

WYROK TRYBUNAŹU (szósta izba)

z dnia 7 lipca 2022 r. (\*)

Odeszanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartoŹci dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 41 – WewnŹtrzwspólnotowe nabycie towarów – Miejsce – aŹcych kolejnych transakcji – BŹdna kwalifikacja czŹci transakcji – Zasady proporcjonalnoŹci i neutralnoŹci podatkowej

W sprawie C-696/20

majŹcej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zŹony przez Naczelnego SŹd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 30 czerwca 2020 r., które wpŹynŹo do TrybunaŹu w dniu 21 grudnia 2020 r., w postŹpowaniu:

**B.**

przeciwko

**Dyrektorowi Izby Skarbowej w W.,**

TRYBUNAŹ (szósta izba),

w skŹadzie: I. Ziemele, prezes izby, P.G. Xuereb i A. Kumin (sprawozdawca), sŹdziowie,

rzecznik generalny: N. Emiliou,

sekretarz: M. Ferreira, gŹówna administratorka,

uwzglŹdniajŹc pisemny etap postŹpowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 27 stycznia 2022 r.,

rozwaŹywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu B. – M. Boender, G. Bulk, M. Goj, D. Kroesen i D. Pokrop, doradcy podatkowi, M. Kaleta, radca prawny, R. van den Andel oraz F. Vervaeet,
- w imieniu Dyrektora Izby Skarbowej w W. – A. CichoŹ, radca prawny, B. KoŹodziej, D. Pach oraz T. Wojciechowski,
- w imieniu rŹdu polskiego – B. Majczyna oraz A. Kramarczyk-SzaŹdziŹska, w charakterze peŹnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – M. Brauhoff, M. SiekierzyŹska oraz V. Uher, w charakterze peŹnomocników,

po zapoznaniu siŹ z opiniŹ rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 kwietnia 2022 r.,

wydaje nastŹpujŹcy

**Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 41 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, zwanej dalej „dyrektywą VAT”) oraz zasad proporcjonalności i neutralności podatkowej.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką B. a Dyrektorem Izby Skarbowej w W. (Polska) w przedmiocie określenia kwoty zwrotu różnicy podatku od wartości dodanej (VAT) za kwiecień 2012 r.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

3 Artykuł 2 dyrektywy VAT stanowi:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

b) odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane:

i) przez podatnika działającego w takim charakterze [...];

[...]

[...]”.

4 Artykuł 20 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi:

„»Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów« oznacza nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel rzeczowym majątkiem ruchomym wysywanym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

5 Artykuł 40 rzeczonyj dyrektywy stanowi:

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

6 Artykuł 41 dyrektywy VAT stanowi:

„Bez uszczerbku dla przepisu art. 40 za miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 2 ust. 1 lit. b) [p]pkt (i) uznaje się miejsce na terytorium państwa członkowskiego, które nadało numer identyfikacyjny VAT, pod którym nabywca dokonał takiego nabycia, chyba że nabywca wykazuje, że nabycie to zostało opodatkowane VAT zgodnie z art. 40.

Jeżeli zgodnie z art. 40 nabycie towarów jest opodatkowane VAT w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towarów, po tym jak zostało opodatkowane zgodnie z akapitem pierwszym, podstawa opodatkowania zostaje odpowiednio obniżona w państwie członkowskim, które nadało numer identyfikacyjny VAT, pod którym nabywca towarów dokonał tego nabycia”.

## **Prawo polskie**

7 Zgodnie z art. 25 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. nr 54, poz. 535, zwanej dalej „ustawą o VAT”):

„1. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu.

2. Nie wyłącza zastosowania ust. 1 w przypadku gdy nabywca, o którym mowa w art. 9 ust. 2, przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów poda numer przyznany mu przez dane państwo członkowskie dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych inne niż państwo członkowskie, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane również na terytorium tego państwa członkowskiego, chyba że nabywca udowodni, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów:

1) zostało opodatkowane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, lub

2) zostało uznane za opodatkowane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, ze względu na zastosowanie procedury uproszczonej w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej, o której mowa w dziale XII”.

## **Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne**

8 B. jest spółką z siedzibą w Niderlandach, której działalność podlega opodatkowaniu VAT w tym państwie członkowskim. W kwietniu 2012 r., czyli w okresie rozpatrywanym w postępowaniu głównym, spółka ta była również zarejestrowana dla celów VAT w Polsce.

9 W tym okresie spółka B. uczestniczyła w transakcjach handlowych dotyczących tych samych towarów, zawartych przez co najmniej trzy podmioty gospodarcze. Towary zostały przetransportowane bezpośrednio od pierwszego podmiotu w handlu dostaw, mającego siedzibę w jednym państwie członkowskim, do ostatniego podmiotu w tym handlu, mającego siedzibę w innym państwie członkowskim. Spółka B. pełniła rolę pośrednika pomiędzy dostawcą a odbiorcą.

10 Jeżeli rzecz ujmując, spółka B. nabyła towary od spółki BOP z siedzibą w Polsce, podaj swój polski numer identyfikacyjny VAT. Dostawy spółki BOP na rzecz spółki B. zostały uznane za dostawy krajowe i zastosowano wobec nich stawki VAT wynoszące 23% w odniesieniu do tego rodzaju dostawy. Z kolei spółka B. uznaje swoje własne dostawy na rzecz swoich klientów w innych państwach członkowskich za wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów, podlegające w Polsce stawce 0% VAT, co skutkowało zwrotami podatku na jej rzecz.

11 Decyzją z dnia 11 czerwca 2015 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (Polska, zwany dalej „organem podatkowym”) uznał, że spółka B. pełniła rolę pośrednika w kwalifikacji dostaw stanowiących część handlu transakcji, co doprowadziło do obniżenia należnego VAT. Zdaniem organu podatkowego transport spornych towarów powinien bowiem być powiązany z dostawą pomiędzy spółkami BOP a B., która miała zatem charakter wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów po stronie spółki BOP i wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów po stronie spółki B.

12 W konsekwencji organ podatkowy uznał, że dostawy spornych towarów dokonane przez

spółka B. na rzecz kontrahentów mających siedzibę w innych państwach członkowskich nie były objęte systemem wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów i te dostawy te powinny być zostają opodatkowane jako dostawy dokonane na terytorium państw członkowskich zaliczenia wysyłki towarów.

13 Co się tyczy dostaw dokonanych przez spółkę BOP na rzecz spółki B. organ podatkowy uzna, że spółka B. powinna być zarejestrować się do celów VAT na terytorium państw członkowskich zaliczenia wysyłki spornych towarów i zafakturować te dostawy jako wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów. Ponadto organ ten uzna, że skoro spółka B. wskazała swój polski numer identyfikacyjny VAT w ramach tych dostaw, który był numerem nadanym przez państwo członkowskie inne niż państwo członkowskie zaliczenia transportu towarów, była ona zobowiązana, zgodnie z art. 25 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, do zafakturowania VAT również w Polsce. Ponadto spółka BOP, wystawiając faktury wskazujące brzo kwoty VAT, była zobowiązana do zafakturowania VAT według stawki 23%, podczas gdy spółce B. odmówiono prawa do odliczenia VAT należnego na podstawie tych faktur. W konsekwencji spółka B. została poddana rzeczywistemu obciążeniu VAT w wysokości 46%.

14 Decyzją z dnia 11 września 2015 r. Dyrektor Izby Skarbowej uchylał decyzję organu podatkowego z dnia 11 czerwca 2015 r. i podwyższył kwotę zwrotu różnicy podatku na rzecz spółki B. za kwiecień 2012 r., zgadzając się ze wszystkimi istotnymi ustaleniami faktycznymi i prawnymi dokonanyymi przez ten organ.

15 Spółka B. wniosła skargę na tę decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Polska), który oddalił ją jako bezzasadny wyrokiem z dnia 16 maja 2017 r.

16 Sąd ten potwierdził zastosowanie wobec spółki B. art. 25 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, ponieważ spółka ta, jako podatnik dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i podający numer identyfikacyjny VAT inny niż nadany przez państwo członkowskie, na którego terytorium została zaliczony transport towarów, spowodowała powstanie dwóch miejsc nabycia towarów: jednego w państwie członkowskim zaliczenia transportu towarów, a drugiego w państwie członkowskim, które nadało numer identyfikacyjny VAT, pod którym nabywca dokonał tego nabycia (zwanym dalej „państwem członkowskim identyfikacji”). Ponieważ spółka B. nie wykazała, że sama objęła opodatkowaniem nabycie omawianych towarów w państwie członkowskim zaliczenia transportu, uznano, że wewnątrzwspólnotowe nabycie tych towarów zostało dokonane w Polsce, i to pomimo stwierdzenia, że nabywcy rzeczonych towarów od B. wykazali, że towary te zostały nabyte w państwie członkowskim zaliczenia transportu i że nie doszło do uszczuplenia VAT.

17 Spółka B. wniosła skargę kasacyjną na wyrok z dnia 16 maja 2017 r. do Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska), brzo czego sędzią odsyłającym.

18 Sąd ten wyjął, że w niniejszej sprawie dostawy dokonane w ramach związku następujących po sobie transakcji podlegają opodatkowaniu VAT i że podatek ten został zapłacony na każdym etapie związku. Uważa on, iż polskie organy podatkowe słusznie uznały, że spółka B. popełniła bzdędy w kwalifikacji różnych spornych dostaw i że bzdędy te doprowadziły do zastosowania art. 25 ust. 2 ustawy o VAT, przepisu transponującego do prawa krajowego art. 41 dyrektywy VAT.

19 Sąd odsyłający zastanawia się jednak nad stosowaniem tego art. 25 ust. 2 przez organ podatkowy. Zgodnie z wykładnią tego przepisu przez ten organ nie stosuje się żadnego mechanizmu korygującego w celu uwzględnienia faktu, że dostarczone towary zostały opodatkowane w państwie członkowskim identyfikacji, a także w państwie członkowskim zaliczenia transportu towarów, jeżeli to nie sama spółka B. opodatkowała nabycie towarów w

tym ostatnim państwie czonkowskim, lecz jej klienci. Sąd ów przypomina w tym względzie, że art. 41 akapit drugi dyrektywy VAT przewiduje mechanizm korygujący celem zapobieżenia sytuacjom podwójnego opodatkowania oraz że celem tego art. 41 jest zwalczanie unikania opodatkowania. Tymczasem działalność spółki B. i jej kontrahentów nie stanowi ani oszustwa, ani nadużycia. Brak kompetencji organów prowadzących postępowanie do zweryfikowania całego łańcucha dostaw przynosi efekt, który narusza zasadę neutralności VAT oraz zasadę proporcjonalności.

20 W związku z tym, mając wątpliwości co do wykładni art. 41 dyrektywy VAT w świetle tych zasad, Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 41 [dyrektywy VAT] oraz zasada proporcjonalności i neutralności stoją na przeszkodzie zastosowaniu, w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, przepisu krajowego w postaci art. 25 ust. 2 [ustawy o VAT] do transakcji wewnątrzspółnotowego nabycia przez podatnika

– jeżeli nabycie to zostało już opodatkowane na terytorium państwa członkowskiego zakochczenia wysyłki przez nabywców towarów tego podatnika,

– przy ustaleniu, że działanie podatnika nie wiązało się z żadnym oszustwem podatkowym, lecz było wynikiem błędnego rozpoznania dostaw w transakcjach łańcuchowych, a podanie przez niego polskiego numeru identyfikacyjnego VAT dokonane zostało na potrzeby dostawy krajowej, a nie wewnątrzspółnotowej?”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

21 Na wstępie należy przypomnieć, że w odniesieniu do okoliczności takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, w których transakcje tworzące łańcuch dwóch następujących po sobie dostaw doprowadziły do powstania tylko jednego transportu wewnątrzspółnotowego, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem transport ten może zostać przypisany tylko do jednej z tych dwóch dostaw, a dostawa ta jest jedyną zwolnioną z podatku w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu towarów jako dostawa wewnątrzspółnotowa. W celu ustalenia tej z dwóch dostaw, do której należy przypisać rzeczony transport, należy dokonać całościowej oceny wszystkich szczególnych okoliczności sprawy (zob. w szczególności wyrok z dnia 26 lipca 2017 r., Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, pkt 34, 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 W niniejszej sprawie spółka B. podniosła, że pierwsza i druga dostawa rozpatrywanego w postępowaniu głównym łańcucha została usznie zakwalifikowane, odpowiednio, jako dostawa krajowa i dostawa wewnątrzspółnotowa, ponieważ transport należy przypisać do drugiej dostawy tego łańcucha.

23 W tym względzie należy wskazać, że w ramach procedury przewidzianej w art. 267 TFUE, opartej na wyraźnym podziale funkcji między sądami krajowymi a Trybunałem, wyjątkowo do sądu krajowego należy ustalenie i ocena okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym oraz ustalenie dokądnego zakresu stosowania krajowych przepisów ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych. Trybunał jest uprawniony jedynie do orzekania w przedmiocie wykładni lub ważności prawa Unii w odniesieniu do sytuacji faktycznej i prawnej tak jak została ona opisana przez sądy odsyłający, bez możliwości podważenia ani weryfikacji jej prawdziwości (wyrok z dnia 9 września 2021 r., Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, pkt 13 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 W niniejszej sprawie organ podatkowy stwierdził na podstawie dokonanych przez siebie ustaleń faktycznych, że transport należy przypisać do pierwszej dostawy rozpatrywanego w

postępowaniu gównym a?cucha i ?e w zwi?zku z tym to w?a?nie t? dostaw? nale?y uzna? za dostaw? wewn?trzwspólnotow?, podczas gdy drug? dostaw? ?a?cucha nale?y uzna? za dostaw? krajow?, dokonane? w pa?stwie cz?onkowskim zako?czenia transportu.

25 Poniewa? s?d odsy?aj?cy nie podwa?a tych ustale? faktycznych, a tak?e kwalifikacji prawnej pierwszej i drugiej dostawy rozpatrywanego w postępowaniu gównym ?a?cucha, która jest ich konsekwencj?, na zadane pytanie nale?y odpowiedzie? w ?wietle elementów wynikaj?cych z postanowienia odsy?aj?cego, zgodnie z którymi pierwsza dostawa tego ?a?cucha mia?a, odpowiednio, charakter dostawy wewn?trzwspólnotowej po stronie spółki BOP, i nabycia wewn?trzwspólnotowego po stronie spółki B.

26 Z tego wynika, ?e poprzez swoje pytanie s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 41 dyrektywy VAT w ?wietle zasad proporcjonalno?ci i neutralno?ci podatkowej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie przepisom pa?stwa cz?onkowskiego, na mocy których wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów jest uznane za dokonane na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego, gdy nabycie to, stanowi?ce pierwsz? transakcj? w ?a?cuchu kolejnych transakcji, zosta?o b??dnie zakwalifikowane jako transakcja krajowa przez uczestnicz?cych podatników, którzy podali w tym celu swój numer identyfikacyjny VAT nadany przez to pa?stwo cz?onkowskie, a pó?niejsza transakcja, która zosta?a b??dnie zakwalifikowana jako transakcja wewn?trzwspólnotowa, zosta?a obj?ta VAT jako wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów przez nabywców w pa?stwie cz?onkowskim zako?czenia transportu towarów.

27 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie nale?y rozpatrzy? kolejno trzy nast?puj?ce elementy dotycz?ce okoliczno?ci, ?e w niniejszym przypadku organ podatkowy powo?uje si? na zasad? ustanowion? w art. 41 dyrektywy VAT i wdro?on? do prawa krajowego na mocy art. 25 ust. 2 ustawy o VAT, po zmianie przez ów organ kwalifikacji na dostaw? wewn?trzwspólnotow? dostawy zakwalifikowanej pocz?tkowo jako dostawa krajowa i stanowi?cej pierwszy etap ?a?cucha kolejnych transakcji.

28 Przede wszystkim nale?y ustali?, czy art. 41 dyrektywy VAT ma zastosowanie, gdy pa?stwo cz?onkowskie, które opiera si? na tym przepisie w celu obj?cia opodatkowaniem VAT wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów jako pa?stwo cz?onkowskie identyfikacji, jest pa?stwem cz?onkowskim rozpocz?cia transportu towarów.

29 Nast?pnie dla celów wyk?adni tego przepisu nale?y zbada? konsekwencje, jakie dla spornego opodatkowania ma obj?cie opodatkowaniem VAT towarów w pa?stwie cz?onkowskim zako?czenia transportu przez odpowiednich nabywców tych towarów podczas drugiej dostawy dokonanej w ramach ?a?cucha kolejnych, rozpatrywanych transakcji.

30 Wreszcie nale?y rozwa?y? okoliczno??, ?e zgodnie z postanowieniem odsy?aj?cym pomimo zmiany kwalifikacji dokonanej przez organ podatkowy podatnik b?d?cy sprzedawc? w pierwszej dostawie w ?a?cuchu kolejnych rozpatrywanych transakcji, a mianowicie spółka BOP, jest nadal zobowi?zany do zafakturowania VAT wed?ug stawki podstawowej, podczas gdy nabywca, czyli spółka B., nie mo?e odliczy? naliczonego VAT.

31 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z art. 40 dyrektywy VAT za miejsce wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów uznaje si? miejsce zako?czenia wysy?ki lub transportu tych towarów do nabywcy.

32 Je?eli jednak nabywca nie wyka?e, ?e nabycie to zosta?o opodatkowane VAT zgodnie z owym art. 40, za miejsce wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów uznaje si?, zgodnie z art. 41 akapit pierwszy dyrektywy VAT, terytorium pa?stwa cz?onkowskiego identyfikacji.

33 Ponadto, na podstawie z art. 41 akapit drugi dyrektywy VAT, jeżeli zgodnie z art. 40 tej dyrektywy nabycie towarów jest opodatkowane VAT w państwie członkowskim zakwalifikowania wysyłki lub transportu towarów, po tym jak zostało opodatkowane zgodnie z akapitem pierwszym, podstawa opodatkowania zostaje odpowiednio obniżona w państwie członkowskim identyfikacji.

34 Należy również przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w celu dokonania wykładni przepisu prawa Unii należy brać pod uwagę nie tylko jego brzmienie, lecz także kontekst, w jakim zostało ono umieszczone, oraz cele regulacji, której dotyczy przepis ten stanowi (wyrok z dnia 21 marca 2019 r., Tecnoservice Int., C-245/18, EU:C:2019:242, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Co się tyczy kwestii, czy art. 41 dyrektywy VAT ma zastosowanie w sytuacji, gdy państwo członkowskie, które opiera się na tym przepisie, będzie państwem członkowskim identyfikacji, jest państwem członkowskim rozpoczęcia transportu towarów, należy wskazać w pierwszej kolejności, że taka sytuacja jest objęta brzmieniem owego art. 41.

36 W drugiej kolejności, co się tyczy kontekstu, w jaki wpisuje się art. 41 dyrektywy VAT, spółka B. podnosi, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w rozumieniu art. 20 tej dyrektywy zakłada, że podatnik powinien działać z numerem identyfikacyjnym VAT nadanym przez państwo członkowskie inne niż państwo członkowskie rozpoczęcia transportu towarów.

37 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 20 dyrektywy VAT „wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów” oznacza nabycie prawa do rozporządzenia jak właściciel majątkiem ruchomym wysyłanym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

38 Jak wskazał w istocie rzecznik generalny w pkt 54 opinii, z art. 20 dyrektywy VAT nie można wywieść, że ustalenie wewnątrzwspólnotowego charakteru danej transakcji zależy od użycia konkretnego numeru identyfikacyjnego VAT. W związku z tym okoliczności, że spółka B. posługuje się numerem identyfikacyjnym VAT państwa członkowskiego rozpoczęcia transportu towarów, sama w sobie nie wyklucza wewnątrzwspólnotowego charakteru transakcji i możliwości zastosowania art. 41 dyrektywy VAT.

39 W tym kontekście bez znaczenia jest argumentacja spółki B. odnosząca się do art. 138 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r. (Dz.U. 2018, L 311, s. 3), który przewiduje, że państwa członkowskie zwalniają dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Unii, jeżeli podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, na rzecz których dokonywana jest dostawa, są zidentyfikowani do celów VAT w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów oraz podali dostawcy ten numer identyfikacyjny VAT.

40 Nawet bowiem przy założeniu, że na podstawie art. 138 ust. 1 lit. b) okoliczności wykorzystania przez nabywcę numeru identyfikacyjnego VAT nadanego przez państwo członkowskie inne niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów należy uznać za dodatkowy przesłankę materialną, od której uzależnione jest zwolnienie w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, przepis ten, wprowadzony dyrektywą 2018/1910, nie ma zastosowania *ratione temporis* do okoliczności faktycznych postępowania górnego.

41 W trzeciej kolejności, co się tyczy celów realizowanych przez art. 41 dyrektywy VAT, Trybunał orzekł, że przepis ten ma na celu, po pierwsze, zagwarantowanie opodatkowania

danego nabycia wewn?trzewspólnotowego, oraz po drugie, unikni?cie podwójnego opodatkowania tego samego nabycia (wyrok z dnia 22 kwietnia 2010 r., X i fiscale eenheid Facet?Facet Trading, C?536/08 i C?539/08, EU:C:2010:217, pkt 35).

42 Tymczasem te dwa cele mog? by? skutecznie realizowane przez pa?stwo cz?onkowskie identyfikacji, równie? gdy pa?stwo to jest pa?stwem cz?onkowskim rozpocz?cia transportu towarów.

43 W zwi?zku z tym art. 41 dyrektywy VAT ma zastosowanie w sytuacji, gdy pa?stwo cz?onkowskie, które opiera si? na tym przepisie, aby obj?? opodatkowaniem VAT wewn?trzewspólnotowe nabycie towarów, b?d?ce pa?stwem cz?onkowskim identyfikacji, jest pa?stwem cz?onkowskim rozpocz?cia transportu towarów.

44 Co si? tyczy drugiego elementu, wskazanego w pkt 29 niniejszego wyroku, a mianowicie opodatkowania VAT nabycia poczt?kowo uznanego za wewn?trzewspólnotowe w pa?stwie cz?onkowskim zakoczzenia transportu towarów, nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z art. 41 akapit pierwszy dyrektywy VAT zasada dotycz?ca miejsca wewn?trzewspólnotowego nabycia towarów przewidziana w tym przepisie ma znaczenie tylko w zakresie, w jakim nabywca nie wykaza?, ?e nabycie to zosta?o opodatkowane VAT zgodnie z art. 40 tej dyrektywy.

45 S?d odsy?aj?cy zastanawia si? w tym kontek?cie nad wp?ywem obj?cia opodatkowaniem VAT przez odpowiednich nabywców w pa?stwie cz?onkowskim zakoczzenia transportu towarów drugiej dostawy w ?a?cuchu kolejnych rozpatrywanych transakcji, czyli tej, która zosta?a b??dnie zakwalifikowana jako wewn?trzewspólnotowe nabycie towarów.

46 W tym wzgl?dzie, jak zauwa?y? w istocie rzecznik generalny w pkt 73 opinii, „nabywc?”, o którym mowa w art. 41 akapit pierwszy dyrektywy VAT, jest podmiot, który dokona? „wewn?trzewspólnotowego nabycia” towarów, co do którego przepis ten przewiduje, ?e uznaje si? je za dokonane na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego identyfikacji.

47 Ze wzgl?du na to za?, ?e post?powanie g?ówne dotyczy opodatkowania pierwszej dostawy w ramach ?a?cucha kolejnych rozpatrywanych transakcji, nale?y uzna?, ?e spółka B. jest „nabywc?” w rozumieniu tego przepisu. Natomiast podatek zap?acony przez klientów spółki B. w zwi?zku z drug? dostaw? w ramach tego samego ?a?cucha odnosi si? do odr?bnej transakcji.

48 W zwi?zku z tym okoliczno??, ?e klienci spółki B. obj?li opodatkowaniem VAT nabycie towarów b??dnie zakwalifikowane jako wewn?trzewspólnotowe nabycie towarów w pa?stwie cz?onkowskim zakoczzenia transportu towarów, nie ma wp?ywu na ocen? mo?liwo?ci zastosowania art. 41 dyrektywy VAT.

49 Jednak?e w celu udzielenia s?dowi odsy?aj?cemu u?ytecznej odpowiedzi, która umo?liwi mu rozstrzygni?cie zawis?ego przed nim sporu, nale?y jeszcze zbada? trzeci element, wskazany w pkt 30 niniejszego wyroku, a mianowicie znaczenie okoliczno?ci, ?e zgodnie z wyja?nieniami s?du odsy?aj?cego pomimo zmiany przez organ podatkowy kwalifikacji pierwszej dostawy w ramach ?a?cucha kolejnych rozpatrywanych transakcji na transakcj? wewn?trzewspólnotow? sprzedawca, czyli spółka BOP, pozostaje jednak zobowi?zany do zafakturowania VAT wed?ug stawki podstawowej, podczas gdy nabywca, czyli spółka B., nie mo?e odliczy? naliczonego VAT.

50 W tym wzgl?dzie nale?y wskaza?, ?e brzmienie art. 41 dyrektywy VAT nie pozwala samo w sobie na ustalenie, czy taka okoliczno? ma znaczenie dla mo?liwo?ci zastosowania tego przepisu.

51 Co si? tyczy kontekstu, w jaki wpisuje si? ów art. 41, nale?y jednak u?ci?li?, jak wskaza? w



istocie rzecznik generalny w pkt 83 i 84 opinii, że zgodnie z ogólnym systemem dyrektywy VAT dostawy wewnątrzwspólnotowe są co do zasady zwolnione w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu towarów, podczas gdy wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów są opodatkowane w państwie członkowskim zakończenia transportu, tak więc wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów ma swoje następstwo w postaci wewnątrzwspólnotowej dostawy zwolnionej z podatku.

52 W niniejszej sprawie, mimo że organ podatkowy na podstawie poczynionych przez siebie ustaleń faktycznych zmienił kwalifikację dostawy dokonanej przez spółkę BOP na rzecz spółki B. z transakcji krajowej na transakcję wewnątrzwspólnotową, spółka BOP jest jednak nadal zobowiązana do poboru VAT według stawki podstawowej od tej dostawy. Jako że transakcja ta podlega zatem opodatkowaniu w Polsce, należy uznać, że wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów od spółki BOP na rzecz spółki B. jest traktowana jako niezwolniona z podatku.

53 Tymczasem w braku zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu towarów nie może istnieć ryzyko unikania opodatkowania, w związku z czym opodatkowanie tej transakcji w tym państwie członkowskim na podstawie zasady ustanowionej w art. 41 dyrektywy VAT jest sprzeczne z celami realizowanymi przez ten przepis, przypomnianymi w pkt 41 niniejszego wyroku.

54 Należy dodać, że o ile państwa członkowskie są uprawnione do wydania przepisów służących zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu oszustwom podatkowym, o tyle zgodnie z zasadą proporcjonalności przepisy te nie powinny wykraczać poza zakres konieczny do osiągnięcia zamierzonych celów, a zatem nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność VAT, stanowiąc fundamentalną zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego w przepisach prawa Unii w tej dziedzinie [wyrok z dnia 18 marca 2021 r., P (Karty paliwowe), C-48/20, EU:C:2021:215, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo].

55 Zastosowanie zasady ustanowionej w art. 41 dyrektywy VAT do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów będącego wynikiem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów niepodlegającej zwolnieniu prowadzi do dodatkowego opodatkowania, które nie jest zgodne z zasadami proporcjonalności i neutralności podatkowej.

56 Mając na względzie całość powyższych rozważań, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 41 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, na mocy których wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jest uznane za dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego, gdy nabycie to, stanowi pierwsze transakcję w łańcuchu kolejnych transakcji, została błędnie zakwalifikowana jako transakcja krajowa przez uczestniczących w niej podatników, którzy podali w tym celu swój numer identyfikacyjny VAT nadany przez to państwo członkowskie, a późniejsza transakcja, która została błędnie zakwalifikowana jako transakcja wewnątrzwspólnotowa, została objęta opodatkowaniem VAT jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów przez nabywców towarów w państwie członkowskim zakończenia transportu towarów. Przepis ten, rozpatrywany w świetle zasad proporcjonalności i neutralności podatkowej, stoi jednak na przeszkodzie tymże przepisom państwa członkowskiego, gdy wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, które uznaje się za dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego, wynika z wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, która w tym państwie członkowskim nie została uznana za transakcję zwolnioną z podatku.

## **W przedmiocie kosztów**

57 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 (szósta izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 41 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, na mocy których wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jest uznane za dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego, gdy nabycie to, stanowi pierwsze etap w ramach kolejnych transakcji, zostało bieżąco zakwalifikowane jako transakcja krajowa przez uczestniczących w niej podatników, którzy podali w tym celu swój numer identyfikacyjny VAT (podatku od wartości dodanej) nadany przez to państwo członkowskie, a późniejsza transakcja, która została bieżąco zakwalifikowana jako transakcja wewnątrzwspólnotowa, została objęta opodatkowaniem VAT jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów przez nabywców towarów w państwie członkowskim zakończenia transportu towarów. Przepis ten, rozpatrywany w świetle zasad proporcjonalności i neutralności podatkowej, stoi jednak na przeszkodzie tymże przepisom państwa członkowskiego, gdy wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, które uznaje się za dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego, wynika z wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, która w tym państwie członkowskim nie została uznana za transakcję zwolnioną z podatku.**

Ziemele

Xuereb

Kumin

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 7 lipca 2022 r.

Sekretarz

Prezes szóstej izby

A. Calot Escobar

I. Ziemele

\* Język postępowania: polski.