnośnie do działalności węgierskich przedsiębiorstw kurierskich.

65. Również w 2014 r. polskie organy podatkowe przeprowadziły kontrolę spółki KrakVet dotyczącą roku podatkowego 2012. W ten sposób potwierdziły interpretację wydaną wcześniej w odpowiedzi na wniosek o wiążącą interpretację. W dniu 23 listopada 2015 r. spółka KrakVet dostarczyła węgierskim organom podatkowym nieoficjalne tłumaczenie dokumentów otrzymanych od polskich organów podatkowych.

66. W dniu 28 stycznia 2016 r. spółka KrakVet dostarczyła również węgierskim organom podatkowym kopię warunków ogólnych i zaproponowała, aby dyrektor generalny potwierdził autentyczność tej wersji, ponieważ wersja strony internetowej z 2012 r. nie była już dostępna²⁰.

67. Węgierskie organy podatkowe zwróciły się do polskich organów podatkowych o udzielenie dodatkowych informacji na temat KrakVet. Zostały poinformowane, że chociaż KBGT pakował i opatrywał etykietami towary przeznaczone do transportu w magazynie KrakVet, towary te były na tym etapie własnością KrakVet.

68. Na podstawie tego materiału węgierskie organy podatkowe wywnioskowały, że w roku podatkowym 2012 przedsiębiorstwo Sprinter dokonało w imieniu KBGT i dla KrakVet dostaw o wartości 217 087 988 HUF (około 751 039,57 EUR), a odbiór towarów odbywał się w centralnym magazynie Sprintera w Budapeszcie. Podobnie węgierskie organy podatkowe stwierdziły, że w analogicznym okresie GLS Hungary w imieniu GLS General Logistics Systems Slovakia s.r.o., świadczył usługi dostawy paczek o wartości 64 011 046 HUF (211 453,19 EUR), z tytułu czego uzyskał zwrot w imieniu KrakVet i KBGT.

69. Węgierskie organy podatkowe powiadomiły KrakVet o swoich wnioskach w dniu 25 maja 2016 r. Spółka KrakVet przedstawiła swoje uwagi w odpowiedzi na wspomniane wnioski w dniu 8 czerwca 2016 r.

²⁰ Wygląda na to, że węgierskie organy podatkowe rozpoczęły poszukiwania archiwalnej wersji strony internetowej za pośrednictwem własnego pionu informatycznego (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Informatikai Ellenőrzési Főosztály), jednak Trybunał nie uzyskał informacji o rezultacie poszukiwań.

70. W dniu 16 sierpnia 2016 r. węgierskie organy podatkowe ustaliły, że spółka KrakVet przekroczyła próg ilościowy w wysokości 35 000 EUR określony w art. 34 dyrektywy VAT²¹, w związku czym powinna była dokonać zapłaty VAT na Węgrzech w wysokości 58 910 000 HUF (około 190 087 EUR)²². Węgierskie organy podatkowe nałożyły następnie karę finansową w wysokości 117 820 000 HUF (około 380 175 EUR), jak również odsetki w wysokości 10 535 000 HUF (około 36 446 EUR), a także grzywnę w wysokości 500 000 HUF (około 1730 EUR) za niezłożenie deklaracji VAT.

71. Spółka KrakVet odwołała się od decyzji węgierskich organów podatkowych do Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcji odwoławczej krajowego organu ds. podatków i cł, Węgry, zwanej dalej „izbą odwoławczą”). Decyzją z dnia 23 stycznia 2017 r. izba odwoławcza podtrzymała decyzję węgierskich organów podatkowych. Spółka KrakVet wniosła wówczas skargę do Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sądu administracyjnego i pracy w Budapeszcie), który to sąd skierował do Trybunału pięć następujących pytań:

„1) Czy cele [dyrektywy VAT], w szczególności wymogi w zakresie zapobiegania konfliktom dotyczącym jurysdykcji między państwami członkowskimi i podwójnemu opodatkowaniu, o których mowa w motywach 17 i 62, oraz [rozporządzenie w sprawie zwalczania oszustw w dziedzinie VAT], w szczególności motyw 5, 7 i 8 oraz art. 7, 13, 28–30, należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce administracji podatkowej państwa członkowskiego, która poprzez określenie kwalifikacji transakcji, różniącej się zarówno od interpretacji prawnej tej samej transakcji oraz tych samych okoliczności faktycznych dokonanej przez administrację podatkową innego państwa członkowskiego, jak i od odpowiedzi na wniosek o wiążącą interpretację udzielonej przez administrację podatkową innego państwa członkowskiego na podstawie wspomnianej interpretacji, a także od wniosków potwierdzających obie interpretacje, do jakich wspomniana administracja dochodzi w wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej, powoduje podwójne opodatkowanie podatnika?

2) Jeżeli z odpowiedzi na pierwsze pytanie wynika, że taka praktyka nie jest sprzeczna z prawem wspólnotowym, czy organ podatkowy państwa członkowskiego, uwzględniając [dyrektywę VAT] oraz prawo Unii, może jednostronnie określić obowiązek podatkowy, nie biorąc pod uwagę, że administracja podatkowa innego państwa członkowskiego już kilkakrotnie potwierdziła, najpierw na wniosek podatnika, a następnie w decyzjach wydanych w wyniku przeprowadzonej kontroli, zgodność z prawem działania wspomnianego podatnika?

Czy też administracje podatkowe obu państw członkowskich powinny współpracować i osiągnąć porozumienie ze względu na zasadę neutralności podatkowej i zasadę zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, aby podatnik był zobowiązany do zapłaty [VAT] tylko w jednym z tych państw?

3) W wypadku gdy z odpowiedzi na pytanie drugie wyniknie, że administracja podatkowa państwa członkowskiego może jednostronnie zmienić kwalifikację podatkową, czy przepisy [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że administracja podatkowa drugiego państwa członkowskiego ma obowiązek zwrócić podatnikowi zobowiązanemu do zapłaty VAT podatek określony przez tę administrację w odpowiedzi na wniosek o wiążącą interpretację i zapłacony za okres zakończony kontrolą, aby zapewnić przestrzeganie zarówno zasady zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, jak i zasady neutralności podatkowej?

4) W jaki sposób należy interpretować wyrażenie zawarte w art. 33 ust. 1 [dyrektywy VAT], zgodnie z którym transport jest realizowany »przez dostawcę lub na jego rzecz«? Czy wyrażenie to obejmuje przypadek, w którym podatnik oferuje jako sprzedawca, na internetowej platformie sprzedażowej,

²¹ Zobacz pkt 14 powyżej.

²² Na potrzeby przeliczenia kwot HUF na EUR zastosowano średni kurs wymiany z 16 sierpnia 2016 r. podany przez Europejski Bank Centralny.

możliwość zawarcia przez nabywcę umowy z przedsiębiorstwem logistycznym, z którym wspomniany sprzedawca współpracuje w zakresie transakcji innych niż sprzedaż, jeżeli nabywca może również swobodnie wybrać innego przewoźnika niż proponowany, a umowa przewozu jest zawierana przez nabywcę i przewoźnika bez udziału sprzedawcy?

Czy dla celów interpretacyjnych ma znaczenie – w szczególności biorąc pod uwagę zasadę pewności prawa – okoliczność, że do 2021 r. państwa członkowskie muszą zmienić przepisy transponujące wspomniany przepis [dyrektywy VAT zmienionej dyrektywą 2017/2455] tak, aby art. 33 ust. 1 tej dyrektywy należało również stosować w przypadku pośredniej współpracy przy wyborze przewoźnika?

- 5) Czy prawo Unii, w szczególności [dyrektywę VAT] należy interpretować w ten sposób, że wymienione poniżej okoliczności faktyczne, rozpatrywane łącznie lub osobno, mają znaczenie dla oceny, czy między niezależnymi przedsiębiorstwami, które wykonują dostawę, wysyłkę lub transport towarów, podatnik nawiązał, w celu obejścia art. 33 [dyrektywy VAT] i popełnienia w ten sposób nadużycia prawa, stosunki prawne mające na celu wykorzystanie okoliczności, że obciążenie podatkiem VAT jest niższe w innym państwie członkowskim:

- 5.1) przedsiębiorstwo logistyczne wykonujące transport jest powiązane z podatnikiem i świadczy mu inne usługi niezależne od transportu;
- 5.2) jednocześnie klient może w każdej chwili zrezygnować z możliwości zaproponowanej przez podatnika, to znaczy zlecenia transportu przedsiębiorstwu logistycznemu, z którym jest on powiązany umownie, i może powierzyć transport innemu przewoźnikowi lub odebrać towary osobiście?”.

72. Uwagi na piśmie zostały przedłożone przez spółkę KrakVet, rządy czeski, węgierski, włoski i polski oraz Komisję Europejską. Podczas rozprawy uwagi ustne przedstawiły: spółka KrakVet, Irlandia, rządy węgierski i Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja.

73. Jak wspomniałam na początku niniejszej opinii, ograniczę się do analizy pytań czwartego i piątego.

W przedmiocie pytań czwartego i piątego

74. Pytania czwarte i piąte dotyczą trzech kwestii związanych z wykładnią art. 33 ust. 1 dyrektywy VAT. Po pierwsze, sąd odsyłający pragnie ustalić, co oznacza sformułowanie „towary wysyłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz” zawarte w art. 33 ust. 1 dyrektywy VAT przed dokonaniem jej zmiany dyrektywą 2017/2455. (W dalszej części będę odnosić się do tego brzmienia artykułu jako do „pierwotnej wersji art. 33 ust. 1”). Po drugie, sąd odsyłający pragnie wiedzieć, czy zmiana tego przepisu dokonana dyrektywą 2017/2455, w wyniku której powstała nowa wersja art. 33 ust. 1, powoduje zmianę wcześniejszej sytuacji prawnej czy jedynie ją potwierdza? Po trzecie, sąd odsyłający pragnie ustalić, czy rodzaj operacji opisany w postanowieniu odsyłającym należy postrzegać w świetle *pierwotnej* wersji art. 33 ust. 1 jako praktykę stanowiącą nadużycie?

75. Na wstępie powinienam przeanalizować, czy istnieje istotna różnica między terminami „wysyłane” i „transportowane”. Prawodawca Unii wyraźnie zdecydował się na użycie dwóch czasowników zamiast jednego. Równie jasne jest, że „wysyłanie” towarów poprzedza ich „transportowanie”. Na tym jednak – przynajmniej w pierwotnej wersji art. 33 ust. 1 – kończy się jasność²³.

²³ Z pewnym ubolewaniem zauważam, że zmiana wprowadzona w art. 2 dyrektywy 2017/2455 nie odnosi się do tej kwestii.

76. W bardzo szerokim ujęciu *wszelkie* działania podejmowane „przez” dostawcę w celu rozpoczęcia procesu, w ramach którego towary zamówione przez klienta w innym państwie członkowskim dotrą do miejsca przeznaczenia (ich „wysyłka”), byłyby wystarczające do uruchomienia art. 33 ust. 1. Czy liczy się nadanie paczki na pocztę? A co z odebraniem telefonu od podmiotu świadczącego usługę transportu wybranego przez klienta i polecenie mu udania się pod określony adres w określonym czasie w celu odebrania przesyłki? Mało prawdopodobne wydaje się, by zamiarem było tego rodzaju szerokie odczytanie art. 33 ust. 1; tego rodzaju odczytywanie przepisu powodowałoby dezorientację z uwagi na fakt, że *zasada ogólna* z art. 32 zawiera dokładnie to samo sformułowanie („przez dostawcę”) (zob. pkt 80–82 poniżej). Gdzie jednak należy wytyczyć granicę?

77. Sugeruję, aby zdroworozsądkowe podejście przełożone na język prawa prowadziło do odczytania sformułowania następująco: „Jeżeli dostawca, z własnej inicjatywy i własnego wyboru, podejmuje większość istotnych kroków lub wszystkie istotne kroki niezbędne do przygotowania towarów do transportu, organizuje odbiór towarów i rozpoczęcie ich podróży oraz zrzeka się ich posiadania i kontroli nad nimi, oznacza to, że zostały wysłane *przez* dostawcę”.

78. Transportowanie „przez” dostawcę jest prawdopodobnie mniej problematyczne, ponieważ naturalne znaczenie tego sformułowania oznacza, że dostawca osobiście lub przez pośrednika fizycznie przeprowadza operację transportu, jest właścicielem podmiotu prawnego, który tego dokonuje, lub kontroluje taki podmiot.

Towary wysyłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz

79. Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi, że VAT jest należny w państwie członkowskim, w którym ma miejsce dostawa. Towary tam dostarczane podlegają zatem stawkom VAT stosowanym przez to państwo członkowskie.

80. W art. 32 ust. 1 zawarto ogólną zasadę: „W przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych *przez dostawcę lub nabywcę lub też osobę trzecią*, za miejsce dostawy uznaje się miejsce, w którym znajdują się towary w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy [...]” (wyróżnienie własne). Nie dokonano rozróżnienia na różne podmioty, które mogą być odpowiedzialne za wysyłkę lub transport.

81. Jednak w art. 33 ust. 1 znajduje się odstępstwo od tej ogólnej zasady. Stanowi on, że w określonych okolicznościach, w których towary są „wysyłane lub transportowane *przez dostawcę lub na jego rzecz*” (wyróżnienie własne) między państwami członkowskimi za państwo dostawy „uznaje się miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy”. Okoliczności takie obejmują sytuacje, w których „a) dostawa towarów dokonywana jest na rzecz podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem [...] lub na rzecz każdej innej osoby niebędącej podatnikiem”.

82. Pokazuje to, że art. 32 (zasada ogólna) oraz art. 33 (odstępstwo od zasady ogólnej) posługują się bardzo podobnymi sformułowaniami, aby doprowadzić do przeciwnych rezultatów. W art. 32 znajduje się sformułowanie „towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę [...]”. W art. 33 w sformułowaniu tym znajdują się dodatkowe słowa (tu zaznaczone kursywą): „towarów [...] wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę *lub na jego rzecz* [...]”. Wygląda to tak, jakby art. 32 zawierał (niewidoczne) słowa „w imieniu klienta”. Wówczas różnica między tymi dwoma przepisami staje się jasna²⁴.

²⁴ Zawsze łatwiej jest skrytykować technikę legislacyjną innej osoby niż samodzielnie z powodzeniem ją stosować. W sytuacji idealnej można by usunąć również słowa „przez dostawcę lub” z art. 33 ust. 1, aby uczynić rozróżnienie między zasadą a wyjątkiem w pełni jasne.

83. Na tej podstawie odnoszę wrażenie, że wprowadzone rozróżnienie można zilustrować w sposób przedstawiony poniżej. Jeżeli klient mający siedzibę na terytorium Węgier zamawia towary przez Internet od przedsiębiorstwa z siedzibą w Polsce, zasadniczo nie ma znaczenia, czy klient sam podróżuje do magazynu w Polsce, aby odebrać towary lub czy inna osoba (dostawca lub osoba trzecia) zajmuje się logistyką na jego rzecz. We wszystkich trzech przypadkach, o ile działania są podejmowane na rzecz klienta, dostawa ma miejsce w Polsce, a należny VAT jest naliczany według stawek naliczanych przez polskie organy. Jeżeli jednak działania są podejmowane na rzecz dostawcy, dostawa odbywa się w miejscu przeznaczenia (Węgry), a VAT jest należny według stawek naliczanych przez organy węgierskie.

84. W art. 138 ust. 1 wyjaśniono wprost, jakie są konsekwencje w zakresie VAT, w przypadku gdy klientem jest podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem. W obydwu przypadkach państwo członkowskie pochodzenia „[zwalnia] dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz [...]”. (Pragnę zaznaczyć, że *nie dokonano żadnego rozróżnienia* między sytuacjami, w których wysyłka lub transport odbywa się „przez dostawcę lub na jego rzecz” i przypadkami, w których operacje są dokonywane w imieniu „nabywcy” towarów). Ponieważ zgodnie z art. 33 za miejsce dostawy uważa się miejsce, w którym towary znajdują się z chwilą zakończenia wysyłki lub transportu, VAT jest wówczas należny w państwie członkowskim przeznaczenia. Nie ma jednak równoważnego jasnego stwierdzenia, na podstawie którego wymagano by od państwa członkowskiego pochodzenia – przy założeniu, że pozostałe warunki pozostają niezmienione – zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów z VAT (tego państwa), gdy dostawa ta jest dokonywana na rzecz „każdej innej osoby niebędącej podatnikiem”.

85. Motywy 9–11 wskazują, że opodatkowanie w państwie członkowskim przeznaczenia (czemu dano konkretny wyraz między innymi w art. 33 i 138) miało mieć zastosowanie jedynie w „okresie przejściowym”. Artykuły te pozostały jednak częścią przepisów Unii dotyczących VAT i w stosownych przypadkach kładą nacisk na opodatkowanie w miejscu konsumpcji²⁵. Niezależnie od powyższego należy mieć na uwadze, że *nie* mają one reprezentować stanowiska domyślnego. Zasadą ogólną regulującą kwestię miejsca dostawy, gdy towary są wysyłane lub transportowane (czy to przez dostawcę, czy przez konsumenta, czy przez osobę trzecią), pozostaje art. 32 dyrektywy VAT. Zgodnie z tą zasadą za miejsce dostawy „uznaje się miejsce, w którym znajdują się towary w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy”.

86. W niniejszej sprawie klienci spółki KrakVet byli konsumentami znajdującymi się na Węgrzech (a więc osobami niepodlegającymi opodatkowaniu), którzy dokonywali zakupów za pośrednictwem strony KrakVet. KBGT obsługiwało transport między magazynem w Polsce a granicą węgierską. Dalszy transport na terenie Węgier był realizowany przez węgierskie przedsiębiorstwa kurierskie.

87. Słuszne w moim przekonaniu jest zasugerowanie, że klienci KrakVet byli i są zainteresowani w pierwszej kolejności zakupem karmy dla zwierząt domowych. Usługa transportu wymagana do przewiezienia karmy dla zwierząt domowych z magazynu KrakVet w Polsce na adres dostawy podany przez klientów na Węgrzech stanowi istotny element transakcji, ale jest mało prawdopodobne, aby był głównym przedmiotem zainteresowania klientów. Prawdopodobnie zasadniczym elementem decydującym o wyborze metody transportu będą wygoda i koszty²⁶.

²⁵ Zobacz wyroki: z dnia 8 grudnia 2016 r., A i B (C-453/15, EU:C:2016:933, pkt 25); z dnia 29 czerwca 2017 r., L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, pkt 19); z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887, pkt 34). Należy nadmienić, że wszystkie trzy przypadki dotyczyły zwolnienia, o którym mowa w art. 146 ust. 1 dyrektywy 2006/112, oraz świadczenia usług.

²⁶ Rzeczywisty koszt transportu towarów zamówionych z magazynu do konsumentów musi – jak sądzę – zdecydowanie przekraczać kwoty naliczane konsumentom korzystającym z usług KBGT jako podmiotu świadczącego usługę transportu (zob. pkt 61 powyżej). Koniec końców, poza kosztami własnymi KBGT istnieją również koszty węgierskich przedsiębiorstw kurierskich dla odcinka podróży na terenie Węgier, a nie w Polsce. Na szczęście kwestie opłacalności tej operacji nie stanowią przedmiotu analizy, której musi dokonać Trybunał. Wystarczy zauważyć, że różnica w stawkach VAT (8% w Polsce, 27% na Węgrzech) musiała odegrać istotną rolę w rentowności tego przedsięwzięcia dla KrakVet lub KBGT. *Nie* oznacza to jednak samo w sobie, że podejmowane działania stanowiły oszustwo lub były niezgodne z prawem.

88. W tym kontekście spółka KrakVet, Włochy i Polska argumentują, że wykładni pierwotnej wersji art. 33 ust. 1 (tj. wersji obowiązującej w czasie istotnym dla sprawy i dzisiaj) należy dokonywać wyłącznie na podstawie aktualnego brzmienia²⁷, aby przestrzegać zasad pewności prawa i uzasadnionych oczekiwań²⁸. Republika Czeska, Irlandia, Węgry i Zjednoczone Królestwo oraz Komisja podnosiły, że wykładni art. 33 ust. 1 należy dokonywać, uznając go za obejmujący sytuację, w której dostawca ingeruje pośrednio w organizację transportu. Argumentują oni, że sposób odczytania przepisu, za którym się opowiadają, stanowi poszanowanie rzeczywistości gospodarczej²⁹, ponieważ występująca w okolicznościach takich jak te w niniejszej sprawie możliwość wyboru przez klienta innego podmiotu świadczącego usługę transportu niż podmiot proponowany przez dostawcę towarów na stronie internetowej jest w najlepszym razie niewielka i prawdopodobnie w rzeczy samej czysto hipotetyczna.

89. Komisja, podobnie jak uczyniła to już w dokumencie roboczym³⁰, odwołuje się również do oświadczenia zawartego w protokole posiedzenia Rady z sesji, podczas której przyjęto dyrektywę 91/680, z którego wynika, że szczególne ustalenia dotyczące sprzedaży na odległość miały obowiązywać we wszystkich przypadkach wysyłania lub transportowania towarów pośrednio lub bezpośrednio przez dostawcę lub na jego rzecz. [Słowem wyjaśnienia pragnę nadmienić, że dyrektywą 91/680 – jedną z szeregu dyrektyw zmieniających szóstą dyrektywę VAT³¹ – wprowadzono między innymi obszerny nowy art. 28b (zatytułowany „Miejsce transakcji”), składający się z pięciu części. W ust. 1 („A. Miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów”) stwierdzono, że „[m]iejscem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest miejsce, w którym towary te znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do osoby, która je nabywa”. W tymże ust. 1 („B. Miejsce dostawy towarów”) znalazł się pierwowzór pierwotnej wersji art. 33 ust. 1 dyrektywy VAT³²].

90. Argument podnoszony przez Komisję można jednak łatwo obalić. Trybunał wyraźnie orzekł w wyroku wydanym w sprawie Antonissen, że „tego rodzaju oświadczenie nie może być wykorzystywane do celu dokonania wykładni przepisu prawa wtórnego, jeżeli – tak jak w niniejszej sprawie – w brzmieniu danego przepisu nie występuje odwołanie do treści oświadczenia. Oświadczenie takie nie ma zatem znaczenia prawnego”³³.

91. Odwołano się również do wytycznych wydanych przez Komitet ds. VAT, w których stwierdzono, że „towary należy uznawać za »wysłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz« we wszelkich przypadkach, w których dostawca uczestniczy bezpośrednio lub pośrednio w transporcie lub wysyłce towarów”. Komitet ds. VAT zajął to stanowisko trzy lata po transakcjach leżących u podstaw niniejszej sprawy, a w wytycznych zauważono wprost u dołu każdej strony, że nie mają one mocy wiążącej³⁴.

27 Wyroki: z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 41, 44); z dnia 29 marca 2007 r., Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, pkt 43).

28 Wyroki: z dnia 19 grudnia 2013 r., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, pkt 29); z dnia 6 lipca 2017 r., Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, pkt 36).

29 Wyroki: z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 42); z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 43–45).

30 Zobacz pkt 37 powyżej.

31 Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1).

32 „1. Na zasadzie odstępstwa od przepisów art. 8 ust. 1 lit. a) i ust. 2 za miejsce dostawy towarów wysłanych lub transportowanych przez lub na rachunek dostawcy z państwa członkowskiego innego niż to, w którym nastąpiło zakończenie przesyłki lub transportu, uważa się miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia wysyłki lub transportu do kupującego, o ile zostaną spełnione następujące warunki: – dostawa towarów dokonywana jest na rzecz podatnika uprawnionego do korzystania z odstępstwa przewidzianego w art. 28a ust. 1 lit. a) akapit drugi, osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, uprawnionej do takiego samego odstępstwa lub też każdej innej osoby niepodlegającej opodatkowaniu [...]”. Artykuł 32 dyrektywy 2006/112 odpowiada zasadniczo art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy VAT.

33 Wyrok z dnia 26 lutego 1991 r. (C-292/89, EU:C:1991:80, pkt 18).

34

„Wytyczne wydane przez Komitet ds. VAT stanowią jedynie wyrażenie opinii komitetu doradczego. Nie stanowią one oficjalnej wykładni prawa Unii i niekoniecznie są podzielane przez Komisję Europejską. Nie są wiążące dla Komisji Europejskiej ani państw członkowskich, które mają dowolność w ich przestrzeganiu. Zwielokrotnianie tego dokumentu jest możliwe pod warunkiem zachowania tego zastrzeżenia”.

92. W tym kontekście i przy zastosowaniu zwykłych zasad interpretacji tekstu pierwotnej wersji art. 33 ust. 1 nie znajduję podstaw, aby uznać – tak jak uczyniły to rząd czeski, Irlandia, rządy węgierski i Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja, że przepis ten obejmuje również przypadki, w których dostawca uczestniczy *pośrednio*, reagując na polecenie wydane przez klienta, w wysłaniu lub transportowaniu towarów do osoby niebędącej podatnikiem znajdującej się w innym państwie członkowskim.

93. Trybunał został jednak również poproszony o rozważenie, czy zmiany wprowadzone dyrektywą 2017/2455, które spowodowały dodanie dodatkowego czwartego ustępu w art. 14, odczytywane razem z nową wersją art. 33 ust. 1, zmieniły czy też jedynie potwierdziły uprzednią sytuację prawną. Jeżeli uznać zmiany z 2017 r. jedynie za „doprecyzowanie” uprzedniej sytuacji prawnej, może to wpłynąć na wykładnię, którą należy przedstawić sądowi odsyłającemu w celu zastosowania jej w niniejszej sprawie.

Zmiany dyrektywy VAT

94. Artykuł 2 pkt 1 dyrektywy 2017/2455 stanowi, że do art. 14 dyrektywy VAT dodano nowy ustęp – ust. 4. W dodanym fragmencie znajduje się *nowa definicja* „wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość”. Zgodnie z nową definicją pojęcie to obejmuje pewne szczególne sytuacje „dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz – w tym wtedy, gdy dostawca uczestniczy pośrednio w transporcie lub wysyłce towarów – z państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy” (wyróżnienie własne). Wśród uwzględnionych sytuacji znalazła się sytuacja, w której „a) dostawa towarów dokonywana jest [...] na rzecz każdej innej osoby niebędącej podatnikiem”.

95. Ani motywy, ani przepisy materialnoprawne dyrektywy 2017/2455 nie zawierają dalszego uściślenia zamierzonego zakresu (nowego) pojęcia „pośredniego uczestnictwa” dostawcy czy też podstaw leżących u jego wprowadzenia. W uzasadnieniu Komisja zadowala się ogólnym odniesieniem do „wytycznych Komitetu ds. VAT”. Stosowne będzie w tym miejscu przypomnieć, że chociaż wytyczne Komitetu ds. VAT z dnia 4–5 czerwca 2015 r. dotyczą w pewnym stopniu tego, co Komitet ds. VAT uważa za „pośrednie uczestnictwo” dostawcy³⁵, to w dokumencie roboczym poprzedzającym opracowanie wytycznych z dnia 5 maja 2015 r. pozostawiono otwartą kwestię, czy pojęcie to należy interpretować dosłownie czy też szeroko. Ten szczegół z wytycznych nie znalazł odzwierciedlenia w nowym tekście.

96. Republika Czeska zwróciła uwagę Trybunału na wyrok wydany w sprawie Welmory³⁶. Trybunał stwierdził w nim, że z motywów rozporządzenia, którego dotyczyła sprawa, wynikało, iż „wołą prawodawcy Unii było wyjaśnienie niektórych pojęć koniecznych do ustalenia kryteriów dotyczących miejsca dokonania transakcji podlegających opodatkowaniu, uwzględniając przy tym orzecznictwo Trybunału w tej dziedzinie” oraz „[w] tym zakresie, nawet jeśli rzeczone rozporządzenie nie obowiązywało jeszcze w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych w sprawie głównej, należy wziąć je pod uwagę”. Jak właśnie wskazałam, w niniejszej sprawie nie istnieją równoważne wytyczne, które można by wywnioskować z motywów dyrektywy 2017/2455, a „orzecznictwo Trybunału w tej dziedzinie” musi dopiero powstać. (Z moich słów wynika jasno, że nie uważam, aby zmiany szczególnie rozwiązywały zasadniczy problem. Na szczęście, ani Trybunał, ani ja nie musimy tym razem wypowiadać się definitywnie w tej kwestii).

97. Podobnie Zjednoczone Królestwo powołało się na wyrok w sprawie Mensing³⁷, w którym Trybunał orzekł, że „zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględniać nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której część przepis ten stanowi”.

³⁵ Zobacz pkt 42–44 powyżej.

³⁶ Wyrok z dnia 16 października 2014 r. (C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 45, 46).

³⁷ Wyrok z dnia 29 listopada 2018 r. (C-264/17, EU:C:2018:968, pkt 24).

98. Zasada ta w rzeczy samej zawiera w sobie utrwalone orzecznictwo i nie budzi kontrowersji. Jeżeli zastosować ją w obecnej sytuacji, dochodzimy jednak do wniosku, że pierwsze słowa art. 2 pkt 1 dyrektywy 2017/2455 *wyraźnie* wskazują, że nowa definicja zawarta w art. 14 ust. 4 oraz zastąpienie istniejącego tekstu art. 33 dyrektywy VAT nowym art. 33 lit. a) mają obowiązywać „ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2021 r.”: zatem wywieranie przez nie *skutku prawnego ma zostać opóźnione* o dwa lata w porównaniu do innych zmian wprowadzonych tą dyrektywą.

99. Celowego odroczenia skutków prawnych nie sposób – w mojej ocenie – pogodzić z twierdzeniem zawartym w uzasadnieniu, iż we wniosku jedynie „doprecyzowano art. 33 ust. 1”. Gdyby we wniosku doprecyzowywano jedynie to, co zawsze stanowiło prawdziwe znaczenie prawne art. 33 ust. 1, odraczanie jego stosowania nie miałoby sensu. Z logicznego punktu widzenia należy zatem wysnuć wniosek, że *de facto* wprowadzono poprawkę; oraz że *nie* stanowi ona wykładni, jaką należało nadać istniejącemu tekstowi.

100. Należy mieć również na uwadze, że dyskusja znajdująca swój wyraz w dokumencie roboczym miała miejsce trzy lata *po* transakcjach, których dotyczy niniejsza sprawa³⁸. Dokonując wykładni art. 33 ust. 1 dyrektywy VAT, należy zatem naturalnie mieć na uwadze zasadę pewności prawa³⁹. W rzeczy samej w motywach dyrektywy 2017/2455 bezpośrednio odwołano się do tej zasady, stwierdzając, że w dyrektywie VAT należy zdefiniować sformułowanie „przez dostawcę lub na jego rzecz”, tak aby uwzględnić również pośrednie uczestnictwo dostawcy właśnie w celu zapewnienia pewności prawa. Dorozumiane dodawanie słów „bezpośrednio lub pośrednio” w pierwotnym tekście art. 33 ust. 1 dyrektywy VAT, w sytuacji gdy słowa te w nim nie widnieją, stoi dokładnie w sprzeczności z tą zasadą.

101. Wnioskuje z powyższego, że do czasu wejścia w życie z dniem 1 stycznia 2021 r. zmian wprowadzonych dyrektywą 2017/2455 art. 33 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować literalnie. W związku z powyższym *nie* należy odczytywać go w świetle nowej definicji „wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość”, która zawiera słowa „w tym wtedy, gdy dostawca uczestniczy *pośrednio* w transporcie lub wysyłce towarów”, czy też tak jak gdyby został on już zastąpiony art. 33 lit. a), który odwołuje się do tej nowej definicji.

Wykładnia literalna wyrażenia „towary [...] wysyłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz”

102. Zasugerowałam już w pkt 76–78 powyżej robocze definicje (odpowiednio) „wysyłki” i „transportu” przez dostawcę. Pozwolę sobie teraz dodać do nich roboczą definicję sformułowania „na jego rzecz”. Sugeruję, że towary są wysyłane lub transportowane „na rzecz dostawcy”, jeżeli to dostawca, a nie klient, podejmuje *de facto* decyzje dotyczące sposobu wysyłki lub transportu.

103. Do sądu krajowego jako jedyne go sądu rozstrzygającego co do okoliczności faktycznych należy zbadać, czy – w świetle okoliczności przedstawionych już w postanowieniu odsyłającym i innych materiałach, które strony przedłożyły sądowi odsyłającemu – towary, których dotyczy niniejsza sprawa, były w rzeczywistości „wysyłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz”. Rozstrzygając w tym zakresie, sąd krajowy powinien mieć na uwadze, że „uwzględnienie rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu podatku VAT”⁴⁰.

³⁸ Zobacz pkt 91 powyżej.

³⁹ Wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, pkt 29).

⁴⁰ Wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 42).

104. W związku z powyższym w moim przekonaniu bezpośrednio lub pośrednio istotne zdają się następujące elementy: (i) zakres potencjalnych opcji transportu oferowanych przez dostawcę na stronie internetowej; (ii) stopień powiązania (jeżeli dotyczy) między dostawcą a przedsiębiorstwami proponującymi jedną z tych opcji; (iii) czy zakup towarów i zakup usług transportowych odbywał się na podstawie jednej umowy czy oddzielnych umów; (iv) kiedy powstawał obowiązek zapłaty za towary; (v) kiedy i gdzie dochodziło do przeniesienia własności i ryzyka; (vi) jakie były ustalenia dotyczące zapłaty za towary i usługi transportowe, z których skorzystano. W ostatecznym rozrachunku to sąd krajowy będzie musiał rozstrzygnąć na podstawie całości dostępnych mu materiałów, czy spółka KrakVet (lub spółka posiadana lub kontrolowana przez nią) w praktyce podejmowała decyzje dotyczące wysyłki lub transportu towarów, czy też były to decyzje podejmowane przez indywidualnych klientów spółki KrakVet.

105. W niniejszej sprawie znane elementy stanu faktycznego są rozbieżne, a o istotnych elementach przebiegu zdarzeń nie wiadomo wystarczająco⁴¹. Podkreślam, że jedynie zawartość postanowienia odsyłającego stanowi źródło ustalonych faktów. Inne materiały przedłożone Trybunałowi (w uwagach pisemnych lub w formie ustnej podczas rozprawy) stanowią elementy, które sąd krajowy może zechcieć przeanalizować i zbadać, wracając do niniejszej sprawy.

106. Po pierwsze, wydaje się, że spółka KrakVet oferowała na swojej stronie internetowej tylko jedno możliwe przedsiębiorstwo przewozowe, pozostawiając jednocześnie potencjalnym klientom swobodę zawierania niezależnych umów. Nie podawała ona linków umożliwiających klientom skontaktowanie się z szeregiem różnych przedsiębiorstw przewozowych. (Nadmienię przy tym, że w odesłaniu prejudycjalnym skierowanym w sprawie *KrakVet II*⁴² zaznaczono jasno, że na stronie internetowej proponowano różne przedsiębiorstwa przewozowe, a klienci mogli zawierać odrębne umowy na same towary i na ich transport). Spółka KrakVet nie oferowała własnych usług transportowych. Po drugie, właściciel KrakVet i właściciel KBGT są braćmi⁴³; między dwoma przedsiębiorstwami istnieją zatem bliskie więzy rodzinne. Po trzecie, wydaje się, że mogły istnieć odrębne umowy regulujące zakup towarów i świadczenie usług przewozu. Po czwarte, nie dokonano żadnych ustaleń faktycznych w celu ścisłego określenia, w którym momencie powstał obowiązek zapłaty za towary. Po piąte, to samo dotyczy kwestii tego, kiedy (i gdzie) własność towarów i ryzyko w przypadku ich uszkodzenia bądź całkowitej lub częściowej utraty przechodziła z dostawcy na klienta. (Pozwolę sobie zauważyć tutaj, że na rozprawie spółka KrakVet stwierdziła, iż jej produkty są sprzedawane „ex works”. Dlatego też gdyby w drodze wysłane produkty zostały uszkodzone, zniszczone, utracone lub ukradzione, klient nadal byłby zobowiązany do zapłaty za nie). Po szóste, wygląda na to, że gdy towary były transportowane przez KBGT, klienci płacili KrakVet z góry zarówno za towary, jak i transport – płatność była przekazywana następnie przez węgierskie przedsiębiorstwo kurierskie na rachunek bankowy CIB prowadzony na nazwisko właściciela KBGT, z którego rozdzielano ją między KrakVet i KBGT. Podczas gdy w przypadku zakupów poniżej 8990 HUF transport oferowany przez KBGT kosztował 1600 HUF, w przypadku zakupów powyżej tego progu transport był dostępny za 70 HUF (kwotę tak niską, że w zasadzie czysto symboliczną), co finansowała spółka KrakVet, oferując 1530 HUF rabatu od ceny zakupionych towarów.

107. Sąd odsyłający na podstawie tych elementów i całości pozostałego przedłożonego mu materiału będzie musiał ustalić, czy decyzje dotyczące wysyłki lub transportu towarów zostały w rzeczywistości podjęte przez spółkę KrakVet (lub spółkę należącą do niej lub przez nią kontrolowaną), czy też przez indywidualnych węgierskich klientów spółki KrakVet.

⁴¹ Zobacz pkt 58–62 powyżej.

⁴² Sprawa C-108/19 *KrakVet* (zwana dalej „*KrakVet II*”), odesłanie prejudycjalne Curtea de Apel București (sądu apelacyjnego, Rumunia), sprawa w toku.

⁴³ W tym kontekście pragnę zauważyć, że art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112 pozwala na uwzględnienie bliskich powiązań o charakterze rodzinnym w celu zapewnienia, aby „podstawą opodatkowania [...] była wartość wolnorynkowa”.

108. Proponuję, aby Trybunał na czwarte pytanie prejudycjalne udzielił następującej odpowiedzi:

Artykuł 33 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że obejmuje on jedynie sytuacje, w których towary są wysyłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz. Nie dotyczy to sytuacji, w których dostawca uczestniczy w wysyłce lub transporcie towarów jedynie pośrednio.

Jeżeli dostawca, z własnej inicjatywy i własnego wyboru, podejmuje większość istotnych kroków lub wszystkie istotne kroki niezbędne do przygotowania towarów do transportu, organizuje odbiór towarów i rozpoczęcie ich podróży oraz zrzeka się ich posiadania i kontroli nad nimi, oznacza to, że zostały »wysłane« przez dostawcę.

Jeżeli dostawca osobiście lub przez pośrednika fizycznie przeprowadza operację transportu, jest właścicielem podmiotu prawnego, który tego dokonuje, lub kontroluje taki podmiot, oznacza to, że dostawca dokonał »transportu«.

Towary są wysyłane lub transportowane „na jego [dostawcy] rzecz”, jeżeli to dostawca, a nie klient, podejmuje de facto decyzję o sposobie wysyłki lub transportu tych towarów.

Praktyka stanowiąca nadużycie

109. W pytaniu piątym sąd odsyłający podkreśla dwie okoliczności faktyczne zawisłej przed nim sprawy: (1) KBGT jest „powiązane” ze spółką KrakVet (przez co, jak rozumiem, sąd krajowy odnosi się do faktu, że właściciele tych dwóch spółek są braćmi) i świadczy inne usługi niezależne od transportu (jak rozumiem – pakowanie towarów do wysyłki); ale (2) klient może skorzystać z innej opcji transportu zakupionych przez niego towarów. Sąd odsyłający zwraca się z pytaniem, czy te dwie szczególne okoliczności faktyczne są istotne przy ustalaniu, czy zachowanie spółki KrakVet stanowi praktykę stanowiącą nadużycie na potrzeby przepisów Unii dotyczących VAT, co uzasadniałoby nałożenie dotkliwych sankcji finansowych na spółkę KrakVet.

110. Jeżeli sąd odsyłający uzna, że wysyłki lub transportu dokonywano „na rzecz” dostawcy – spółki KrakVet, a nie w imieniu indywidualnego konsumenta, w rzeczy samej zaistnieje konieczność rozważenia, czy zapłatę VAT w państwie członkowskim pochodzenia (Polsce) zamiast w państwie członkowskim przeznaczenia (Węgry) należy postrzegać nie jako działanie niepoprawne, ale również nadużycie. Przypomnę, że w wyroku Part Service⁴⁴ Trybunał wyjaśnił, że „do sądu krajowego należy ustalenie, w świetle wskazówek dotyczących wykładni przedstawionych w niniejszym wyroku, czy dla celów zastosowania podatku VAT czynności, takie jak będące przedmiotem sporu przed tym sądem, mogą być uważane za praktyki stanowiące nadużycie”. Zatem w celu udzielenia odpowiedzi na pytanie piąte należy w mojej ocenie przyrzeć się szerzej okolicznościom sprawy.

111. Jak wyjaśnię poniżej, kluczowym elementem jest tutaj fakt, że spółka KrakVet zwróciła się *do właściwych organów polskich* – w drodze wniosku o wiążącą interpretację z pytaniem – *o wytyczne* w kwestii, czy VAT należny jest w państwie członkowskim pochodzenia czy w państwie członkowskim przeznaczenia⁴⁵. W postępowaniu przed Trybunałem nikt nie zakwestionował stanowiska spółki KrakVet, że odpowiedź na wniosek była prawnie wiążąca zarówno dla spółki KrakVet, jak i polskich organów właściwych do spraw VAT. Spółka KrakVet została poinformowana przez właściwe władze polskie, że VAT podlega zapłacie w Polsce, a więc innymi słowy – że zastosowanie ma zasada ogólna zawarta w art. 32 dyrektywy VAT, a nie odstępstwo przewidziane w art. 33 tej dyrektywy. Nie podlega dyskusji, że spółka KrakVet należycie naliczyła i zapłaciła VAT w Polsce w rozpatrywanym okresie. Polskie organy przeprowadziły kontrolę w spółce KrakVet w 2014 r. Następnie potwierdziły one odpowiedź, której udzieliły wcześniej spółce KrakVet.

⁴⁴ Wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 63).

⁴⁵ Zobacz pkt 63, 65 powyżej.

112. Spółka KrakVet i Polska podnoszą, powołując się na wyrok wydany w sprawie WebMindLicenses⁴⁶, że podatnik jest uprawniony do czerpania korzyści z różnic w krajowych stawkach VAT. Wskazują one, że podatnicy zasadniczo mają swobodę wyboru struktur organizacyjnych i form transakcji, które uważają za najwłaściwsze dla swojej działalności gospodarczej oraz na potrzeby ograniczenia swoich obciążeń podatkowych⁴⁷, a także wyboru struktur biznesowych, które uznają za najodpowiedniejsze dla swojej działalności⁴⁸.

113. Rząd włoski podnosi, że podatnicy nie mają prawa powoływać się na normy prawa Unii w sposób stanowiący nadużycie⁴⁹, natomiast rząd czeski, Irlandia, rząd węgierski i Komisja argumentują, że praktyka handlowa spółki KrakVet stanowi nadużycie, ponieważ ma na celu czerpanie korzyści z różnicy między stawkami VAT w poszczególnych państwach członkowskich, co powoduje zakłócenie konkurencji⁵⁰. Zjednoczone Królestwo nie ustosunkowało się do tej kwestii.

114. Przypomnę, że w sprawie Halifax⁵¹ Trybunał stwierdził jasno, że „w sytuacji, gdy podatnikowi przysługuje wybór pomiędzy dwoma transakcjami, dyrektywa [VAT] nie nakłada na niego obowiązku dokonania wyboru tej transakcji, z którą wiąże się zapłata najwyższej kwoty podatku VAT. Przeciwnie, zgodnie z tym, co przypomniał rzecznik generalny w pkt 85 opinii, podatnikowi przysługuje prawo do dokonania wyboru takiej struktury swojej działalności, poprzez którą ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe”⁵². Zatem „w dziedzinie podatku VAT dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest, po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych przez odpowiednie przepisy [dyrektywy VAT] i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały *osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą owe przepisy*. Ponadto również z ogółu obiektywnych czynników powinno wynikać, że *celem spornych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej*” (wyróżnienie własne). Warunki te (zwane dalej „kryteriami z wyroku Halifax”) muszą być spełnione łącznie⁵³. W wyroku Part Service⁵⁴ Trybunał wyjaśnił, że „można stwierdzić istnienie praktyk stanowiących nadużycie, gdy uzyskanie korzyści podatkowej stanowi *zasadniczy cel* danej lub danych czynności” (wyróżnienie własne). Na to samo orzecznictwo powołano się w dokumencie roboczym Komitetu ds. VAT.

115. W niniejszej sprawie jasne jest, że transakcją zasadniczą jest sprzedaż karmy dla zwierząt domowych. Stanowi to przedmiot działalności KrakVet i to tym zakupem zainteresowani są klienci KrakVet. Zakup niezbędnych usług transportowych w celu dostarczenia karmy dla zwierząt domowych z magazynu KrakVet w Polsce pod adres dostawy klienta na Węgrzech jest dodatkowy (pomocniczy)

46 Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r. (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 27, 40).

47 Wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r., RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, pkt 53). Zobacz również opinia rzecznika generalnego M. Bobeka w sprawie SEB bankas (C-532/16, EU:C:2017:1019), w której zasugerował on, że właściwe organy podatkowe są w każdym przypadku zobowiązane do znalezienia właściwej równowagi pomiędzy koniecznością jednolitego stosowania prawa a szczególnymi okolicznościami sprawy danego podmiotu, które mogły spowodować powstanie uzasadnionych oczekiwań po stronie podatnika (pkt 83 i 84 jego opinii).

48 Wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r., RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, pkt 53); opinia rzecznika generalnego M. Bobeka w sprawie SEB bankas (C-532/16, EU:C:2017:1019, pkt 83).

49 Przytaczając wyroki: z dnia 12 maja 1998 r., Kefalas i in. (C-367/96, EU:C:1998:222, pkt 20); z dnia 23 marca 2000 r., Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, pkt 33); z dnia 3 marca 2005 r., Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, pkt 32).

50 Przytaczając wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax in. (C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 74); z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 35, 36); a także z dnia 22 listopada 2017 r., Cussen, (C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 27).

51 Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 73–75).

52 Opinia rzecznika generalnego M. Poiraresa Madura w sprawach połączonych Halifax i in. (C-255/02, C-419/02 i C-223/03, EU:C:2005:200).

53 Wokół kryteriów tych toczyła się szeroka debata akademicka. Zobacz F. Vanistendael, *Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?*, EC Tax Review, vol. 15, 2006, N° G, s. 192–195; P. Pistone, *Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (before) Emsland-stärke 1 to Halifax (and beyond), Prohibition of abuse in Law: A new German principle of EU Law?*, 1 ed., Oxford, Hart Publishing, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Studies, 2011; R. De la Feria, *Giving themselves extra VAT? The ECJ ruling in Halifax*, *British Tax Review*, issue 2, 2006, s. 119–123; R. De la Feria, *Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax*, *Common Market Law Review*, vol. 45, 2008, issue 2, s. 395–441.

54 Wyrok z dnia 21 lutego 2008 r. (C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 45).

względem owej transakcji zasadniczej. Okoliczności niniejszej sprawy nie przypominają zatem w pełni fikcyjnej umowy, na podstawie której spółka tworzy strukturę swojej działalności z wyłącznym zamiarem ograniczenia zobowiązań podatkowych, co stanowiłoby klasyczny przypadek nadużycia w zakresie VAT.

116. Jasne jest jednak również, że spółka KrakVet uzyskała znaczną korzyść finansową wynikającą z różnicy między stawkami VAT w Polsce (8%) i na Węgrzech (27%). Jest tak niezależnie od tego, czy korzyść ta przybiera formę zwiększonych zysków czy też większego udziału w rynku, wynikającego z możliwości oferowania niższych cen konsumentom końcowym.

117. W dalszej części *zakładam*, że gdy sprawa trafi ponownie do sądu odsyłającego, sąd uzna, że przedmiotowe transakcje wchodzą w zakres stosowania art. 33 dyrektywy VAT, a nie jej art. 32.

118. W takiej sytuacji VAT od tych transakcji byłby należny na Węgrzech, ponieważ ich wartość zdecydowanie przekraczała próg ilościowy przewidziany w art. 34. Błąd co do prawa popełnił podatnik (spółka KrakVet), a i w rzeczy samej – w odpowiedzi na wniosek o wiążącą interpretację wystosowany przez spółkę KrakVet – polskie organy podatkowe.

119. W pytaniach pierwszym i drugim sąd odsyłający porusza kwestię, czy państwo członkowskie przeznaczenia jest związane ustaleniem wymiaru VAT dokonany przez państwo członkowskie pochodzenia. Odnoszę wrażenie, że przy takim ustalaniu wymiaru podatku państwo członkowskie pochodzenia musiało uwzględnić po drodze – być może w sposób dorozumiany – to, czy proponowane uzgodnienia stanowią zachowanie stanowiące nadużycie, oraz stwierdzić, że *nie* i że zgodnie z prawem uzgodnienia te podlegają art. 32 dyrektywy VAT. Ponieważ niniejsza opinia jest ograniczona do rozważenia pytania czwartego i pytania piątego, pozostawię otwartą kwestię odpowiedzi na pytania pierwsze i drugie. W dalszej części kontynuuję wywód, zakładając, że państwo członkowskie *ma* swobodę rozważania, czy nałożyć sankcję za rozpatrywane zachowanie, uznając je za nadużycie praw w rozumieniu kryteriów z wyroku Halifax.

120. Na wstępie pragnę zauważyć, że rozporządzenie w sprawie zwalczania oszustw w dziedzinie VAT nie zawiera przepisów dotyczących „wniosków o wiążące interpretacje” wystosowywanych przez dostawców. Podobnie nie odnosi się ono również to kwestii tego, w jaki sposób organy podatkowe jednego państwa członkowskiego powinny odnieść się do posiadających moc wiążącą odpowiedzi udzielonych przez organy podatkowe innego państwa członkowskiego lub rezultatów kontroli przeprowadzonych przez te organy podatkowe.

121. W rozporządzeniu tym wielokrotnie podkreślano jednak znaczenie współpracy między organami podatkowymi państw członkowskich. O współpracy tej, postrzeganej jako zasadniczej dla prawidłowego stosowania przepisów dotyczących VAT i unikania oszustw, mowa jest między innymi w motywach 7 i 13, w art. 1 ust. 1 (określającym ogólny zakres współpracy), art. 7 ust. 3 (zezwalającym państwu członkowskiemu przeznaczenia na wystąpienie do państwa członkowskiego pochodzenia o przeprowadzenie „postępowania administracyjnego”), art. 13 ust. 1 (zobowiązującym państwo członkowskie pochodzenia do przekazania informacji bez uprzedniego wniosku), jak również w uzgodnieniach dotyczących wspólnej kontroli zawartych w art. 29 i 30. Rozporządzenie w sprawie zwalczania oszustw w dziedzinie VAT może być zatem postrzegane jako praktyczne wdrożenie obowiązku lojalnej współpracy przewidzianego w art. 4 ust. 3 TUE, zgodnie z którym „państwa członkowskie wzajemnie się szanują i udzielają sobie wzajemnego wsparcia w wykonywaniu zadań wynikających z [t]raktatów”⁵⁵.

⁵⁵ Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 41).

122. Odnoszę wrażenie, że sprzeczne z tą zasadą byłoby, gdyby właściwe organy w innym państwie członkowskim, *poza* zastosowaniem ewentualnych korekt podatku należnego i należnych od niego odsetek miały również możliwość nakładania dotkliwych sankcji w związku z nadużyciem praw (w rozumieniu kryteriów z wyroku Halifax) za to samo zachowanie, które zostało wyraźnie uznane za zgodne z prawem w wiążącym prawnie ustaleniu wymiaru VAT dokonany przez urzędników w państwie członkowskim, w którym podatnik jest zarejestrowany do celów VAT.

123. Mam również poważne wątpliwości co do zgodności takiego rezultatu z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań.

124. Trybunał w sprawie Kreuzmayr⁵⁶ orzekł, że zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań „przysługuje każdemu podmiotowi prawa, w którym organ administracyjny wzbudził nadzieje znajdujące poparcie w udzielanych mu przez ten organ precyzyjnych zapewnieniach”. W mojej opinii odpowiedź na wniosek o „wiązącą interpretację” – która dodatkowo była wiążąca prawnie zarówno dla podatnika, jak i właściwych organów – stanowi właśnie takie precyzyjne zapewnienie.

125. Podkreślę od razu, że spółka KrakVet *nie* mogła w uzasadniony sposób oczekiwać, że odpowiedź na wniosek o wiążącą interpretację skierowany do polskich organów właściwych do spraw VAT stanowi niepodważalne i prawidłowe stwierdzenie faktycznej sytuacji prawnej. Zawsze istniała możliwość, że właściwe organy innego państwa członkowskiego będą innego zdania i że – tak jak rzeczywiście miało miejsce w niniejszej sprawie – sprawa trafi do sądów krajowych, a Trybunał zostanie poproszony o wydanie autorytatywnego orzeczenia.

126. Odnoszę jednak wrażenie, że spółka KrakVet *była* uprawniona do kontynuowania działania z założeniem, że skoro prowadziła swoją działalność w ścisłej zgodności z propozycją przedstawioną organom we wniosku o wiążącą interpretację, nie będzie narażona na ryzyko dotkliwych kar za nadużycia praw, w razie gdyby wiążąca prawnie odpowiedź okazała się ostatecznie błędna z prawnego punktu widzenia.

127. „Nadużycie praw” to poważna sprawa. Jeżeli zostanie udowodnione, słuszenie pociąga za sobą poważne sankcje. Nie należy dewaluować i zniekształcać tego pojęcia poprzez rozszerzenie go na sytuacje, w których podatnik rozważnie zwrócił się o wytyczne co do prawidłowej klasyfikacji VAT w odniesieniu do proponowanego sposobu działania, występując nie do prywatnego doradcy handlowego, ale do właściwych organów państwa członkowskiego, w którym jest on zarejestrowany do celów zapłaty tego podatku.

128. Na wypadek gdyby Trybunał nie zgodził się ze mną w tej kwestii, pozwolę sobie na dwie dodatkowe uwagi.

129. Po pierwsze, odnoszę wrażenie, że właściwe organy państwa członkowskiego przeznaczenia (Węgier) powinny być – co najmniej – zobowiązane do przedstawienia spółce KrakVet szczegółowego uzasadnienia, w którym wyjaśniłyby, dlaczego – *niezależnie* od odpowiedzi, z której wynikało, że spółka KrakVet otrzymała odpowiedź na wniosek o wiążącą interpretację od polskich organów właściwych do spraw VAT – organy węgierskie uznały, że zachowanie spółki KrakVet, w które zaangażowała się ona w oparciu o tę odpowiedź, stanowi nadużycie praw⁵⁷.

⁵⁶ Wyrok z dnia 21 lutego 2018 r. (C-628/16, EU:C:2018:84, pkt 46).

⁵⁷ Zobacz między innymi wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839), w którym Trybunał orzekł, że „szczególną wagę ma obowiązek uzasadnienia decyzji organów krajowych, gdyż stwarza on ich adresatowi możliwość obrony jego praw na możliwie najlepszych warunkach i podjęcia z pełną znajomością rzeczy decyzji, czy celowe jest zaskarżenie tych decyzji do sądu. Uzasadnienie jest też niezbędne, by umożliwić sądom sprawowanie kontroli zgodności z prawem tych decyzji” (pkt 40).

130. Po drugie, przypominam, że w sprawie Farkas⁵⁸ Trybunał orzekł, że „[n]ależy przypomnieć, że w braku harmonizacji przepisów Unii w dziedzinie sankcji z tytułu niedochowania warunków przewidzianych w ramach systemu wprowadzonego przez te przepisy [VAT], państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie. Państwa członkowskie są jednak zobowiązane do wykonywania tej kompetencji z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a w konsekwencji z poszanowaniem zasady proporcjonalności”. Wynika z tego, że fakt, iż spółka KrakVet działała w oparciu o odpowiedź polskich organów podatkowych na wniosek o wiążącą interpretację, byłby czynnikiem uwzględnianym przy ustalaniu, czy węgierskie organy podatkowe powinny nałożyć na KrakVet sankcje, a jeżeli tak – jaka wysokość sankcji byłaby odpowiednia.

131. Proponuję zatem, aby Trybunał udzielił na pytanie piąte następującej odpowiedzi:

Jeżeli podatnik zwraca się do właściwych organów państwa członkowskiego, w którym jest zarejestrowany do celów VAT, z pytaniem o prawidłową kwalifikację prawną do celów VAT w odniesieniu do zamierzonego sposobu działania (określając szczegółowo rozwiązanie, które zamierza wprowadzić), otrzymuje odpowiedź, która jest prawnie wiążąca dla niego i dla tych organów podatkowych, a następnie prowadzi działalność gospodarczą w ścisłej zgodności z wnioskiem o wiążącą interpretację (zweryfikowanie której to zgodności należy do sądu krajowego), właściwe organy państwa członkowskiego ze względu na zasadę lojalnej współpracy zapisaną w art. 4 ust. 3 TUE i zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań nie mogą uznawać działań podatnika za nadużycie praw w świetle testu przewidzianego w wyroku wydanym w sprawie Halifax, C-255/02, i, odpowiednio, nałożyć sankcje za takie zachowanie.

Wnioski

132. Bez uszczerbku dla odpowiedzi udzielonych przez Trybunał na pytania pierwsze, drugie i trzecie zawarte we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym skierowanym przez Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry), proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne czwarte i piąte:

Pytanie czwarte:

Artykuł 33 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że obejmuje on jedynie sytuacje, w których towary są wysyłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz. Nie dotyczy to sytuacji, w których dostawca uczestniczy w wysyłce lub transporcie towarów jedynie pośrednio.

Jeżeli dostawca, z własnej inicjatywy i własnego wyboru, podejmuje większość istotnych kroków lub wszystkie istotne kroki niezbędne do przygotowania towarów do transportu, organizuje odbiór towarów i rozpoczęcie ich podróży oraz zrzeka się ich posiadania i kontroli nad nimi, oznacza to, że zostały „wysłane” przez dostawcę.

Jeżeli dostawca osobiście lub przez pośrednika fizycznie przeprowadza operację transportu, jest właścicielem podmiotu prawnego, który tego dokonuje, lub kontroluje taki podmiot, oznacza to, że dostawca dokonał „transportu”.

Towary są wysyłane lub transportowane „na jego [dostawcy] rzecz”, jeżeli to dostawca, a nie klient, podejmuje *de facto* decyzję o sposobie wysyłki lub transportu tych towarów.

⁵⁸ Wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r. (C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 59).

Pytanie piąte:

Jeżeli podatnik zwraca się do właściwych organów państwa członkowskiego, w którym jest zarejestrowany do celów podatku od wartości dodanej (VAT), z pytaniem o prawidłową kwalifikację prawną do celów VAT w odniesieniu do zamierzonego sposobu działania (określając szczegółowo rozwiązania, które zamierza wprowadzić), otrzymuje odpowiedź, która jest prawnie wiążąca dla niego i dla tych organów podatkowych, a następnie prowadzi działalność gospodarczą w ścisłej zgodności z propozycją przedstawioną we wniosku o wiążącą interpretację (zweryfikowanie której to zgodności należy do sądu krajowego), właściwe organy państwa członkowskiego ze względu na zasadę lojalnej współpracy zapisaną w art. 4 ust. 3 TUE i zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań nie mogą uznawać działań podatnika za nadużycie praw w świetle testu przewidzianego w wyroku wydanym w sprawie Halifax, C-255/02, i, odpowiednio, nałożyć sankcje za takie zachowanie.