



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 18 czerwca 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 33 – Określenie miejsca transakcji podlegających opodatkowaniu – Dostawa towarów wraz z transportem – Dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rachunek – Rozporządzenie (UE) nr 904/2010 – Artykuły 7, 13 i 28–30 – Współpraca pomiędzy państwami członkowskimi – Wymiana informacji

W sprawie C-276/18

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie, Węgry) postanowieniem z dnia 1 marca 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 kwietnia 2018 r., w postępowaniu:

KrakVet Marek Batko sp.k.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: E. Regan (sprawozdawca), prezes izby, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: R. Šereš, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 20 czerwca 2019 r., rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu KrakVet Marek Batko sp.k. – P. Jalsovszky, T. Fehér i Á. Fischer, ügyvédek,
- w imieniu rządu węgierskiego – M. Z. Fehér, M.M. Tátrai i Z. Wagner, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu czeskiego – M. Smolek, J. Vlácil i O. Serdula, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Irlandii – A. Joyce i J. Quaney, w charakterze pełnomocników, których wspierał N. Travers, SC,

* Język postępowania: węgierski.

- w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, którą wspierała G. De Socio, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa – S. Brandon i Z. Lavery, w charakterze pełnomocników, których wspierał R. Hill, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej – L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė i L. Havas, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 6 lutego 2020 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), a w szczególności jej art. 33, oraz art. 7, 13 i 28–30 rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej i zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2010, L 268, s. 1).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy KrakVet Marek Batko sp.k. (zwaną dalej „KrakVet”), spółką prawa polskiego, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcją ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry) w przedmiocie zapłaty podatku od wartości dodanej (VAT) od sprzedaży produktów za pośrednictwem strony internetowej tej spółki nabywcom mającym siedzibę na Węgrzech.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2006/112

- 3 Motywy 17, 61 i 62 dyrektywy 2006/112 stanowią:

„(17) Określenie miejsca, w którym transakcje podlegające opodatkowaniu zostały dokonane, może być źródłem konfliktów dotyczących jurysdykcji między państwami członkowskimi, w szczególności w odniesieniu do dostawy towarów przeznaczonych do montażu i w odniesieniu do świadczenia usług. 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.

[...]

- (61) Zasadnicze znaczenie ma zapewnienie jednolitego stosowania systemu VAT. Aby osiągnąć ten cel, należy przyjąć środki wykonawcze.

(62) Środki 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”.

4 Tytuł V tej dyrektywy, zatytułowany „Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu”, zawiera rozdział 1, zatytułowany „Miejsce dostawy towarów”, który zawiera sekcję 2, dotyczącą „Dostaw[y] towarów wraz z transportem”. Sekcja ta zawiera między innymi art. 32 i 33 wspomnianej dyrektywy.

5 Artykuł 32 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„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.

[...]”.

6 Artykuł 33 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„W drodze odstępstwa od art. 32, za miejsce dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz [na jego rachunek] 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”.

Rozporządzenie nr 904/2010

7 Motywy 5, 7 i 8 rozporządzenia nr 904/2010 stanowią:

„(5) Środki 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.

[...]

(7) 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.

(8) Kontrola 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”.

8 Artykuł 1 ust. 1 tego rozporządzenia przewiduje:

„Niniejsze rozporządzenie określa warunki współpracy pomiędzy właściwymi organami państw członkowskich odpowiedzialnymi za stosowanie przepisów ustawowych dotyczących VAT oraz współpracy tych organów z Komisją, w celu zapewnienia przestrzegania tych przepisów ustawowych.

W tym celu niniejsze rozporządzenie 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 wewnątrzspółnotowych, oraz w zwalczaniu oszustw w dziedzinie VAT. W szczególności określa ono zasady i procedury umożliwiające państwom członkowskim gromadzenie i wymianę takich informacji drogą elektroniczną”.

9 Zawarta w rozdziale II tego rozporządzenia, zatytułowanym „Wymiana informacji na wniosek”, sekcja 1, zatytułowana „Wniosek o udzielenie informacji oraz o przeprowadzenie postępowania administracyjnego”, zawiera art. 7 tego rozporządzenia, który stanowi:

„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.

[...]”.

10 W rozdziale III rozporządzenia nr 904/2010, zatytułowanym „Wymiana informacji bez uprzedniego wniosku”, art. 13 tego rozporządzenia stanowi:

„1. Właściwy 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 przeznaczenia;
- b) w przypadku gdy państwo członkowskie ma podstawy sądzić, że w innym państwie członkowskim naruszono przepisy dotyczące VAT lub takie naruszenie jest prawdopodobne;
- c) w przypadku gdy istnieje ryzyko strat podatkowych w innym państwie członkowskim.

2. Wymiana informacji bez uprzedniego wniosku odbywa się drogą automatyczną, zgodnie z art. 14, lub spontanicznie, zgodnie z art. 15.

3. Informacje przekazywane są za pomocą standardowych formularzy przyjętych zgodnie z procedurą przewidzianą w art. 58 ust. 2”.

11 Artykuł 28 tego rozporządzenia, zawarty w jego rozdziale VII, stanowi:

„1. Na mocy umowy między organem występującym z wnioskiem a organem wezwanym i z zastosowaniem uzgodnień określonych przez organ wezwany, urzędnicy upoważnieni przez organ występujący z wnioskiem mogą, w związku z wymianą informacji, o których mowa w art. 1, być obecni w biurach organów administracyjnych wezwanego państwa członkowskiego, lub w każdym innym miejscu, w którym organy te wykonują swoje obowiązki. W przypadku gdy informacja, której dotyczy wniosek, zawarta jest w dokumentach, do których mają dostęp urzędnicy organu wezwanego, urzędnicy organu występującego z wnioskiem otrzymują kopie tych dokumentów.

2. Na mocy umowy między organem występującym z wnioskiem a organem wezwanym i z zastosowaniem uzgodnień określonych przez organ wezwany, urzędnicy upoważnieni przez organ występujący z wnioskiem mogą, w związku z wymianą informacji, o których mowa w art. 1, być obecni podczas postępowania administracyjnego prowadzonego na terytorium wezwanego państwa członkowskiego. Takie postępowania administracyjne prowadzone są wyłącznie przez urzędników organu wezwanego. Urzędnicy organu występującego z wnioskiem nie wykonują uprawnień dochodzeniowych przysługujących urzędnikom organu wezwanego. Mogą oni jednakże uzyskać dostęp do tych samych pomieszczeń i dokumentów, co urzędnicy organu wezwanego, za pośrednictwem urzędników organu wezwanego oraz jedynie do celów prowadzonego postępowania administracyjnego.

3. Urzędnicy organu występującego z wnioskiem obecni w innym państwie członkowskim zgodnie z ust. 1 i 2 muszą być w stanie w każdej chwili przedstawić pisemne upoważnienie stwierdzające ich tożsamość oraz pełnią funkcję urzędową”.

12 Rozdział VIII rozporządzenia nr 904/2010, zatytułowany „Kontrole jednoczesne”, zawiera art. 29 i 30 tego rozporządzenia.

13 Artykuł 29 rzeczonego rozporządzenia ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie mogą uzgodnić prowadzenie kontroli jednoczesnych w każdym przypadku, gdy uznają, że takie kontrole są skuteczniejsze niż kontrole prowadzone przez tylko jedno państwo członkowskie”.

14 Zgodnie z brzmieniem art. 30 tego rozporządzenia:

„1. Państwo członkowskie samodzielnie określa, których podatników zamierza zaproponować jako podlegających kontroli jednoczesnej. Właściwy organ tego państwa członkowskiego powiadamia właściwe organy innych zainteresowanych państw członkowskich o przypadkach proponowanych do kontroli jednoczesnej. Podaje przyczyny swojego wyboru, w najszerszym możliwym zakresie, dostarczając informacje leżące u podstaw takiej decyzji. Określa również okres [...], podczas którego takie kontrole powinny zostać przeprowadzone.

2. Właściwy organ państwa członkowskiego, który otrzymuje wniosek o przeprowadzenie kontroli jednoczesnej, potwierdza swoją zgodę lub przekazuje uzasadnioną odmowę swojemu odpowiednikowi, co do zasady w terminie dwóch tygodni od otrzymania wniosku, ale nie później niż w terminie jednego miesiąca.

3. KaŹdy z wlaściwych organów zainteresowanego państwa członkowskiego mianuje przedstawiciela odpowiedzialnego za nadzór i koordynację działań kontrolnych”.

Dyrektywa (UE) 2017/2455

- 15 Dyrektywa Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniająca 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) w art. 2, zatytułowanym „Zmiany w dyrektywie 2006/112/WE ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2021 r.”, przewiduje:

„Ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2021 r. w dyrektywie 2006/112/WE wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 14 dodaje się ustęp w brzmieniu:

»4. Do celów niniejszej dyrektywy zastosowanie mają następujące definicje:

1. ‘wewnątrzspółnotowa sprzedaż towarów na odległość’ oznacza dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz [na jego rachunek] – 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 podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, w przypadku których wewnątrzspółnotowe nabycia towarów nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, lub na rzecz kaŹdej innej osoby niebędącej podatnikiem;
 - b) dostarczane towary nie są nowymi środkami transportu ani towarami dostarczanymi po montażu lub instalacji, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dostawcę lub w jego imieniu.

[...]«

[...]

3) art. 33 otrzymuje brzmienie:

»Artykuł 33

W drodze odstępstwa od art. 32:

- a) za miejsce dostawy wewnątrzspółnotowej sprzedaży towarów na odległość uznaje się miejsce, w którym towary te znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do nabywcy;
- b) za miejsce dostawy w przypadku sprzedaży na odległość towarów importowanych z terytoriów trzecich lub państw trzecich do państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy uznaje się miejsce, w którym towary te znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do nabywcy;
- c) za miejsce dostawy w przypadku sprzedaży na odległość towarów importowanych z terytoriów trzecich lub państw trzecich do państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy uznaje się to państwo członkowskie, pod warunkiem że VAT z tytułu tych towarów ma zostać zadeklarowany w ramach procedury szczególnej określonej w tytule XII rozdział 6 sekcja 4.«;

[...]”.

Prawo węgierskie

- 16 Paragraf 2 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej), w wersji mającej zastosowanie w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o VAT”), stanowi:

„Podatkowi przewidzianemu w tej ustawie podlegają:

- a) dostawy towarów lub świadczenie usług wykonane przez podatnika – w tym charakterze – na terytorium kraju w zamian za wynagrodzenie,

[...]”.

- 17 Zgodnie z § 25 ustawy o VAT:

„Jeżeli towary nie są wysyłane lub transportowane, za miejsce dostawy uznaje się miejsce, w którym towary znajdują się w momencie dostawy”.

- 18 Paragraf 29 ust. 1 ustawy o VAT ma następujące brzmienie:

„W drodze odstępstwa od §§ 26 i 28, jeżeli towary są wysyłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rachunek, 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) jest dokonywana na rzecz podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, w przypadku których wewnątrzspółnotowe nabycia towarów nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z § 20 ust. 1 lit. a) i d);
 - ab) na rzecz każdej innej osoby niebędącej podatnikiem lub podmiotu niebędącego podatnikiem; oraz
- b) dostarczone towary:
- ba) nie są nowymi środkami transportu
 - bb) ani towarami dostarczonymi po montażu lub instalacji, z próbnym uruchomieniem lub bez niego.

[...]”.

- 19 Paragraf 82 ust. 1 ustawy o VAT przewiduje:

„Kwota podatku stanowi 27% podstawy opodatkowania”.

- 20 Paragraf 2 ust. 1 adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawy XCII z 2003 r. – kodeks postępowania podatkowego), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „kodeksem postępowania podatkowego”), stanowi:

„Wszystkie prawa w stosunkach prawnych do celów podatkowych są wykonywane zgodnie z ich przeznaczeniem. Przy stosowaniu przepisów podatkowych zawierania umów lub dokonywania innych transakcji, których celem jest obejście przepisów podatkowych, nie można klasyfikować jako wykonywania praw zgodnie z ich przeznaczeniem”.

- 21 Paragraf 6 ust. 1 kodeksu postępowania podatkowego stanowi:

„»Osoba zobowiązana do zapłaty podatku lub podatnik« oznacza każdą osobę, na której ciąży obowiązek podatkowy bądź obowiązek zapłaty podatku na mocy ustawy ustanawiającej podatek lub wsparcie budżetowe lub na mocy niniejszej ustawy”.

- 22 Zgodnie z brzmieniem § 86 ust. 1 tego kodeksu:

„W celu zapobieżenia utracie wpływów podatkowych oraz nieuzasadnionym wnioskom o wsparcie budżetowe i zwroty podatku organ podatkowy przeprowadza regularne kontrole osób zobowiązanych do zapłaty podatku i innych osób uczestniczących w systemie opodatkowania. Celem kontroli jest ustalenie, czy obowiązki ustanowione przez przepisy podatkowe i inne normy prawne zostały wypełnione czy naruszone. W ramach kontroli organ podatkowy ujawnia i wykazuje fakty, okoliczności lub informacje, które będą podstawą stwierdzenia naruszenia lub nadużycia prawa oraz postępowania administracyjnego wszczętego w wyniku takiego naruszenia lub nadużycia prawa”.

- 23 Paragraf 95 ust. 1 tego kodeksu stanowi:

„Organ podatkowy w toku kontroli analizuje dokumenty, dowody, księgi oraz rejestry konieczne dla ustalenia podstawy opodatkowania lub wysokości wsparcia budżetowego, w tym dane prowadzone w systemie elektronicznym, programy i systemy informatyczne używane przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku, a także obliczenia, inne fakty, dane i okoliczności związane z prowadzeniem księgowości i rejestrów oraz przetwarzania dowodów”.

- 24 Paragraf 170 ust. 1 kodeksu postępowania podatkowego stanowi:

„Niedopłata podatku skutkuje nałożeniem grzywny podatkowej. O ile niniejszy kodeks nie stanowi inaczej, kwota grzywny wynosi 50% niedopłaconej kwoty. Kwota grzywny wyniesie 200% niedopłaconej kwoty, jeżeli pozostała do zapłaty różnica jest związana z ukrywaniem dochodu, fałszowaniem lub niszczeniem dowodów, ksiąg rachunkowych lub rejestrów. [...]”.

- 25 Paragraf 178 pkt 3 tego kodeksu stanowi:

„Stosuje się następujące definicje:

[...]

»różnica w opodatkowaniu«: różnica pomiędzy kwotą podatku lub wsparcia budżetowego zadeklarowaną (zgłoszoną), niezadeklarowaną (niezgłoszoną) bądź ustanowioną lub zastosowaną na podstawie deklaracji (zgłoszenia) a kwotą podatku lub wsparcia budżetowego ustaloną później przez organ podatkowy, bez uwzględnienia różnicy w saldzie podlegającej przeniesieniu na kolejne okresy”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 26 KrakVet jest spółką z siedzibą w Polsce. Nie posiada ona na Węgrzech biura ani składu, a węgierskie organy podatkowe nie kwestionują, że nie posiada ona siedziby do celów VAT.
- 27 Jej działalność polega na sprzedaży produktów dla zwierząt, które wprowadza do obrotu między innymi za pośrednictwem swojej strony internetowej o adresie www.zoofast.hu. Za pośrednictwem tej strony miała ona wielu klientów na Węgrzech.
- 28 W 2012 r. spółka ta oferowała na wspomnianej stronie internetowej możliwość zawarcia przez nabywców umowy ze spółką transportową z siedzibą w Polsce w celu dostarczenia sprzedawanych przez nią produktów, nie była przy tym stroną tej umowy. Nabywcy mogli jednak, oprócz bezpośredniego odbioru zakupionych towarów ze składu KrakVet, swobodnie wybrać innego przewoźnika niż ten polecany. Ponadto KrakVet powierzała niektóre własne potrzeby logistyczne tej spółce transportowej.
- 29 Stosownie do okoliczności omawiane towary były dostarczane przez wspomnianą spółkę transportową do składów dwóch spółek świadczących usługi kurierskie z siedzibą na Węgrzech, które następnie dostarczały je klientom węgierskim. Rozliczanie cen nabytych towarów odbywało się przy dostawie, ze spółką świadczącą usługi kurierskie lub w formie zaliczki na rachunek bankowy.
- 30 Nie mając pewności co do państwa członkowskiego właściwego w zakresie poboru VAT od jej działalności, KrakVet zwróciła się do organu podatkowego swojej siedziby o zajęcie stanowiska w tym zakresie. W wiążącej interpretacji podatkowej polski organ podatkowy uznał, że miejsce dokonywania transakcji KrakVet znajdowało się w Polsce i że spółka ta powinna zapłacić VAT w tym państwie członkowskim.
- 31 Węgierski organ podatkowy pierwszej instancji przeprowadził w KrakVet kontrolę w celu zbadania a posteriori deklaracji VAT za rok 2012. W tych ramach organ podatkowy nadał tej spółce, jako podatnikowi, techniczny numer identyfikacji podatkowej.
- 32 Biorąc pod uwagę niewielką ilość informacji dotyczących KrakVet i sposobu jej funkcjonowania z punktu widzenia podatkowego, węgierski organ podatkowy pierwszej instancji nie był w stanie ustalić, czy spółka ta miała siedzibę na Węgrzech z punktu widzenia VAT. Ów organ podatkowy przeprowadził zatem kontrolę w odniesieniu do działalności prowadzonej przez rzeczoną spółkę.
- 33 W ramach tej administracyjnej procedury podatkowej węgierski organ podatkowy pierwszej instancji zwrócił się w szczególności do polskich organów podatkowych z pytaniem na podstawie zasad współpracy przewidzianych w prawie Unii w dziedzinie podatków.
- 34 Decyzją z dnia 16 sierpnia 2016 r. węgierski organ podatkowy pierwszej instancji nałożył na KrakVet obowiązek zapłaty różnicy w opodatkowaniu VAT, grzywny i odsetek za zwłokę, a także grzywny za niedopełnienie obowiązku rejestracji w węgierskim organie podatkowym.
- 35 KrakVet wniosła skargę na tę decyzję do strony przeciwnej w postępowaniu głównym, działającej w charakterze organu podatkowego drugiej instancji, który decyzją z dnia 23 stycznia 2017 r. utrzymał w mocy decyzję węgierskiego organu podatkowego pierwszej instancji. KrakVet zaskarżyła tę ostatnią decyzję do sądu odsyłającego.
- 36 Sąd ten uważa, że rozstrzygnięcie sporu w postępowaniu głównym zależy, po pierwsze, od zakresu obowiązku współpracy między organami państw członkowskich na podstawie rozporządzenia nr 904/2010, a po drugie, od wykładni pojęcia dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych „przez dostawcę lub [na jego rachunek]” w rozumieniu art. 33 dyrektywy 2006/112.

- 37 W szczególności sąd ten zastanawia się nad możliwością przyjęcia przez węgierski organ podatkowy, w świetle zasady neutralności podatkowej i celu polegającego na unikaniu podwójnego opodatkowania, stanowiska innego niż stanowisko polskich organów podatkowych. Ewentualnie sąd ten uważa, że konieczne jest sprecyzowanie, po pierwsze, wymogów wynikających z obowiązku współpracy między organami podatkowymi państw członkowskich w zakresie ustalenia miejsca dostawy towarów, o którym mowa w postępowaniu głównym, a po drugie, przesłanek dotyczących ewentualnego prawa do zwrotu nienależnie zapłaconego VAT.
- 38 Ponadto należy wyjaśnić, czy transakcje będące przedmiotem postępowania głównego objęte są zakresem art. 33 dyrektywy 2006/112, co skutkowałoby tym, że za miejsce dostawy należy uznać państwo członkowskie, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy. W związku z tym sąd odsyłający zastanawia się nad ewentualnym wpływem na taką wykładnię zmian prawa Unii, które wchodzi w życie w dniu 1 stycznia 2021 r., zgodnie z dyrektywą 2017/2455, na mocy których przewóz dokonywany na rachunek sprzedawcy obejmuje również przypadki, w których transport lub wysyłka towarów są dokonywane pośrednio na rachunek sprzedawcy.
- 39 Ponadto sytuacja rozpatrywana w postępowaniu głównym rodzi pytanie, czy w świetle okoliczności sprawy możliwe jest uznanie praktyki KrakVet za nadużycie.
- 40 W tych okolicznościach Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie, Węgry) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy cele dyrektywy [2006/112], w szczególności wymogi w zakresie zapobiegania konfliktom dotyczącym jurysdykcji między państwami członkowskimi i podwójnemu opodatkowaniu, o których mowa w jej motywach 17 i 62, oraz w motywach 5, 7 i 8 i art. 7, 13 i 28–30 rozporządzenia [nr 904/2010], 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 tej podstawie, 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 [Unii], czy organ podatkowy państwa członkowskiego, uwzględniając dyrektywę [2006/112] 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 w sprawie dokumentacji podatnika 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 [2006/112] 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 zdanie pierwsze dyrektywy [2006/112], zgodnie z którym transport jest realizowany »przez dostawcę lub [na jego rachunek]«? Czy wyrażenie to obejmuje przypadek, w którym podatnik oferuje jako sprzedawca, na internetowej platformie sprzedażowej, 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 [2006/112], tak aby art. 33 ust. 1 tej dyrektywy miał również zastosowanie w przypadku pośredniej współpracy przy wyborze przewoźnika?

- 5) Czy prawo Unii, w szczególności dyrektywę [2006/112], należy interpretować w ten sposób, że wymienione poniżej okoliczności faktyczne, rozpatrywane łącznie lub osobno, mają znaczenie dla oceny, czy niezależne przedsiębiorstwa, które wykonują sprzedaż, wysyłkę lub transport towarów, nawiązały stosunki prawne po to, aby podatnik dokonał obejścia art. 33 dyrektywy [2006/112] i popełnił w ten sposób nadużycie prawa w celu wykorzystania okoliczności, że stawka VAT jest niższa 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?”

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań od pierwszego do trzeciego

- 41 Poprzez pytania od pierwszego do trzeciego, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywę 2006/112 oraz art. 7, 13 i 28–30 rozporządzenia nr 904/2010 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby organy podatkowe jednego państwa członkowskiego mogły jednostronnie poddać transakcje traktowaniu pod względem podatkowym w zakresie VAT odmiennemu od traktowania, w ramach którego zostały one już opodatkowane w innym państwie członkowskim.
- 42 Należy przypomnieć, że tytuł V dyrektywy 2006/112 zawiera przepisy dotyczące określenia miejsca transakcji podlegających opodatkowaniu, które to przepisy mają na celu, w szczególności zgodnie z motywami 17 i 62 tej dyrektywy, uniknięcie konfliktów dotyczących jurysdykcji, mogącego prowadzić zarówno do podwójnego opodatkowania, jak i do braku opodatkowania dochodów (zob. podobnie wyrok z dnia 29 marca 2007 r., Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, pkt 43).
- 43 W tym względzie należy zauważyć, że jak wynika z motywów 5 i 7 rozporządzenia nr 904/2010, poprzez ustanowienie wspólnego systemu współpracy między państwami członkowskimi, w szczególności w zakresie wymiany informacji, ma ono pomóc zapewnić dokonanie prawidłowego wymiaru VAT, w szczególności jeżeli chodzi o działalność prowadzoną na terytorium jednego z nich, ale w przypadku której związany z tym VAT jest należny w innym państwie członkowskim. Jak uznał

prawodawca Unii w motywie 8 tego rozporządzenia, kontrola 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.

- 44 W związku z tym wspomniane rozporządzenie, zgodnie z jego art. 1 ust. 1, określa warunki współpracy między właściwymi organami państw członkowskich odpowiedzialnymi za stosowanie przepisów ustawowych dotyczących VAT oraz współpracy tych organów z Komisją, w celu zapewnienia przestrzegania tych przepisów ustawowych, a w tym celu 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 wewnątrzspółnotowych, oraz w zwalczaniu oszustw w dziedzinie VAT.
- 45 W związku z tym art. 7 i 13 rozporządzenia nr 904/2010 dotyczą, zgodnie z tytułami rozdziałów II i III, do których odpowiednio należą, wymiany informacji między właściwymi organami państw członkowskich w następstwie wniosku złożonego przez jedno z nich lub bez uprzedniego wniosku. Co do art. 28 tego rozporządzenia, dotyczy on, jak wynika z tytułu rozdziału VII, w którym jest zawarty, kwestii obecności urzędników upoważnionych przez organ występujący z wnioskiem w biurach organów administracyjnych wezwanego państwa członkowskiego oraz ich udziału w postępowaniach administracyjnych prowadzonych na terytorium tego państwa członkowskiego. Ponadto art. 29 i 30 wspomnianego rozporządzenia, zgodnie z tytułem rozdziału VIII, którego są częścią, dotyczą kontroli jednoczesnych, których prowadzenie mogą uzgodnić państwa członkowskie.
- 46 Rozporządzenie nr 904/2010 pozwala zatem na ustanowienie wspólnego systemu współpracy, za pomocą którego organ podatkowy państwa członkowskiego może zwrócić się z wnioskiem do organu podatkowego innego państwa członkowskiego, w szczególności gdy z uwagi na obowiązek współpracy w celu przyczynienia się do zapewnienia prawidłowego wymiaru VAT, o którym mowa w motywie 7 tego rozporządzenia, wniosek taki może okazać się odpowiedni, a nawet konieczny (zob. podobnie wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 57).
- 47 Może tak być w szczególności, jeżeli organ podatkowy państwa członkowskiego wie lub racjonalnie powinien wiedzieć, że organ podatkowy innego państwa członkowskiego posiada przydatne lub niezbędne informacje w celu ustalenia, czy VAT jest wymagalny w tym pierwszym państwie członkowskim (wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 58).
- 48 Należy jednak stwierdzić, że rozporządzenie nr 904/2010 ogranicza się do umożliwienia współpracy administracyjnej w celu wymiany informacji, które mogą być niezbędne organom podatkowym państw członkowskich. Rozporządzenie to nie reguluje zatem kompetencji tych organów do dokonania, w świetle takich informacji, kwalifikacji danych transakcji w świetle dyrektywy 2006/112 (zob. analogicznie wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r., *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 62, 63 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 49 Wynika z tego, że rozporządzenie nr 904/2010 nie ustanawia ani zobowiązania organów podatkowych dwóch państw członkowskich do współpracy w celu osiągnięcia wspólnego rozwiązania w zakresie traktowania danej transakcji do celów VAT, ani wymogu, zgodnie z którym organy podatkowe jednego państwa członkowskiego są związane kwalifikacją tej transakcji dokonaną przez organy podatkowe innego państwa członkowskiego.
- 50 Ponadto należy uściślić, że prawidłowe stosowanie dyrektywy 2006/112 pozwala uniknąć podwójnego opodatkowania i zapewnić neutralność podatkową, a tym samym realizację celów przypomnianych w pkt 42 niniejszego wyroku (zob. podobnie wyrok z dnia 26 lipca 2017 r., *Toridas*, C-386/16,

EU:C:2017:599, pkt 43). A zatem istnienie w jednym lub kilku innych państwach członkowskich innego podejścia niż to, które obowiązuje w danym państwie członkowskim, nie może w każdym razie prowadzić do błędnego stosowania przepisów tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 5 lipca 2018 r., Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, pkt 65).

- 51 Gdy sądy jednego państwa, przed którymi zawisł spór obejmujący pytania związane z wykładnią przepisów prawa Unii wymagające rozstrzygnięcia z ich strony, stwierdzą, że ta sama transakcja jest przedmiotem odmiennego traktowania pod względem podatkowym w innym państwie członkowskim, mają one możliwość, lub wręcz obowiązek, w zależności od tego, czy ich orzeczenia podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, skierować do Trybunału wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym (wyrok z dnia 5 lipca 2018 r., Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, pkt 64, 66).
- 52 Niemniej jednak, jeśli w danym wypadku w następstwie orzeczenia Trybunału wydanego w trybie prejudycjalnym okaże się, że VAT został już nienależnie zapłacony w państwie członkowskim, należy podkreślić, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa Unii jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych jednostkom przez przepisy prawa Unii w takim kształcie, jaki nadała im wykładnia dokonana przez Trybunał. Dane państwo członkowskie jest zatem co do zasady zobowiązane do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii. Wniosek o zwrot VAT nienależnie zapłaconego należy do zakresu prawa do zwrotu nienależnego świadczenia, które zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ma na celu usunięcie skutków niezgodności podatku z prawem Unii poprzez neutralizację ciężaru finansowego niesłusznie obciążającego podmiot, który go w ostateczności rzeczywiście ponosi (wyrok z dnia 14 czerwca 2017 r., Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, pkt 29, 30 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 53 W świetle powyższego na pytania od pierwszego do trzeciego należy odpowiedzieć, że dyrektywę 2006/112 oraz art. 7, 13 i 28–30 rozporządzenia nr 904/2010 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one temu, aby organy podatkowe jednego państwa członkowskiego mogły jednostronnie poddać transakcje traktowaniu pod względem podatkowym w zakresie VAT odmiennemu od traktowania, w ramach którego zostały one już opodatkowane w innym państwie członkowskim.

W przedmiocie pytania czwartego

- 54 Poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 33 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy towary sprzedawane przez dostawcę mającego siedzibę w jednym państwie członkowskim nabywcom mającym siedzibę lub miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim są dostarczane do tych nabywców przez spółkę polecaną przez tego dostawcę, lecz z którą nabywcy mają swobodę zawierania umów do celów tej dostawy, towary te należy uznać za wysłane lub przetransportowane „przez dostawcę lub [na jego rachunek]”.
- 55 Na wstępie należy zauważyć, że art. 2 dyrektywy 2017/2455 stanowi, iż towary są wysyłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rachunek, również gdy dostawca uczestniczy pośrednio w transporcie lub wysyłce towarów.
- 56 Jednakże, jak wynika zarówno z tytułu, jak i z brzmienia tego przepisu, przewidziana w nim zmiana dyrektywy 2006/112 wejdzie w życie dopiero z dniem 1 stycznia 2021 r.
- 57 Biorąc zatem pod uwagę, że zmiana ta nie ma zastosowania *ratione temporis* do sporu w postępowaniu głównym, nie należy uwzględniać kryterium dotyczącego pośredniego udziału dostawcy w celu określenia warunków, na jakich towary należy uznać za wysłane lub przetransportowane „przez dostawcę lub [na jego rachunek]” w rozumieniu art. 33 tej dyrektywy.

- 58 Po tym uściśleniu należy zauważyć, że zgodnie z art. 32 wspomnianej dyrektywy 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.
- 59 Jednakże w drodze odstępstwa art. 33 tej dyrektywy przewiduje, że za miejsce dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rachunek z państwa członkowskiego innego niż państwo zakończenia wysyłki lub transportu uznaje się, z zastrzeżeniem spełnienia określonych warunków wymienionych w tym przepisie, miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia wysyłki lub transportu do nabywcy.
- 60 W tym względzie, choć art. 33 dyrektywy 2006/112 stanowi odstępstwo od art. 32 tej dyrektywy, ma na celu zagwarantowanie, że zgodnie z logiką leżącą u podstaw przepisów tej dyrektywy dotyczących miejsca dostawy towarów opodatkowanie będzie dokonywane w miarę możliwości w miejscu konsumpcji towarów (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2019 r., Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 61 W celu ustalenia, co należy rozumieć przez wysyłkę lub dostawę „przez dostawcę lub [na jego rachunek]” w rozumieniu art. 33 tej dyrektywy, należy przypomnieć, że uwzględnienie rzeczywistości gospodarczej i handlowej stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 2 maja 2019 r., Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 62 Z uwagi na tę rzeczywistość gospodarczą i handlową, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 102 opinii, towary są wysyłane lub transportowane na rachunek dostawcy, jeżeli to dostawca, a nie nabywca, podejmuje de facto decyzje dotyczące sposobu wysyłki lub transportu tych towarów.
- 63 W związku z tym należy uznać, że dostawa towarów wchodzi w zakres art. 33 dyrektywy 2006/112, jeżeli rola dostawcy jest dominująca w zakresie inicjatywy i organizacji istotnych etapów wysyłki lub transportu towarów.
- 64 O ile do sądu odsyłającego należy ocena, czy ma to miejsce w ramach zawisłego przed nim sporu, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności sprawy w postępowaniu głównym, o tyle Trybunał uważa za użyteczne dostarczenie mu w celu dokonania takiej oceny podanych niżej wskazówek.
- 65 Jak wynika z informacji przekazanych przez sąd odsyłający, skarżąca w postępowaniu głównym podnosi w szczególności, że nie można uznać, iż sporne towary zostały wysłane lub przetransportowane na jej rachunek, ponieważ nawet jeśli polecała ona spółkę transportową nabywcom, którzy kupowali od niej towary, to ci nabywcy upoważniali tę spółkę transportową w drodze umowy, której skarżąca nie była stroną.
- 66 Co się tyczy wartości postanowień umownych w ramach kwalifikacji transakcji podlegającej opodatkowaniu, należy przypomnieć, że w zakresie, w jakim sytuacja umowna zwykle odzwierciedla rzeczywiste zdarzenia gospodarcze i handlowe transakcji, istotne warunki umowy są czynnikiem, który należy brać pod uwagę (zob. podobnie wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 43).
- 67 Może się jednak okazać, że niekiedy określone warunki umowne nie w pełni odzwierciedlają rzeczywiste zdarzenia gospodarcze i handlowe transakcji (wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 44).

- 68 W niniejszej sprawie nie można uznać, że postanowienia umowne takie jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym odzwierciedlają rzeczywiste zdarzenia gospodarcze i handlowe rozpatrywanych transakcji, jeśli za ich pomocą nabywcy jedynie zatwierdzają wybory dokonane przez dostawcę, czego sprawdzenie należy do sądu odsyłającego w drodze analizy wszystkich okoliczności sporu w postępowaniu głównym.
- 69 W tym względzie w celu ustalenia, czy dane towary zostały wysłane lub przetransportowane na rachunek dostawcy, należy, po pierwsze, wziąć pod uwagę znaczenie, jakie ma kwestia dostarczenia tych towarów do nabywców w świetle praktyk handlowych charakteryzujących działalność wykonywaną przez danego dostawcę. W szczególności można uznać, że jeżeli działalność ta polega na odpłatnym oferowaniu towarów nabywcom mającym siedzibę lub miejsce zamieszkania w państwie członkowskim innym niż to, w którym dostawca ten ma siedzibę, i na terytorium którego nie posiada on zakładu lub składu, zorganizowanie przez tego dostawcę środków umożliwiających dokonanie dostawy danych towarów do nabywców stanowi co do zasady zasadniczą część tej działalności.
- 70 W celu dokonania oceny, czy dostawca aktywnie oferuje towary nabywcom mającym siedzibę lub miejsce zamieszkania w państwie członkowskim, sąd odsyłający będzie mógł w szczególności wziąć pod uwagę rozszerzenie adresu strony internetowej, na której oferowane są dane towary, oraz język, w którym witryna ta jest dostępna.
- 71 Po drugie, należy ocenić, komu – dostawcy czy nabywcy – mogą zostać faktycznie przypisane wybory dotyczące sposobu wysyłki lub transportu danych towarów.
- 72 W związku z tym wysyłki lub transportu odnośnych towarów na rachunek ich dostawcy nie można wywieść z samego faktu, że umowa zawarta przez nabywców w celu dostarczenia tych towarów została zawarta ze spółką, która współpracuje z tym dostawcą w zakresie działalności innej niż sprzedaż jego wyrobów.
- 73 Inaczej byłoby natomiast, gdyby na mocy tej umowy nabywcy wyrazili jedynie zgodę na wybór dokonany przez dostawcę, czy to dotyczący wyznaczenia spółki odpowiedzialnej za dostarczenie danych towarów, czy też sposobu, w jaki towary te są wysyłane lub transportowane.
- 74 Taka ocena mogłaby zostać dokonana w szczególności na podstawie takich okoliczności jak limitowany wybór spółek polecanych przez dostawcę, a nawet ograniczony do jednej spółki, w celu dostarczenia danych towarów lub fakt, że umowy dotyczące wysyłki lub transportu tych towarów mogą być zawierane bezpośrednio ze strony internetowej tego dostawcy, bez konieczności podejmowania przez nabywców samodzielnych kroków w celu nawiązania kontaktu ze spółkami odpowiedzialnymi za to dostarczenie.
- 75 Po trzecie, należy zbadać, na którym podmiocie gospodarczym spoczywa ciężar ryzyka związanego z daną wysyłką i dostawą spornych towarów.
- 76 W tym względzie skarżąca w postępowaniu głównym podnosi, że postanowienia umowne wiążące nabywcę i spółkę transportową wskazują, iż takie obciążenie spoczywa na tej ostatniej, i wywodzi z tej okoliczności, że towary rozpatrywane w postępowaniu głównym nie były wysyłane lub transportowane na jej rachunek. Tymczasem należy zauważyć, że okoliczność, iż ciężar ryzyka związanego z dostarczeniem danych towarów ponosi spółka transportowa, nie ma sama w sobie wpływu na kwestię, czy transport tych towarów odbywa się na rachunek dostawcy, czy na rachunek nabywcy.
- 77 Jednakże można by uznać, że niezależnie od postanowień umownych, w których ciężar ryzyka spoczywa na spółce odpowiedzialnej za dostarczenie tych towarów, ich wysyłka lub transport następuje na rachunek dostawcy, jeżeli faktycznie ponosi on ostatecznie koszty związane z odszkodowaniem za szkody powstałe w trakcie tej wysyłki lub transportu.

- 78 Po czwarte, należy ocenić sposoby płatności dotyczące zarówno dostawy danych towarów, jak i ich wysyłki lub transportu. Jeżeli nabywcy są wprowadzić formalnie powiązani z dostawcą i ze spółką transportową odrębnymi umowami, ale nabycie tych towarów oraz ich wysyłka lub transport stanowią przedmiot jednej transakcji finansowej, należy uznać tę okoliczność za wskazówkę co do znaczącego udziału dostawcy w dostarczaniu rzeczonych towarów.
- 79 W tym względzie, jak przyznała skarżąca w postępowaniu głównym na rozprawie przed Trybunałem, okoliczność, że nabywcy przy odbiorze danych towarów u przewoźnika uiszczają zarówno cenę tych towarów, jak i zapłatę za ich transport, stanowi powszechną praktykę.
- 80 Takie zaangażowanie dostawcy miałyby również miejsce, biorąc pod uwagę rzeczywistość gospodarczą i handlową omawianych transakcji, gdyby okazało się, że co do zasady lub z zastrzeżeniem spełnienia określonych warunków, takich jak osiągnięcie minimalnej kwoty zakupu, kwota kosztów wysyłki lub transportu ma jedynie charakter symboliczny lub że dostawca udziela zniżki w cenie towarów, co prowadzi do tego samego rezultatu.
- 81 W związku z tym, zgodnie z informacjami, jakimi dysponuje Trybunał, i z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, można byłoby uznać, że skarżąca w postępowaniu głównym odegrała dominującą rolę w zakresie inicjatywy i organizacji istotnych etapów wysyłki lub transportu towarów będących przedmiotem postępowania głównego, wobec czego należy uznać, że towary te zostały dostarczone na rachunek dostawcy w rozumieniu art. 33 dyrektywy 2006/112.
- 82 W świetle powyższych rozważań na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, iż art. 33 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy towary sprzedawane przez dostawcę mającego siedzibę w jednym państwie członkowskim nabywcom mającym siedzibę lub miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim są dostarczane do tych nabywców przez spółkę polecaną przez tego dostawcę, lecz z którą nabywcy mają swobodę zawierania umów do celów tej dostawy, towary te należy uznać za wysłane lub przetransportowane „przez dostawcę lub [na jego rachunek]”, jeżeli rola tego dostawcy jest dominująca w zakresie inicjatywy i organizacji istotnych etapów wysyłki lub transportu tych towarów, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego przy uwzględnieniu wszystkich elementów sporu w postępowaniu głównym.

W przedmiocie pytania piątego

- 83 Poprzez pytanie piąte sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy prawo Unii, a w szczególności dyrektywę 2006/112, należy interpretować w ten sposób, że transakcje, w ramach których towary sprzedawane przez dostawcę są dostarczane nabywcom przez spółkę przez niego polecaną, stanowią nadużycie prawa, mając na uwadze, że z jednej strony wspomniany dostawca i wspomniana spółka są ze sobą powiązani w tym sensie, że niezależnie od tego dostarczania owa spółka przejmuje niektóre potrzeby logistyczne tego samego dostawcy, a z drugiej strony nabywcy ci nadal mają jednak możliwość korzystania z usług innej spółki lub osobistego odbioru towarów.
- 84 W tym względzie należy przypomnieć, że walka z ewentualnymi oszustwami podatkowymi, unikaniem opodatkowania lub nadużyciami jest celem uznanym i wspieranym przez tę dyrektywę, a zasada zakazu praktyk stanowiących nadużycie, która znajduje zastosowanie w dziedzinie VAT, skutkuje tym, że zabronione są całkowicie sztuczne konstrukcje, oderwane od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, tworzone wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych (wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 85 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że stwierdzenie w dziedzinie VAT istnienia praktyki stanowiącej nadużycie wymaga spełnienia dwóch przesłanek, to znaczy, po pierwsze, że odnośne transakcje pomimo formalnego spełnienia warunków przewidzianych przez właściwe przepisy przedmiotowej dyrektywy i transponujące ją przepisy prawa krajowego skutkują uzyskaniem korzyści

podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem zamierzonym przez te przepisy, oraz po drugie, że z ogółu obiektywnych dowodów wynika, że zasadniczy cel odnośnych transakcji ogranicza się do uzyskania owej korzyści podatkowej (wyrok z dnia 10 lipca 2019 r., Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 86 Na wstępie należy zatem wyjaśnić, że ponieważ istnienie praktyki stanowiącej nadużycie zakłada formalne stosowanie przesłanek przewidzianych w odpowiednich przepisach dyrektywy 2006/112, sąd odsyłający nie może zastanawiać się nad ewentualnie nieuczciwym charakterem działań skarżącej w postępowaniu głównym, jeżeli stwierdzi, w świetle wskazówek dostarczonych w ramach odpowiedzi na pytanie czwarte, że skarżąca naruszyła art. 33 tej dyrektywy, bowiem należy uznać, iż towary będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym zostały dostarczone na rachunek dostawcy w rozumieniu tego przepisu.
- 87 Po dokonaniu tego uściślenia należy stwierdzić, że sąd ten uważa, iż skoro wobec dostawcy, którego dotyczy postępowanie główne, nie zastosowano przepisów przewidzianych w art. 33 rzeczony dyrektywy dotyczących dostaw towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rachunek, to skorzystał on z niższej stawki VAT w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę.
- 88 Co się tyczy w pierwszej kolejności kwestii, czy transakcje, w ramach których dostawca mający siedzibę w jednym państwie członkowskim odpłatnie dostarcza towary nabywcom mającym siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego, polecając im jednocześnie spółkę transportową w celu dostarczenia tych towarów, prowadzą do uzyskania korzyści podatkowej sprzecznej z celami dyrektywy 2006/112, należy zauważyć, że po pierwsze, w przypadku gdy odstępstwo przewidziane w art. 33 tej dyrektywy nie ma zastosowania do tych transakcji, są one objęte zakresem stosowania art. 32 tej dyrektywy, który stanowi, że za miejsce dostawy uznaje się miejsce, w którym znajdują się towary w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy.
- 89 Po drugie, różnice między podstawowymi stawkami VAT stosowanymi przez państwa członkowskie wynikają z braku pełnej harmonizacji dokonanej dyrektywą 2006/112, która określa jedynie minimalną stawkę. W tej sytuacji faktu skorzystania w państwie członkowskim z podstawowej stawki VAT niższej niż ta obowiązująca w innym państwie członkowskim nie można samego w sobie uznać za korzyść podatkową, której przyznanie byłoby sprzeczne z celami tej dyrektywy (wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 39, 40).
- 90 Co się tyczy w drugiej kolejności kwestii, czy zasadniczy cel transakcji ogranicza się do uzyskania tej korzyści podatkowej, należy przypomnieć, że w dziedzinie VAT Trybunał orzekł już, iż w przypadku gdy podatnik ma wybór pomiędzy dwiema czynnościami, nie jest on zobowiązany do wyboru tej, która wiąże się z zapłatą wyższej kwoty VAT, lecz przeciwnie, ma prawo wybrać strukturę swojej działalności w sposób ograniczający swoje zobowiązanie podatkowe. Podatnikom przysługuje co do zasady swoboda wyboru struktur organizacyjnych oraz sposobu dokonywania czynności, które uważają oni za najlepiej przystosowane do potrzeb swej działalności gospodarczej oraz w celu ograniczenia swoich obciążeń podatkowych (wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 42).
- 91 W związku z tym, aby stwierdzić, że okoliczności rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowią nadużycie, należy wykazać, iż rozróżnienie między dostawcą towarów objętych postępowaniem a przewoźnikiem, którego poleca, jest czysto sztuczną strukturą ukrywającą okoliczność, że te dwie spółki stanowią w rzeczywistości jeden podmiot gospodarczy.
- 92 Na potrzeby takiej oceny należy zauważyć, po pierwsze, że nie ma znaczenia, iż nabywcy towarów mają możliwość powierzenia przewozu towarów innemu przewoźnikowi niż ten polecany przez dostawcę.
- 93 Po drugie, okoliczność, że dostawca i spółka transportowa są powiązani w tym znaczeniu, że spółka ta wykonuje na rzecz tego dostawcy inne usługi logistyczne niezależnie od transportu jego towarów, nie jest sama w sobie rozstrzygająca.

- 94 Jednakże możliwe jest przyjęcie istnienia czysto sztucznej struktury, jeżeli usługi wysyłki lub transportu towarów świadczone przez polecaną przez dostawcę spółkę nie są świadczone w ramach rzeczywistej działalności gospodarczej.
- 95 Tymczasem należy stwierdzić, że żaden z dowodów przedstawionych Trybunałowi nie pozwala wykazać, iż spółka transportowa polecana przez dostawcę, którego dotyczy postępowanie główne, nie prowadziła rzeczywistej działalności gospodarczej, która nie ograniczała się do pokrycia niektórych potrzeb logistycznych tego dostawcy i do dostawy jego towarów. Wydaje się zatem, że ta spółka transportowa wykonywała działalność we własnym imieniu i na własny rachunek, na własną odpowiedzialność i na własne ryzyko (zob. podobnie wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 45).
- 96 Mając na względzie powyższe rozważania, na pytanie piąte należy odpowiedzieć, że prawo Unii, a w szczególności dyrektywę 2006/112, należy interpretować w ten sposób, że transakcje, w ramach których towary sprzedawane przez dostawcę są dostarczane nabywcom przez spółkę przez niego polecaną, nie stanowią nadużycia prawa, gdy z jednej strony wspomniany dostawca i wspomniana spółka są ze sobą powiązani w tym sensie, że niezależnie od tego dostarczania owa spółka przejmując niektóre potrzeby logistyczne tego samego dostawcy, a z drugiej strony nabywcy ci nadal mają jednak możliwość korzystania z usług innej spółki lub osobistego odbioru towarów, o ile okoliczności te nie mają wpływu na stwierdzenie, że dostawca i polecana przez niego spółka transportowa są niezależnymi spółkami prowadzącymi na własny rachunek rzeczywistą działalność gospodarczą, a zatem transakcji tych nie można zakwalifikować jako nadużycia.

W przedmiocie kosztów

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

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

- 1) Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz art. 7, 13 i 28–30 rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej i zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one temu, aby organy podatkowe jednego państwa członkowskiego mogły jednostronnie poddać transakcje traktowaniu pod względem podatkowym w zakresie podatku od wartości dodanej odmiennemu od traktowania, w ramach którego zostały one już opodatkowane w innym państwie członkowskim.
- 2) Artykuł 33 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy towary sprzedawane przez dostawcę mającego siedzibę w jednym państwie członkowskim nabywcom mającym siedzibę lub miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim są dostarczane do tych nabywców przez spółkę polecaną przez tego dostawcę, lecz z którą nabywcy mają swobodę zawierania umów do celów tej dostawy, towary te należy uznać za wysłane lub przetransportowane „przez dostawcę lub [na jego rachunek]”, jeżeli rola tego dostawcy jest dominująca w zakresie inicjatywy i organizacji istotnych etapów wysyłki lub transportu tych towarów, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego przy uwzględnieniu wszystkich elementów sporu w postępowaniu głównym.

- 3) Prawo Unii, a w szczególności dyrektywę 2006/112, należy interpretować w ten sposób, że transakcje, w ramach których towary sprzedawane przez dostawcę są dostarczane nabywcom przez spółkę przez niego polecaną, nie stanowią nadużycia prawa, gdy z jednej strony wspomniany dostawca i wspomniana spółka są ze sobą powiązani w tym sensie, że niezależnie od tego dostarczania owa spółka przejmuje niektóre potrzeby logistyczne tego samego dostawcy, a z drugiej strony nabywcy ci nadal mają jednak możliwość korzystania z usług innej spółki lub osobistego odbioru towarów, o ile okoliczności te nie mają wpływu na stwierdzenie, że dostawca i polecana przez niego spółka transportowa są niezależnymi spółkami prowadzącymi na własny rachunek rzeczywistą działalność gospodarczą, a zatem transakcji tych nie można zakwalifikować jako nadużycia.

Podpisy