

**Sprawa C-247/21****Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

20 kwietnia 2021 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Verwaltungsgerichtshof (Austria)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

8 kwietnia 2021 r.

**Strona wnosząca skargę rewizyjną:**

Luxury Trust Automobil GmbH

**Druga strona postępowania przed sądem administracyjnym:**

Finanzamt Österreich, Dienststelle Baden Mödling

---

**Przedmiot postępowania głównego**

Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112 – Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów – Transakcja trójstronna – Wyznaczenie odbiorcy jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT – Dane na fakturze – Korekta – Przesłanki – Moc wsteczna – Fakturowanie – Właściwe przepisy

**Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego**

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE

**Pytania prejudycjalne**

- 1) Czy wykładni art. 42 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z art. 197 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy (w tym zakresie w brzmieniu nadanym dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r.)

- 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 informację na fakturze można następnie skutecznie skorygować [poprzez podanie informacji: „Wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna zgodnie z § 25 UStG (ustawy o podatku obrotowym, Austria). Obowiązek podatkowy 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 2006/112/WE (w brzmieniu nadanym dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. oraz sprostowaniem Dz.U. L 299/46 z dnia 17 listopada 2010 r.) należy dokonywać w ten sposób, że zastosowanie znajdują przepisy dotyczące fakturowania przyjęte przez to państwo członkowskie, którego przepisy znajdowałyby 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 znajdowałyby zastosowanie w przypadku założenia skuteczności wyznaczenia „osoby, na rzecz której dokonywana jest dostawa towarów”, jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT?

### **Przywołane przepisy prawa Unii**

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w szczególności art. 40, 41, 42, 141, 197, 219a pkt 11 i 11a

### **Przywołane przepisy prawa krajowego**

Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994) [ustawa federalna o opodatkowaniu obrotu (ustawa o podatku obrotowym z 1994 r., Austria; zwana dalej „UStG 1994”)] w brzmieniu obowiązującym w 2014 r. (BGBl. I nr 112/2012)

### *Paragraf 25*

„Transakcja trójstronna

*Definicja*

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 w kraju, jest jednak zidentyfikowany do celów VAT na terytorium Wspólnoty;
- 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 w 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 kupującego ostatniemu kupującemu (odbiorcy);
- e) zgodnie z ust. 5 zobowiązany do zapłaty podatku jest odbiorca.

*Wystawianie faktury przez nabywcę*

(4) Wystawianie faktur określone jest przez 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 obowiązek podatkowy, rozlicza się w drodze not kredytowych,

wystawianie faktur określone jest przez przepisy państwa członkowskiego, w którym dokonano dostawy.

Jeżeli w odniesieniu do wystawiania faktur właściwe są przepisy niniejszej ustawy federalnej, faktura powinna zawierać dodatkowo następujące informacje:

- wyraźne wskazanie na występowanie wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej oraz wskazanie, że zobowiązaniem do zapłaty VAT jest ostatni kupujący,
- numer identyfikacyjny VAT, pod którym przedsiębiorca (nabywca) dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz późniejszej dostawy tych towarów, oraz
- numer identyfikacyjny VAT odbiorcy dostawy.

#### *Zobowiązany do zapłaty VAT*

(5) W wypadku transakcji trójstronnej zobowiązaniem do zapłaty VAT jest odbiorca opodatkowanej dostawy, jeżeli faktura wystawiona przez nabywcę spełnia wymagania z 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 w 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 wysyłanych 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 wysyłanych 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”.

#### *Paragraf 3*

*„Miejsce wewnątrzspółnotowego nabycia towarów*

(8) Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów następuje na terytorium państwa członkowskiego, na którym znajduje się towar w momencie zakończenia transportu lub wysyłki. W wypadku gdy nabywca w stosunku do dostawcy używa numeru identyfikacyjnego VAT wydanego w innym państwie członkowskim, uznaje się, że nabycie nastąpiło na terytorium tego państwa członkowskiego aż do momentu wykazania przez nabywcę, że nabycie zostało opodatkowane przez państwo członkowskie wskazane w zdaniu pierwszym. W wypadku wykazania tej okoliczności stosuje się *mutatis mutandis* § 16”.

**Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania**

- 1 Strona wnosząca skargę rewizyjną jest austriacką spółką z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Austrii. Jej działalność gospodarcza obejmuje transgraniczne pośrednictwo i sprzedaż pojazdów luksusowych.
- 2 W 2014 r. strona wnosząca skargę rewizyjną kilkakrotnie kupowała pojazdy od dostawcy w Zjednoczonym Królestwie i odsprzedawała je przedsiębiorstwu z siedzibą w Republice Czeskiej (spółce M s.r.o.). Każde z trzech przedsiębiorstw uczestniczących w transakcji posługiwało się numerem VAT nadanym w państwie swojej siedziby. Pojazdy trafiały bezpośrednio od dostawcy w Zjednoczonym Królestwie do odbiorcy w Republice Czeskiej, a ich transport organizowała strona wnosząca skargę rewizyjną. Na jej trzech fakturach (każda z marca 2014 r.) podano czeski numer VAT odbiorcy, jej własny austriacki numer VAT i brytyjski numer VAT dostawcy. Każda z faktur zawierała adnotację „Zwolniona z podatku wewnątrzspółnotowa transakcja trójstronna”. Na fakturach nie wykazano VAT (na każdej z nich wykazano jedynie „kwotę netto”; również w umowach sprzedaży, jak wynika z akt sprawy, podawano za każdym razem jedynie „cenę sprzedaży netto”). W informacji podsumowującej za marzec 2014 r. strona wnosząca skargę rewizyjną wykazała te dostawy towarów w odniesieniu do numeru VAT czeskiego odbiorcy i zgłosiła w tym zakresie wystąpienie transakcji trójstronnych.
- 3 Czeska administracja skarbowa uznaje czeskie przedsiębiorstwo M s.r.o. za „znikający podmiot gospodarczy”. Nie mogła się z nim skontaktować. Nie zadeklarowało, ani nie odprowadziło ono też w Republice Czeskiej VAT od transakcji trójstronnych. W okresie wykonywania dostaw będących przedmiotem niniejszego postępowania M s.r.o. była zarejestrowana w Czechach dla celów VAT.
- 4 Decyzją z dnia 25 kwietnia 2016 r. Finanzamt (urząd skarbowy, Austria) określił VAT strony wnoszącej skargę rewizyjną za 2014 r. W uzasadnieniu Finanzamt (urząd skarbowy) wyjaśnił – powołując się na sprawozdanie z kontroli skarbowej – że trzy faktury wystawione przez nią czeskiej spółce M s.r.o. nie zawierały informacji o przejściu obowiązku podatkowego (§ 25 ust. 4 UStG 1994). Miała tu zatem wystąpić „nieudana transakcja trójstronna”, której nie da się następczo

konwalidować. Wobec posłużenia się austriackim numerem VAT zgodnie z § 3 ust. 8 UStG 1994 należy założyć wystąpienie wewnątrzspółnotowego nabycia towarów w Austrii.

- 5 W wyroku zaskarżonym przed Verwaltungsgerichtshof (trybunałem administracyjnym, Austria) Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych, Austria) oddalił skargę wniesioną na tę decyzję przez stronę wnoszącą skargę rewizyjną.
- 6 W ramach uzupełnienia Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych) wyjaśnił w uzasadnieniu, że strona wnosząca skargę rewizyjną dokonała korekty tych trzech faktur na podstawie not korygujących z dnia 23 maja 2016 r., wskazując na przejście obowiązku podatkowego na świadczeniobiorcę.
- 7 W ocenie sądu przepisy dotyczące transakcji trójstronnej nie znajdują bezwzględnie zastosowania w przypadku zaistnienia stanu faktycznego, o którym mowa w § 25 ust. 1 UStG 1994. Nabywcy (środkowemu przedsiębiorcy w ramach transakcji trójstronnej) przysługuje prawo wyboru, czy zastosuje do danej dostawy przepisy dotyczące transakcji trójstronnej, czy też nie. Prawo wyboru należy wykonać zgodnie z wymogami ustawowymi w chwili dokonania transakcji. Jeżeli nabywca chce osiągnąć skutek zwolnienia z podatku swojego wewnątrzspółnotowego nabycia towarów w państwie członkowskim przeznaczenia i przejścia obowiązku podatkowego dotyczącego dostawy na jej odbiorcę, musi zawrzeć na fakturze dane, o których mowa w § 25 ust. 4 UStG 1994. Wystawienie faktury przez stronę wnoszącą skargę rewizyjną okazuje się wadliwe, ponieważ na fakturach będących przedmiotem niniejszego postępowania brakuje informacji o obowiązku podatkowym spoczywającym na ostatnim odbiorcy.
- 8 Jeżeli faktura nabywcy nie spełnia wymogów co do treści wynikających z § 25 ust. 4 UStG 1994, uregulowanie zawarte w § 25 UStG 1994 nie znajduje zastosowania. W takiej sytuacji transakcję łańcuchową należy opodatkować na podstawie przepisów ogólnych.
- 9 Strona wnosząca skargę rewizyjną w wiarygodny sposób wykazała, że sporządziła noty korygujące do faktur sprzedażowych będących przedmiotem niniejszego postępowania, a następnie próbowała przesłać je czeskiemu przedsiębiorstwu. Nie udało się jednak udowodnić rzeczywistego doręczenia skorygowanych faktur temu przedsiębiorstwu, w związku z czym strona wnosząca skargę rewizyjną nie wywiązała się z ciężącego na niej obowiązku dowodowego.
- 10 Ponieważ w związku z powyższym nie doszło do skorygowania wadliwych faktur, nie ma potrzeby, aby bliżej analizować kwestię tego, czy wskutek następczej korekty faktury można skorzystać z procedury uproszczonej dotyczącej transakcji trójstronnej. W niniejszym przypadku w państwie przeznaczenia nie odprowadzono podatku.

- 11 Ponieważ na fakturach nie podano informacji o obowiązku podatkowym ostatniego odbiorcy, procedura uproszczona dotycząca transakcji trójstronnych nie może znaleźć zastosowania. W związku z tym transakcje należy oceniać w świetle przepisów dotyczących transakcji łańcuchowych. Ponieważ strona wnosząca skargę rewizyjną posługiwała się austriackim numerem VAT, dokonała w Austrii wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Nabycie to uznaje się za dokonane w Austrii dopóty, dopóki strona wnosząca skargę rewizyjną nie udowodni, że zostało ono opodatkowane w państwie przeznaczenia, czyli w Czechach. Ten warunek rozwiązujący nie został spełniony. Ponadto stronie wnoszącej skargę rewizyjną nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego od łącznego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

### **Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia odesłania**

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

- 12 Kwestią bezsporną w niniejszej sprawie jest istnienie transakcji łańcuchowej, w ramach której „dostawę ruchomą” stanowi dostawa brytyjskiego dostawcy. W związku z powyższym strona wnosząca skargę rewizyjną dokonała w Republice Czeskiej wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, po czym nastąpiła „dostawa nieruchoma” strony wnoszącej skargę rewizyjną w Republice Czeskiej na rzecz M s.r.o. Ponadto zgodnie z § 3 ust. 8 UStG 1994 wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane również w Austrii, ponieważ strona wnosząca skargę rewizyjną posługiwała się austriackim numerem VAT. Nie twierdzi ona, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów czy też następująca po nim dostawa nieruchoma zostały opodatkowane w Republice Czeskiej.
- 13 Przedmiotem postępowania jest podatek należny w Austrii na podstawie § 3 ust. 8 UStG 1994, a więc dodatkowe opodatkowanie (fikcyjnego) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w związku z posługiwaniem się austriackim numerem VAT. Strona wnosząca skargę rewizyjną ponosi ciężar ekonomiczny tego podatku obrotowego, ponieważ nie przysługuje jej w odniesieniu do niego prawo do odliczenia podatku naliczonego (zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 22 kwietnia 2010 r., X i fiscale eenheid / Facet Trading, C-536/08 i C-539/08).
- 14 Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w rozumieniu § 3 ust. 8 UStG 1994 uznaje się w świetle § 25 ust. 2 UStG 1994 za opodatkowane, jeżeli przedsiębiorca (nabywca) udowodni, że występuje transakcja trójstronna i że wywiązał się z obowiązku składania deklaracji w rozumieniu § 25 ust. 6 UStG 1994. Fakt, że strona wnosząca skargę rewizyjną wywiązała się z tego obowiązku dotyczącego składania deklaracji, jest w niniejszym postępowaniu bezsporny.

- 15 To, czy występuje transakcja trójstronna, wynika z § 25 ust. 1 UStG 1994. Z wymienionych w tym przepisie przesłanek sporne jest jedynie to, czy spełniono warunki określone w § 25 ust. 3 UStG 1994, do których przepis ten odsyła.
- 16 Zgodnie z § 25 ust. 3 UStG 1994 (który sam w sobie dotyczy przypadków, w których trzeci uczestnik transakcji trójstronnej – a więc „odbiorca” – ma siedzibę w Austrii) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jest zwolnione z podatku obrotowego w szczególności jedynie wtedy, kiedy do zapłaty podatku zobowiązany jest w świetle § 25 ust. 5 UStG 1994 odbiorca [§ 25 ust. 3 lit. e) UStG 1994]. Zgodnie z § 25 ust. 5 UStG 1994 wymaga to z kolei zgodności faktury wystawionej przez nabywcę z ust. 4.
- 17 W świetle § 25 ust. 4 UStG 1994 faktura musi w szczególności zawierać wyraźne wskazanie na występowanie wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej oraz wskazanie, że zobowiązany do zapłaty VAT jest ostatni kupujący.
- 18 Faktury wystawione przez stronę wnoszącą skargę rewizyjną nie spełniały tej przesłanki, ponieważ – choć wskazywały na wystąpienie transakcji trójstronnej – nie informowały o tym, że zobowiązany do zapłaty VAT jest ostatni kupujący. Wychodząc z powyższego założenia – w świetle wyłączności prawa krajowego – należałoby uznać, że fikcja opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w Austrii nie powstała.
- 19 Również w świetle art. 42 dyrektywy art. 41 ust. 1 dyrektywy (w myśl którego wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów występuje również na terytorium państwa członkowskiego, które nadało numer VAT, którym się posłużono) nie ma zastosowania, jeżeli w szczególności odbiorca został wyznaczony jako osoba zobowiązana do zapłaty VAT zgodnie z art. 197 dyrektywy. Artykuł 197 ust. 1 lit. c) przewiduje w tym zakresie jedynie, że faktura musi być sporządzona zgodnie z rozdziałem 3 sekcje 3–5. Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny) wychodzi z założenia, że „wyznaczenie” jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT w rozumieniu art. 42 ust. 1 dyrektywy występuje wtedy, kiedy faktura zawiera wzmiankę określoną w art. 226 pkt 11a („odwrotne obciążenie”).
- 20 Pierwotne faktury wystawione przez stronę wnoszącą skargę rewizyjną nie zawierały jednak właśnie wzmianki wymaganej również w świetle dyrektywy („odwrotne obciążenie”).
- 21 Informacja podana na pierwotnych fakturach wystawionych przez stronę wnoszącą skargę rewizyjną wynika najwyraźniej z pomylenia informacji o odwrotnym obciążeniu w przypadku transakcji trójstronnej z informacją o „zwolnionej z podatku wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów”. Natomiast w informacji podsumowującej strona wnosząca skargę rewizyjną pod względem formalnym jednoznacznie wykazała te dostawy jako transakcje trójstronne.
- 22 W świetle motywu 7 dyrektywy Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od



wartości dodanej w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania, aby umożliwić lepszą kontrolę podatkową i zapewnić bardziej jednolite traktowanie transakcji transgranicznych i krajowych, należy zmienić niektóre wymogi dotyczące danych, które powinny być podane na fakturze. Przemawia to za tym, aby wymagać ścisłego przestrzegania przepisów dotyczących fakturowania – a w szczególności przewidzianego w art. 226 pkt 11a dyrektywy wymogu umieszczenia na fakturze wyrazów „odwrotne obciążenie” – jako warunku uzyskania wynikających z nich ulg (w tym wypadku zastosowania przepisów dotyczących transakcji trójstronnych).

- 23 Cel umieszczenia tej informacji na fakturze w przypadku transakcji trójstronnych polega w szczególności na tym, aby ostatni odbiorca w ramach wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej mógł jednoznacznie i w łatwy sposób rozpoznać, że przenosi się na niego obowiązek podatkowy. Cel ten mógłby jednak zostać osiągnięty również za pomocą informacji, którą podano w niniejszej sprawie, zwłaszcza jeśli wziąć pod uwagę, że na fakturze nie wykazuje się kwoty VAT, a podaną kwotę wyraźnie określa się jako „kwota netto”. Ewentualnie należałoby też wziąć pod uwagę, że wpływy podatkowe z tytułu tych dostaw powinny być należne temu państwu członkowskiemu, w którym następuje końcowe wykorzystanie towaru (a więc w niniejszej sprawie nie w Austrii; zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 27 września 2007 r., *Albert Collée*, C-146/05, pkt 37).
- 24 W związku z powyższym wydaje się, iż nie można wykluczyć, że informacja, którą podano na fakturze pierwotnej, mogłaby spełniać przewidziane w prawie Unii przesłanki wyznaczenia odbiorcy jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT (zob. również wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 18 maja 2017 r., *Litdana*, C-624/15, pkt 21, gdzie – choć bez stanowiska zajętego przez sam Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej – nie założono, że informacja na fakturze, która nie jest zgodna z brzmieniem dyrektywy, sama w sobie stoi na przeszkodzie zastosowaniu procedury szczególnej). W tym przypadku spełnione byłyby jednak przesłanki uznania fikcyjnego wewnątrzspółnotowego nabycia towarów w Austrii za opodatkowane.

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

- 25 W przypadku ewentualnego udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej nasuwa się kolejne pytanie o to, czy tego rodzaju informację na fakturze można skutecznie skorygować.
- 26 W wyroku z dnia 19 kwietnia 2018 r. w sprawie *Firma Hans Bühler*, C-580/16, pkt 49, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wyjaśnił, że art. 42 lit. a) dyrektywy określa przesłankę materialną wymaganą do tego, aby nabycie takie jak rozpatrywane w (tamtejszym) postępowaniu głównym zostało uznane za opodatkowane VAT zgodnie z art. 40 tej dyrektywy, natomiast art. 42 lit. b) dyrektywy określa zasady, na jakich należy wykazać opodatkowanie w państwie

członkowskim przeznaczenia, przy czym te ostatnie zasady należy uznać za posiadające charakter formalny.

- 27 Jedną z przesłanek materialnych, o których mowa w art. 42 lit. a), jest w świetle powyższego wyznaczenie odbiorcy jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT zgodnie z art. 197 dyrektywy. Wskazuje na to również art. 141 lit. e) dyrektywy. To wyznaczenie odbiorcy jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT zgodnie z art. 197 ust. 1 lit. c) dyrektywy ma miejsce na fakturze.
- 28 W kontekście odliczenia podatku naliczonego faktury należy uznać za przesłanki formalne. Co do zasady faktury można korygować, przy czym korekta działa z mocą wsteczną od roku, w którym fakturę pierwotnie wystawiono (zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 15 września 2016 r., Senatex, C-518/14). Nawet jeżeli VAT zostaje wykazany na fakturze bezzasadnie, fakturę tę można skorygować, jeżeli wystawca faktury wykaże dobrą wolę lub we właściwym czasie w pełni wyeliminował ryzyko utraty wpływów podatkowych (zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 2 lipca 2020 r., SC Terracult, C-835/18, pkt 27, 28).
- 29 Nasuwa się jednak pytanie, czy tego rodzaju możliwość korekty występuje również w odniesieniu do przesłanki materialnej. Należy wziąć przy tym także pod uwagę, że zastosowanie uregulowania dotyczącego transakcji trójstronnych nie jest obligatoryjne – podatnicy mogą również zdecydować, że nie skorzystają z uproszczenia (zob. opinię rzecznika generalnego w sprawie C-580/16, w szczególności przypis 15). Korekta faktury nie stanowiłaby zatem jedynie działania o charakterze formalnym, lecz skutkowałaby zastosowaniem innych uregulowań (uprzywilejowanej transakcji trójstronnej zamiast zwykłej transakcji łańcuchowej). Jeżeli natomiast fakturę można by skutecznie skorygować, mogłoby to prowadzić również do uznania fikcyjnego wewnątrzspółnotowego nabycia towarów w Austrii za opodatkowane.
- 30 W związku z powyższym w niniejszej sprawie nasuwa się kolejne pytanie o to, czy wystarczy, że wystawca faktury koryguje tę fakturę i wysyła ją odbiorcy, czy też warunkiem dokonania skutecznej korekty faktury jest również jej doręczenie odbiorcy. Wreszcie kwestią otwartą wydaje się to, czy korekta faktury w takiej sytuacji – zgodnie z wyrokiem w sprawie Senatex – mogłaby wywoływać skutki z mocą wsteczną od pierwotnego momentu wystawienia faktury, czy też dopiero od momentu dokonania korekty. Jeżeli to dokonanie korekty nie działałoby z mocą wsteczną, w niniejszym postępowaniu, które dotyczy VAT za 2014 r., nie należałoby uwzględniać korekty dokonanej w 2016 r.

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

Zgodnie z § 25 ust. 4 UStG 1994 wystawianie faktur określone jest (co do zasady) przez przepisy państwa członkowskiego, z którego nabywca prowadzi swoje przedsiębiorstwo. W niniejszej sprawie nabywca (a więc strona wnosząca skargę rewizyjną) prowadzi swoje przedsiębiorstwo z Austrii, w związku z czym zgodnie

z § 25 ust. 4 UStG 1994 fakturowanie należałoby oceniać w świetle prawa austriackiego.

- 31 Strona wnosząca skargę rewizyjną podnosi jednak, że zwolnienie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów z podatku w Republice Czeskiej nie podlega prawu austriackiemu, lecz prawu Republiki Czeskiej. W prawie czeskim – inaczej niż w prawie austriackim – przejście obowiązku podatkowego na odbiorcę (M s.r.o.) ma miejsce również wtedy, kiedy na fakturze nie podano informacji o przejściu obowiązku podatkowego. Jak wynika z dotychczas podnoszonej argumentacji strony wnoszącej skargę rewizyjną, w tym celu wystarczy wskazanie na fakturze, że chodzi o transakcję trójstronną (nie sprawdzono na razie, czy te informacje dotyczące prawa czeskiego są prawidłowe).
- 32 W świetle art. 42 lit. a) dyrektywy uregulowanie dotyczące fikcyjnego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów zawarte w art. 41 ust. 1 dyrektywy nie znajduje zastosowania między innymi, kiedy odbiorca został wyznaczony jako osoba zobowiązana do zapłaty VAT zgodnie z art. 197. Artykuł 197 ust. 1 lit. c) przewiduje z kolei, że faktura została sporządzona zgodnie z rozdziałem 3 sekcje 3–5.
- 33 Zgodnie z art. 219a pkt 1 dyrektywy (w brzmieniu nadanym dyrektywą 2010/45/UE i sprostowaniem niemieckiej wersji językowej Dz.U. L 299/46 z dnia 17 listopada 2010 r.) fakturowanie podlega co do zasady przepisom mającym zastosowanie w państwie członkowskim uznawanym za państwo dostawy towarów lub świadczenia usług zgodnie z przepisami tytułu V.
- 34 Faktura, którą ma wystawić strona wnosząca skargę rewizyjną, dotyczy jej dostawy „nieruchomej” na rzecz M s.r.o. Dostawa ta ma miejsce w Republice Czeskiej, w związku z czym zgodnie z tym uregulowaniem ogólnym zastosowanie znalazłoby prawo czeskie.
- 35 Zgodnie z art. 219a pkt 2 dyrektywy z zastrzeżeniem określonych warunków fakturowanie podlega jednak prawu austriackiemu, ponieważ strona wnosząca skargę rewizyjną jako dostawca ma siedzibę w Austrii, a nie w Republice Czeskiej. Dodatkowy warunek stanowiłoby w tym wypadku jednak również to, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT musiałaby być „osoba, na rzecz której dokonywana jest dostawa towarów”.
- 36 Należy najpierw w tym przypadku założyć, że „osobą, na rzecz której dokonywana jest dostawa towarów”, jest w tym kontekście nie „nabywca” w rozumieniu § 25 UStG 1994, a mianowicie „środkowy” uczestnik (pośrednik) transakcji łańcuchowej, lecz świadczeniobiorca (a więc w niniejszym przypadku M s.r.o.). Trzeba wziąć jednak przy tym pod uwagę, że M s.r.o. nie jest od początku osobą zobowiązaną do zapłaty VAT, lecz może nią być co najwyżej, jeśli została jako taka wyznaczona. Wyznaczenie to ma miejsce na fakturze.

- 37 Gdyby argumentacja strony wnoszącej skargę rewizyjną (która, jak już wspomniano, nie została jeszcze merytorycznie zbadana) była trafna, dane podane na fakturze mogłyby prowadzić do skutecznego wyznaczenia odbiorcy jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT w świetle prawa czeskiego. Zgodnie z art. 219a pkt 2 dyrektywy skutkowałoby to koniecznością oceny fakturowania w świetle prawa austriackiego, właśnie dlatego że odbiorca został skutecznie wyznaczony jako osoba zobowiązana do zapłaty VAT. W świetle prawa austriackiego samo wskazanie na transakcję trójstronną nie powodowałoby jednak skutecznego wyznaczenia odbiorcy jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT, w związku z czym zastosowanie znajdowałoby z kolei prawo czeskie.
- 38 Aby przełamać to błędne koło, prawo mające zastosowanie do fakturowania można by określać w zależności od tego, jakie prawo było właściwe przed wystawieniem faktury (niezależnie od niej). Fakturowanie podlegałoby wówczas prawu czeskiemu. W świetle argumentacji strony wnoszącej skargę rewizyjną zgodnie z prawem czeskim doszło do skutecznego wyznaczenia M s.r.o. jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT. Mogłoby to ponadto skutkować uznaniem fikcyjnego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w Austrii za opodatkowane.
- 39 Do podobnej kwestii prawnej odniesiono się w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 593/2008 z dnia 17 czerwca 2008 r. w sprawie prawa właściwego dla zobowiązań umownych (Rzym I). Zgodnie z art. 3 ust. 5 tego rozporządzenia do oceny istnienia i ważności porozumienia stron w przedmiocie prawa właściwego stosuje się przepisy art. 10, 11 i 13. W myśl art. 10 ust. 1 tego rozporządzenia istnienie i ważność umowy lub jednego z jej postanowień ocenia się według prawa, które zgodnie z niniejszym rozporządzeniem byłoby dla niej właściwe, gdyby umowa lub jej postanowienie były ważne.
- 40 Nawet jeżeli rozporządzenie to – jak wynika już z art. 1 ust. 1 tego rozporządzenia – „nie stosuje się w szczególności do spraw skarbowych, celnych i administracyjnych”, koncepcja zawarta w tym uregulowaniu mogłaby odpowiednio znaleźć zastosowanie do kwestii prawnej podlegającej ocenie w niniejszej sprawie. Jeżeli założyć skuteczność wyznaczenia M s.r.o. jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT (co czyni właśnie strona wnosząca skargę rewizyjną), zgodnie z art. 219a pkt 2 dyrektywy fakturowanie należałoby oceniać w świetle prawa austriackiego. W świetle (wyłącznie, ale porównaj pytanie pierwsze) prawa austriackiego dane na fakturze nie spełniają jednak przesłanek wyznaczenia M s.r.o. jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT. Mogłoby to prowadzić do wniosku, że fikcyjnego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w Austrii nie należy uznać za opodatkowane.