

Downloaded via the EU tax law app / web

Sprawy połączone C-536/08 i C-539/08

Staatssecretaris van Financiën

przeciwko

X

i

fiscale eenheid Facet BV / Facet Trading BV

(wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Hoge Raad der Nederlanden)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 17 ust. 2 i 3 – Artykuł 28b cz. 1 A ust. 2 – Prawo do odliczenia – Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi – Miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi

(dyrektywa Rady 77/388, art. 17 ust. 2, 3, art. 28b cz. 1 A ust. 2)

Artykuły 17 ust. 2 i 3 oraz art. 28b cz. 1 A ust. 2 szóstej dyrektywy 77/388, w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, w brzmieniu wynikającym z dyrektywy 92/111, powinny być interpretowane w ten sposób, iż podatnik, którego dotyczy sytuacja przewidziana w akapicie pierwszym ostatniego z wymienionych przepisów, nie ma prawa do bezpośredniego odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z nabyciem wewnątrzwspólnotowym.

W istocie gdy towary opodatkowane z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego uznanego za dokonany w państwie członkowskim identyfikacji podatkowej na podstawie art. 28b cz. 1 A ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, nie zostały w rzeczywistości wwiezione do rzeczoności państwa członkowskiego, dane transakcje nie mogą zostać uznane za dające prawo do odliczenia w rozumieniu art. 17 szóstej dyrektywy, który uzależnia odliczenia podatku od wartości dodanej należącego z tytułu towarów i usług pochodzących z nabytych przez podatnika, w szczególności w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego, od spełnienia warunku, iż towary i usługi nabyte w ten sposób służyły wykonywaniu czynności podatnika podlegających opodatkowaniu. W związku z tym takie nabycie wewnątrzwspólnotowe nie może korzystać z ogólnego systemu odliczenia przewidzianego w ww. artykule.

W tym względzie zamierzeniem ogólnego systemu odliczenia podatku, jaki został przewidziany w art. 17 szóstej dyrektywy, nie było wstąpienie, w takiej sytuacji, w miejsce szczególnego systemu z art. 28b cz. 1 A ust. 2 akapit drugi omawianej dyrektywy, opartego na mechanizmie obniżenia podstawy opodatkowania umożliwiający skorygowanie podwójnego opodatkowania.

(por. pkt 40–43, 45; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 22 kwietnia 2010 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 17 ust. 2 i 3 – Artykuł 28b cz. 1 A ust. 2 – Prawo do odliczenia – Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi – Miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów

W sprawach połączonych C-536/08 i C-539/08

mających za przedmiot dwa wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniami z dnia 14 listopada 2008 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 4 grudnia 2008 r., w postępowaniu:

Staatssecretaris van Financiën

przeciwko

X (C-536/08),

oraz

fiscale eenheid Facet BV / Facet Trading BV (C-539/08),

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis (sprawozdawca), J. Malenovský i T. von Danwitz, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 19 listopada 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu fiscale eenheid Facet BV / Facet Trading BV przez H.W.M. van Kesterena oraz M.A.J. Raafsa, advocaten,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels, M. Noort oraz M. de Gravego, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou oraz C. ten Dam, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 17 ust. 1 i 2 oraz art. 28b cz. 2 A ust. 2 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), w brzmieniu wynikającym z dyrektywy Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. (Dz.U. L 384, s. 47) (zwanego dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wnioski te zostały złożone w ramach postępowania pomiędzy Staatssecretaris van Financien (zwanym dalej „Staatssecretaris”), a, odpowiednio, X oraz Facet BV/Facet Trading BV (zwanego dalej „Facet”), dotyczącego decyzji w sprawie korekty podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 17 ust. 1–3 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwili powstania obowiązku podatkowego].

2. O ile towary i usługi są częścią transakcji [służą wykonywaniu czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

[...]

d) podatku od wartości dodanej należnego [podlegającego zapłacie] zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a).

3. Państwa członkowskie przyznają każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu podatku od wartości dodanej, określonego w ust. 2, w stopniu, w jakim takie towary lub usługi są używane do celów:

a) transakcji związanych z działalnością gospodarczą określoną w art. 4 ust. 2 przeprowadzanych w innym kraju, które kwalifikowałyby się do odliczenia podatku, jeżeli miałyby miejsce na terytorium kraju;

b) transakcji zwolnionych od podatku zgodnie z art. 14 ust. 1 lit. i), art. 15 i 16 ust. 1 cz. 2 B, C, D i E i ust. 2 oraz art. 28c cz. 2 A i C;

c) transakcji zwolnionych od podatku zgodnie z art. 13 cz. 2 B lit. a) i d), ust. 1–5, w

przypadku gdy klient ma przedsiębiorstwo [ma siedzibę] poza Wspólnotą lub, gdy te transakcje są bezpośrednio związane z towarami przeznaczonymi do wywozu do kraju spoza Wspólnoty”.

4 Zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy:

„Przedmiotem podatku od wartości dodanej są również:

a) odpłatne wewnątrzspółnotowe nabywanie towarów na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niepodlegającą opodatkowaniu, gdy sprzedawca jest podatnikiem działającym 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 [członek B] ust. 1”.

5 Artykuł 28a ust. 3 szóstej dyrektywy stanowi:

„»Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów« oznacza nabycie uprawnień 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.

6 Artykuł 28b członek A szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Miejscem 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 od wartości dodanej, którego użył nabywca towarów, dokonując ich nabycia.

Do celów stosowania akapitu pierwszego uznaje się, że wewnątrzspółnotowe nabywanie towarów zostało opodatkowane zgodnie z ust. 1, gdy spełnione są następujące warunki:

- nabywca wykazuje, że dokonał wewnątrzspółnotowego nabycia towarów do celów późniejszej dostawy w państwie członkowskim określonym w ust. 1, w odniesieniu do której osoba odpowiedzialna za zapłatę podatku należnego zgodnie z art. 28c [członek E] ust. 3 jest jej odbiorcą
- nabywca wypełni zobowiązania dotyczące deklaracji, wymienione w art. 22 ust. 6 lit. b) akapit ostatni”.

7 Artykuł 28c członek E ust. 3 szóstej dyrektywy stanowi:

„Państwa czonkowskie podejmują szczególne środki w celu zapewnienia, aby podatek od wartości dodanej nie był pobierany od wewnątrzwspólnotowego nabywania towarów dokonywanego na ich terytorium w rozumieniu art. 28b [cz?? A] ust. 1, w przypadku gdy spełnione są następujące warunki:

- wewnątrzwspólnotowego nabywania towarów dokonuje podatnik, który nie ma miejsca zamieszkania na terytorium kraju, jednakże jest on zarejestrowany w innym państwie członkowskim do celów podatku od wartości dodanej,
- wewnątrzwspólnotowe nabywanie towarów jest dokonywane do celów ich późniejszej dostawy przez podatnika na terytorium kraju,
- towary nabyte w ten sposób przez takiego podatnika są bezpośrednio wysyłane lub transportowane z innego państwa członkowskiego niż państwo, w którym jest on zarejestrowany do celów podatku od wartości dodanej, i przeznaczone dla osoby, na rzecz której dokonuje on późniejszej dostawy,
- osoba, która otrzymuje późniejszą dostawę, jest podatnikiem bądź niepodlegającym opodatkowaniu osobą prawną, która do celów podatku od wartości dodanej jest zarejestrowana na terytorium kraju,
- osoba, która otrzymuje późniejszą dostawę, została zgodnie z art. 21 ust. 1 lit. a) akapit trzeci uznana za osobę odpowiedzialną za zapłatę podatku należnego od dostaw dokonanych przez podatnika, który nie ma miejsca zamieszkania na terytorium kraju”.

8 Artykuł 28d ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Zdarzenie podatkowe powstaje w momencie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uważa się za dokonane w momencie, w którym uznawana jest za dokonaną dostawa podobnych towarów na terytorium kraju”.

9 Artykuł 28h szóstej dyrektywy, zmieniony przez dyrektywę Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1997 r. zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzającą nowe środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej – zakres niektórych zwolnień i praktyczne uregulowania wprowadzające je w życie, stanowi:

„[...]

b) Każdy podatnik posiadający numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej przedstawia zestawienie nabywców posiadających numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej, którym dostarczy towary na warunkach przewidzianych w art. 28c [cz?? A] lit. a) i d) oraz odbiorców posiadających numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej w związku z transakcjami określonymi w akapicie piątym.

Takie zestawienie sporządza się za każdy kwartał roku kalendarzowego w ciągu okresu [w terminie] oraz zgodnie z procedurami [i na zasadach], które mają ustalić państwa członkowskie [ustalonych przez państwa członkowskie], które podejmują niezbędne środki w celu zapewnienia, aby przepisy dotyczące współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków pośrednich były przestrzegane w każdym przypadku.

[...]”.

Uregulowania krajowe

10 Artyku? 15 Wet op de omzetbelasting (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 28 czerwca 1968 r. (*Staatsblad* 1968, nr 329, zwanej dalej „ustaw? o podatku obrotowym”), przewiduje:

„Podatek, o którym mowa w art. 2, odliczany przez podmiot gospodarczy, to:

[...]

b) podatek nale?ny za okres obj?ty deklaracj? w ramach wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów w rozumieniu art. 17a ust. 1, dokonanego przez ten podmiot, o ile podmiot ten posiada faktur? wystawion? zgodnie z przepisami;

c) podatek nale?ny za okres obj?ty deklaracj?:

[...]

w ramach wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów w rozumieniu art. 17a ust. 1, dokonanego przez podmiot gospodarczy, inny ni? przewidziany w lit. b);

[...]

Je?eli mo?na wyst?pi? z wnioskiem o zwrot podatku na podstawie art. 30 ust. 1, 2 i 3, podmiot gospodarczy nie mo?e odliczy? tego podatku.

[...]”.

11 Zgodnie z art. 17a ww. ustawy:

„Wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów oznacza nabycie tych towarów w nast?pstwie ich dostawy przez podmiot gospodarczy w ramach jego dzia?alno?ci gospodarczej, wówczas gdy towary te by?y transportowane z jednego pa?stwa cz?onkowskiego do innego pa?stwa cz?onkowskiego.

[...]”.

12 Artyku? 17b rzeczonej ustawy stanowi:

„Miejscem wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów jest miejsce zako?czenia ich wysy?ki lub transportu do osoby.

Bez uszczerbku dla postanowie? ust. 1 wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów nast?puje w pa?stwie, które nada?o numer identyfikacji dla celów podatku VAT, pod którym zosta?o dokonane nabycie, o ile nabywca nie wyka?e, i? podatek zosta? pobrany na podstawie ust. 1.

[...]”.

13 Artyku? 30 ust. 1 ustawy o podatku obrotowym stanowi:

„Na wniosek podatnika przyznawane jest zwolnienie z podatku nale?nego w ramach wspólnotowego nabycia towarów w przypadkach, gdy podatek zosta? pobrany na podstawie art. 17b ust. 2 lub gdy zainteresowany wyka?e, ?e w ramach tego samego nabycia podatek zosta? pobrany w pa?stwie cz?onkowskim, w którym nast?pi?o zako?czenie wysy?ki lub transportu.

[...].

Postępowania przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

Sprawa C-536/08

14 X, spółka mająca siedzibę w Niderlandach, zajmuje się handlem komputerami i urządzeniami komputerowymi. W okresie od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 1999 r. zakupiła tego rodzaju towary od przedsiębiorstw mających siedzibę w państwach członkowskich innych niż Niderlandy i Hiszpania (zwanymi dalej „dostawcami”) i następnie odsprzedała je nabywcom mającym siedzibę w Hiszpanii.

15 Dostawcy nie naliczali podatku VAT na fakturach wystawianych na X i wykazywali na nich jej niderlandzki numer identyfikacyjny dla celów podatku VAT. Następnie X na fakturach wystawianych na nabywców wskazywała na zastosowanie art. 28c cz. 1 E ust. 3 szóstej dyrektywy.

16 W deklaracji za okres od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 30 września 1998 r. X nie wykazała kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Nie odliczyła ona również podatku VAT w związku z owym wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów. Ponadto nie zadeklarowała ona dostaw wewnątrzwspólnotowych w rozumieniu art. 37a ustawy o podatku obrotowym i art. 22 ust. 6 lit. b) akapit ostatni szóstej dyrektywy.

17 Z kolei w odniesieniu do okresu od dnia 1 października 1998 r. do dnia 30 czerwca 1999 r. X w deklaracji wykazała podatek należny z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i dokonała odliczenia tego podatku. Ponadto zadeklarowała ona dostawy wewnątrzwspólnotowe w rozumieniu przepisów wymienionych w punkcie poprzedzającym. Zgodnie z wyrokiem odsyłającym nie wykazano, iż sporne towary były w ramach transakcji, o których mowa w pkt 14 niniejszego wyroku, bezpośrednio wysyłane lub transportowane do nabywców mających siedzibę w Hiszpanii.

18 Inspekteur van de Belastingdienst (zwany dalej „inspektorem”) wydał pod adresem zainteresowanej za ww. okres decyzję w sprawie korekty podatku od wartości dodanej, ponieważ stwierdził, że X nabyła sporne towary w rozumieniu art. 17a ustawy o podatku obrotowym. Inspektor uznał, że nabyła ona towary w Niderlandach zgodnie z art. 17b tej ustawy oraz zgodnie z art. 28b cz. 1 A ust. 2 szóstej dyrektywy. W wyniku zażalenia wniesionego przez X na tę decyzję inspektor utrzymał opodatkowanie, twierdząc ponadto, iż rzeczony wewnątrzwspólnotowy nabycia towarów nie daje X żadnego prawa do odliczenia.

19 X wniosła skargę od tej decyzji do Gerechtshof te's-Gravenhage. W wyroku z dnia 22 kwietnia 2005 r. sąd ten uznał skargę za uzasadnioną, uchylił zaskarżoną decyzję i obniżył kwotę decyzji w sprawie korekty podatku. Staatssecretaris wniósł kasację do Hoge Raad der Nederlanden.

20 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 17 ust. 2 i 3 oraz art. 28b cz. 1 A ust. 2 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w ten sposób, że w przypadku gdy zgodnie z akapitem pierwszym ostatniego z wymienionych artykułów za miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów uznaje się miejsce na terytorium państwa członkowskiego, które nadało nabywcy numer identyfikacyjny [VAT], pod którym dokonał on takiego nabycia, nabywca ten jest uprawniony do bezpośredniego odliczenia podatku

VAT należnego w związku z tym w rzeczonym państwie członkowskim?”.

Sprawa C-539/08

21 Facet, podmiot podatkowy mający siedzibę w Niderlandach zajmuje się handlem rzeczami komputerowymi. W okresie od dnia 1 grudnia 2000 r. do dnia 30 września 2001 r. Facet nabywał tego rodzaju towary od spółek mających siedzibę w Niemczech i we Włoszech (zwanymi dalej „dostawcami”) i następnie sprzedawał je nabywcom mającym siedzibę na Cyprze (zwanymi dalej „nabywcami”), którzy mają przedstawiciela podatkowego z siedzibę w Grecji. Towary były bezpośrednio transportowane z Niemiec i Włoch do Hiszpanii.

22 Dostawcy nie naliczali podatku VAT na fakturach. Z kolei wykazywali oni na tych fakturach niderlandzki numer identyfikacyjny Facet do celów podatku VAT. Facet również nie naliczał podatku VAT na fakturach wystawianych cypryjskim nabywcom. Niemniej jednak na fakturach tych wykazywał ona grecki numer identyfikacyjny dla celów podatku VAT, podany jej przez nabywców.

23 W niderlandzkiej deklaracji Facet wykazał podatek VAT należny z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i odliczył go. Potraktował ona również dostawy na rzecz nabywców jako dostawy wewnątrzwspólnotowe w rozumieniu art. 37a ustawy o podatku obrotowym i art. 22 ust. 6 lit. b) akapit ostatni szóstej dyrektywy, wykazując grecki numer identyfikacyjny dla celów podatku VAT nabywców lub ich przedstawicieli podatkowych. Niemniej jednak ani przedstawiciele podatkowi, ani sami nabywcy nie wypełnili w ramach spornych dostaw deklaracji dotyczącej wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Nie zadeklarowali oni również wewnątrzwspólnotowych dostaw ani też nie złożyli „zestawienia” w rozumieniu art. 22 ust. 6 lit. b) akapit ostatni szóstej dyrektywy. Ponadto nabywcy nie byli zarejestrowani dla celów podatku VAT w Hiszpanii ani też nie wypełnili deklaracji dotyczącej wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w tym kraju.

24 Inspektor stwierdził, że Facet nie dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz że nie miała ona prawa do odliczenia podatku VAT. W tych okolicznościach inspektor wydał decyzję w sprawie korekty podatku.

25 Facet wniosł skargę od decyzji inspektora do Gerechtshof te Amsterdam. Wyrokiem z dnia 27 lutego 2006 r. sąd ten uznał skargę za uzasadnioną, uchylił zaskarżoną decyzję i obniżył kwotę decyzji w sprawie korekty podatku. Staatssecretaris wniósł kasację od tego wyroku do sądu odsyłającego.

26 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym identycznym jak w sprawie C-536/08.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

27 Przez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy nabywca korzysta na podstawie art. 17 ust. 2 i 3 szóstej dyrektywy z prawa do bezpośredniego odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z nabyciem wewnątrzwspólnotowym w przypadku, o którym mowa w art. 28b cz. 1 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy.

28 Celem udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy na wstępie przypomnieć, że prawo do odliczenia podatku VAT będzie integralną częścią mechanizmu podatku VAT stanowi podstawową zasadę, na której opiera się wspólny system podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane (zob. wyroki: z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-25/07 Sosnowska, Zb.Orz. s. I-5129, pkt 15; z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-74/08 PARAT Automotive Cabrio, Zb.Orz.

s. I?3459, pkt 15).

29 Prawo do odliczenia jest wykonywane bezpo?rednio w odniesieniu do ca?ego podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu. Wynika z tego, ?e wszelkie ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT ma wp?yw na wysoko?? obci??enia podatkowego i powinno by? stosowane w podobny sposób we wszystkich pa?stwach cz?onkowskich (zob. ww. wyrok w sprawie PARAT Automotive Cabrio, pkt 16).

30 Artyku? 28b cz??? A szóstej dyrektywy, który wpisuje si? w system przej?ciowy opodatkowania wymiany pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi przewidziany w tytule XVIa tej dyrektywy, reguluje umiejscowienie nabycia wewn?trzwspólnotowego, takiego jak sporne nabycia w sprawach przed s?dem krajowym. Celem, do którego d??y ów system przej?ciowy, jest przeniesienie wp?ywów podatkowych do pa?stwa cz?onkowskiego, w którym nast?puje ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów (zob. wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C?245/04 EMAG Handel Eder, Zb.Orz. s. I?3227, pkt 40).

31 Ust?p 1 tego artyku?u ustanawia zasad? ogóln?, zgodnie z któr? miejscem wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów jest miejsce, w którym towary te znajduj? si? w momencie zako?czenia ich wysy?ki lub transportu do osoby, która je nabywa.

32 W tym zakresie nale?y przypomnie?, i? dyrektywa 92/111 wprowadzi?a do art. 28b cz??? A ust. 2 szóstej dyrektywy ostatni akapit, który przewiduje, i? je?eli nabywca wyka?e, ?e dokona? wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów do celów pó?niejszej dostawy w pa?stwie cz?onkowskim okre?lonym w ust. 1, w odniesieniu do której osob? odpowiedzialn? za zap?at? podatku nale?nego zgodnie z art. 28c cz??? E ust. 3 jest jej odbiorca, oraz ?e nabywca wype?ni? zobowi?zania dotycz?ce deklaracji, wymienione w art. 22 ust. 6 lit. b) akapit ostatni wspomnianej dyrektywy, to w tych okoliczno?ciach uznaje si?, ?e wewn?trzwspólnotowe nabywanie towarów zosta?o opodatkowane zgodnie z ww. art. 28b cz??? A ust. 1.

33 W celu zagwarantowania opodatkowania danego nabycia podatkiem VAT art. 28b cz??? A ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi, i? o ile nabywca towarów nie udowodni, ?e nabycie to zosta?o opodatkowane zgodnie z przepisami ust. 1, za miejsce wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów uwa?a si? miejsce na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, które nada?o numer identyfikacji do celów VAT u?ytego przez nabywc? przy nabywaniu towarów (zwanego dalej „pa?stwem cz?onkowskim identyfikacji podatkowej”).

34 W sytuacji, w której nabycie towarów jest przedmiotem opodatkowania zgodnie z art. 28b cz??? A ust. 1 szóstej dyrektywy w pa?stwie cz?onkowskim zako?czenia wysy?ki lub transportu towarów po tym, jak by?o przedmiotem opodatkowania zgodnie z art. 28b cz??? A ust. 2 akapit pierwszy, to artyku? ten przewiduje w ust. 2 akapit drugi mechanizm korekcyjny polegaj?cy na odpowiednim obni?eniu podstawy opodatkowania w pa?stwie cz?onkowskim identyfikacji podatkowej.

35 Z powy?szego wynika, ?e art. 28b cz??? A ust. 2 szóstej dyrektywy zmierza, po pierwsze, do zagwarantowania opodatkowania danego nabycia wewn?trzwspólnotowego, oraz, po drugie, do unikni?cia podwójnego opodatkowania tego samego nabycia.

36 Niemniej jednak zastosowanie mechanizmu korekcyjnego przewidzianego w art. 28b cz??? A ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy zale?y od spe?nienia przes?anek kumulatywnych ustanowionych w ostatnim akapicie tego artyku?u, co zosta?o przypomniane w pkt 32 niniejszego wyroku.

37 W tym zakresie nale?y podkre?li? w pierwszej kolejno?ci, ?e rozporz?dzenie Rady (WE) nr

1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. L 264, s. 1) nie zostało przyjęte w celu wdrożenia systemu wymiany informacji pomiędzy organami podatkowymi państw członkowskich pozwalającego im na ustalenie, czy wewnątrzwspólnotowe nabycie rzeczywiście zostało opodatkowane podatkiem VAT w państwie członkowskim zakochczenia wysyłki lub transportu, w przypadku gdy podatnik nie jest w stanie sam przedstawić dowodów niezbędných w tym zakresie (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 Twoh International, Zb.Orz. s. I-7897, pkt 34).

38 Po drugie, należy podnieść, że w przypadku spełnienia przesłanek z art. 28c cz. III E ust. 3 szóstej dyrektywy, każde państwo członkowskie ma obowiązek podjęcia szczególných środków w celu zapewnienia, aby podatek od wartości dodanej nie był pobierany od „wewnątrzwspólnotowego nabywania towarów” dokonywanego na ich terytorium w rozumieniu art. 28b cz. III A ust. 1 tej dyrektywy.

39 W związku z tym pojawia się pytanie, czy prawo do bezpośredniego odliczenia powinno zostać przyznane podatnikowi w przypadku przewidzianym w art. 28b cz. III A ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, kiedy to w braku wykazania opodatkowania podatkiem VAT spornego nabycia wewnątrzwspólnotowego w państwie członkowskim zakochczenia wysyłki lub transportu rzeczony podatnik zostaje opodatkowany tym podatkiem w państwie członkowskim identyfikacji podatkowej.

40 W tym zakresie należy przypomnieć po pierwsze, że zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. d) szóstej dyrektywy prawo do odliczenia podatku VAT należy z tytułu towarów i usług pośrednich nabytych przez podatnika, w szczególności w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego, jest uzależnione od warunku, iż towary i usługi nabyte w ten sposób są wykonywaniu czynności podatnika podlegających opodatkowaniu.

41 W okolicznościach takich jak przed sądem krajowym zostało ustalone, że towary opodatkowane z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego uznanego za dokonany w państwie członkowskim identyfikacji podatkowej na podstawie art. 28b cz. III A ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, nie zostały w rzeczywistości wwiezione do rzeczony państwa członkowskiego.

42 W tych okolicznościach rzeczony transakcje nie mogły zostać uznane za dające prawo do odliczenia w rozumieniu art. 17 szóstej dyrektywy. W związku z tym takie nabycie wewnątrzwspólnotowe nie może korzystać z ogólnego systemu odliczenia przewidzianego w ww. artykule.

43 Należy podkreślić, że zamierzeniem ogólnego systemu odliczenia podatku, jaki został przewidziany w art. 17 szóstej dyrektywy, nie było wstąpienie, w sytuacji takiej jak sporna w postępowaniu przed sądem krajowym, w miejsce szczególnego systemu z art. 28b cz. III A ust. 2 akapit drugi, opartego na mechanizmie obniżenia podstawy opodatkowania umożliwiający skorygowanie podwójnego opodatkowania.

44 Ponadto okoliczności przyznania prawa do odliczenia w takim przypadku mogłyby stanowić zagrożenie dla skuteczności art. 28b cz. III A ust. 2 akapity drugi i trzeci szóstej dyrektywy, ponieważ podatnik po skorzystaniu z prawa do odliczenia w państwie członkowskim identyfikacji podatkowej nie byłby do wykazywania opodatkowania spornego nabycia wewnątrzwspólnotowego w państwie członkowskim zakochczenia wysyłki lub transportu. Takie rozwiązanie mogłoby w rezultacie zagrażać stosowaniu podstawowej zasady, zgodnie z którą w odniesieniu do nabycia wewnątrzwspólnotowego uważa się, że miejsce opodatkowania znajduje się w państwie członkowskim zakochczenia wysyłki lub transportu, to znaczy w państwie

członkowskim ostatecznej konsumpcji, która jest przedmiotem systemu przejściowego.

45 Z uwagi na powyższe rozważania na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, że art. 17 ust. 2 i 3 oraz art. 28b czł. 1 A ust. 2 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w ten sposób, iż podatnik, którego dotyczy sytuacja przewidziana w akapicie pierwszym ostatniego z wymienionych przepisów, nie ma prawa do bezpośredniego odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z nabyciem wewnątrzwspólnotowym.

W przedmiocie kosztów

46 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 (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 17 ust. 2 i 3 oraz art. 28b czł. 1 A ust. 2 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku, w brzmieniu wynikającym z dyrektywy Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r., powinny być interpretowane w ten sposób, iż podatnik, którego dotyczy sytuacja przewidziana w akapicie pierwszym ostatniego z wymienionych przepisów, nie ma prawa do bezpośredniego odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z nabyciem wewnątrzwspólnotowym.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.