

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 8 grudnia 2022 r. (\*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 42 lit. a) – Artykuł 197 ust. 1 lit. c) – Artykuł 226 pkt 11a – Artykuł 141 – Zwolnienie – Transakcja trójstronna – Wyznaczenie końcowego odbiorcy dostawy jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT – Faktury – Wzmianka „odwrotne obciążenie” – Obowiązkowy charakter – Pominięcie tej wzmianki na fakturze – Korekta faktury z mocą wsteczną

W sprawie C-247/21

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny, Austria) postanowieniem z dnia 8 kwietnia 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 kwietnia 2021 r., w postępowaniu:

**Luxury Trust Automobil GmbH**

przeciwko

**Finanzamt Österreich,**

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: K. Jürimäe (sprawozdawczyni), prezes trzeciej izby, pełniący obowiązki prezesa ósmej izby, N. Piçarra i N. Jääskinen, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Luxury Trust Automobil GmbH – M. Huber, doradca podatkowy i księgowy, oraz S. Lacha, doradca podatkowy,

– w imieniu rządu austriackiego – M. Augustin, A. Posch oraz J. Schmoll, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – R. Pethke oraz V. Uher, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznik generalnej na posiedzeniu w dniu 14 lipca 2022 r.,

wydaje następujący

**Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 42 lit. a) 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), zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), w związku z art. 197 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy i wykładni art. 219a wspomnianej dyrektywy.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Luxury Trust Automobil GmbH a Finanzamt Österreich (urzędem skarbowym w Austrii, zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie podatku od wartości dodanej (VAT), odpisanego od tej spółki za rok podatkowy 2014.

## **Ramy prawne**

### ***Prawo Unii***

#### *Dyrektywa VAT*

3 Artykuł 2 ust. 1 lit. b) pkt (i) dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

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

(i) przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem, gdy sprzedawca jest podatnik działający w takim charakterze, który nie korzysta ze zwolnienia dla małych przedsiębiorstw przewidzianego w art. 282–292 i który nie jest objęty przepisami art. 33 i 36”.

4 Tytuł V tej dyrektywy jest zatytułowany „Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu”. W rozdziale 2 tego tytułu art. 40–42 wspomnianej dyrektywy określają miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

5 Zgodnie z art. 40 rzeczony dyrektywy, „[z]a miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów uznaje się miejsce zakupu 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) pkt (i), uznaje się miejsce na terytorium państwa członkowskiego, które nadało numer identyfikacyjny VAT, pod którym nabywca dokonał takiego nabycia, chyba że nabywca wykaze, że nabycie to zostało opodatkowane VAT zgodnie z art. 40.

Jeżeli zgodnie z art. 40 nabycie towarów jest opodatkowane VAT w państwie członkowskim zakupu 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”.

7 Artykuł 42 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Przepisy art. 41 akapit pierwszy nie mają zastosowania, a wewnątrzwspólnotowe nabycie

towarów zostaje uznane za opodatkowane VAT zgodnie z art. 40, w przypadku gdy spełnione są następujące warunki:

- a) nabywca wykaże, że dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów do celów późniejszej dostawy na terytorium państwa członkowskiego określonego zgodnie z art. 40, w odniesieniu do której odbiorca został wyznaczony jako osoba zobowiązana do zapłaty VAT zgodnie z art. 197;
- b) nabywca wypełni obowiązki dotyczące zwołania informacji podsumowującej przewidziane w art. 265”.

8 Rozdział IX wspomnianej dyrektywy jest zatytułowany „Zwolnienia”. Rozdział 4 tego tytułu poświęcony jest zwolnieniom związanym z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi. Sekcja 2 tego rozdziału dotyczy zwolnień z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. W ramach tej sekcji art. 141 tej dyrektywy stanowi:

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

- a) nabycia towarów dokonuje podatnik, który nie ma siedziby w danym państwie członkowskim, ale który został zidentyfikowany do celów VAT w innym państwie członkowskim;
- b) nabycie towarów jest dokonywane do celów ich późniejszej dostawy przez podatnika, o którym mowa w lit. a), na terytorium tego samego państwa członkowskiego;
- c) towary nabyte w ten sposób przez podatnika, o którym mowa w lit. a), są bezpośrednio wysyłane lub transportowane z państwa członkowskiego innego niż państwo, w którym został zidentyfikowany do celów VAT, do osoby, na rzecz której ma on dokonać późniejszej dostawy;
- d) osoba, na rzecz której dokonywana jest późniejsza dostawa, jest innym podatnikiem lub osobą prawną niebędącą podatnikiem zidentyfikowaną do celów VAT w tym samym państwie członkowskim;
- e) osoba, o której mowa w lit. d), została uznana zgodnie z art. 197 za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT należnego z tytułu dostawy dokonanej przez podatnika, który nie ma siedziby w państwie członkowskim, w którym podatek jest należny”.

9 W tytule XI dyrektywy VAT, zatytułowanym „Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami”, art. 197 ust. 1 przewiduje:

„Odbiorca towarów jest zobowiązany do zapłaty VAT, jeżeli spełnione są następujące warunki:

- a) podlegająca opodatkowaniu transakcja jest dostawą towarów dokonaną na warunkach przewidzianych w art. 141;
- b) odbiorcą tych towarów jest inny podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, zidentyfikowany do celów VAT na terytorium państwa członkowskiego, w którym dokonywana jest dostawa;
- c) faktura wystawiona przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim odbiorcy towarów została sporządzona zgodnie z rozdziałem 3 sekcji 3–5”.

10 Artykuł 219a tej dyrektywy stanowi:

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

- 1) Fakturowanie podlega przepisom mającym zastosowanie w państwie członkowskim uznawanym za państwo dostawy towarów lub wykonania usług zgodnie z przepisami tytułu V.
- 2) W drodze odstępstwa od pkt 1 fakturowanie podlega przepisom mającym zastosowanie w państwie członkowskim, w którym dostawca lub usługodawca ma siedzibę, działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego wykonywana jest dostawa towaru lub świadczona usługa, albo, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, w państwie członkowskim, w którym dostawca lub usługodawca ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, w przypadku gdy:
  - a) dostawca lub usługodawca nie ma siedziby w państwie członkowskim uznawanym za państwo dostawy towarów lub wykonania usług, zgodnie z przepisami tytułu V, lub gdy jego przedsiębiorstwo w tym państwie członkowskim nie uczestniczy w tej transakcji dostawy towarów lub świadczenia usług w rozumieniu art. 192a, a osoba zobowiązana do zapłaty VAT jest osobą, której dostarczane są towary lub na rzecz której świadczone są usługi.

Jednak w przypadku gdy fakturę wystawia nabywca lub usługobiorca (samofakturowanie), stosuje się pkt 1;

- b) uznaje się, że dostawa towarów lub świadczenie usług nie odbywa się wewnątrz Wspólnoty, zgodnie z przepisami tytułu V”.

11 Treść faktur została określona w tytule XI rozdział 3 sekcja 4 wspomnianej dyrektywy. Wśród przepisów tej sekcji art. 226 wspomnianej dyrektywy stanowi:

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

[...]

- 11a) w przypadku gdy nabywca lub usługobiorca są zobowiązani do zapłaty VAT – wyrazy »odwrotne obciążenie«;

[...]”.

*Dyrektywa 2010/45*

12 Motyw 7 dyrektywy 2010/45 ma następujące brzmienie:

„Aby umożliwić lepszą kontrolę podatkową, zapewnić bardziej jednolite traktowanie transakcji transgranicznych i krajowych oraz wspierać upowszechnianie fakturowania elektronicznego, należy zmienić niektóre wymagania dotyczące danych, które powinny być podane na fakturze”.

### **Prawo austriackie**

13 Paragraf 3 ust. 8 Umsatzsteuergesetz 1994 (ustawy podatku obrotowym z 1994 r.) z dnia 23 sierpnia 1994 r. (BGBl. 663/1994), w brzmieniu mającym zastosowanie w odniesieniu do 2014 r. (BGBl. I, 112/2012) (zwanej dalej „UStG 1994”), zatytułowany „Miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia”, ma następujące brzmienie:

„Uznaje się, że nabycie wewnątrzwspólnotowe zostało dokonane na terytorium państwa

członkowskiego, w którym znajduje się towar w momencie zakończenia jego wysyłki lub transportu. Jeżeli nabywca używa wobec dostawcy numeru identyfikacyjnego VAT, który został mu nadany przez inne państwo członkowskie, nabycie uważa się za dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego do czasu udowodnienia przez nabywcę, że nabycie to zostało opodatkowane przez państwo członkowskie, o którym mowa w zdaniu pierwszym. W odniesieniu do dowodu art. 16 stosuje się odpowiednio”.

14 Paragraf 25 UStG 1994, zatytułowany „Transakcja trójstronna”, przewiduje:

*„Pojęcie*

Paragraf 25 (1) Transakcja trójstronna występuje, gdy trzech przedsiębiorców dokonuje w trzech różnych państwach członkowskich transakcji dotyczących tego samego towaru, a towar jest dostarczany bezpośrednio przez pierwszego dostawcę do ostatniego odbiorcy i spełnione są przesłanki wskazane w ust. 3. Powyższe obowiązuje również w wypadku, gdy ostatnim odbiorcą jest osoba prawna, która nie jest przedsiębiorcą lub która nie nabywa towaru dla swojego przedsiębiorstwa.

*Miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w wypadku transakcji trójstronnej*

(2) Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w rozumieniu § 3 ust. 8 zdanie drugie uznaje się za opodatkowane VAT, gdy przedsiębiorca (nabywca) wykaże, że występuje transakcja trójstronna i że uczynił zadość swojemu obowiązkowi w zakresie złożenia deklaracji zgodnie z ust. 6. W wypadku gdy przedsiębiorca nie wykona swojego obowiązku w zakresie złożenia deklaracji, zwolnienie podatkowe ustaje ze skutkiem wstecznym.

*Zwolnienie z podatku w wypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów*

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

- a) przedsiębiorca (nabywca) nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby na terytorium kraju, jest jednak zidentyfikowany na terytorium Wspólnoty do celów VAT;
- b) nabycie następuje w celu dokonania kolejnej dostawy przez przedsiębiorcę (nabywcę) na terytorium kraju na rzecz przedsiębiorcy lub osoby prawnej, którzy są zidentyfikowani do celów VAT na terytorium kraju;
- c) nabyte towary pochodzą z innego państwa członkowskiego niż to, w którym przedsiębiorca (nabywca) jest zidentyfikowany do celów VAT;
- d) prawo do rozporządzania nabytymi towarami jest przekazywane bezpośrednio przez pierwszego przedsiębiorcę lub pierwszego nabywcę ostatniemu nabywcy (odbiorcy);
- e) zgodnie z ust. 5 zobowiązanym do zapłaty podatku jest odbiorca.

*Fakturowanie przez nabywcę*

(4) Fakturowanie określają przepisy państwa członkowskiego, z którego nabywca prowadzi swoje przedsiębiorstwo. Jeżeli dostawa dokonywana jest ze stałego zakładu nabywcy, właściwe jest prawo państwa członkowskiego, w którym znajduje się ów zakład. Jeżeli odbiorca świadczenia, na którego przechodzi zobowiązanie podatkowe, rozlicza się w drodze not kredytowych, fakturowanie określone jest przez przepisy państwa członkowskiego, w którym dokonano dostawy.

Jeżeli w odniesieniu do fakturowania w sprawie przepisów niniejszej ustawy federalnej, faktura powinna zawierać dodatkowo następujące informacje:

- wyrażenie wzmianki dotyczącej występowania wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej oraz wskazanie, że osoba zobowiązana do zapłaty VAT jest ostatni nabywca,
- numer identyfikacyjny VAT, pod którym przedsiębiorca (nabywca) dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz późniejszej dostawy tych towarów, oraz
- numer identyfikacyjny VAT odbiorcy dostawy.

#### *Osoby odpowiedzialne za zapłatę podatku*

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

#### *Obowiązki nabywcy*

(6) W celu wypełnienia obowiązku w zakresie złożenia deklaracji w rozumieniu ust. 2 przedsiębiorca jest zobowiązany do podania w informacji podsumowującej następujących danych:

- numeru identyfikacyjnego VAT na terytorium kraju, pod którym przedsiębiorca dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz późniejszej dostawy tych towarów;
- numeru identyfikacyjnego VAT odbiorcy późniejszej dostawy towarów dokonanej przez przedsiębiorcę, który to numer został nadany odbiorcy w państwie członkowskim przeznaczenia wysłanych lub transportowanych towarów;
- dla każdego z tych poszczególnych odbiorców – całkowitej kwoty należności za dostawy towarów dokonane w ten sposób przez przedsiębiorcę w państwie członkowskim przeznaczenia wysłanych lub transportowanych towarów. Kwoty te powinny zostać podane za kwartał roku kalendarzowego, w którym powstało zobowiązanie podatkowe.

#### *Obowiązki odbiorcy*

(7) Przy obliczaniu podatku zgodnie z § 20 do ustalonej kwoty należy dodać kwotę zobowiązania wynikającą z ust. 5.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

15 Luxury Trust Automobil jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Austrii prowadzącą działalność w zakresie pośrednictwa i sprzedaży pojazdów luksusowych zarówno w Unii Europejskiej, jak i w państwach trzecich.

16 W 2014 r. Luxury Trust Automobil nabył od dostawcy z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie pojazdy, które odsprzedał spółce M s.r.o. (zwanej dalej „spółką M”), która to ma siedzibę w Republice Czeskiej. Pojazdy te zostały przewiezione bezpośrednio ze Zjednoczonego Królestwa do Republiki Czeskiej.

17 Przedsiębiorstwa uczestniczące w tych dostawach działały z numerem identyfikacyjnym VAT państwa ich siedziby. Na trzech fakturach wystawionych przez Luxury Trust Automobil z marca 2014 r. (zwanymi dalej „spornymi fakturami”) podano zatem austriacki numer identyfikacyjny VAT tej spółki, czeski numer identyfikacyjny VAT spółki M oraz numer identyfikacyjny VAT dostawcy z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie. Faktury te zawierają

równie? wzmiank? „zwolniona z podatku wewn?trzwspólnotowa transakcja trójsronna”.

18 W informacji podsumowuj?cej za marzec 2014 r. Luxury Trust Automobil wskaza? czeski numer identyfikacyjny VAT spół?ki M i o?wiadczy?, ?e chodzi o wewn?trzwspólnotowe transakcje trójsronne.

19 W ramach kontroli podatkowej stwierdzono jednak, ?e trójsronny system transakcji nie mia? zastosowania, poniewa? wbrew temu, co przewiduje § 25 ust. 4 UStG 1994, sporne faktury nie zawiera?y ?adnej wskazówki co do przeniesienia zobowi?zania podatkowego. W ramach transakcji trójsronnej nie dotrzymano zatem zobowi?zania i nie mog?a ona zosta? konwalidowana a posteriori. W zwi?zku z u?yciem przez Luxury Trust Automobil austriackiego numeru identyfikacyjnego VAT nale?a?o uzna?, ?e dosz?o do nabycia wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów w Austrii, zgodnie z § 3 ust. 8 UStG 1994. Na podstawie tych elementów organ podatkowy decyzj? z dnia 25 kwietnia 2016 r. okre?li? VAT nale?ny od Luxury Trust Automobil za rok 2014.

20 S?d odsy?aj?cy wskazuje, ?e po przeprowadzeniu kontroli podatkowej Luxury Trust Automobil skorygowa? sporne faktury w notach koryguj?cych z dnia 23 maja 2016 r., dodaj?c do tych faktur wzmiank? dotycz?c? przeniesienia zobowi?zania podatkowego na spół?k? M. Nie wykazano jednak, ?e mia?o miejsce rzeczywiste wydanie tych not koryguj?cych owej spół?ce. Ponadto czeski organ podatkowy zakwalifikowa? t? spół?k? jako „Missing Trader” („znikaj?cy podmiot gospodarczy”). Mimo ?e spół?ka M by?a zarejestrowana w Republice Czeskiej dla celów VAT w okresie realizacji spornych dostaw, czeski organ podatkowy nie móg? si? z ni? skontaktowa?, a spół?ka M nie zadeklarowa?a i nie odprowadzi?a VAT w Republice Czeskiej z tytu?u tych dostaw.

21 ?rodek odwo?awczy od decyzji organu podatkowego z dnia 25 kwietnia 2016 r. zosta? oddalony przez Finanzamt Baden Mödling (urz?d skarbowy w Baden Mödling, Austria).. Luxury Trust Automobil wniós? nast?pnie skarg? do Bundesfinanzgericht (federalnego s?du finansowego, Austria).

22 Zdaniem tego s?du zastosowanie przepisów dotycz?cych transakcji trójsronnych nie jest obowi?zkowe w sytuacji takiej jak ta, o której mowa w § 25 ust. 1 UStG 1994. Nabywca po?redni transakcji trójsronnej, taki jak w niniejszej sprawie Luxury Trust Automobil, ma prawo wybra?, czy w odniesieniu do okre?lonej dostawy pragnie on zastosowa? te przepisy. Prawo to powinno by? wykonywane w momencie realizacji odno?nej transakcji.

23 W tym kontek?cie, je?eli nabywca ten zamierza uzyska? zwolnienie z podatku z tytu?u nabycia wewn?trzwspólnotowego w pa?stwie cz?onkowskim przeznaczenia i przenie?? zobowi?zanie podatkowe z tytu?u tego nabycia na rzecz jego odbiorcy, powinien on wystawi? faktur? zawieraj?c? dane, o których mowa w § 25 ust. 4 UStG 1994. Tymczasem przewidziane w tym przepisie wskazanie, ?e ostatni nabywca jest zobowi?zany do zap?aty VAT, nie figurowa?o na spornych fakturach.

24 Paragraf 25 UStG 1994 nie znajduje w konsekwencji zastosowania, w zwi?zku z czym odno?na transakcja powinna by? rozpatrywana w ?wietle ogólnych przepisów tej ustawy. Na podstawie tych przepisów, poniewa? Luxury Trust Automobil pos?uguwa? si? austriackim numerem identyfikacyjnym VAT, dokona? on nabycia wewn?trzwspólnotowego w Austrii. Nabycie to nale?y tym samym uzna? za dokonane w Austrii do czasu, gdy spół?ka ta wyka?e, ?e zosta?o ono opodatkowane w Republice Czeskiej. Poniewa? przes?anka ta nie zosta?a spe?niona, zdaniem s?du odsy?aj?cego rzeczona spół?ka nie ma prawa do odliczenia naliczonego VAT z tytu?u tego nabycia.

25     Luxury Trust Automobil wniósł skargę rewizyjną na orzeczenie urzędu skarbowego w Baden Mödling do Verwaltungsgerichtshof (trybunału administracyjnego, Austria), który jest sądem odsyłającym w niniejszej sprawie.

26     Spór w postępowaniu głównym dotyczy opodatkowania nabycia na podstawie § 3 ust. 8 zdanie drugie UStG 1994, to znaczy dodatkowego opodatkowania nabycia wewnątrzwspólnotowego uważanego za takie z powodu używania austriackiego numeru identyfikacyjnego VAT.

27     W tym kontekście Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny) zauważa trzy trudności.

28     Po pierwsze, sąd ten stwierdza, że z art. 41 ust. 1 dyrektywy VAT wynika, iż wewnątrzwspólnotowe nabycie uważa się za dokonane na terytorium państwa członkowskiego, które nadało numer identyfikacyjny VAT użyty do celów tego nabycia. Jednakże zgodnie z art. 42 tej dyrektywy nie ma to miejsca w przypadku, gdy odbiorca późniejszej dostawy został wyznaczony jako osoba zobowiązana do zapłaty VAT na podstawie art. 197 rozporządzenia dyrektywy.

29     W tym względzie art. 197 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT przewiduje, że faktura dotycząca takiej transakcji powinna być sporządzona zgodnie z przepisami tytułu XI rozdział 3 sekcje 3–5 tej dyrektywy.

30     Do „wyznaczenia” odbiorcy dostawy jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT w rozumieniu art. 42 wspomnianej dyrektywy dochodzi zatem w sytuacji, gdy faktura zawiera wzmiankę taką jak w art. 226 pkt 11a tej dyrektywy, a mianowicie: „odwrotne obciążenie”.

31     Sąd odsyłający uważa jednak, że o ile motyw 7 dyrektywy 2010/45 przemawia za ścisłym przestrzeganiem przepisów dotyczących fakturowania, o tyle celem wzmianki „odwrotne obciążenie” na fakturach dotyczących transakcji trójstronnych jest zapewnienie, aby ostatni nabywca w ramach takiej transakcji mógł w sposób jasny i łatwy uznać, że zobowiązanie podatkowe zostaje na niego przeniesione. Tymczasem zdaniem tego sądu cel ten może zostać osiągnięty również poprzez wzmiankę: „zwolniona z podatku wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna” znajdującą się na spornych fakturach, tym bardziej jeżeli wzięto pod uwagę fakt, że faktury te nie wskazują żadnej kwoty VAT, lecz kwota wskazana na tych fakturach jest wyraźnie wskazana jako „kwota faktury netto”.

32     W tych okolicznościach nie można wykluczyć, że pierwotna wzmianka znajdująca się na spornych fakturach może spełniać przewidziane w prawie Unii przesłanki wyznaczenia odbiorcy dostawy jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT.

33     Po drugie, gdyby tak nie było, sąd odsyłający zauważa, że w pkt 49 wyroku z dnia 19 kwietnia 2018 r., Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261), Trybunał orzekł, iż art. 42 lit. a) dyrektywy VAT dotyczy przesłanki materialnej wymaganej do tego, aby nabycie takie jak rozpatrywane w sprawie, w której zapadł ów wyrok, zostało uznane za opodatkowane VAT zgodnie z art. 40 tej dyrektywy. Natomiast art. 42 lit. b) wspomnianej dyrektywy określa zasady, na jakich należy wykazać opodatkowanie w państwie członkowskim przeznaczenia, które to należy uznać za przesłanki formalne.

34     Jedną z przesłanek materialnych na podstawie art. 42 lit. a) wymaga, aby odbiorca dostawy na podstawie art. 197 dyrektywy VAT został wyznaczony jako osoba zobowiązana do zapłaty VAT na fakturze dotyczącej tej dostawy.

35 W tych okolicznościach należy uznać, że faktury w zakresie odliczenia podatku naliczonego stanowiły przesłanki formalne i że co do zasady mogły one zostać skorygowane, a korekta stosuje się z mocą wsteczną do roku, w którym faktura została pierwotnie wystawiona. Ponadto, nawet jeżeli VAT został błędnie zafakturowany, faktura mogłaby zostać skorygowana, jeżeli jej autor wykaże dobrą wiarę lub w każdym razie wyeliminuje w odpowiednim czasie ryzyko utraty wpływów podatkowych.

36 Sąd odsyłający zastanawia się jednak, czy taka możliwość korekty istnieje również w odniesieniu do przesłanki materialnej, tym bardziej że stosowanie przepisów dotyczących transakcji trójstronnych nie jest wiążące, ponieważ podatnicy mogą postanowić o nieskorzystaniu z systemu upraszczającego ustanowionego przez te przepisy.

37 W tym kontekście należy aby również ustalić, czy wystarczy, że osoba, która wystawiła fakturę, dokona jej korekty i prześle ją odbiorcy danej dostawy, czy też konieczne jest ponadto, aby skorygowana faktura została doręczona odbiorcy. Zgodnie z wyrokiem z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), należy również określić ewentualny skutek wsteczny takiej korekty.

38 Po trzecie, sąd odsyłający wskazuje, że Luxury Trust Automobil powołuje się na możliwość zastosowania prawa czeskiego. W przeciwieństwie do prawa austriackiego prawo to nie wymaga, aby faktury zawierały wzmiankę dotyczącą przeniesienia zobowiązania podatkowego. Ustalenie prawa właściwego wymagałoby jednak wykładni art. 219a dyrektywy VAT.

39 W tych okolicznościach Verwaltungsgerichtshof (trybuna administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy wykładni art. 42 lit. a) dyrektywy [VAT] w związku z art. 197 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy [...] należy dokonywać w ten sposób, że wyznaczenie odbiorcy jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT ma miejsce również wtedy, kiedy na fakturze, na której nie wykazuje się kwoty VAT, znajduje się informacja: »Zwolniona z podatku wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna«?

2) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej:

a) Czy tego rodzaju informacji na fakturze można skutecznie skorygować a posteriori [poprzez podanie informacji: »wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna zgodnie z § 25 UStG [1994]. Zobowiązanie podatkowe przechodzi na świadczeniobiorcę«]?

b) Czy warunkiem dokonania skutecznej korekty jest doręczenie skorygowanej faktury jej odbiorcy?

c) Czy korekta wywołuje skutki z mocą wsteczną od momentu pierwotnego wystawienia faktury?

3) Czy wykładni art. 219a dyrektywy [VAT] należy dokonywać w ten sposób, że zastosowanie znajdują przepisy dotyczące fakturowania przyjęte przez to państwo członkowskie, którego przepisy znajdująby zastosowanie, gdyby na fakturze nie wyznaczono (jeszcze) »osoby, na rzecz której dokonywana jest dostawa towarów«, jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT; czy też zastosowanie znajdują przepisy tego państwa członkowskiego, którego przepisy znajdująby zastosowanie w przypadku zaocenia skuteczności wyznaczenia »osoby, na rzecz której dokonywana jest dostawa towarów«, jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT?».

**W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

## ***W przedmiocie pytania pierwszego***

40 Poprzez pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 42 lit. a) dyrektywy VAT w zwi?zku z art. 197 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w ramach transakcji trójsstronnej nabywca ko?cowy jest skutecznie wyznaczony jako osoba zobowi?zana do zap?aty VAT, je?eli faktura wystawiona przez nabywc? po?redniego nie zawiera wzmianki „odwrotne obci??enie”.

41 Tytu?em wst?pu nale?y przypomnie?, ?e transakcja trójsstronna jest transakcj?, poprzez któr? towar jest dostarczany przez dostawc?, zidentyfikowanego do celów VAT w pierwszym pa?stwie cz?onkowskim, na rzecz nabywcy po?redniego, zidentyfikowanego do celów VAT w drugim pa?stwie cz?onkowskim, który z kolei dostarcza ten towar nabywcy ko?cowemu, zarejestrowanemu do celów VAT w trzecim pa?stwie cz?onkowskim, przy czym rzeczony towar jest bezpo?rednio transportowany z pierwszego pa?stwa cz?onkowskiego do trzeciego pa?stwa cz?onkowskiego.

42 Owa transakcja trójsstronna mo?e zosta? obj?ta systemem stanowi?cym odst?pstwo od zasady okre?lonej w art. 2 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, zgodnie z któr? odp?atne wewn?trzspólnotowe nabycia towarów dokonywane na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego podlegaj? opodatkowaniu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 19 kwietnia 2018 r., Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, pkt 27).

43 Ten system stanowi?cy odst?pstwo polega, po pierwsze, na zwolnieniu nabycia wewn?trzspólnotowego dokonanego przez nabywc? po?redniego, który jest zarejestrowany do celów VAT w drugim pa?stwie cz?onkowskim, a po drugie, na odroczeniu opodatkowania tego nabycia na poziomie nabywcy ko?cowego, maj?cego siedzib? i zidentyfikowanego do celów VAT w trzecim pa?stwie cz?onkowskim, przy czym nabywca po?redni jest zwolniony z obowi?zku identyfikacji do celów VAT w tym ostatnim pa?stwie cz?onkowskim. Wspomniany system wynika ze stosunku mi?dzy zasad? przewidzian? w art. 40 tej dyrektywy a odst?pstwem wynikaj?cym z jej art. 42.

44 Artyku? 40 dyrektywy VAT ustanawia bowiem zasad?, zgodnie z któr? miejscem wewn?trzspólnotowego nabycia jest miejsce, w którym towary znajduj? si? w momencie zako?czenia wysy?ki lub transportu tych towarów do nabywcy. W celu zapewnienia prawid?owego stosowania tej zasady art. 41 tej dyrektywy przewiduje, ?e je?eli nabywca nie wyka?e, ?e nabycie zosta?o opodatkowane VAT zgodnie z art. 40 tej dyrektywy, za miejsce wewn?trzspólnotowego nabycia uznaje si? miejsce na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, które nada?o numer identyfikacyjny VAT, pod którym nabywca dokona? takiego nabycia.

45 Artyku? 42 tej samej dyrektywy stanowi odst?pstwo od stosowania tej zasady w ramach transakcji trójsstronnych okre?lonych w art. 141 dyrektywy VAT, je?eli, po pierwsze, nabywca wyka?e, ?e dokona? odno?nego wewn?trzspólnotowego nabycia na potrzeby pó?niejszej dostawy, której dokonano na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego okre?lonego zgodnie z art. 40 tej dyrektywy i w odniesieniu do której odbiorca zosta? wyznaczony jako osoba zobowi?zana do zap?aty VAT zgodnie z art. 197 wspomnianej dyrektywy, a po drugie, je?eli nabywca wype?ni? obowi?zki dotycz?ce z?o?enia informacji podsumowuj?cej przewidziane w art. 265 tej?e dyrektywy.

46 Zgodnie z art. 197 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT faktura wystawiona przez nabywc? po?redniego musi by? zgodna z przepisami tytu?em XI rozdzia? 3 sekcje 3–5 tej dyrektywy. W?ród tych przepisów art. 226 pkt 11a rzeczonej dyrektywy wymaga, aby faktura zawiera?a wzmiank? „odwrotne obci??enie”, gdy nabywca lub us?ugobiorca s? zobowi?zani do zap?aty VAT.

47 W tym kontekście w celu udzielenia odpowiedzi na pytanie pierwsze należy uwzględnić nie tylko brzmienie art. 42 lit. a) dyrektywy VAT, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której dotyczy ów przepis stanowi (zob. podobnie wyrok z dnia 19 kwietnia 2018 r., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, pkt 33).

48 Po pierwsze, co się tyczy brzmienia art. 42 dyrektywy VAT, z przepisu tego wynika, po pierwsze, że chodzi o odstępstwo od art. 41 akapit pierwszy tej dyrektywy, a po drugie, że stosowanie tego odstępstwa jest uzależnione od spełnienia dwóch przesłanek kumulatywnych przewidzianych w tymże art. 42 lit. a) i b) (zob. podobnie wyrok z dnia 19 kwietnia 2018 r., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, pkt 45).

49 O ile art. 42 lit. a) dyrektywy VAT określa przesłankę materialną wymagającą do tego, aby nabycie dokonane w ramach transakcji trójstronnej zostało uznane za opodatkowane VAT zgodnie z art. 40 tej dyrektywy, o tyle art. 42 lit. b) tej dyrektywy VAT określa przesłanki formalne, na jakich należy wykazać opodatkowanie w państwie członkowskim przeznaczenia wewnątrzwspólnotowego transportu lub wewnątrzwspólnotowej wysyłki (zob. podobnie wyrok z dnia 19 kwietnia 2018 r., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, pkt 49).

50 Po drugie, co się tyczy kontekstu, w jaki wpisuje się art. 42 dyrektywy VAT, z orzecznictwa Trybunału wynika, że przepis ten precyzuje i uzupełnia przesłanki stosowania środka upraszczającego przewidzianego w art. 141 tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 19 kwietnia 2018 r., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, pkt 37). Tymczasem zarówno art. 42 lit. a) dyrektywy VAT, jak i art. 141 lit. e) tej dyrektywy odsyła do art. 197 rzeczonej dyrektywy, który z kolei wymaga przestrzegania przepisów tytułu XI rozdziału 3 tej dyrektywy, którego dotyczy stanowi art. 226 owej dyrektywy.

51 Wynika z tego, że w szczególnych ramach systemu stanowi o odstępstwo mającego zastosowanie do transakcji trójstronnych nabywca pośredni transakcji trójstronnej nie może zastąpić wzmianki „odwrotne obciążenie” inną informacją, podczas gdy art. 226 pkt 11a dyrektywy VAT wyraźnie nakazuje zawarcie owej wzmianki.

52 Po trzecie, cele systemu stanowi o odstępstwo, o którym mowa w art. 42 i 141 dyrektywy VAT, potwierdzają te wyważenia.

53 O ile bowiem celem art. 141 dyrektywy VAT jest zapobieżenie temu, aby nabywca pośredni musiał spełnić obowiązki identyfikacyjne i obowiązki związane ze złożeniem deklaracji w państwie członkowskim przeznaczenia towarów (wyrok z dnia 19 kwietnia 2018 r., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, pkt 41), o tyle art. 41 i 42 wspomnianej dyrektywy mają na celu zagwarantowanie opodatkowania VAT danego nabycia wewnątrzwspólnotowego na poziomie nabywcy końcowego, przy uniknięciu przy tym podwójnego opodatkowania tej transakcji (wyrok z dnia 19 kwietnia 2018 r., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

54 Tymczasem, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 46 opinii, raczej bytu informacji, jakie musi zawierać faktura na podstawie art. 226 dyrektywy VAT, jest poinformowanie adresata o kwalifikacji prawnej transakcji dokonanej przez jej wystawcę. Cel ten jest tym bardziej nadrzędny, jeżeli wystawca uzna, że wyjątkowo to nie on, lecz odbiorca dostawy jest zobowiązany do zapłaty VAT.

55 Ponieważ system stanowiący odstępstwo przewidziany w art. 42 i 141 dyrektywy VAT ma charakter fakultatywny, to formalnie wymagana w art. 226 pkt 11a tej dyrektywy pozwala zagwarantować, by odbiorca końcowy dostawy wiedział o swoich zobowiązaniach podatkowych.

Cecha systemu odwrotnego obciążenia polega bowiem właśnie na tym, że jeżeli nie dochodzi w ogóle do zapłaty VAT między dostawcą a podatnikiem będącym odbiorcą dostawy, to dzieje się tak dlatego, że ten ostatni jest zobowiązany do zapłaty tego podatku z tytułu tej dostawy (zob. podobnie wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 22). Nie można zatem mówić o niepewności w tym względzie.

56 Biorąc pod uwagę powyższe względy, na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 42 lit. a) dyrektywy VAT w związku z art. 197 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w ramach transakcji trójstronnej nabywca końcowy nie jest skutecznie wyznaczony jako osoba zobowiązana do zapłaty VAT, jeżeli faktura wystawiona przez nabywcę pośredniego nie zawiera wzmianki „odwrotne obciążenie”, o którym mowa w art. 226 pkt 11a rzeczony dyrektywy.

### ***W przedmiocie pytania drugiego***

57 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 226 pkt 11a dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że pominięcie na fakturze wzmianki „odwrotne obciążenie” wymaganej na podstawie tego przepisu może zostać skorygowane w późniejszym terminie poprzez dodanie informacji wskazującej, że faktura ta dotyczy wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej i że zobowiązanie podatkowe zostaje przeniesione na odbiorcę dostawy.

58 W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie drugie sąd ten dąży, z jednej strony, do ustalenia, czy właśnie takiej korekty faktury zależy od tego, czy owa faktura zostanie doręczona adresatowi, a z drugiej strony, czy skorygowana w ten sposób faktura ma moc wsteczną od momentu wystawienia pierwotnej faktury.

59 W tym względzie należy przypomnieć, że o ile Trybunał uzna, iż podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, aby odliczenie lub zwrot naliczonego podatku VAT zostały przyznane nawet wówczas, gdy podatnicy nie spełnili niektórych wymogów formalnych, pod warunkiem że zostały spełnione pozostałe wymogi materialne (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 września 2007 r., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 31; z dnia 19 kwietnia 2018 r., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, pkt 50, 51; a także z dnia 21 października 2021 r., Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, pkt 76).

60 Chodzi tu bowiem o opodatkowanie spornych transakcji z uwzględnieniem ich obiektywnych cech (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2007 r., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

61 W konsekwencji nie może być mowy o korekcie faktury, jeżeli brak jest przesłanki stosowania systemu stanowiącego odstępstwo do transakcji trójstronnych, takiej jak wzmianka wymagana w art. 226 pkt 11a dyrektywy VAT. Jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 57 i 61 opinii, spełnienie a posteriori przesłanki koniecznej do przeniesienia zobowiązania podatkowego z tytułu VAT na odbiorcę dostawy nie stanowi korekty. Chodzi o pierwsze wystawienie wymaganej faktury, które nie może mieć mocy wstecznej.

62 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż art. 226 pkt 11a dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że pominięcie na fakturze wzmianki „odwrotne obciążenie” wymaganej na podstawie tego przepisu nie może zostać skorygowane w późniejszym terminie poprzez dodanie informacji wskazującej, że faktura ta dotyczy wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej i że zobowiązanie podatkowe zostaje przeniesione na odbiorcę dostawy.

### ***W przedmiocie pytania trzeciego***

63 Poprzez pytanie trzecie s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 219a dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nak?ada on obowi?zek stosowania przepisów dotycz?cych fakturowania przez pa?stwo cz?onkowskie nabywcy po?redniego, czy te? przepisów pa?stwa cz?onkowskiego nabywcy ko?cowego.

64 S?d odsy?aj?cy zastanawia si? nad t? kwesti?, poniewa? w ramach post?powania g?ównego Luxury Trust Automobil podnosi, ?e nale?y zastosowa? prawo czeskie. Otó? prawo to nie wymaga, aby faktury zawiera?y wzmiank? dotycz?c? przeniesienia zobowi?zania podatkowego.

65 Z odpowiedzi udzielonych na dwa pierwsze pytania wynika jednak, ?e odpowied? na pytanie trzecie nie mo?e mie? wp?ywu na rozstrzygni?cie sporu w post?powaniu g?ównym.

66 Ze wzgl?du bowiem na brak wzmianki „odwrotne obci??enie” na spornych fakturach wyznaczenie nabywcy ko?cowego jako osoby zobowi?zanej do zap?aty VAT nie zosta?o skutecznie dokonane. W konsekwencji nale?y uzna?, ?e nabywca po?redni jest zobowi?zany do zap?aty tego podatku w pa?stwie cz?onkowskim, które nada?o mu numer identyfikacyjny u?yty do celów odno?nego nabycia wewn?trzspólnotowego, zgodnie z art. 41 akapit pierwszy dyrektywy VAT.

67 W ka?dym wypadku wymogi ustanowione w art. 42, art. 141 lit. e) i w art. 226 pkt 11a dyrektywy VAT nie mog? ró?ni? si? w poszczególnych pa?stwach cz?onkowskich. S?d odsy?aj?cy ma obowi?zek dokonania wyk?adni prawa w?a?ciwego dla sporu w post?powaniu g?ównym niezale?nie od tego, czy chodzi o prawo pa?stwa cz?onkowskiego nabywcy po?redniego, czy prawa nabywcy ko?cowego, zgodnie z prawem Unii (zob. analogicznie wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., DelayFix, C?519/19, EU:C:2020:933, pkt 51).

68 W ?wietle powy?szych wzgl?dów nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie trzecie.

### **W przedmiocie kosztów**

69 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (ósma izba) orzeka, co nast?puje:

1) **Artyku? 42 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej, zmienionej dyrektyw? Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., w zwi?zku z art. 197 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112**

**nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e:**

**w ramach transakcji trójstronnej nabywca ko?cowy nie jest skutecznie wyznaczony jako osoba zobowi?zana do zap?aty podatku od warto?ci dodanej (VAT), je?eli faktura wystawiona przez nabywc? po?redniego nie zawiera wzmianki „odwrotne obci??enie”, o którym mowa w art. 226 pkt 11a dyrektywy 2006/112, ze zmianami.**

2) **Artyku? 226 pkt 11a dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektyw? 2010/45,**

**nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e:**

**pomini?cie na fakturze wzmianki „odwrotne obci??enie” wymaganej na podstawie tego przepisu nie mo?e zosta? skorygowane w pó?niejszym terminie poprzez dodanie**

**informacji wskazując, że faktura ta dotyczy wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej i że zobowiązanie podatkowe zostaje przeniesione na odbiorcę dostawy.**

Podpisy

\* Język postępowania: niemiecki.