



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 27 września 2012 r.*

Podatki — Podatek od wartości dodanej — Dostawa towarów — Opodatkowanie transakcji łańcuchowych — Odmowa zwolnienia z powodu braku numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nabywcy

W sprawie C-587/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 10 listopada 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 grudnia 2010 r., w postępowaniu:

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

przeciwko

Finanzamt Plauen,

przy udziale:

Bundesministerium der Finanzen,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes izby, A. Prechal, K. Schiemann, L. Bay Larsen i C. Toader, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: A. Impellizzeri, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 marca 2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) przez T. Küffnera, S. Maunza oraz T. Streita, Rechtsanwälte,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,

* Język postępowania: niemiecki.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Möllsa oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 21 czerwca 2012 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 98/80/WE z dnia 12 października 1998 r. (Dz.U. L 281, s. 31) (zwaną dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) (zwaną dalej „spółką VSTR” lub „VSTR”) a Finanzamt Plauen (niemieckim organem podatkowym w Plauen) w przedmiocie odmowy przez ten organ zwolnienia z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) dostawy towarów dokonanej przez spółkę zależną tej spółki.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 4 ust. 1 szóstej dyrektywy określa pojęcie „podatnika” w następujący sposób:

„»Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”.

- 4 Artykuł 22 szóstej dyrektywy w brzmieniu nadanym mu przez art. 28h tej dyrektywy wprowadza liczne obowiązki ciężące na podatnikach w systemie krajowym dotyczące między innymi księgowości, fakturowania, deklaracji, jak również zestawień, które muszą przedstawiać organom podatkowym.
- 5 Artykuł 22 ust. 1 lit. c) tiret pierwsze i trzecie szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h, przewiduje:

„Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki w celu nadania indywidualnego numeru identyfikacji podatkowej:

— każdemu podatnikowi, z wyłączeniem tych, określonych w art. 28a ust. 4, który na terytorium kraju dokonuje dostaw towarów lub świadczy usługi uprawniające go do odliczenia podatku naliczonego [...]

[...]

— każdy podatnik, który na terytorium kraju dokonuje wewnątrzspółnotowego nabycia towarów do celów swoich czynności odnoszących się do działalności gospodarczej określonej w art. 4 ust. 2 wykonywanej za granicą”.

- 6 Artykuł 22 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h stanowi:

„Każdy podatnik wystawia fakturę lub inny dokument uznawany za fakturę, w odniesieniu do towarów i usług, które dostarczył lub świadczył na rzecz innego podatnika lub osobie prawnej niepodlegającej opodatkowaniu. Każdy podatnik wystawia ponadto fakturę [...] w odniesieniu do towarów dostarczonych na warunkach określonych w art. [28c część A]. Podatnik zachowuje jeden egzemplarz każdego wystawionego dokumentu. [...]”.

- 7 Artykuł 22 ust. 3 lit. b) akapit drugi szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h przewiduje:

„Faktura wykazuje ponadto:

[...]

— w przypadku transakcji określonych w [art. 28c część A lit. a)] numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej podatnika na terytorium kraju jak również numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej odbiorcy towarów w innym państwie członkowskim,

[...]”.

- 8 Artykuł 22 ust. 8 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28f, przewiduje:

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

- 9 Artykuł 28a ust. 1 lit. a) akapity pierwszy i drugi oraz art. 28a ust. 3 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Przedmiotem podatku [VAT] są również:

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

W drodze odstępstwa od akapitu pierwszego wewnątrzspółnotowe nabywanie towarów dokonane na warunkach wymienionych w ust. 1 lit. a) przez podatników lub osoby prawne niepodlegające opodatkowaniu nie będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej.

[...]

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

10 Artykuł 28b część A rzeczony dyrektywy stanowi:

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

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

Jeżeli jednak nabycie towarów jest przedmiotem opodatkowania zgodnie z ust. 1 w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towarów, po tym jak było przedmiotem opodatkowania zgodnie z akapitem pierwszym, podstawa opodatkowania zostaje odpowiednio obniżona w państwie członkowskim, które nadało numer identyfikacji do celów podatku [VAT].

[...]”.

11 Artykuł 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi:

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

a) dostawy towarów określone w art. 5, wysyłane lub transportowane przez sprzedawcę bądź nabywcę towarów lub na jego rachunek, do miejsca poza terytorium, określone w art. 3, lecz znajdującego się na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, która działa w takim charakterze w państwie członkowskim innym, niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

Prawo niemieckie

12 Paragraf 6a Umsatzsteuergesetz (niemieckiej ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”) określa wewnątrzspółnotową dostawę towarów w następujący sposób:

„1. Z dostawą wewnątrzspółnotową [§ 4 pkt 1 lit. b)] mamy do czynienia, jeżeli dostawa spełnia następujące warunki:

- 1) przedsiębiorca lub nabywca przetransportował lub wysłał przedmiot dostawy na pozostałe terytorium wspólnotowe;
- 2) nabywca jest:
 - a) przedsiębiorcą, który nabył przedmiot dostawy dla swojego przedsiębiorstwa;
 - b) osobą prawną, która nie jest przedsiębiorcą lub która nie nabyła przedmiotu dostawy dla swojego przedsiębiorstwa, lub
 - c) jakimkolwiek nabywcą w przypadku dostawy nowego pojazdu;

i

3) nabycie przedmiotu dostawy podlega w odniesieniu do nabywcy w innym państwie członkowskim przepisom dotyczącym podatku obrotowego.

[...]

3. Do przedsiębiorcy należy udowodnienie, że spełnione zostały przesłanki przewidziane w ust. 1 i 2. [...]”.

13 Paragraf 17c ust. 1 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (rozporządzenia w sprawie wykonania ustawy o podatku obrotowym) nakłada na dostawcę następujące obowiązki:

„W przypadku dostaw wewnątrzspółnotowych (§ 6a ust. 1 i 2 [UStG]) przedsiębiorca, do którego zastosowanie ma to rozporządzenie, musi wykazać za pośrednictwem dokumentów księgowych spełnienie przesłanek zwolnienia z podatku, w tym numer identyfikacji nabywcy dla celów podatku VAT. Z ksiąg rachunkowych powinno wynikać w sposób oczywisty oraz w sposób możliwy do sprawdzenia, iż warunki te zostały spełnione”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

14 W listopadzie 1998 r. spółka zależna spółki VSTR z siedzibą w Niemczech sprzedała dwie kruszarki do skał spółce Atlantic International Trading Co. (zwanej dalej „spółką Atlantic”), z siedzibą w Stanach Zjednoczonych. Atlantic posiadał oddział w Portugalii, lecz nie był on zarejestrowany w żadnym państwie członkowskim Unii dla celów podatku VAT.

15 Spółka zależna spółki VSTR zwróciła się do spółki Atlantic o podanie do jej wiadomości jej numeru identyfikacji dla celów podatku VAT. Atlantic odpowiedział, że odsprzedał maszyny spółce mającej siedzibę w Finlandii i przekazał numer identyfikacji dla celów podatku VAT spółki fińskiej, którego wiarygodność została sprawdzona przez ową spółkę zależną.

16 Towary te zostały następnie odebrane z siedziby spółki zależnej spółki VSTR przez przedsiębiorstwo transportowe zakontraktowane przez spółkę Atlantic w celu przewiezienia ich drogą lądową najpierw do Lubeki (Niemcy), a następnie drogą morską do Finlandii.

17 Spółka zależna spółki VSTR wystawiła na spółkę Atlantic fakturę bez podatku VAT z tytułu dostawy kruszarek do skał, na której wskazała numer identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT spółki fińskiej, na której rzecz towary zostały odsprzedane.

18 Finanzamt Plauen uznał jednak, że dostawa pomiędzy spółką zależną spółki VSTR a spółką Atlantic nie mogła zostać zwolniona z podatku VAT z tego powodu, że pierwsza z tych spółek nie przedstawiła numeru identyfikacji dla celów podatku VAT drugiej spółki.

19 Rozpatrujący sprawę w pierwszej instancji Sächsisches Finanzgericht oddalił skargę wniesioną przez VSTR od ww. decyzji Finanzamt Plauen.

20 VSTR wniósł w związku z tym skargę rewizyjną do Bundesfinanzhof, podnosząc, że powód odmowy zwolnienia z podatku VAT podniesiony przez Finanzamt Plauen jest sprzeczny z szóstą dyrektywą. Organ ten twierdzi z kolei, że państwa członkowskie mogą bez naruszania prawa Unii uzależnić zwolnienie dostaw wewnątrzspółnotowych od warunku posiadania przez nabywcę numeru identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT w jednym z państw członkowskich.

21 Bundesfinanzhof ustalił, że transakcje w postępowaniu przed sądem krajowym prowadzą do dwóch kolejnych dostaw, pierwszej, od spółki zależnej spółki VSTR na rzecz spółki Atlantic, oraz drugiej, od spółki Atlantic na rzecz spółki fińskiej.

- 22 Następnie Bundesfinanzhof uważa, że pierwsza dostawa może zostać zwolniona z podatku VAT jako dostawa wewnątrzwspólnotowa, pod warunkiem że w szczególności zgodnie z § 6a ust. 1 zdanie pierwsze pkt 3 UStG nabycie towarów przez nabywcę zostanie rzeczywiście opodatkowane w Finlandii. Uważa, że taki warunek mógłby oznaczać, że nabywca rzeczywiście posiada numer identyfikacji dla celów podatku VAT w państwie członkowskim przeznaczenia, tak aby organ ostatniego z wymienionych państw członkowskich mógł opodatkować transakcję podatkiem VAT.
- 23 Bundesfinanzhof uważa, że można odmówić zwolnienia z podatku VAT na podstawie § 17c ust. 1 zdanie pierwsze rozporządzenia w sprawie wykonania ustawy o podatku obrotowym, który nakłada na dostawcę obowiązek przekazania dowodu księgowego posiadania numeru identyfikacji dla celów podatku VAT przez nabywcę.
- 24 Wyjaśnia on, że o ile art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy nie wymaga bezpośrednio dla zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej z podatku VAT, aby nabywca działał pod indywidualnym numerem identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT, taki wymóg może jednak wynikać z warunku ustanowionego w tym przepisie, aby nabywca ten był „podatnik[iem] [...], któr[y] działa w takim charakterze w [innym] państwie członkowskim”. Zastanawia się on między innymi, czy z uwagi na art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h oraz art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy tej dyrektywy, warunek ten nie upoważnia państw członkowskich do ustanowienia obowiązku przedstawienia takiego środka dowodowego przez dostawcę, w szczególności wówczas, gdy tak jak w postępowaniu przed sądem krajowym nabywca mający siedzibę w państwie trzecim nie jest zarejestrowany w żadnym państwie członkowskim, oraz gdy ponadto dostawca nie udowodnił, że nabywca zadeklarował nabycie wewnątrzwspólnotowe na rzecz organu podatkowego.
- 25 Sąd krajowy zastanawia się również, czy obowiązek przedstawienia numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nie może zostać uzasadniony przez ustanowioną przez szóstą dyrektywę i potwierdzoną przez orzecznictwo Trybunału współzależność pomiędzy zwolnieniem dostawy wewnątrzwspólnotowej a opodatkowaniem nabycia wewnątrzwspólnotowego.
- 26 W związku z tym Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy szósta dyrektywa [...] zezwala państwom członkowskim na zwolnienie z podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej tylko w przypadku, gdy podatnik udowodni, przedstawiając dokument księgowy, posiadanie numeru identyfikacji dla celów podatku [VAT] nabywcy?
- 2) Czy dla odpowiedzi na to pytanie ma znaczenie to:
- że nabywca jest przedsiębiorcą z siedzibą w państwie trzecim, który wprowadził przedmiot dostawy z jednego państwa członkowskiego do innego w ramach transakcji łańcuchowej, ale nie jest zarejestrowany w żadnym państwie członkowskim dla celów podatku od wartości dodanej, i
 - że podatnik udowodnił złożenie zgłoszenia podatkowego wewnątrzwspólnotowego nabycia przez nabywcę?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

- 27 Artykuł 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, który zwalnia z podatku VAT wewnątrzspółnotowe dostawy towarów, wpisuje się w system przejściowy opodatkowania wymiany pomiędzy państwami członkowskimi przewidziany w tytule XVIa tej dyrektywy, i ma na celu przeniesienie wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym następuje ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów (zob. w szczególności wyrok z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-285/09 R, Zb.Orz. s. I-12605, pkt 37).
- 28 Mechanizm stworzony przez system przejściowy polega, po pierwsze, na zwolnieniu przez państwo członkowskie pochodzenia dostawy prowadzącej do wysyłki lub transportu wewnątrzspółnotowego, uzupełnionym przez prawo do odliczenia lub zwrotu podatku VAT zapłaconego w tym państwie członkowskim, oraz, po drugie, do opodatkowania przez państwo członkowskie przeznaczenia nabycia wewnątrzspółnotowego. Mechanizm ten zapewnia w ten sposób wyraźne rozgraniczenie władztwa podatkowego odnośnych państw członkowskich (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie R, pkt 38) i pozwala na unikanie podwójnego opodatkowania, a także w ten sposób na zapewnienie neutralności podatkowej właściwej dla wspólnego systemu podatku VAT (zob. w szczególności wyroki z dnia 27 września 2007 r.: w sprawie C-409/04 Teleos i in., Zb.Orz. s. I-7797, pkt 25; a także w sprawie C-146/05 Collée, Zb.Orz. s. I-7861, pkt 23).
- 29 Jeżeli chodzi o warunki, na jakich dana transakcja może zostać zaklasyfikowana jako dostawa wewnątrzspółnotowa w rozumieniu art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, to z orzecznictwa wynika, że pojęciem tym objęte są i w związku z tym są zwolnione dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę lub nabywcę lub na ich rachunek, do miejsca znajdującego się poza terytorium danego państwa członkowskiego, lecz w obrębie Unii, dokonane na rzecz podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towaru (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie R, pkt 40).
- 30 Poza tymi przesłankami dotyczącymi statusu podatnika, przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel i fizycznego przemieszczenia towarów pomiędzy dwoma państwami członkowskimi, nie można domagać się spełnienia innych przesłanek dla zakwalifikowania danej czynności jako wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (zob. ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 70), ponieważ wyjaśniono, że pojęcia definiujące dostawę wewnątrzspółnotową i nabycie wewnątrzspółnotowe mają charakter obiektywny i znajdują zastosowanie niezależnie od celów i rezultatów tych czynności (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 38).
- 31 O ile pytania przedstawione przez sąd krajowy dotyczą statusu podatnika nabywcy, to jednak Trybunał uważa za konieczne udzielić sądowi krajowemu wskazówek co do warunku dotyczącego transportu. W rzeczywistości bowiem, ponieważ spór przed sądem krajowym dotyczy transakcji, w której sprzedawane towary stanowią przedmiot dwóch następujących po sobie dostaw, lecz jeden tylko transport wewnątrzspółnotowy, zaklasyfikowanie jako dostawy wewnątrzspółnotowej pierwszej dostawy pomiędzy spółkami VSTR i Atlantic, która może z tego powodu zostać zwolniona z podatku VAT na podstawie art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, zależy od tego, czy tak jak to sugeruje postanowienie odsyłające, transport ten rzeczywiście może zostać przypisany na rzecz owej pierwszej dostawy (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-245/04 EMAG Handel Eder, Zb.Orz. s. I-3227, pkt 45; z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie C-430/09 Euro Tyre Holding, Zb.Orz. s. I-13335, pkt 21).

- 32 Odpowiedź na to pytanie zależy od ogólnej oceny wszystkich szczególnych okoliczności danej sprawy (zob. ww. wyrok w sprawie Euro Tyre Holding, pkt 27), a zwłaszcza od ustalenia chwili, w której władztwo do rozporządzania rzeczą jak właściciel zostało przeniesione na końcowego odbiorcę (zob. ww. wyrok w sprawie Euro Tyre Holding, pkt 31–35). W rzeczywistości bowiem, w sytuacji, w której drugie przeniesienie władztwa do rozporządzania rzeczą jak właściciel miałyby miejsce przed transportem wewnątrzspółnotowym, transport ten nie mógłby już zostać przypisany pierwszej dostawie na rzecz pierwszego nabywcy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Euro Tyre Holding, pkt 33).
- 33 W ten sposób w sprawie przed sądem krajowym dostawa przez spółkę zależną spółki VSTR na rzecz spółki Atlantic nie stanowiłaby dostawy wewnątrzspółnotowej zwolnionej z podatku VAT na podstawie art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy w sytuacji, gdy drugie przeniesienie własności danych towarów przez Atlantic na rzecz spółki fińskiej miałyby miejsce przed transportem wewnątrzspółnotowym tych towarów do Finlandii.
- 34 Jeżeli chodzi o okoliczności faktyczne, które mogą być brane pod uwagę, Trybunał orzekł już, że jeżeli pierwszy nabywca, który uzyskał prawo do rozporządzania towarem jak właściciel na terytorium państwa członkowskiego pierwszej dostawy, wskazuje na zamiar przetransportowania tego towaru do innego państwa członkowskiego i przedstawia swój numer identyfikacyjny nadany do celów podatku VAT przez to ostatnie państwo, transport wspólnotowy powinien zostać przypisany pierwszej dostawie, pod warunkiem że prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na drugiego nabywcę w państwie członkowskim przeznaczenia transportu wewnątrzspółnotowego (zob. ww. wyrok w sprawie Euro Tyre Holding, pkt 44, 45).
- 35 Trybunał jednakże wyjaśnił, że nie jest tak w przypadku, gdy po przeniesieniu na nabywcę prawa do rozporządzania towarem jak właściciel, dostawca został poinformowany przez tego nabywcę o okoliczności, że towar został odsprzedany innemu podatnikowi, zanim opuścił państwo członkowskie dostawy (zob. ww. wyrok w sprawie Euro Tyre Holding, pkt 36).
- 36 Z postanowienia odsyłającego wynika, że okoliczności faktyczne postępowania przed sądem krajowym w części odpowiadają ostatniemu z wymienionych przypadków, ponieważ Atlantic wyjaśnił spółce zależnej spółki VSTR przed transportem spornych towarów do Finlandii, że towary te zostały już odsprzedane spółce fińskiej, podając jej numer identyfikacji dla celów podatku VAT tej spółki.
- 37 Same tylko te okoliczności nie są w stanie jednak wykazać, że do przeniesienia na spółkę fińską prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel doszło przed ich transportem do Finlandii oraz że to do sądu krajowego należy ocena, czy z uwagi na ogół okoliczności danej sprawy rzeczywiście miało to miejsce.
- 38 Z powyższego wynika, że w zakresie, w jakim sporna w postępowaniu przed sądem krajowym dostawa mogła stanowić dostawę wewnątrzspółnotową, należy odpowiedzieć na dwa skierowane pytania prejudycjalne.

W przedmiocie dwóch przedstawionych pytań

- 39 Przez dwa pytania, które należy rozpatrywać łącznie, sąd krajowy zasadniczo zastanawia się nad tym, czy art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, aby organ podatkowy państwa członkowskiego uzależniał zwolnienie z podatku VAT dostawy wewnątrzspółnotowej od przekazania przez dostawcę numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nabywcy. Sąd krajowy zwraca się również do Trybunału o wyjaśnienie, czy okoliczność, że nabywca ma siedzibę w państwie trzecim, nie będąc przy tym zarejestrowanym w państwie członkowskim, lub okoliczność, że dostawca udowodni, iż nabywca zgłosił nabycie wewnątrzspółnotowe, są w stanie zmienić odpowiedź na te pytania.

- 40 Warunek, o którym mowa w art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, aby nabywca ten był „podatnik[iem] [...], któr[ey] działa w takim charakterze w [innym] państwie członkowskim”, nie oznacza sam w sobie, że nabywca działa pod numerem identyfikacji dla celów podatku VAT w ramach danego nabycia.
- 41 Pytania przedstawione przez sąd krajowy powinny być zatem rozumiane jako dotyczące środków dowodowych, których obowiązek przedstawienia może zostać nałożony na dostawcę w celu wykazania, że spełniona została przesłanka dotycząca statusu podatnika w danej transakcji.
- 42 W tym zakresie Trybunał orzekł już, że w braku przepisu w tej kwestii w szóstej dyrektywie, ponieważ przewiduje ona jedynie w art. 28c część A zdanie wprowadzające, że do państw członkowskich należy ustalenie warunków, na jakich zwalniają one dostawy wewnątrzspółnotowe towarów, kwestia środków dowodowych, jakie mogą zostać przedstawione przez podatnika dla skorzystania ze zwolnienia z podatku VAT należy do kompetencji państw członkowskich (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Collée, pkt 24; w sprawie R, pkt 43).
- 43 Trybunał stwierdził również, że aby móc skorzystać ze zwolnienia na podstawie art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, do dostawcy towarów należy przedstawienie dowodów na to, że zostały spełnione przesłanki przewidziane dla zastosowania tego przepisu, włączywszy w to przesłanki wprowadzone przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim ewentualnym oszustwom, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie R, pkt 46).
- 44 Ponadto art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h przyznaje państwom członkowskim prawo przyjmowania przepisów mających na celu zapewnienie prawidłowego poboru podatku i zapobiegania oszustwom z zastrzeżeniem w szczególności, iż nie będą one wychodzić poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia takich celów (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Collée, pkt 26; w sprawie R, pkt 45). Środki te nie mogą zatem być wykorzystywane w sposób podważający neutralność podatku VAT, która stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT (zob. ww. wyroki: w sprawie Teleos i in., pkt 46; a także w sprawie Collée, pkt 26).
- 45 W ten sposób uzależnienie w istocie prawa do zwolnienia z podatku VAT dostawy wewnątrzspółnotowej od spełnienia obowiązków formalnych, bez uwzględnienia wymogów merytorycznych, w szczególności poprzez pominięcie kwestii, czy zostały one spełnione, wykracza poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku (zob. ww. wyrok w sprawie Collée, pkt 29).
- 46 W rzeczywistości bowiem zasada neutralności podatkowej wymaga, aby zwolnienie z podatku VAT było przyznawane, gdy zostały spełnione wymogi merytoryczne, nawet jeżeli niektóre wymogi formalne zostały pominięte przez podatnika. Inaczej byłoby jedynie w przypadku, gdyby naruszenie tych wymogów formalnych uniemożliwiło przedstawienie przekonującego dowodu spełnienia przesłanek merytorycznych (zob. ww. wyrok w sprawie Collée, pkt 31), z zastrzeżeniem jednak, że dostawca towarów nie uczestniczył świadomie w oszustwie podatkowym, które stanowiłoby niebezpieczeństwo dla prawidłowego funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT. W ostatniej z wymienionych sytuacji Trybunał orzekł bowiem, że zasada neutralności podatkowej nie mogłaby zostać ważnie podniesiona przez taką osobę (zob. ww. wyrok w sprawie R, pkt 54).
- 47 Z powyższego wynika, że państwa członkowskie są uprawnione do nałożenia na dostawcę towarów dowodu na to, iż nabywca jest podatnikiem działającym w tym charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu danych towarów, o ile spełnione zostały ogólne zasady prawa, a zwłaszcza wymóg proporcjonalności.

- 48 Jeżeli chodzi o to, czy wymogi te są przestrzegane, jeżeli tak jak w postępowaniu przed sądem krajowym państwo członkowskie nakłada na dostawcę wymóg przekazania numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nabywcy, to nie można zaprzeczyć, że ów numer identyfikacji podatkowej jest ściśle związany ze statusem podatnika w systemie ustanowionym przez szóstą dyrektywę. Artykuł 22 ust. 1 lit. c) tiret pierwsze i trzecie szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h nakłada w ten sposób na państwa członkowskie wymóg ustanowienia przepisów koniecznych do tego, aby podatnik został zidentyfikowany za pomocą indywidualnego numeru.
- 49 Ponadto dowód ten nie może w każdym razie zależeć wyłącznie od przedstawienia tego numeru, ponieważ definicja podatnika ustanowiona w art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy obejmuje wyłącznie osobę, która prowadzi w sposób samodzielny i niezależnie od miejsca jej wykonywania działalność gospodarczą, o której mowa w art. 4 ust. 2, bez względu na cele lub rezultaty takiej działalności, przy czym nie uzależnia tego statusu od posiadania przez osobę numeru identyfikacji dla celów podatku VAT. Z orzecznictwa wynika ponadto, że podatnik działa w takim charakterze, jeśli dokonuje transakcji w ramach swojej działalności podlegającej opodatkowaniu (zob. podobnie wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb.Orz. s. I-483, pkt 42).
- 50 Nie można wykluczyć również, że dostawca nie będzie posiadał z takich lub innych powodów rzeczonego numeru, tym bardziej że przestrzeganie tego obowiązku przez dostawcę zależy od informacji otrzymanych przez nabywcę.
- 51 W ten sposób, o ile numer identyfikacji dla celów podatku VAT stanowi dowód statusu podatkowego podatnika oraz ułatwia kontrolę czynności wewnątrzspółnotowych, to jednak jest to wymóg formalny, który w żadnym wypadku nie może podważać zwolnienia z podatku VAT, jeżeli materialne przesłanki zaistnienia dostawy wewnątrzspółnotowej zostały spełnione (zob. wyrok z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-273/11 Mecsek-Gabona, pkt 60).
- 52 W związku z tym, o ile zgodne z prawem jest wymaganie, by dostawca działał w dobrej wierze i podjął wszelkie rozsądne środki, aby zapewnić, że operacja w której uczestniczy, nie prowadzi do oszustwa podatkowego (zob. ww. wyrok w sprawie Euro Tyre Holding, pkt 38), o tyle jednak państwa członkowskie wychodzą poza środki niezbędnie konieczne dla prawidłowego zapewnienia poboru podatków, jeżeli odmawiają korzystania ze zwolnienia z podatku VAT dostawy wewnątrzspółnotowej na tej tylko podstawie, że numer identyfikacji dla celów podatku VAT nie został przekazany przez dostawcę, nawet wówczas, gdy dostawca ten, działając w dobrej wierze, nie może po podjęciu wszystkich rozsądnych środków przekazać tego numeru, lecz wskazał na inne elementy, które są w stanie wykazać w wystarczający sposób, iż nabywca jest podatnikiem działającym w takim charakterze w danych transakcjach.
- 53 W tym zakresie z postanowienia odsyłającego wynika, że w sprawie przed sądem krajowym dostawca zwrócił się do spółki Atlantic o podanie jej numeru identyfikacji oraz że spółka ta, nie posiadając takiego numeru, przekazała dostawcy numer identyfikacji drugiego nabywcy. W ten sposób ani pierwszy, ani drugi uczestnik transakcji nie wydaje się działać w sposób oszukańczy. Ponadto dostawa sporna w postępowaniu przed sądem krajowym dotyczy towarów, które ze względu na swój charakter wydają się być przeznaczone do używania w ramach działalności gospodarczej.
- 54 Okoliczność, że nabywca, tak jak w postępowaniu przed sądem krajowym, ma siedzibę w państwie trzecim, nie może zasadniczo uzasadniać odmiennej odpowiedzi. W rzeczywistości bowiem ani system przejściowy szóstej dyrektywy dotyczący dostawy wewnątrzspółnotowej, ani orzecznictwo Trybunału w tej kwestii nie ustanawiają rozróżnienia ze względu na miejsce siedziby nabywcy.
- 55 Odnośnie do tego, że dostawca przedstawił deklarację podatkową nabywcy dotyczącą jego wewnątrzspółnotowego nabycia, to należy przypomnieć, o czym mowa w pkt 30 niniejszego wyroku, iż oprócz przesłanek dotyczących statusu podatnika, przeniesienia władztwa do rozporządzania rzeczą

jak właściciel oraz fizycznego przeniesienia towarów z jednego państwa członkowskiego, nie można wymagać spełnienia jakiejkolwiek innej przesłanki dla zakwalifikowania danej transakcji jako wewnątrzspółnotowego nabycia towarów. W ten sposób, w celu korzystania ze zwolnienia na podstawie art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, nie można nałożyć na dostawcę obowiązku przedstawienia dowodów dotyczących opodatkowania danego wewnątrzspółnotowego nabycia towarów.

- 56 Ponadto taka deklaracja nie może zostać uznana sama w sobie za stanowiącą dowód decydujący o statusie podatnika nabywcy, gdyż stanowi jedynie jego poszlakę (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 71, a także wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 Twoh International, Zb.Orz. s. I-7897, pkt 37).
- 57 W związku z tym okoliczność, czy dostawca przedstawił taką deklarację, nie jest w stanie zmienić odpowiedzi na pytania przedstawione przed sąd krajowy.
- 58 Z uwagi na powyższe należy w związku z tym odpowiedzieć na dwa pytania, iż art. 28c część A akapit pierwszy szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, aby organ podatkowy państwa członkowskiego uzależniał zwolnienie z podatku VAT dostawy wewnątrzspółnotowej od przekazania przez dostawcę numeru identyfikacji podatkowej dla celów VAT nabywcy z zastrzeżeniem jednak, że odmowa przyznania korzystania z tego zwolnienia nie będzie opierała się na jednym tylko powodzie, iż obowiązek ten nie został wykonany, jeżeli dostawca działający w dobrej wierze nie może po podjęciu wszystkich środków, które w sposób rozsądny mogą być od niego wymagane, przekazać tego numeru identyfikacji, przy czym przedstawia wskazówki, które mogą w sposób wystarczający udowodnić, że nabywca jest podatnikiem działającym w takim charakterze w danych transakcjach.

W przedmiocie kosztów

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

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

Artykuł 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 98/80/WE z dnia 12 października 1998 r. powinien być interpretowany w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, aby organ podatkowy państwa członkowskiego uzależniał zwolnienie z podatku od wartości dodanej dostawy wewnątrzspółnotowej od przekazania przez dostawcę numeru identyfikacji podatkowej dla celów podatku od wartości dodanej nabywcy z zastrzeżeniem jednak, że odmowa przyznania korzystania z tego zwolnienia nie będzie opierała się na jednym tylko powodzie, iż obowiązek ten nie został wykonany, jeżeli dostawca działający w dobrej wierze nie może po podjęciu wszystkich środków, które w sposób rozsądny mogą być od niego wymagane, przekazać tego numeru identyfikacji, przy czym przedstawia wskazówki, które mogą w sposób wystarczający udowodnić, że nabywca jest podatnikiem działającym w takim charakterze w danych transakcjach.

Podpisy