



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 14 lipca 2022 r.¹

Sprawa C-247/21

Luxury Trust Automobil GmbH
przy udziale:
Finanzamt Österreich

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny, Austria)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Podatek od wartości dodanej – Wewnątrzspółnotowa transakcja trójstronna – Przepisy szczególne – Cel i skutki prawne przepisów szczególnych – Wskazanie na odwrotne obciążenie na fakturze jako przesłanka – Korekta nieprawidłowej faktury – Skutek wsteczny korekty – Korekta bez doręczenia

I. Wprowadzenie

1. Sprawa ta daje Trybunałowi możliwość wyjaśnienia i zniuansowania jego orzecznictwa w zakresie „substance over form” („przewagi treści nad formą”). Możliwe, że telos poszczególnych regulacji będzie musiał bardziej być brany pod uwagę niż dotychczas. Niniejsza sprawa dotyczy szczególnego przypadku wewnątrzspółnotowych transakcji łańcuchowych, tzw. wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej. Dotychczas nie była ona praktycznie przedmiotem rozstrzygnięć Trybunału².

2. Jeżeli towar jest sprzedawany przez A (Niderlandy) do B (Austria) i przez B do C (Republika Czeska), a następnie dostarczany bezpośrednio przez A do C i dostawa przez A do B jest zwolnioną z podatku (w Niderlandach) dostawą wewnątrzspółnotową, wówczas zgodnie z zasadami ogólnymi obowiązuje, co następuje: B musi zarejestrować się w Republice Czeskiej (tj. w kraju przeznaczenia), aby tam poddać opodatkowaniu wewnątrzspółnotowe nabycie towarów i tam odprowadzić podatek od wartości dodanej od sprzedaży towaru do C. Do czasu wykazania opodatkowania nabycia w kraju przeznaczenia, B musi dodatkowo opodatkować wewnątrzspółnotowe nabycie w Austrii. To ostatnie jest przedmiotem sporu w niniejszej sprawie.

3. W celu zmniejszenia złożoności tej sytuacji prawodawca przyjął dla takiego przypadku (w którym trzy przedsiębiorstwa z trzech państw członkowskich o trzech numerach identyfikacyjnych pochodzących z tych państw handlują jednym towarem, który jest

¹ Język oryginału: niemiecki.

² O ile mi wiadomo, zdarzyło się to tylko raz: wyrok z dnia 19 kwietnia 2018 r., Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261).

transportowany bezpośrednio od pierwszego do ostatniego przedsiębiorstwa) przepisy szczególne w postaci art. 141 w związku z art. 42 i art. 197 dyrektywy VAT³ (tzw. wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna).

4. Umożliwiają one „środkowemu” przedsiębiorstwu (B) uniknięcie rejestracji w kraju przeznaczenia (Republika Czeska) i uniknięcie dokonanego pod warunkiem rozwiązującym nabycia wewnątrzwspólnotowego w państwie, które wydało zastosowany numer identyfikacyjny VAT (Austria), jeśli i dlatego że zobowiązanie podatkowe z tytułu dostawy jest przeniesione na ostatnie w łańcuchu przedsiębiorstwo (co oznacza także, że warunek ma być spełniony w kraju przeznaczenia). Aby jednak to przedsiębiorstwo (C) również było tego świadome i zapłaciło odpowiedni podatek od nabycia towaru w kraju przeznaczenia, regulacja ta wiąże się między innymi z wystawieniem faktury, która zawiera wskazanie na owo przejście zobowiązania podatkowego.

5. Jak jednak należy potraktować sytuację, w której na fakturze brakuje tej informacji? W niektórych rozstrzygnięciach Trybunał przyjął stanowisko, że zwykłe błędy formalne nie mogą podważać prawa do odliczenia podatku naliczonego⁴. Czy dotyczy to również stosowania tych przepisów szczególnych? Czy też wskazanie na odwrotne obciążenie na fakturze jest tu przesłanką materialną?

6. O szczególnym, również praktycznym znaczeniu tej kwestii prawnej, która nie zostało jeszcze wyjaśniona przez Trybunał, świadczy między innymi fakt, że w samych Niemczech zostały obecnie wydane w tej kwestii dokładnie trzy różne orzeczenia sądów do spraw finansowych⁵. Co ciekawe, wszystkie trzy sądy na równi powołują się na orzecznictwo Trybunału. Doprowadziło to do dwóch postępowań rewizyjnych przed Bundesfinanzhof (federalnym trybunałem finansowym, Niemcy), który obecnie oczekuje na rozstrzygnięcie Trybunału w niniejszej sprawie⁶.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

7. Ramy prawa Unii określa dyrektywa 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dalej zwana „dyrektywą VAT”).

8. Artykuł 40 dyrektywy VAT stanowi:

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

³ Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), w brzmieniu obowiązującym w roku objętym sporem (2014).

⁴ Tak przykładowo w wyroku z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 43); zob. w kwestii dalszych odwołań przypisy 9 i 10.

⁵ Finanzgericht Köln (sąd ds. finansowych w Kolonii), wyrok z dnia 26 maja 2020 r. – 8 K 250/17, EFG 2020, 1716; Finanzgericht Münster (sąd ds. finansowych w Münster), wyrok z dnia 22 kwietnia 2020 r. – 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097; Finanzgericht Rheinland-Pfalz (sąd ds. finansowych w Nadrenii-Palatynacie), wyrok z dnia 28 listopada 2019 r. – 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

⁶ Bundesfinanzhof, postanowienia z dnia 20 października 2021 r. – XI R 38/19 i z dnia 19 października 2021 r. – XI R 14/20.

9. Artykuł 41 dyrektywy VAT przewiduje:

„Bez uszczerbku dla przepisu art. 40 za miejsce wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 2 ust. 1 lit. b) [p]pkt (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”.

10. Artykuł 42 dyrektywy VAT brzmi:

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

- a) nabywca wykaże, że dokonał wewnątrzspółnotowego 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”.

11. Artykuł 141 dyrektywy VAT brzmi:

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

[...]

- 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”.

12. Artykuł 197 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje:

„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;

[...]

- c) faktura wystawiona przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim odbiorcy towarów została sporządzona zgodnie z rozdziałem 3 sekcje 3–5”.

13. Rozdział 3 sekcje 3–5 obejmuje art. 219a–237 dyrektywy VAT. Artykuł 219a tej dyrektywy stanowi:

„Bez uszczerbku dla art. 244–248 zastosowanie ma, co następuje:

1. Fakturowanie podlega przepisom mającym zastosowanie w państwie członkowskim uznawanym za państwo dostawy towarów lub wykonania usług zgodnie z przepisami tytułu V.
2. W drodze odstępstwa od pkt 1 fakturowanie podlega przepisom mającym zastosowanie w państwie członkowskim, w którym dostawca lub usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego wykonywana jest dostawa towaru lub świadczona usługa, albo, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, w państwie członkowskim, w którym dostawca lub usługodawca ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, w przypadku gdy
 - a) dostawca nie ma siedziby w państwie członkowskim, w którym uznaje się, że dostawa została dokonana zgodnie z tytułem V, lub jego przedsiębiorstwo w tym państwie członkowskim nie uczestniczy w dostawie w rozumieniu art. 192a, i w którym [i gdy] VAT jest należny od nabywcy.

[...]”.

14. W art. 226 pkt 11 i 11a dyrektywy VAT brzmią:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221 do celów VAT zawierają [...] następujące dane [...]:

11. w przypadku zwolnienia – odesłanie do mającego zastosowanie przepisu niniejszej dyrektywy lub do odpowiedniego przepisu krajowego lub każde inne odesłanie wskazujące na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług są korzystne ze zwolnienia;
- 11a. w przypadku gdy nabywca lub usługobiorca są zobowiązani do zapłaty VAT – wyrazy »odwrotne obciążenie«”.

B. Prawo austriackie

15. Artykuł 25 ust. 1–5 Umsatzsteuergesetz 1994 (ustawy o podatku obrotowym z 1994 r., zwanej dalej „UStG”) w brzmieniu obowiązującym w 2014 roku (BGBl. I nr 112/2012) brzmi:

(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.

(2) Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów w rozumieniu art. 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.

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

[...]

e) zgodnie z ust. 5 zobowiązany do zapłaty podatku jest odbiorca.

(4) Wystawianie faktur określają 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 określone 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 zobowiązany 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.

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

16. Artykuł 3 ust. 8 [załącznika (rynek wewnętrzny) do] UStG brzmi:

„Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów 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 [...]”.

III. Stan faktyczny i postępowanie prejudycjalne

17. Luxury Trust Automobil GmbH jest austriacką spółką z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Austrii (zwaną dalej „skarżącą”). Jej działalność gospodarcza obejmuje transgraniczne pośrednictwo i sprzedaż pojazdów luksusowych.

18. W roku 2014 skarżąca kilkakrotnie dokonała zakupu pojazdów od dostawcy w Zjednoczonym Królestwie i odsprzedała je przedsiębiorstwu z siedzibą w Republice Czeskiej (spółce M s.r.o.). Każde z trzech przedsiębiorstw uczestniczących w transakcji posługiwało się numerem VAT

(VAT ID) nadanym w państwie swojej siedziby. Pojazdy trafiały bezpośrednio od dostawcy w Zjednoczonym Królestwie do odbiorcy w Republice Czeskiej, a ich transport organizowała skarżąca.

19. Na trzech fakturach skarżącej (każda z marca 2014 r.) podano czeski numer VAT odbiorcy, austriacki numer VAT skarżącej i brytyjski numer VAT dostawcy. Każda z faktur zawierała adnotację „Zwolniona z podatku wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna”. Na fakturach nie wykazano VAT (na każdej z nich wykazano jedynie „kwotę faktury netto”).

20. W informacji podsumowującej za marzec 2014 r. skarżąca wykazała te dostawy towarów w odniesieniu do numeru VAT czeskiego odbiorcy i zgłosiła w tym zakresie wystąpienie transakcji trójstronnych.

21. Czeska administracja skarbowa uznaje czeskie przedsiębiorstwo M s.r.o. za „znikający podmiot gospodarczy”. Organy administracji skarbowej nie mogły się z nim skontaktować. Przedsiębiorstwo to nie zadeklarowało i nie odprowadziło w Republice Czeskiej VAT od transakcji trójstronnych. W okresie wykonywania spornych dostaw M s.r.o. była jednak zarejestrowana w Czechach dla celów VAT.

22. Decyzją z dnia 25 kwietnia 2016 r. Finanzamt (urząd skarbowy, Austria) określił zobowiązania podatkowe skarżącej za 2014 r. W uzasadnieniu Finanzamt wyjaśnił, że trzy faktury wystawione przez skarżącą czeskiej spółce M s.r.o. nie zawierały informacji o przejściu obowiązku podatkowego (§ 25 ust. 4 UStG). Wobec posłużenia się austriackim numerem VAT należało, zgodnie z § 3 ust. 8 UStG, założyć wystąpienie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w Austrii.

23. Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych, Austria) oddalił środek zaskarżenia złożony na tę decyzję przez stronę wnoszącą skargę rewizyjną. W ramach uzupełnienia Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych) wyjaśnił w uzasadnieniu, że skarżąca dokonała korekty tych trzech faktur na podstawie not korygujących z dnia 23 maja 2016 r., wskazując na przejście obowiązku podatkowego na świadczeniobiorcę. Nie udało się jednak udowodnić rzeczywistego doręczenia skorygowanych faktur czeskiemu przedsiębiorstwu. Ponieważ wobec powyższego nie doszło do skorygowania wadliwych faktur, nie ma potrzeby, aby bliżej analizować kwestię tego, czy wskutek następczej korekty faktury można skorzystać z procedury uproszczonej dotyczącej transakcji trójstronnej. W niniejszym przypadku w państwie przeznaczenia nie odprowadzono podatku.

24. Zdaniem sądu przepisy dotyczące transakcji trójstronnej nie są bezwzględnie obowiązujące, gdy występuje stan faktyczny opisany w § 25 ust. 1 [załącznika (rynek wewnętrzny) do] UStG. To raczej nabywca („środkowy” przedsiębiorca w transakcji trójstronnej) ma prawo wyboru, czy chciałby zastosować przepisy dotyczące transakcji trójstronnej do konkretnej dostawy. Jeżeli nabywca chce uzyskać zwolnienie z opodatkowania swojego wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie członkowskim przeznaczenia i przejście obowiązku podatkowego z tytułu jego dostawy na odbiorcę, musi zamieścić na fakturze informacje zgodnie z § 25 ust. 4 UStG. W ocenie sądu taka sytuacja nie ma miejsca w tym przypadku, a w związku z tym przepis art. 25 [załącznika (rynek wewnętrzny) do] UStG nie ma zastosowania.

25. Przeciwno temu rozstrzygnięciu skarżąca wniosła środek odwoławczy do Verwaltungsgerichtshof (trybunału administracyjnego, Austria). Ten ostatni zawiesił postępowanie i zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, przedstawiając na podstawie art. 267 TFUE następujące pytania prejudycjalne:

- „1) Czy wykładni art. 42 lit. a) dyrektywy VAT w związku z art. 197 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że wyznaczenie odbiorcy jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT ma miejsce również wtedy, kiedy na fakturze, na której nie wykazuje się kwoty VAT, znajduje się informacja: »Zwolniona z podatku wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna«?
- 2) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej:
 - a) Czy tego rodzaju informację na fakturze można następnie skutecznie skorygować (poprzez podanie informacji: »Wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna zgodnie z art. 25 [załącznika (rynek wewnętrzny) do] UStG. Obowiązek podatkowy przechodzi na świadczeniobiorcę«)?
 - b) Czy warunkiem dokonania skutecznej korekty jest doręczenie skorygowanej faktury jej odbiorcy?
 - c) Czy korekta wywołuje skutki z mocą wsteczną od momentu pierwotnego wystawienia faktury?
- 3) Czy wykładni art. 219a dyrektywy VAT należy dokonywać w ten sposób, że zastosowanie znajdują przepisy dotyczące fakturowania przyjęte przez to państwo członkowskie, którego przepisy znajdowałyby zastosowanie, gdyby na fakturze nie wyznaczono (jeszcze) »osoby, na rzecz której dokonywana jest dostawa towarów« jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT, czy też zastosowanie znajdują przepisy tego państwa członkowskiego, którego przepisy znajdowałyby zastosowanie w przypadku założenia skuteczności wyznaczenia »osoby, na rzecz której dokonywana jest dostawa towarów« jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT?».

26. W postępowaniu przed Trybunałem skarżąca, Austria i Komisja Europejska przedstawiły swoje uwagi na piśmie. Na podstawie art. 76 ust. 2 regulaminu Trybunał podjął decyzję o odstąpieniu od przeprowadzenia rozprawy.

IV. Ocena prawna

A. W przedmiocie pytań prejudycjalnych

27. Pytania prejudycjalne dotyczą zasadniczo sposobu traktowania szczególnej transgranicznej transakcji łańcuchowej między trzema osobami. Transakcja ta z powodu „błędu formalnego” na fakturze może stać się bardzo kosztowna dla „środkowego” przedsiębiorstwa (skarżącej). Gdyby skarżąca podała na fakturze np.: „Wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna na podstawie art. 42 w zw. z art. 141 dyrektywy VAT. Zwracamy uwagę, że obowiązek podatkowy przechodzi na Państwa jako świadczeniobiorcę zgodnie z art. 197 ust. 1 dyrektywy VAT”, nie musiałaby płacić żadnego podatku w Austrii.

28. Niestety – z punktu widzenia skarżącej – umieściła ona jedynie sformułowanie „zwolniona z podatku wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna”, dlatego organ administracji skarbowej w Austrii opodatkował wewnątrzwspólnotowe nabycie w Austrii. Jest to oparte na założeniu, że dostawa na rzecz skarżącej jest zwolnioną z podatku dostawą wewnątrzwspólnotową.

29. W takim przypadku nabycie podlega dodatkowo, zgodnie z art. 41 akapit pierwszy dyrektywy VAT, opodatkowaniu w państwie członkowskim, które nadało numer identyfikacyjny VAT. Zgodnie z akapitem drugim tego artykułu nie miałyby to zastosowania tylko wtedy, gdyby skarżąca zapłaciła podatek od wewnątrzwspólnotowego nabycia w Republice Czeskiej. To jeszcze nie nastąpiło. Zgodnie jednak z orzecznictwem Trybunału skarżąca nie może zneutralizować VAT na podstawie art. 41 akapit pierwszy dyrektywy VAT poprzez odliczenie podatku naliczonego⁷. W rezultacie VAT ten staje się dla podatnika czynnikiem kosztowym, chociaż – jak często stwierdza Trybunał – podatnik powinien być całkowicie zwolniony z obciążenia podlegającym zapłacie lub zapłaconym w ramach jego działalności gospodarczej VAT⁸.

30. Również z tego powodu Trybunał jest dość wyrozumiały jeśli chodzi o brakujące lub nieprawidłowe dane na fakturze. To tak zwane orzecznictwo „substance over form” („przewagi treści nad formą”) obejmowało dotychczas prawo do odliczenia naliczonego VAT⁹ oraz zwolnienie z VAT dostaw wewnątrzwspólnotowych¹⁰. Problemy państw członkowskich związane z tym orzecznictwem, dotyczące w szczególności monitorowania transakcji transgranicznych, doprowadziły wprawdzie do zmiany dyrektywy VAT¹¹, która obecnie wyraźnie podkreśla szczególne znaczenie w postępowaniu masowym, o jakim traktuje prawo VAT, numeru identyfikacyjnego VAT, który wcześniej był traktowany jako zwykła formalność. Zmiana ta nie jest tu jednak istotna z punktu widzenia czasu jej wprowadzenia; w niniejszej sprawie nie brakuje też numeru identyfikacyjnego VAT.

31. Chodzi tu jedynie o brak wskazania na przejście obowiązku podatkowego na ostatnie przedsiębiorstwo w łańcuchu w ramach wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej. Ponadto przedsiębiorstwo jako odbiorca faktury, w której nie wykazano odrębnie VAT, a wskazano, że mamy do czynienia ze „zwolnion[ą] z podatku wewnątrzwspólnotow[ą] transakcj[ą] trójstronn[ą]”, mogłoby ewentualnie samo dojść do wniosku, że jako świadczeniobiorca jest zobowiązane do zapłaty VAT.

⁷ 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 45).

⁸ Wyroki: z dnia 28 października 2021 r., X-Beteiligungsgesellschaft [Podatek od wartości dodanej (VAT) – Płatność rat] (C-324/20, EU:C:2021:880, pkt 52); z dnia 15 października 2020 r., E. [Podatek od wartości dodanej (VAT) – Obniżenie podstawy opodatkowania] (C-335/19, EU:C:2020:829, pkt 31); z dnia 13 marca 2008 r., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 25); z dnia 1 kwietnia 2004 r., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, pkt 39).

⁹ Wyroki: z dnia 17 grudnia 2020 r., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, pkt 47); z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (Zwrot VAT – Faktury) (C-371/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 80); z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 41); z dnia 28 lipca 2016 r., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 45); z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 42); z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 58); z dnia 30 września 2010 r., Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, pkt 39); z dnia 21 października 2010 r., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 42); z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 63).

¹⁰ Porównaj np. wyroki: z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 36); z dnia 20 października 2016 r., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 39 i nast.); z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 45, 46); z dnia 27 września 2007 r., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 29).

¹¹ Nie można inaczej rozumieć stwierdzeń, które znajdują się w motywach 3 i 7 dyrektywy Rady z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi (Dz.U. 2018, L 311, s. 3).

32. Właśnie z tego powodu sąd odsyłający zadaje pytanie, czy pomimo „formalnie” nieprawidłowej faktury, występuje jednak (materialnie) wewnątrzspółnotowa transakcja trójstronna, a więc czy wewnątrzspółnotowe nabycie skarżącej należy uznać w Austrii za opodatkowane (zob. sekcja B). W razie odpowiedzi przeczącej sąd pyta, czy dopuszczalna jest przynajmniej wsteczna korekta błędnej faktury i czy musi być ona wysłana do świadczeniobiorcy (zob. sekcja C). Ponadto sąd odsyłający zmierza także do ustalenia, jak należy sformułować fakturę korygującą i zgodnie z jakimi przepisami dotyczącymi fakturowania w którym państwie członkowskim (państwie przeznaczenia czy państwie numeru identyfikacyjnego używanego przez świadczeniodawcę) należy dokonać korekty (zob. sekcja D).

B. W przedmiocie konieczności wystawienia faktury, która wyraźnie wskazuje na odwrotne obciążenie

1. „Substance over form” – orzecznictwo Trybunału

33. Wątpliwości co do tego, czy odpowiednia faktura jest rzeczywiście konieczna, aby móc skorzystać z przepisów szczególnych, wynikają z orzecznictwa Trybunału. Prawdą jest, że zgodnie z art. 178 dyrektywy VAT w celu skorzystania z prawa do odliczenia konieczna jest „faktura sporządzona zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6”. Jednak zgodnie z orzecznictwem Trybunału podstawowa zasada neutralności wymaga, by prawo do odliczenia naliczonego VAT zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymogów formalnych¹². Faktura zawierająca dane przewidziane w art. 226 dyrektywy 2006/112 stanowi jedynie wymóg formalny, a nie materialnoprawną przesłankę prawa do odliczenia VAT¹³.

34. W kontekście wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej art. 141 lit. e) w związku z art. 197 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT ustanawia wymóg, aby wystawiona faktura była zgodna z „rozdziałem 3 sekcje 3–5.” Gdyby Trybunał konsekwentnie kontynuował swoje powyższe orzecznictwo, oznaczałoby to, że również ten element stanu faktycznego ma jedynie charakter formalny. Wówczas z pewnością można by twierdzić – w zgodzie ze skarżącą i dwoma ze wspomnianych niemieckich sądów ds. finansowych¹⁴ – że naruszenie wymogów formalnych nie mogło prowadzić do rezultatu sprzecznego z zasadą neutralności. Zatem austriackie organy administracji skarbowej przykładają nieproporcjonalnie dużą wagę do wyraźnego wskazania na odwrotne obciążenie.

¹² Wyroki: z dnia 17 grudnia 2020 r., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, pkt 47); z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (Zwrot VAT – Faktury) (C-371/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 80); z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 41); z dnia 28 lipca 2016 r., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 45); z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 42); z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 58); z dnia 30 września 2010 r., Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, pkt 39); z dnia 21 października 2010 r., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 42); z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 63).

¹³ Wyrok z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 29, 38), por. podobnie wyrok z dnia 1 marca 2012 r., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, pkt 41 i nast.).

¹⁴ Finanzgericht Münster (sąd ds. finansowych w Münster), wyrok z dnia 22 kwietnia 2020 r. – 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097; Finanzgericht Rheinland-Pfalz (sąd ds. finansowych Nadrenii-Palatynatu), wyrok z dnia 28 listopada 2019 r. – 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

35. Niemniej jednak – jak już wskazywałam w kilku ostatnich opiniach¹⁵ – wymogi formalne mają swoje uzasadnienie w postępowaniach masowych, takich jak te w prawie o VAT. W szczególności wymóg spełnienia pewnych wymogów formalnych, które są znane od początku, nie jest *sam w sobie* nieproporcjonalny¹⁶.

36. Moim zdaniem decydujące znaczenie ma nie tyle kwestia, czy chodzi o wymogi formalne, czy materialne, ile raczej ta, jaki cel przyświeca prawodawcy – w tym przypadku prawodawcy ustanawiającemu dyrektywy – przy wprowadzaniu tych wymogów formalnych. Tylko w przypadku ustalenia tego celu można rozstrzygnąć, czy naruszenie wymogu formalnego uniemożliwia dochodzenie określonych praw, oceniając, czy wyłączenie tych praw byłoby nieproporcjonalne. Kwalifikacja wymogu dyrektywy VAT jako „jedynie” formalnego lub jako wymogu materialnego ma w tym zakresie znaczenie drugorzędne.

37. Okoliczność, że błąd na fakturze w oznaczeniu jej numeru (zgodnie z art. 226 pkt 2 dyrektywy VAT wskazanie numeru należy wszak do obowiązkowych danych) nie prowadzi do odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego, nie wynika z formalnego charakteru tej informacji, lecz z faktu, że faktura taka mimo tego błędu może należycie spełniać swój cel – monitorowania obrotów i informowania świadczeniobiorcy i administracji skarbowej o tym obrocie. Jeżeli administracja skarbowa na podstawie kontroli podatkowej uzna, że faktura ta została wystawiona tylko raz za konkretne świadczenie, to odmowa odliczenia podatku naliczonego ze względu na pomyłkę jest nieproporcjonalna¹⁷. W tym przypadku takiej faktury nie trzeba nawet korygować względnie takiej korekty można z łatwością dokonać ze skutkiem wstecznym.

38. Kwestia, czy pominięcie wskazania na odwrotne obciążenie w kontekście wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej jest równie nieistotna, zależy zatem od celu tej przewidzianej prawem informacji na fakturze. W związku z tym należy najpierw ustalić cel regulacji dotyczącej wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej (zob. pkt 2). Następnie należy zbadać znaczenie wymaganego wskazania na przejście obowiązku podatkowego na świadczeniobiorcę (zob. pkt 3). Wynikać z tego będzie, czy wskazanie to jest obligatoryjną przesłanką wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej (zob. pkt 4).

2. Cel regulacji dotyczącej wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej

39. Jak stwierdził już Trybunał w pierwszym orzeczeniu odnośnie do art. 141 dyrektywy VAT, celem przepisów szczególnych dotyczących wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej jest uproszczenie dla zaangażowanych stron¹⁸. Uproszczenie to dotyczy dwóch kwestii.

¹⁵ Zobacz moje opinie: w sprawie „ARVI” ir ko (C-56/21, EU:C:2022:223, pkt 57 i nast.); w sprawie Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, pkt 77 i nast.); w sprawie Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, pkt 79 i nast.); w sprawie Biosafe – Industria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, pkt 60 i nast.).

¹⁶ W tym względzie forma może być również traktowana jako „zaprzysiężony wróg arbitralności, bliźniacza siostra wolności” – por. Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, Teil 2, Bd. 2, Leipzig, 1858, Haften an der Aeußerlichkeit. III. Der Formalismus. § 45, s. 497 (32) – 1. Aufl.

¹⁷ Podobnie wyrok z dnia 15 lipca 2010 r., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, pkt 45); podobnie również wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, pkt 53, 57).

¹⁸ Tak wyrok z dnia 19 kwietnia 2018 r., Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, pkt 32, 40); opinia rzecznika generalnego Y. Bota w sprawie Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, pkt 33).

40. Z jednej strony art. 141 dyrektywy VAT umożliwia „średkowemu” przedsiębiorstwu (w niniejszej sprawie skarżącej) uniknięcie rejestracji w kraju przeznaczenia (w niniejszej sprawie w Republice Czeskiej)¹⁹. Zostaje to osiągnięte w ten sposób, że przedsiębiorstwo to nie musi tam płacić podatku ani od wewnątrzwspólnotowego nabycia (art. 141 zdanie pierwsze), ani od swojej dostawy, gdyż art. 197 tej dyrektywy stanowi, że odbiorca tej (drugiej) dostawy (w niniejszej sprawie M s.r.o.) staje się osobą zobowiązaną do zapłaty podatku (odwrotne obciążenie świadczeniobiorcy). W tym celu M s.r.o. musi, w myśl art. 141 lit. e) tej dyrektywy, „zostać uznana zgodnie z art. 197 za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT należnego z tytułu dostawy”.

41. Z drugiej strony, zgodnie z art. 42 dyrektywy VAT, za opodatkowane uznaje się nabycie wewnątrzwspólnotowe w rozumieniu art. 40 tej dyrektywy (tj. nabycie w Republice Czeskiej). Podobnie nie ma zastosowania dalsze opodatkowanie (pod warunkiem rozwiązującym) nabycia wewnątrzwspólnotowego zgodnie z art. 41 dyrektywy (tu nabycia w Austrii). Zgodnie z art. 42 dyrektywy jest to jednak uzależnione od tego, czy nabywca (w niniejszej sprawie skarżąca) przedstawi określone dowody [zob. lit. a)] oraz złoży informację podsumowującą [zob. lit. b)]. W szczególności skarżąca musi udowodnić, że odbiorca dostawy (w niniejszej sprawie M s.r.o.) „został uznany zgodnie z art. 197 za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT”.

42. Oba uproszczenia wynikają z faktu, że odbiorca skarżącej został uznany za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT zgodnie z art. 197 dyrektywy VAT. Ustęp 1 tej normy zakłada między innymi wystawienie faktury sporządzonej zgodnie z rozdziałem 3 sekcje 3–5 [zob. lit. c)], tj. że faktura za dostawę dokonaną przez skarżącą na rzecz M s.r.o. zgodnie z art. 226 pkt 11a dyrektywy – znajdującym się w sekcji 4 rozdziału 3 – zawiera wskazanie na odwrotne obciążenie M s.r.o.

43. To wyraźnie pokazuje, że ten środek służący uproszczeniu pozostaje do dyspozycji „średkowego” przedsiębiorstwa (w niniejszej sprawie skarżącej). Przedsiębiorstwo to może skorzystać z uproszczeń, ale nie musi. Poprzez odpowiednie sformułowanie treści na fakturze dla własnego odbiorcy przedsiębiorstwo to może zdecydować, czy skorzystać ze środka służącego uproszczeniu. W ten sposób to „średkowe” przedsiębiorstwo otrzymuje prawo wyboru.

3. Znaczenie wskazania na odwrotne obciążenie w kontekście wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej

44. Jednak to prawo wyboru na korzyść „średkowego” przedsiębiorstwa wywiera również skutki względem odbiorcy dostawy. Ten ostatni staje się w takim wypadku dłużnikiem podatkowym skierowanej do niego dostawy i nie musi płacić VAT swojemu kontrahentowi, ale musi odprowadzić ten podatek do organów administracji skarbowej w kraju przeznaczenia.

45. W tym zakresie zrozumiałe jest, jeśli nie wręcz konieczne, że art. 226 pkt 11a wymaga umieszczenia na takiej fakturze wskazania „odwrotne obciążenie”. Informacja ta ma na celu zapewnienie, by świadczeniobiorca był świadomy swojego obowiązku podatkowego i prawidłowo opodatkował świadczenie w kraju przeznaczenia w miejsce świadczeniodawcy. Z kolei faktura, w której nie wykazuje się osobno VAT, świadczy jedynie o tym, że świadczeniodawca zakłada, że nie musi go pobierać. Nie jest jasne, dlaczego tak zakłada. Może to być na przykład założenie oparte na zwolnieniu lub niepodleganiu opodatkowaniem transakcji. Odwrotne obciążenie świadczeniodawcy nie musi być związane z brakiem wykazania VAT.

¹⁹ Tak słusznie wyrok z dnia 19 kwietnia 2018 r., Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, pkt 41); opinia rzecznika generalnego Y. Bota w sprawie Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, pkt 57).

46. Jak już wyjaśniłam w innym miejscu²⁰, celem faktury – a więc wszystkich zawartych w niej informacji wymaganych na podstawie art. 226 dyrektywy VAT – jest również poinformowanie adresata faktury o ocenie prawnej transakcji (w szczególności o kwocie VAT należnego i przeniesionego na adresata faktury) przez świadczeniodawcę/wystawcę faktury. Cel ten ma zastosowanie tym bardziej, jeśli świadczeniodawca jest zdania, że wyjątkowo to nie on, lecz świadczeniobiorca jest zobowiązany do zapłaty VAT, i dlatego cena została wykazana bez VAT. Bez takiej informacji istniałoby zwiększone ryzyko, że VAT nie zostanie przez nikogo zapłacony.

47. Informacja na fakturze, o której mowa w art. 226 pkt 11a dyrektywy VAT, jest zatem konieczna, aby można było powiedzieć, że świadczeniobiorca został „został uznany zgodnie z art. 197 za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT” [por. art. 42 lit. a) i podobnie art. 141 lit. e) tej dyrektywy]. Celem jest poinformowanie świadczeniobiorcy (adresata faktury) i zapewnienie, by VAT został odprowadzony przez niego w kraju przeznaczenia.

48. Z tego powodu użyte przez skarżącą w tym przypadku²¹ sformułowanie „zwolniona z podatku wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna” może wprawdzie spełniać wymogi art. 226 pkt 11, ale już nie wymogi z art. 226 pkt 11a dyrektywy VAT. Jeżeli prawodawca wyraźnie rozróżnia w art. 226 pkt 11 i art. 226 pkt 11a pomiędzy wskazaniem na zwolnienie od podatku a wskazaniem na odwrotne obciążenie, to należy tę intencję prawodawcy również uwzględnić.

49. Nie jest zatem możliwa szeroka interpretacja, zgodnie z którą sformułowanie „zwolniona z podatku wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna” spełnia wymogi art. 197 dyrektywy VAT, ponieważ wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna zakłada ostatecznie, że świadczeniobiorca na końcu łańcucha staje się osobą zobowiązaną do zapłaty podatku. Brzmienie art. 197 w zw. z art. 226 pkt 11a dyrektywy VAT wymaga raczej wyraźnego wskazania na odwrotne obciążenie świadczeniobiorcy, czego tu brakuje. Ta decyzja prawodawcy jest w równym stopniu wiążąca dla administracji i sądów.

50. Nie jest też nieproporcjonalne wymaganie od podatnika takiego jak skarżąca, aby wystawiał faktury z takim wskazaniem, jeśli chce skorzystać z przysługującego mu prawa wyboru i związanego z nim uproszczenia procedury na swoją korzyść. Wynikający z art. 197 w zw. z art. 226 pkt 11a dyrektywy VAT wyraźny wymóg co do faktury realizuje słuszny cel (poinformowanie świadczeniobiorcy i administracji skarbowej o skorzystaniu z uproszczonych zasad rozliczenia poprzez przeniesienie obowiązku podatkowego) i jest odpowiedni do realizacji tego celu. Nie sposób zidentyfikować tu innego równie odpowiedniego środka do osiągnięcia tego celu. Wobec niewielkiego nakładu pracy dla skarżącej taki wymóg formalny jest również właściwy.

4. Faktura ze wskazaniem na odwrotne obciążenie jako przesłanka skorzystania z prawa wyboru

51. Bez takiej faktury należy zatem przyjąć, że „średkowe” przedsiębiorstwo (w niniejszej sprawie skarżąca) nie skorzystało z prawa wyboru, a świadczeniobiorca (w niniejszej sprawie M s.r.o.) nie zostało wyznaczone jako osoba zobowiązana do zapłaty podatku zgodnie z art. 197 dyrektywy VAT. W związku z tym uznaje się, że wewnątrzwspólnotowe nabycie nie zostało opodatkowane i nadal stosuje się art. 41. Zatem skarżąca musi zapłacić podatek od wewnątrzwspólnotowego nabycia w Austrii, o ile nie udowodni opodatkowania nabycia w Republice Czeskiej. Wobec

²⁰ Zobacz moje opinie: w sprawie Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, pkt 61, 63); w sprawie Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, pkt 62).

²¹ Sformułowanie to jest o tyle nieprecyzyjne, że zwolnieniu podlega tylko pierwsza dostawa w łańcuchu. Druga dostawa podlega opodatkowaniu w kraju przeznaczenia. Odstąpiono jedynie od opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia przez „średkowego” przedsiębiorcę, jeśli i dlatego że świadczeniobiorca jest tam podatnikiem.

niespełnienia określonych w art. 42 lit. a) dyrektywy VAT przesłanek, od których uzależnione jest ustanie „normalnego” opodatkowania nabycia wewnątrzspółnotowego, nie można zastosować procedury uproszczonej.

52. Nic innego nie wynika z dotychczasowego orzecznictwa Trybunału. Przeciwnie, Trybunał w swoim orzeczeniu dotyczącym art. 42 dyrektywy VAT wyraźnie rozróżnił przesłanki określone w lit. a) i lit. b) tego przepisu²². W lit. b) wymieniona jest odpowiednia deklaracja podatkowa (informacja podsumowująca). Zostało to określone przez Trybunał jako zasada, którą należy „uznać za posiadającą charakter formalny”²³. Natomiast istotny wymóg wystawienia faktury ze wskazaniem na odwrotne obciążenie („w odniesieniu do której odbiorca został wyznaczony jako osoba zobowiązana do zapłaty VAT zgodnie z art. 197”) został unormowany w lit. a), co Trybunał określił jako „przesłankę materialną”²⁴.

53. Odpowiedź na pytanie pierwsze brzmi zatem, że wyznaczenie odbiorcy dostawy jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT w rozumieniu art. 197 dyrektywy VAT ma miejsce tylko wtedy, gdy w odpowiedniej fakturze wskazuje się na odwrotne obciążenie świadczeniobiorcy. Samo sformułowanie „zwolniona z podatku wewnątrzspółnotowa transakcja trójstronna” nie jest do tego wystarczające.

C. Wystawienie faktury z mocą wsteczną w przypadku wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej (lub realizacji prawa wyboru)?

54. Bez faktury wskazującej na odwrotne obciążenie świadczeniobiorcy należy transakcję łańcuchową traktować w standardowy sposób. Skarżąca musi zatem zapłacić podatek od wewnątrzspółnotowego nabycia w Republice Czeskiej (art. 40 dyrektywy VAT), a dopóki nie udowodni, że tak się stało, także od wewnątrzspółnotowego nabycia w Austrii (art. 41 dyrektywy VAT). Podobnie dostawa na rzecz M s.r.o. podlega opodatkowaniu w Republice Czeskiej.

55. Skarżąca nie pobrała jednak VAT od swojego kontrahenta (M s.r.o.), gdyż zakładała występowanie „zwolnionej z podatku wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej”. Następczy pobór prawdopodobnie nie powiedzie się, gdyż świadczeniobiorca, który nie odprowadził VAT (ani od dostaw do niego, ani od dostaw dokonanych przez niego), jest nieosiągalny.

56. Z tego powodu skarżąca najwyraźniej próbowała wystawić fakturę korygującą. Choć z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie można wywnioskować, jaka była dokładna treść faktury korygującej, to w drugim pytaniu sąd zmierza zasadniczo do ustalenia, czy następcza korekta faktury jest w ogóle możliwa (z mocą wsteczną).

57. Mam jednak wątpliwości, czy w niniejszym kontekście w ogóle należy mówić o korekcie faktury. Jak wyjaśniono powyżej, brakuje tu koniecznej przesłanki (tj. odpowiedniej faktury), aby można było przyjąć występowanie wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej i odwrotne obciążenie świadczeniobiorcy. Następcze spełnienie koniecznej przesłanki nie jest jednak korektą, lecz wystawieniem wymaganej faktury po raz pierwszy.

²² Wyrok z dnia 19 kwietnia 2018 r., Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, pkt 45 i nast.).

²³ Ibidem, pkt 49 in fine.

²⁴ Ibidem, pkt 49 in intio.

58. Zatem nie chodzi tak naprawdę o to, czy możliwa jest następcza korekta faktury, ale jakie skutki prawne wywołuje następcze wystawienie faktury – o ile jest jednak możliwe. W tym zakresie dla występowania wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej nie ma znaczenia, czy skarżąca wystawiła już jakąś fakturę, czy też nie wystawiła żadnej.

59. Ze względu na to, że dyrektywa VAT nie określa terminu skorzystania z procedury uproszczonej, można to jeszcze zrobić następczo. W związku z tym odpowiednia faktura może zostać wystawiona również w późniejszym terminie. Ewentualne granice czasowe wynikają co najwyżej z krajowych przepisów proceduralnych prawa procesowego, ale nie z dyrektywy VAT.

60. Z wyjaśnionego wyżej celu faktury wynika jednak również, że faktura – jeśli wywołuje ona, tak jak w niniejszej sprawie, skutki prawne dla świadczeniobiorcy – musi koniecznie do niego dotrzeć. Skąd świadczeniobiorca ma wiedzieć, że świadczeniodawca skorzystał z prawa do wyboru uproszczonej regulacji i że art. 197 dyrektywy VAT czyni go zobowiązanym do zapłaty podatku, jeśli nigdy nie otrzyma o informacji w tym zakresie?

61. Z tego samego powodu na pytanie o moc wsteczną można odpowiedzieć dość jednoznacznie. Takie (pierwsze) wystawienie faktury nie może mieć mocy wstecznej. Dopiero gdy odbiorca otrzyma odpowiednią fakturę, skutki prawne procedury uproszczonej co do zasad rozliczenia powstają *ex nunc*.

62. Odpowiada to ogólnej zasadzie prawa VAT, zgodnie z którą zmiany decydujące o opodatkowaniu mają znaczenie prawne dopiero w momencie ich wystąpienia.

63. Ilustruje to na przykład art. 187 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy VAT, który dotyczy zmiany sposobu użytkowania składnika aktywów. Zmiana ta nie następuje wstecznie poprzez korektę odliczenia podatku naliczonego w tym czasie, ale dopiero w momencie, gdy składniki majątku przedsiębiorstwa zostają wykorzystane inaczej niż w chwili dokonania odliczenia podatku naliczonego. Nawet następcze zmiany ceny zakupu – por. art. 90 dyrektywy VAT – nie mają skutku wstecznego od zawarcia umowy zakupu (tj. w stosunku do podatku pierwotnie należnego), lecz należy je uwzględnić dopiero w momencie ich wystąpienia²⁵. To samo dotyczy zgodnie z art. 185 dyrektywy VAT zbyt wysokiego pod tym względem odliczenia podatku naliczonego, jeśli cena zakupu zostanie później obniżona²⁶.

64. Takie podejście – co do zasady brak działania wstecz w kontekście ogólnego i pośredniego podatku konsumpcyjnego – znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału w zakresie odliczenia podatku naliczonego według tego, jaki był zamiar wykorzystania²⁷. Nawet gdy nigdy później nie dojdzie do transakcji podlegających opodatkowaniu, dokonane odliczenie podatku naliczonego nie jest korygowane wstecz, lecz pozostaje w mocy. Wyraźnie wskazuje na to również rozwinięte w międzyczasie orzecznictwo Trybunału w zakresie konieczności posiadania faktury dla odliczenia podatku naliczonego. Zatem wsteczne wystawienie faktury (po raz pierwszy) nie może prowadzić do wstecznego zwrotu podatku naliczonego²⁸.

²⁵ Tak choćby wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 27).

²⁶ Porównaj wyrok z dnia 15 października 2020 r., E. [Podatek od wartości dodanej (VAT) – Obniżenie podstawy opodatkowania] (C-335/19, EU:C:2020:829, pkt 42).

²⁷ Wyroki: z dnia 12 listopada 2020 r., Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, pkt 40); z dnia 17 października 2018 r., Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 25); z dnia 29 lutego 1996 r., Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, pkt 20); jak również opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:378, pkt 33).

²⁸ Tak wyraźnie wyrok z dnia 21 października 2021 r., Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, pkt 89), podobnie także wyrok z dnia 13 stycznia 2022 r., Zipvit (C-156/20, EU:C:2022:2, pkt 38); zob. także wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 49, 50).

65. Ponadto obowiązek podatkowy odbiorcy nie może być jednostronnie i wstecznie zmieniony przez świadczeniodawcę. Gdyby skarżąca świadomie założyła występowanie „normalnej” transakcji łańcuchowej, to wystawiłaby na M s.r.o. fakturę z czeskim VAT, otrzymałaby ten podatek i odprowadziła go w Republice Czeskiej. Czy w takim razie skarżąca powinna mieć jednak jeszcze możliwość skorzystania z procedury uproszczonej z mocą wsteczną poprzez wystawienie nowej faktury? W konsekwencji tego M s.r.o. stałaby się dłużnikiem podatku z mocą wsteczną wbrew swojej woli (bez otrzymania faktury, nawet bez swojej wiedzy) i musiałaby ponownie odprowadzić VAT organom administracji skarbowej (raz zapłaciła go już przecież skarżąc). Jeśli w ogóle byłoby to możliwe, to tylko *ex nunc* i tylko po zapłaceniu ceny wraz z VAT za zgodą świadczeniobiorcy.

66. W związku z tym pozostaje faktem, że konieczne przesłanki (w tym przypadku dla skorzystania z procedury uproszczonej) nie mogą być spełnione z mocą wsteczną. Do czasu wystawienia odpowiedniej faktury nie są spełnione przesłanki procedury uproszczonej dla wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej. Dopiero po wystawieniu odpowiedniej faktury można mówić o takiej transakcji. Dlatego korekta jest możliwa tylko *ex nunc*, a nie *ex tunc* (z mocą wsteczną).

67. Odpierające te argumenty odwołania do orzecznictwa Trybunału w sprawie korekty faktur z mocą wsteczną²⁹ są nieprawidłowe. Po pierwsze, orzecznictwo to dotyczyło odliczenia podatku naliczonego, a nie realizacji prawa wyboru, które jest związane z konkretną fakturą.

68. Po drugie, Trybunał rozstrzygnął w tych sprawach „jedynie”, że organy podatkowe nie mogą odmówić prawa do odliczenia podatku naliczonego tylko na tej podstawie, że np. faktura nie spełnia przesłanek wymaganych w art. 226 pkt 6 i 7 dyrektywy VAT (dokładny opis ilości i rodzaju dostarczonych towarów oraz wskazanie daty dostawy), jeżeli dysponują one wszystkimi informacjami niezbędnymi dla stwierdzenia, że spełnione są przesłanki materialne dotyczące tego prawa³⁰. To samo dotyczy informacji, o której mowa w art. 226 pkt 3 (wskazanie numeru identyfikacyjnego VAT świadczeniodawcy)³¹ lub informacji, o której mowa w art. 226 pkt 2 (wskazanie numeru faktury)³². Tylko w tym zakresie Trybunał przypisał moc wsteczną korekcie (formalnie niepoprawnej) faktury będącej już w posiadaniu świadczeniobiorcy³³.

69. Jest to przekonujące w kontekście odliczenia podatku naliczonego. Dokument, w którym rozliczono dostawę towarów lub świadczenie usług, jest już fakturą w rozumieniu art. 178 lit. a) dyrektywy VAT, jeżeli umożliwia zarówno świadczeniobiorcy, jak i administracji skarbowej ustalenie na jego podstawie, jaki świadczeniodawca przekazał zapłatę VAT z tytułu jakiej transakcji jakiemu świadczeniobiorcy, kiedy i w jakiej wysokości. Wymaga to podania informacji o świadczeniodawcy, świadczeniobiorcy, przedmiocie świadczenia, cenie i oddzielnie wykazanego

²⁹ Dotyczy to np. wyroków z dnia 15 września 2016 r.: *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 43); *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 44); z dnia 8 maja 2013 r., *Petroma Transports i in.* (C-271/12, EU:C:2013:297, pkt 34).

³⁰ Wyrok z dnia 15 września 2016 r., *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 43).

³¹ Wyrok z dnia 15 września 2016 r., *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 40 i nast.).

³² Wyrok z dnia 15 lipca 2010 r., *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, pkt 45); podobnie również wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, pkt 53, 57).

³³ Porównaj wyroki z dnia 15 września 2016 r.: *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 43); *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 44); z dnia 8 maja 2013 r., *Petroma Transports i in.* (C-271/12, EU:C:2013:297, pkt 34).

VAT³⁴. Jeśli tych pięć zasadniczych informacji jest podanych, to – jak już wyjaśniłam w innym miejscu³⁵ – cel faktury w kontekście odliczenia podatku naliczonego jest spełniony, a prawo do odliczenia podatku naliczonego ostatecznie powstaje³⁶.

70. Jednakże, jak wyjaśniono powyżej, wskazanie na odwrotne obciążenie świadczeniobiorcy jest konieczną przesłanką wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej (zob. wyżej pkt 44 i nast.). Tylko w ten sposób świadczeniobiorca będzie wiedział, że jest winien podatek. Tylko tak organy administracji skarbowej mogą sprawdzić, czy procedura uproszczona ma zastosowanie, a świadczeniodawca może z czystym sumieniem zrezygnować z rejestracji w kraju przeznaczenia. Występowanie tych niezbędnych informacji i ich skutki nie mogą nastąpić z mocą wsteczną.

71. Odpowiedź na drugie pytanie jest zatem taka, że faktura, która zawiera wyrazy „odwrotne obciążenie”, może być wystawiona wprawdzie następczo, ale tylko ze skutkiem *ex nunc*, przy czym konieczne jest, aby faktura ta dotarła do świadczeniobiorcy.

D. W przedmiocie treści korekty i mających zastosowanie krajowych przepisów o rachunkowości

72. W swoim trzecim pytaniu sąd odsyłający zwraca się o wykładnię art. 219a dyrektywy VAT. Przepis ten określa, zgodnie z przepisami którego państwa członkowskiego należy wystawić fakturę. Wobec ustalenia, że faktura jest wadliwa, ze skutkiem takim, iż nie mamy do czynienia z wewnątrzspółnotową transakcją trójstronną, powyższa kwestia może powstać w niniejszym sporze w postępowaniu głównym tylko w takim wypadku, gdyby faktura mogła być jeszcze wystawiona z mocą wsteczną. Tak nie jest, co wyjaśniono powyżej, a więc pytanie to nie wymaga odpowiedzi.

73. Podobnie jest z pytaniem drugim lit. a). Sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy stwierdzenie: „Wewnątrzspółnotowa transakcja trójstronna zgodnie z art 25 UStG. Obowiązek podatkowy przechodzi na świadczeniobiorcę” jest wystarczające. Z jednej strony zakłada to również możliwość korekty faktury z mocą wsteczną. Z drugiej strony konkretna treść faktury wynika z prawa krajowego (por. art. 219a dyrektywy VAT). Trybunał nie może jednak oceniać prawa krajowego. Trybunał nie może rozstrzygnąć, czy skarżąca musi rzeczywiście powołać się w fakturze na art. 25 UStG.

74. Ponadto te dane na fakturze, których państwa członkowskie mogą w zasadzie wymagać, wynikają z art. 226 dyrektywy VAT. Z art. 226 pkt 11 dyrektywy VAT wynika, że należy wskazać na zwolnienie z podatku, jeżeli dostawa lub inna usługa jest zwolniona z podatku. W przeciwieństwie do art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT, który rozróżnia pomiędzy dostawą towarów [lit. a)], świadczeniem usług [lit. c)] i nabyciem wewnątrzspółnotowym [lit. b)], art. 226 pkt 11 nie odnosi się do nabycia wewnątrzspółnotowego. Zgodnie z art. 42 dyrektywy nabycie wewnątrzspółnotowe również nie jest zwolnione od podatku, ale uznaje się je za opodatkowane, przy czym art. 41 dyrektywy nie znajduje zastosowania.

³⁴ Podobnie również niemiecki Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy). Por. wyroki: z dnia 12 marca 2020 r. – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604, pkt 23; z dnia 22 stycznia 2020 r. – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, pkt 17; z dnia 20 października 2016 r. – V R 26/15, BStBl. 2020, 593, pkt 19.

³⁵ Zobacz moje opinie: w sprawie Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, pkt 93, 94); w sprawie Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, pkt 81).

³⁶ Jeśli chodzi o kryterium „odrębnie wykazanego VAT”, to wynika to już z orzeczeń Trybunału w wyrokach w sprawach Volkswagen i Biosafe, gdzie występowały faktury, w których nie wykazano VAT, co było potrzebne do ubiegania się o odliczenie odpowiedniej kwoty podatku naliczonego. Porównaj wyroki: z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 42, 43); z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 49, 50).

75. Z art. 226 pkt 11a dyrektywy VAT wynika, że w przypadku obowiązku podatkowego nabywcy konieczne jest stwierdzenie: „odwrotne obciążenie”. Sformułowanie „obowiązek podatkowy przechodzi na świadczeniobiorcę” wyraża to samo. Wskazanie podstawy tego przejścia obowiązku podatkowego – na gruncie prawa krajowego lub prawa unijnego – jest pomocne (por. art. 226 pkt 11 dyrektywy VAT), ale nie jest obowiązkowe. Z porównania art. 226 pkt 11 i art. 226 pkt 11a dyrektywy VAT wynika, że nie jest konieczne wskazanie, na czym opiera się odwrotne obciążenie. Decydujące znaczenie ma jedynie to, by świadczeniobiorca wiedział, iż świadczeniodawca zakłada, że świadczeniobiorca jest winien podatek i ma go odprowadzić w kraju przeznaczenia.

V. Wnioski

76. W związku z powyższym proponuję, aby na pytania prejudycjalne zadane przez Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny, Austria) Trybunał udzielił odpowiedzi w następujący sposób:

- 1) Wyznaczenie odbiorcy dostawy jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT w rozumieniu art. 197 dyrektywy VAT ma miejsce tylko wtedy, gdy w odpowiedniej fakturze wskazuje się na odwrotne obciążenie świadczeniobiorcy. Sformułowanie „zwolniona z podatku wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna” nie jest do tego wystarczające.
- 2) Faktura, która zawiera wymagane wyrazy „odwrotne obciążenie”, może być jeszcze wystawiona następczo, ale tylko ze skutkiem ex nunc. Konieczne jest przy tym, aby faktura ta dotarła do świadczeniobiorcy.