Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 20 października 2016 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Opodatkowanie — Podatek od wartości dodanej — Szósta dyrektywa — Artykuł 28c część A lit. a) i d) — Przemieszczanie towarów na obszarze Unii Europejskiej — Prawo do zwolnienia — Nieprzestrzeganie obowiązku przekazania numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nadanego przez państwo członkowskie przeznaczenia — Brak poważnych poszlak istnienia oszustwa podatkowego — Odmowa przyznania prawa do odliczenia — Dopuszczalność

W sprawie C-24/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht München (sąd ds. finansowych w Monachium, Niemcy) postanowieniem z dnia 4 grudnia 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 stycznia 2015 r., w postępowaniu:

Josef Plöckl

przeciwko

Finanzamt Schrobenhausen,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes izby, E. Juhász, C. Vajda (sprawozdawca), K. Jürimäe i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: H. Saugmandsgaard Øe,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 20 stycznia 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Finanzamt Schrobenhausen przez K. Ostermeiera, H. Marhofer-Ferlan oraz D. Scherera,

— w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu greckiego przez K. Nasopoulou oraz S. Lekkou, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandesa, A. Cunhę oraz R. Camposa Lairesa, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niemiecki.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Wasmeiera oraz M. Owsiany-Hornung, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 6 kwietnia 2016 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 22 ust. 8 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. 1977, L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2005/92/WE z dnia 12 grudnia 2005 r. (Dz.U. 2005, L 345, s. 19) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą"), w brzmieniu wynikającym z art. 28h szóstej dyrektywy, a także wykładni art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy i art. 28c część A lit. d) tej dyrektywy.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Josefem Plöcklem a Finanzamt Schrobenhausen (urzędem skarbowym w Schrobenhausen, Niemcy, zwanym dalej „organem podatkowym") w przedmiocie odmowy przez ten organ przyznania zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) przewiezienia przez J. Plöckla pojazdu, zaliczonego do aktywów jego przedsiębiorstwa, z Niemiec do Hiszpanii w 2006 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który występuje w takim charakterze.

4 Zgodnie z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od jej miejsca działalność gospodarczą określoną w ust. 2 tego artykułu, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

5 Artykuł 5 ust. 1 szóstej dyrektywy określa pojęcie „dostawy towaru" jako przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel.

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

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

[…]".

7 Artykuł 28a ust. 5 szóstej dyrektywy stanowi:

„Za odpłatną dostawę towarów uważa się:

b) wprowadzanie przez podatnika towarów jego przedsiębiorstwa do innego państwa członkowskiego.

Za wprowadzony do innego państwa członkowskiego uważa się: każdy składnik majątku ruchomego wysłany lub przetransportowany przez lub na rachunek podatnika poza terytorium określone w art. 3, jednakże we Wspólnocie, do celów działalności jego firmy [przedsiębiorstwa] innych niż cele jednej z następujących transakcji:

[…]”.

8 Artykuł 28c część A lit. a) akapit pierwszy i art. 28c część A lit. d) szóstej dyrektywy ma następujące brzmienie:

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

a) dostawy towarów, określone w art. 5, wysyłan[ych] lub transportowan[ych] przez sprzedawcę bądź nabywcę towarów lub na jego [ich] rachunek, do miejsca poza terytorium określon[ym] w art. 3, lecz znajdującego się na obszarze Wspólnoty, dokonane dla [na rzecz] podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, któr[zy] działa[ją] w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

[…]

d) dostawy towarów w rozumieniu art. 28a ust. 5 lit. b), które korzystają ze zwolnień określonych powyżej, jeżeli zostały one dokonane w imieniu innego podatnika”.

Prawo niemieckie

9 Paragraf 3 ust. 1a Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym), w brzmieniu obowiązującym w dacie okoliczności faktycznych postępowania głównego (zwanej dalej „UStG”), przewiduje:

„Za odpłatną dostawę uważa się przemieszczenie przez przedsiębiorcę na jego własny użytek towaru stanowiącego część majątku przedsiębiorstwa z terytorium kraju na pozostałe terytorium Wspólnoty, z wyłączeniem przemieszczenia w celu jedynie tymczasowego użytkowania, nawet gdy przedsiębiorca dokonał przywozu tego towaru do kraju. Przedsiębiorca jest uznawany za dostawcę”.

10 Zgodnie z § 4 pkt 1 lit. b) UStG dostawy wewnątrzwspólnotowe są zwolnione z podatku.

11 Paragraf 6a UStG definiuje dostawę wewnątrzwspólnotową między innymi następująco:

„[…]

2. Za dostawę wewnątrzwspólnotową uznaje się również przemieszczenie towaru, które jest traktowane tak samo jak dostawa (§ 3 ust. 1a [UStG]).

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

12 Paragraf 17c ust. 1 i 3 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (rozporządzenia wykonawczego w sprawie podatku obrotowego), w brzmieniu obowiązującym w dacie okoliczności faktycznych postępowania głównego, stanowi:

„1. Przy dostawach wewnątrzwspólnotowych (§ 6a ust. 1 i 2 [UStG]) w zakresie obowiązywania tego rozporządzenia przedsiębiorca musi wykazać istnienie przesłanek zwolnienia z podatku, włącznie z numerem identyfikacyjnym dla celów podatku obrotowego odbiorcy, poprzez przedłożenie dokumentów księgowych. Przesłanki powinny jednoznacznie i w łatwy do zweryfikowania sposób wynikać z dokumentów księgowych.

[…]

3. W przypadkach przemieszczeń uznawanych za dostawę (§ 6a ust. 2 [UStG]) przedsiębiorca ma obowiązek udokumentować, co następuje:

[…]

2) adres i numer identyfikacyjny dla celów podatku obrotowego części przedsiębiorstwa położonej w innym państwie członkowskim;

[…]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

13 W roku 2006 J. Plöckl, przedsiębiorca indywidualny, nabył samochód przeznaczony dla jego przedsiębiorstwa. W dniu 20 października 2006 r. wysłał on ten pojazd do dealera mającego siedzibę w Hiszpanii w celu dokonania sprzedaży w Hiszpanii. Wysyłka ta została potwierdzona listem przewozowym CMR [list przewozowy wystawiony na podstawie Konwencji o umowie międzynarodowego przewozu drogowego towarów (CMR), sporządzonej w Genewie w dniu 19 maja 1956 r., zmienionej protokołem z dnia 5 lipca 1978 r.]. W dniu 11 lipca 2007 r. rzeczony samochód został sprzedany przedsiębiorstwu mającemu siedzibę w Hiszpanii.

14 Josef Plöckl nie zgłosił żadnego obrotu z tytułu tej transakcji za rok 2006. Za 2007 r. zgłosił on dokonanie dostawy wewnątrzwspólnotowej zwolnionej z podatku VAT na rzecz powyższego przedsiębiorstwa.

15 W ramach kontroli zewnętrznej organ podatkowy uznał, że w 2007 r. nie zostały spełnione przesłanki dostawy wewnątrzwspólnotowej oraz że chodziło o dostawę, która powinna zostać opodatkowana w Niemczech za 2007 r. Wydał on zatem decyzję korygującą w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku VAT za rok 2007.

16 W ramach postępowania wszczętego następnie przed Finanzgericht München (sądem ds. finansowych w Monachium, Niemcy) sąd ów ustalił, iż pojazd będący przedmiotem postępowania głównego w 2007 r. znajdował się już w Hiszpanii, co skłoniło organ podatkowy do uchylenia decyzji korygującej.

17 W następstwie tego uchylenia organ podatkowy dokonał zmiany wymiaru podatku VAT za 2006 r., uznawszy, że przemieszczenie pojazdu w 2006 r. do Hiszpanii podlegało opodatkowaniu VAT i nie było zwolnione, ponieważ J. Plöckl nie przekazał numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nadanego w Hiszpanii i w konsekwencji nie dostarczył wymaganego dowodu księgowego do celów zwolnienia z podatku VAT.

18 Josef Plöckl wniósł skargę na tę decyzję do sądu odsyłającego. Sąd ten jest zdania, po pierwsze, że ze względu na brak wystarczającego związku czasowego i materialnego pomiędzy przemieszczeniem samochodu do Hiszpanii a jego sprzedażą w tym państwie członkowskim dostawa wewnątrzwspólnotowa nie miała miejsca, a po drugie, że przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe zrealizowane w 2006 r. jest opodatkowane podatkiem VAT na podstawie § 3 ust. 1a UStG.

19 Jednakże sąd odsyłający zastanawia się, czy owo przemieszczenie powinno korzystać ze zwolnienia z podatku VAT. Stwierdza on, że wprawdzie J. Plöckl nie podjął wszelkich rozsądnych środków w celu wskazania nadanego przez państwo członkowskie przeznaczenia numeru identyfikacji dla celów podatku VAT, jednak brak jest poważnych poszlak sugerujących istnienie oszustwa podatkowego, a organ podatkowy wyklucza takie oszustwo. Zdaniem sądu odsyłającego J. Plöckl popełnił zwykły błąd co do prawa, dokonując zaksięgowania czynności przemieszczenia i późniejszej sprzedaży jako dostawę wewnątrzwspólnotową, i nie złożył niezgodnej z prawdą deklaracji organowi podatkowemu.

20 W tym względzie sąd odsyłający powołuje się na pkt 58 wyroku z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), z którego wynika, że zwolnienie dostawy wewnątrzwspólnotowej z podatku VAT może być uzależnione od przekazania przez dostawcę numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nabywcy, z zastrzeżeniem jednak, że odmowa przyznania tego zwolnienia nie będzie opierała się na jednym tylko względzie, iż obowiązek ten nie został wykonany, jeżeli dostawca działający w dobrej wierze, podjąwszy wszystkie środki, jakich można od niego rozsądnie wymagać, nie może przekazać tego numeru identyfikacji, przy czym przedstawia wskazówki, które mogą w sposób wystarczający wykazać, że nabywca jest podatnikiem działającym w takim charakterze w danej transakcji.

21 Sąd ten uważa, że argumentacja przedstawiona przez Trybunał w tym wyroku ma też zastosowanie do przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego, takiego jak to będące przedmiotem postępowania głównego, oraz że można z tego wywnioskować, iż w niniejszym przypadku można odmówić zwolnienia z podatku VAT na tej podstawie, że J. Plöckl nie podjął wszelkich rozsądnych środków w celu wskazania nadanego przez państwo członkowskie przeznaczenia numeru identyfikacji dla celów podatku VAT.

22 Jednak sąd odsyłający zauważa, że w pkt 52 wskazanego wyroku Trybunał orzekł, iż uzasadniony jest wymóg, by dostawca działał w dobrej wierze i podjął wszelkie środki, jakich można od niego rozsądnie wymagać, aby zapewnić, że transakcja, której dokonuje, nie prowadzi do uczestnictwa w oszustwie podatkowym. Jest on zatem zdania, że od podatnika można wymagać podjęcia racjonalnych środków tylko wtedy, gdy istnieją poważne poszlaki istnienia oszustwa.

23 W braku poważnej poszlaki oszustwa sąd odsyłający uważa, że nie można odmówić zwolnienia z podatku VAT w sytuacji, gdy spełnione są materialne przesłanki tego zwolnienia, tak jak ma to miejsce w rozpatrywanej przezeń sprawie, a przedłożenie numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nie stanowi takiej przesłanki. W tych okolicznościach odmowa ta byłaby sprzeczna z zasadami neutralności podatkowej i proporcjonalności.

24 W konsekwencji Finanzgericht München (sąd ds. finansowych w Monachium) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h, oraz art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy i art. 28c część A lit. d) szóstej dyrektywy zezwalają państwom członkowskim na odmowę zastosowania zwolnienia z podatku w związku z dostawą wewnątrzwspólnotową (tutaj: przemieszczeniem wewnątrzwspólnotowym), jeżeli dostawca wprawdzie nie podjął wszelkich rozsądnych środków w odniesieniu do wymogów formalnych związanych ze wskazaniem numeru identyfikacji do celów podatku VAT, jednakże nie istnieją konkretne przesłanki oszustwa podatkowego, towar został przewieziony do innego państwa członkowskiego, a także spełnione są pozostałe przesłanki zwolnienia z podatku?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

25 Sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h, a także art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy i art. 28c część A lit. d) tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie odmowie przez organ podatkowy państwa członkowskiego pochodzenia zwolnienia przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego z podatku VAT na tej podstawie, że podatnik nie przekazał nadanego przez państwo członkowskie przeznaczenia numeru identyfikacji dla celów podatku VAT, jeżeli nie istnieje żadna poważna poszlaka wskazująca na popełnienie oszustwa, towar został przemieszczony do innego państwa członkowskiego, a pozostałe przesłanki zwolnienia również są spełnione.

26 Zgodnie z art. 28a ust. 5 lit. b) akapit pierwszy szóstej dyrektywy wprowadzanie przez podatnika towarów jego przedsiębiorstwa do państwa członkowskiego innego niż państwo siedziby jego przedsiębiorstwa uważa się za odpłatną dostawę towarów. Takie wprowadzanie [przemieszczenie] stanowi zatem, na podstawie art. 2 pkt 1 i art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, transakcję objętą podatkiem VAT.

27 Przesłanki, jakie powinny być spełnione, aby transakcja mogła zostać zakwalifikowana jako przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe w rozumieniu art. 28a ust. 5 lit. b) szóstej dyrektywy, są przewidziane w drugim akapicie tego przepisu, według którego za wprowadzony do innego państwa członkowskiego uważa się każdy składnik majątku ruchomego wysłany lub przetransportowany przez lub na rachunek podatnika poza terytorium określone w art. 3 tej dyrektywy, jednakże na obszarze Unii Europejskiej, do celów działalności jego przedsiębiorstwa, z wyjątkiem niektórych transakcji wymienionych w tym akapicie.

28 Z art. 28c część A lit. d) szóstej dyrektywy wynika, że takie przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe powinno być zwolnione z podatku VAT w państwie członkowskim pochodzenia, o ile korzysta ze zwolnień przewidzianych w art. 28c część A lit. a)–c) szóstej dyrektywy, jeżeli zostało ono dokonane w imieniu innego podatnika.

29 Wynika z tego, że do celów zwolnienia z podatku VAT przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe, takie jak przewidziane w rzeczonym art. 28a ust. 5 lit. b), w szczególności uważa się za dostawę wewnątrzwspólnotową, której zwolnienie z podatku VAT jest przewidziane w art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy. Jeśli chodzi o przesłanki zwolnienia takiego przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego, wynikają one, po pierwsze, z tego ostatniego przepisu, przy czym przemieszczenie to nie musi być dokonane w imieniu innego podatnika. Dane towary powinny zatem być wysyłane lub transportowane przez podatnika lub na jego rachunek do miejsca poza terytorium określone w art. 3 tej dyrektywy, lecz znajdującego się na obszarze Unii, i przemieszczenie to powinno być dokonane na rzecz tego podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, którzy działają w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

30 Z drugiej strony, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 59–61 opinii, przesłanki materialne przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego, takie jak określone w art. 28a ust. 5 lit. b) akapit drugi szóstej dyrektywy i wymienione w pkt 27 niniejszego wyroku, również powinny być spełnione w celu zwolnienia tego przemieszczenia z podatku VAT.

31 W tym kontekście należy wyjaśnić, że fakt przemieszczenia towaru do celów działalności przedsiębiorstwa podatnika, jak wyjaśnia ów przepis, oznacza, że przemieszczenie to jest dokonywane na rzecz tego podatnika, „który działa w takim charakterze" w rozumieniu art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy. W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że podatnik działa w takim charakterze, jeśli dokonuje transakcji w ramach swojej działalności podlegającej opodatkowaniu (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 września 2012 r., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 49; z dnia 8 listopada 2012 r., Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, pkt 52).

32 Zdaniem sądu odsyłającego transakcja będąca przedmiotem postępowania głównego powinna być uważana za przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe w rozumieniu art. 28a ust. 5 lit. b) szóstej dyrektywy. W tym względzie sąd ten stwierdza, że pojazd nabyty przez J. Plöckla został przypisany do jego przedsiębiorstwa znajdującego się w Niemczech, a następnie wysłany do Hiszpanii w celu dalszego wykorzystywania przez J. Plöckla w ramach jego przedsiębiorstwa.

33 Wynika z tego, jak również z brzmienia pytania zadanego przez sąd odsyłający, że przesłanki zwolnienia z podatku VAT przemieszczenia będącego przedmiotem postępowania głównego zostały spełnione. Jednakże organ podatkowy odmówił zwolnienia na tej podstawie, że J. Plöckl nie przekazał mu nadanego przez Królestwo Hiszpanii numeru identyfikacji dla celów podatku VAT, jak wymaga tego § 17c ust. 3 rozporządzenia wykonawczego w sprawie podatku obrotowego w brzmieniu obowiązującym w dacie okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym.

34 W swoich uwagach na piśmie Komisja Europejska uważa, że ów wymóg przekazania nadanego przez państwo członkowskie przeznaczenia numeru identyfikacji dla celów podatku VAT ma na celu wykazanie, jeśli chodzi o przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe, iż podatnik dokonał przemieszczenia spornego towaru w tym państwie członkowskim „do celów działalności jego przedsiębiorstwa", co stanowi – jak wynika z pkt 30 i 31 niniejszego wyroku – przesłankę zwolnienia takiego przemieszczenia z podatku VAT. Organ podatkowy i rząd niemiecki potwierdziły cel tego wymogu na rozprawie. Niniejsze pytanie prejudycjalne dotyczy zatem środków dowodowych, jakie można przewidzieć, oraz okoliczności, w jakich mogą one mieć miejsce, w celu wykazania, że ta przesłanka zwolnienia została spełniona.

35 W tym zakresie Trybunał orzekł już, że w braku przepisu w tej kwestii w szóstej dyrektywie, ponieważ przewiduje ona jedynie w art. 28c część A zdanie wprowadzające, że do państw członkowskich należy ustalenie warunków, na jakich zwalniają one dostawy wewnątrzwspólnotowe towarów, kwestia środków dowodowych, jakie mogą zostać przedstawione przez podatników dla skorzystania ze zwolnienia z podatku VAT, należy do kompetencji państw członkowskich (wyrok z dnia 27 września 2012 r., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo). Ma to zastosowanie także do przemieszczeń wewnątrzwspólnotowych, o których mowa w tym przepisie w lit. d).

36 Ponadto art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h, przyznaje państwom członkowskim możliwość podjęcia środków mających na celu zapewnienie prawidłowego poboru podatku VAT i zapobieganie oszustwom podatkowym, z zastrzeżeniem w szczególności, iż środki te nie będą wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia takich celów. Środki te nie mogą zatem być wykorzystywane w sposób podważający neutralność podatku VAT, która stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT (wyrok z dnia 27 września 2012 r., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Taki przepis krajowy wykracza poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku, jeżeli uzależnia w istocie prawo do zwolnienia z podatku VAT dostawy wewnątrzwspólnotowej od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając wymogów merytorycznych, a w szczególności nie biorąc pod uwagę kwestii, czy zostały one spełnione. Transakcje powinny być bowiem opodatkowane z uwzględnieniem ich obiektywnych cech (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2007 r., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 29, 30).

38 W odniesieniu do obiektywnych cech przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego z pkt 30 niniejszego wyroku wynika, że jeżeli przemieszczenie towarów spełnia przesłanki przewidziane w art. 28a ust. 5 lit. b) akapit drugi szóstej dyrektywy, to jest ono zwolnione z podatku VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 27 września 2007 r., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 30).

39 Wynika z tego, że zasada neutralności podatkowej wymaga, aby zwolnienie z podatku VAT było przyznawane, gdy zostały spełnione wymogi materialne, nawet jeżeli niektóre wymogi formalne zostały pominięte przez podatników (zob. analogicznie wyrok z dnia 27 września 2007 r., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 31).

40 W tym zakresie Trybunał orzekł, w kontekście dostawy wewnątrzwspólnotowej, że obowiązek przekazania numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nabywcy stanowi wymóg formalny w kontekście prawa do zwolnienia z podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2012 r., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 51).

41 Tak samo jest w odniesieniu do obowiązku przekazania, w ramach przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego, nadanego przez państwo członkowskie przeznaczenia numeru identyfikacji dla celów podatku VAT podatnika. W tym względzie, jeżeli dostarczenie tego numeru stanowi dowód, że takie przemieszczenie zostało dokonane dla celów przedsiębiorstwa tego podatnika, a w konsekwencji – jak wynika z pkt 31 niniejszego wyroku – że ów podatnik działa w takim charakterze w tym państwie członkowskim, wykazanie takiego statusu w każdym razie nie może zależeć wyłącznie od przekazania rzeczonego numeru identyfikacji dla celów podatku VAT. Artykuł 4 ust. 1 szóstej dyrektywy, który definiuje pojęcie „podatnika", nie uzależnia bowiem tego statusu od posiadania przez osobę numeru identyfikacji dla celów podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2012 r., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 49). Przekazanie tego numeru nie stanowi zatem przesłanki materialnej do celów zwolnienia przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego z podatku VAT.

42 Z powyższego wynika, że administracja państwa członkowskiego w zasadzie nie może odmówić zwolnienia przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego z podatku VAT tylko na tej podstawie, że podatnik nie przekazał nadanego mu przez państwo członkowskie przeznaczenia numeru identyfikacji dla celów podatku VAT.

43 Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 81 opinii, orzecznictwo Trybunału uznało jednak dwie sytuacje, w jakich nieprzestrzeganie wymogu formalnego może skutkować utratą prawa do zwolnienia z podatku VAT.

44 W pierwszej kolejności na zasadę neutralności podatkowej nie może powoływać się, do celów zwolnienia z podatku VAT, podatnik, który umyślnie uczestniczył w oszustwie podatkowym i naraził na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 7 grudnia 2010 r., R., C-285/09, EU:C:2010:742, pkt 54; z dnia 27 września 2012 r., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 46).

45 Jednakże sąd odsyłający stwierdził, że nie było poważnych poszlak oszustwa podatkowego w postępowaniu głównym oraz że organ podatkowy wykluczył takie oszustwo. Zatem ów wyjątek od reguły, zgodnie z którą zwolnienie z podatku VAT powinno zostać przyznane, nawet w braku zachowania przesłanki formalnej, jeżeli spełnione są przesłanki materialne, nie ma zastosowania w niniejszym sporze.

46 W drugiej kolejności naruszenie wymogu formalnego może prowadzić do odmowy zwolnienia z podatku VAT, jeżeli naruszenie to skutkuje uniemożliwieniem przedstawienia przekonywającego dowodu spełnienia wymogów materialnych (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 września 2007 r., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 31; z dnia 27 września 2012 r., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 46).

47 Jednak z tej samej przesłanki, od której jest uzależniona ta odmowa zwolnienia z podatku VAT, wynika, że jeżeli organ podatkowy posiada informacje niezbędne do ustalenia, iż zostały spełnione wymogi materialne, to nie może on nakładać dodatkowych warunków dotyczących przysługującego

podatnikowi prawa do zwolnienia z tego podatku, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa (zob. wyrok z dnia 11 grudnia 2014 r., Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 Jak wskazano w pkt 30 i 31 niniejszego wyroku, przesłanki materialne przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego przewidziane w art. 28a ust. 5 lit. b) szóstej dyrektywy w istocie odpowiadają materialnym przesłankom zwolnienia z podatku VAT takiego przemieszczenia, wymienionym w art. 28c część A lit. a) tej dyrektywy.

49 W konsekwencji – jako że, jak wynika z pkt 32 niniejszego wyroku, w ramach sporu w postępowaniu głównym, nawet jeśli J. Plöckl nie przekazał nadanego w państwie członkowskim przeznaczenia numeru identyfikacji dla celów podatku VAT, sąd odsyłający stwierdził, że sporną transakcję należy uważać za przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe w rozumieniu art. 28a ust. 5 lit. b) szóstej dyrektywy – należy uznać, iż urząd skarbowy dysponował danymi pozwalającymi również stwierdzić, że przesłanki zwolnienia tego przemieszczenia zostały spełnione.

50 Wydaje się więc, że żadna z dwóch sytuacji, w jakich Trybunał dopuścił możliwość odmowy przez organ podatkowy zwolnienia z podatku VAT ze względu na niedochowanie wymogu formalnego, nie ma zastosowania w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym.

51 Sąd odsyłający powołuje się jednak na pkt 58 wyroku z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), w którym Trybunał orzekł, iż art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy nie sprzeciwia się temu, aby organ podatkowy państwa członkowskiego uzależniał zwolnienie dostawy wewnątrzwspólnotowej z podatku VAT od przekazania przez dostawcę numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nabywcy, z zastrzeżeniem jednak, że odmowa przyznania tego zwolnienia nie będzie opierała się na jednym tylko względzie, iż obowiązek ten nie został wykonany, jeżeli dostawca działający w dobrej wierze, podjąwszy wszystkie środki, jakich można od niego rozsądnie wymagać, nie może przekazać tego numeru identyfikacji, przy czym przedstawia on wskazówki, które mogą w sposób wystarczający udowodnić, że nabywca jest podatnikiem działającym w takim charakterze w danej transakcji. Sąd odsyłający zastanawia się, czy wynika z tego, iż zwolnienia z podatku VAT można odmówić podatnikowi, który w ramach przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego nie podjął wszelkich działań, jakich można od niego rozsądnie wymagać w celu przekazania organowi podatkowemu nadanego przez państwo członkowskie przeznaczenia numeru identyfikacji dla celów podatku VAT.

52 W wyroku z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), Trybunał nie zamierzał ustanowić takiej zasady ogólnej.

53 W pkt 46 tego wyroku Trybunał wyraźnie bowiem potwierdził orzecznictwo, zgodnie z którym, oprócz dwóch sytuacji wymienionych w pkt 44 i 46 niniejszego wyroku, zasada neutralności podatkowej wymaga, aby przyznać zwolnienie z podatku VAT, jeżeli spełnione są wymogi materialne, nawet jeśli niektóre wymogi formalne zostały pominięte przez podatnika.

54 Ponadto, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 111 opinii, w szczególności z pkt 52 wyroku z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), wynika, że stwierdzenie, iż podatnik, działając w dobrej wierze i po podjęciu wszystkich środków, jakich można od niego rozsądnie wymagać, nie mógł przekazać numeru identyfikacji podatkowej dla celów podatku VAT nabywcy, dotyczy sytuacji, w której pytaniem jest, czy podatnik uczestniczył w oszustwie podatkowym czy też nie. Trybunał orzekł więc, że uczestnictwo dostawcy w takim oszustwie można wykluczyć, mając na względzie okoliczność, iż ów dostawca, działając w dobrej wierze i po podjęciu wszystkich środków, jakich można od niego rozsądnie wymagać, nie mógł przekazać numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nabywcy.

55 Wynika z tego, że w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym, w których uczestnictwo podatnika w oszustwie podatkowym zostało w każdym razie wykluczone, nie można odmówić zwolnienia z podatku VAT na tej podstawie, że podatnik nie podjął wszystkich środków, jakich można

od niego rozsądnie wymagać w celu spełnienia obowiązku formalnego, czyli przekazania nadanego przez państwo członkowskie przeznaczenia przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego numeru identyfikacji dla celów podatku VAT.

56 Przed Trybunałem organ podatkowy i rząd niemiecki podkreśliły jednak kluczowy charakter numeru identyfikacji dla celów podatku VAT jako elementu kontroli w masowym systemie obejmującym znaczną liczbę transakcji wewnątrzwspólnotowych.

57 Taki wzgląd nie może jednak ani przekształcić wymogu formalnego w wymóg materialny we wspólnym systemie podatku VAT, ani uzasadnić odmowy przyznania zwolnienia ze względu na niedochowanie wymogu formalnego ustanowionego przez prawo krajowe transponujące szóstą dyrektywę.

58 Bowiem nawet jeśli art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h, pozwala państwom członkowskim na przyjęcie środków przeznaczonych do zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT i uniknięcia oszustw podatkowych, taka odmowa zwolnienia wykraczałaby poza to, co jest niezbędne do realizacji tych celów, w sytuacji gdy podobne naruszenie prawa krajowego może być sankcjonowane grzywną proporcjonalną do wagi naruszenia (zob. analogicznie wyroki: z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 62, 63; a także z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 47, 48).

59 W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h, a także art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy i art. 28c część A lit. d) tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie odmowie przez organ podatkowy państwa członkowskiego pochodzenia zwolnienia z podatku VAT przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego na tej podstawie, że podatnik nie przekazał nadanego przez państwo członkowskie przeznaczenia numeru identyfikacji dla celów podatku VAT, jeżeli nie istnieje żadna poważna poszlaka wskazująca na popełnienie oszustwa, jeżeli towar został przemieszczony do innego państwa członkowskiego, a pozostałe przesłanki zwolnienia również są spełnione.

W przedmiocie kosztów

60 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 22 ust. 8 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2005/92/WE z dnia 12 grudnia 2005 r., w brzmieniu wynikającym z art. 28h szóstej dyrektywy, a także art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy i art. 28c część A lit. d) tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie odmowie przez organ podatkowy państwa członkowskiego pochodzenia zwolnienia z podatku od wartości dodanej przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego na tej podstawie, że podatnik nie przekazał nadanego przez państwo członkowskie przeznaczenia numeru identyfikacji dla celów podatku od wartości dodanej, jeżeli nie istnieje żadna poważna poszlaka wskazująca na popełnienie oszustwa, jeżeli towar został przemieszczony do innego państwa członkowskiego, a pozostałe przesłanki zwolnienia również są spełnione.

Podpisy