

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 27 września 2007 r.*

W sprawie C-409/04

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 6 maja 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 września 2004 r., w postępowaniu:

The Queen, na wniosek:

Teleos plc,

Unique Distribution Ltd,

Synectiv Ltd,

New Communications Ltd,

Quest Trading Company Ltd,

Phones International Ltd,

AGM Associates Ltd,

DVD Components Ltd,

* Język postępowania: angielski.

Fonecomp Ltd,

Bulk GSM Ltd,

Libratech Ltd,

Rapid Marketing Services Ltd,

Earthshine Ltd,

Stardex (UK) Ltd

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Löhmus (sprawozdawca) i A. Ó Caoimh, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 czerwca 2006 r.,

I - 7828

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd oraz Stardex (UK) Ltd przez N. Pleminga i M. Conlona oraz przez E. Sharpston, QC, P. Hamilton, P. Mosera i A. Younga, barristers, oraz przez D. Waelbroecka, adwokata,

- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez C. Jackson, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez R. Andersona oraz R. Haynes, barristers,

- w imieniu rządu greckiego przez V. Kyriazopoulou, I. Bakopoulou i K. Georgiada oraz przez M. Tassopoulou, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu francuskiego przez G. de Berguesa oraz C. Jurgensen-Mercier, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu Irlandii przez D. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez E. Fitzsimonsa, SC, oraz B. Conwaya, BL,

- w imieniu rządu włoskiego przez I.M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. De Bellisa, avvocato dello Stato,

- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Fernandesa oraz C. Lança, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz A. Weimara, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 stycznia 2007 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 28a ust. 3 akapit pierwszy i art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. (Dz.U. L 269, str. 44, zwaną dalej „szóstą dyrektywą”).

- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd i Stardex (UK) Ltd (zwanymi dalej „Teleos i in.”) a Commissioners of Customs & Excise (zwanymi dalej „Commissioners”), organem właściwym w Zjednoczonym

Królestwie w zakresie poboru podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), w przedmiocie zwolnienia od podatku dostaw wewnątrzspółnotowych.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

- 3 Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy poddaje opodatkowaniu podatkiem VAT dostawę towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze, jak również przywóz towarów.
- 4 Szósta dyrektywa zawiera tytuł XVIa „Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi”, który został wprowadzony przez dyrektywę Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, str. 1). Tytuł ten obejmuje art. 28a–28n.
- 5 Zgodnie z art. 28a szóstej dyrektywy:

„1. Przedmiotem podatku od wartości dodanej są również:

- a) odpłatne wewnątrzspółnotowe nabywanie towarów na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną

niepodlegającą opodatkowaniu, gdy sprzedawcą jest podatnik działający w takim charakterze nieuprawniony do zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 24 i którego nie dotyczą uregulowania ustanowione w art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie drugie lub art. 28b (B) ust. 1.

[...]

3. »Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów« oznacza nabycie uprawnień do rozporządzania jako [jak] właściciel ruchomymi rzeczami wysyłanymi lub transportowanymi do osoby nabywającej towary przez lub na rachunek sprzedawcy bądź osoby nabywającej towary[,] w [do] państw[a] członkowski[ego] inn[ego] niż to, z którego towary są wysyłane lub transportowane.

W przypadku gdy towary nabyte przez osobę prawną niepodlegającą opodatkowaniu są wysyłane lub transportowane z terytorium państwa trzeciego i przywożone przez taką osobę do państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów, towary uważa się za wysłane lub transportowane z państwa członkowskiego przywozu. Takie państwo członkowskie przyzna importerowi określonego w art. 21 ust. 4 zwrot podatku od wartości dodanej zapłaconego w związku z przywozem towarów, o ile importer wykaże, że dokonane przez niego nabycie zostało opodatkowane podatkiem od wartości dodanej w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub przywozu towarów.

[...]

5. Za odpłatną dostawę towarów uważa się:

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

[...]”.

6 Artykuł 28b część A szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Miejszem wewnątrzspółnotowego nabycia towarów jest miejsce, w którym towary te znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do osoby, która je nabywa.

2. Bez uszczerbku dla ust. 1 za miejsce wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, określone w art. 28a ust. 1 lit. a), uważa się miejsce na terytorium państwa członkowskiego, które nadało numer identyfikacji do celów podatku od wartości dodanej użytego przez nabywcę w celu nabycia towarów, o ile nabywca towarów nie udowodni, że nabycie to zostało opodatkowane zgodnie z przepisami ust. 1.

[...]”.

- 7 Artykuł 28c część A lit. a) akapit pierwszy 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 określonym w art. 3, lecz znajdującego się na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, któ[rzy] działa[ją] w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

- 8 Zgodnie z art. 28 d ust. 1 szóstej dyrektywy:

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

- 9 Artykuł 22 szóstej dyrektywy w brzmieniu nadanym mu przez art. 28h tej dyrektywy wprowadza liczne obowiązki, które powinni spełnić podatnicy, dotyczące między innymi księgowości, fakturowania, deklaracji, jak również zestawień, które

muszą przedstawiać organom podatkowym. Ustęp 8 tego artykułu ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne zobowiązania, które uznają za niezbędne dla poprawnego 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 prowadziły do handlu między państwami członkowskimi do niepotrzebnych formalności związanych z przekraczaniem granic”.

Uregulowania krajowe

- ¹⁰ Artykuł 30 ust. 8 Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku od wartości dodanej z 1994 r., zwanej dalej „ustawą z 1994 r.”) ma następujące brzmienie:

„Rozporządzenia mogą przewidywać stosowanie zerowej stawki podatku w odniesieniu do dostaw towarów lub do dostaw towarów, jakie zostaną określone w tych rozporządzeniach, w przypadku gdy:

- a) Commissioners stwierdzą, że towary były lub mają być przedmiotem wywozu do miejsca znajdującego się poza terytorium państw członkowskich lub że dostawa obejmuje jednocześnie:
 - i) wywóz towarów poza terytorium Zjednoczonego Królestwa oraz

ii) nabycie ich w innym państwie członkowskim przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku VAT od tego nabycia na mocy przepisów ustawowych tego państwa członkowskiego [...]

b) spełnione są inne warunki, jakie mogą być w odpowiednich przypadkach przewidziane w rozporządzeniach lub określone przez Commissioners”.

11 Artykuł 134 Value Added Tax Regulations 1995 (rozporządzenia dotyczącego podatku od wartości dodanej z 1995 r.) stanowi:

„W razie stwierdzenia przez Commissioners, że:

a) dostawa towarów przez podatnika obejmuje ich wywóz poza terytorium Zjednoczonego Królestwa,

b) dostawa jest przeznaczona dla osoby będącej podatnikiem w innym państwie członkowskim,

c) towary zostały przewiezione do innego państwa członkowskiego oraz

d) towary te nie są towarami, w stosunku do których podatnik wybrał, na podstawie art. 50A [ustawy z 1994 r.], opodatkowanie podatkiem VAT na podstawie marży zysku związanej z dostawą,

dostawa opodatkowana będzie według stawki zerowej, z zastrzeżeniem spełnienia warunków, które Commissioners mogą określić”.

- 12 Inne szczegółowe zasady zwalniania od podatku dostaw wewnątrzspółnotowych zostały określone w wytycznych nr 725 i 703, które zgodnie z postanowieniem odsyłającym mają częściowo moc ustawy.
- 13 Wytyczne nr 703 skierowane do wszystkich podmiotów gospodarczych działających w sektorze handlu wewnątrzspółnotowego stanowią między innymi:

„8.4 Przesłanki stosowania zerowej stawki podatku w odniesieniu do dostaw przeznaczonych do innych państw członkowskich

Jeżeli dostarczacie towary klientom zarejestrowanym jako podatnicy VAT w innym państwie członkowskim [Unii Europejskiej], możecie skorzystać w Zjednoczonym Królestwie z zerowej stawki opodatkowania dostaw, pod warunkiem że:

- uzyskanie i podanie na wystawianych przez was fakturach dotyczących sprzedaży opodatkowanej podatkiem VAT wewnątrzspółnotowy numer identyfikacyjny VAT waszego klienta, obejmujący dwuliterowy kod państwa;

- towary są wysyłane lub transportowane poza terytorium Zjednoczonego Królestwa do innego państwa członkowskiego [Unii]; oraz

- w terminie trzech miesięcy od dnia dostawy uzyskacie i zachowacie ważne dokumenty handlowe wykazujące, że towary opuściły terytorium Zjednoczonego Królestwa.

[...]

Jeśli wasz wspólnotowy klient sam odbiera towary lub sam organizuje ich odbiór i wywóz poza terytorium Zjednoczonego Królestwa, powinniście:

- upewnić się, w jaki sposób towary będą wywiezione poza terytorium Zjednoczonego Królestwa i jakie dowody na ich wywóz zostaną wam przesłane, oraz
- rozważyć zwrócenie się do waszego klienta o zapłatę zabezpieczenia w kwocie równej kwocie podatku VAT, jaki będziecie zobowiązani zapłacić, jeśli nie uzyskacie dowodu na wywóz towarów poza terytorium Zjednoczonego Królestwa (zabezpieczenie może zostać zwrócone po uzyskaniu przez was dowodu na wywóz towarów poza terytorium Zjednoczonego Królestwa)".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

¹⁴ W 2002 r. Teleos i in. sprzedawali telefony komórkowe spółce hiszpańskiej Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA (zwanej dalej „TT”). Zgodnie z umowami sprzedaży miejsce przeznaczenia towarów znajdowało się, co do zasady, we Francji,

a w niektórych przypadkach — w Hiszpanii. Niemal we wszystkich przypadkach umowy zostały zawarte w oparciu o jedną z międzynarodowych klauzul handlowych opracowanych przez Międzynarodową Izbę Handlową (tak zwane klauzule „Incoterms 2000”), a mianowicie klauzulę „z zakładu” („ex-works” lub EXW), co oznacza że Teleos i in. zobowiązani byli jedynie do pozostawienia towarów do dyspozycji TT w magazynie znajdującym się w Zjednoczonym Królestwie, natomiast TT była odpowiedzialna za transport towarów do określonego państwa członkowskiego. Magazyn należał do Euro-Cellars Ltd, spółki zajmującej się prowadzeniem magazynów celnych i dystrybucją.

- 15 W odniesieniu do każdej transakcji Teleos i in. otrzymywali od TT w kilka dni po dokonaniu sprzedaży oryginalny egzemplarz listu przewozowego 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.], określający towary i wskazujący adres dostawy, nazwę przewoźnika i numer rejestracyjny pojazdu. Taki list, zawierający podpis złożony w imieniu TT, uznawany był za dowód, że telefony komórkowe zostały dostarczone do określonego miejsca przeznaczenia.
- 16 Commissioners początkowo przyjęli te dokumenty jako dowody na dokonanie wywozu towarów poza terytorium Zjednoczonego Królestwa, skutkujące zwolnieniem powyższych dostaw od podatku VAT przez zastosowanie stawki zerowej i przyznaniem Teleos i in. prawa do zwrotu zapłaconego podatku naliczonego. Jednakże podczas późniejszych kontroli Commissioners odkryli, że w niektórych przypadkach miejsca przeznaczenia wskazane w listach przewozowych CMR były fałszywe, wskazani w nich przewoźnicy bądź to nie istnieli, bądź nie dokonywali transportu telefonów komórkowych, a numery rejestracyjne wskazanych pojazdów były numerami pojazdów nieistniejących lub nienadających się do transportu tego rodzaju towarów. Commissioners doszli na tej podstawie do wniosku, że telefony komórkowe nigdy nie opuściły terytorium Zjednoczonego Królestwa i w konsekwencji zażądali zapłaty podatku VAT w kwocie kilku milionów GBP, uznając jednocześnie, że Teleos i in. w żaden sposób nie brali udziału w oszustwie.

17 Z postanowienia odsyłającego wynika, że istnieją dowody na to, iż TT złożyła do właściwych hiszpańskich organów podatkowych deklaracje dotyczące wewnątrz-wspólnotowego nabycia telefonów komórkowych. Spółka ta deklarowała również dalszą dostawę tych towarów jako wewnątrzwspólnotową dostawę zwolnioną od podatku i wносиła o zwrot naliczonego podatku VAT.

18 Sąd krajowy uznaje za ustalone, że Teleos i in. nie mieli żadnych powodów, by wątpić w informacje zawarte w listach przewozowych CMR lub w ich autentyczność oraz że spółki te nie uczestniczyły w żadnym oszustwie ani nie wiedziały, że telefony komórkowe nie opuściły terytorium Zjednoczonego Królestwa. Sąd krajowy ponadto doszedł do wniosku, że po tym, jak Teleos i in. przeprowadzili poważne i szczegółowe badanie dotyczące zarówno TT, jak i Euro-Cellars Ltd w celu zyskania pewności co do wiarygodności nabywcy, spółki te nie dysponowały żadnym innym konkretnym środkiem pozwalającym na ustalenie nieprawdziwości oświadczeń zawartych we wspomnianych listach przewozowych. Ponadto, biorąc pod uwagę charakter omawianych transakcji, w rzeczywistości nie można było uzyskać żadnego dodatkowego dowodu poza listami przewozowymi CMR.

19 Teleos i in. zaskarżyli decyzje Commissioners dotyczące żądania zwrotu podatku VAT do sądu krajowego na tej podstawie, że nie znajdują one żadnego oparcia w szóstej dyrektywie.

20 W tych okolicznościach High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w okolicznościach zaistniałych w [sprawie przed sądem krajowym] określenie „wysyłane” użyte w art. 28a ust. 3 (wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów) [szóstej dyrektywy] należy rozumieć w ten sposób, że wewnątrzwspólnotowe nabycie następuje wtedy, gdy:

- a) uprawnienie do rozporządzania towarami jak właściciel przeszło na nabywcę, a towary dostarczane są przez dostawcę poprzez oddanie ich do dyspozycji nabywcy (który jest zarejestrowany do celów podatku VAT w innym państwie członkowskim) na podstawie umowy sprzedaży z klauzulą »z zakładu«, na mocy której nabywca przyjmuje odpowiedzialność za przetransportowanie towarów do innego państwa członkowskiego niż państwo dostawy z zabezpieczonego magazynu znajdującego się w państwie członkowskim dostawcy oraz jeżeli dokumentacja umowy lub inne dowody z dokumentów potwierdzają, że zamiarem stron jest przetransportowanie następnie tych towarów do miejsca znajdującego się w innym państwie członkowskim, lecz towary te nie opuściły jeszcze fizycznie terytorium państwa członkowskiego dostawy; lub gdy
- b) uprawnienie do rozporządzania towarami jak właściciel przeszło na nabywcę, a towary wyruszyły w drogę do innego państwa członkowskiego, lecz niekoniecznie dotarły do celu (zwłaszcza jeżeli towary nie opuściły jeszcze fizycznie terytorium państwa członkowskiego dostawy); lub gdy
- c) uprawnienie do rozporządzania towarami jak właściciel przeszło na nabywcę, a towary fizycznie opuściły terytorium państwa członkowskiego dostawy, wyruszając w drogę do innego państwa członkowskiego?
- 2) Czy art. 28c część A lit. a) [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że dostawy towarów są zwolnione od podatku VAT, jeżeli:
- towary są dostarczone nabywcy, który jest zarejestrowany do celów podatku VAT w innym państwie członkowskim; oraz

- nabywca zobowiązuje się umownie do zakupu towarów w ten sposób, że po nabyciu uprawnienia do rozporządzenia towarami jak właściciel w państwie członkowskim dostawcy będzie on odpowiedzialny za przetransportowanie tych towarów z państwa członkowskiego dostawcy do innego państwa członkowskiego oraz:
 - a) uprawnienie do rozporządzania towarami jak właściciel przeszło na nabywcę, a towary zostały dostarczone przez dostawcę poprzez oddanie ich do dyspozycji nabywcy na podstawie umowy sprzedaży z klauzulą »z zakładu«, na mocy której nabywca przyjmuje odpowiedzialność za przetransportowanie towarów do innego państwa członkowskiego niż państwo dostawy z zabezpieczonego magazynu znajdującego się w państwie członkowskim dostawcy, oraz jeżeli dokumentacja umowy lub inne dowody z dokumentów potwierdzają, że zamiarem stron jest przetransportowanie następnie tych towarów do miejsca znajdującego się w innym państwie członkowskim, lecz towary te nie opuściły jeszcze fizycznie terytorium państwa członkowskiego dostawy, lub gdy
 - b) uprawnienie do rozporządzania towarami jak właściciel przeszło na nabywcę, a towary wyruszyły w drogę do innego państwa członkowskiego, lecz niekoniecznie dotarły do celu (zwłaszcza jeżeli towary nie opuściły jeszcze fizycznie terytorium państwa członkowskiego dostawy), lub gdy
 - c) uprawnienie do rozporządzania towarami jak właściciel przeszło na nabywcę, a towary fizycznie opuściły terytorium państwa członkowskiego dostawy, wyruszając w drogę do innego państwa członkowskiego, lub gdy
 - d) uprawnienie do rozporządzania towarami jak właściciel przeszło na nabywcę i możliwe jest również wykazanie, że towary rzeczywiście dotarły do państwa członkowskiego przeznaczenia?

- 3) W zaistniałych w [sprawie przed sądem krajowym] okolicznościach, w których działający w dobrej wierze dostawca przedłożył właściwym organom w swoim państwie członkowskim po zgłoszeniu żądania zwrotu obiektywne dowody, które w chwili ich otrzymania zdawały się potwierdzać jego prawo do zwolnienia od podatku towarów na podstawie art. 28c część. A lit. a) [szóstej dyrektywy], a właściwe organy początkowo przyjęły te dowody dla celów zwolnienia od podatku, pod jakimi warunkami (i czy w ogóle) właściwe organy w państwie członkowskim dostawy mogą jednak następnie domagać się od dostawcy rozliczenia podatku VAT od tych towarów, jeżeli wejdą one następnie w posiadanie kolejnych dowodów, które: a) podają w wątpliwość słuszność wcześniejszych dowodów lub b) wykazują, że przedstawione dowody były zasadniczo fałszywe, jednak bez wiedzy lub uczestnictwa dostawcy?
- 4) Czy na odpowiedź na pytanie trzecie ma wpływ okoliczność, że istniały dowody, iż nabywca złożył deklaracje podatkowe organom podatkowym państwa członkowskiego przeznaczenia, przy czym te deklaracje podatkowe ujmowały omawiane transakcje jako wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, kupujący podał kwotę rzekomo stanowiącą podatek związany z tym nabyciem oraz dokonał odliczenia tej sumy na podstawie art. 17 ust. 2 lit. d) szóstej dyrektywy?''.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

- ²¹ Na wstępie należy przypomnieć, że pytania sądu krajowego zostały zadane w kontekście przejściowej regulacji podatku VAT obowiązującej w handlu

wewnątrzspółnotowym, wprowadzonej przez dyrektywę 91/680 w celu zniesienia granic wewnętrznych z dniem 1 stycznia 1993 r. Od tego dnia opodatkowanie przywozu oraz zwrot podatku od wywozu w handlu między państwami członkowskimi zostały ostatecznie zniesione (motyw drugi i trzeci tej dyrektywy).

22 Stwierdzając bowiem, że do tego czasu nie zostały spełnione warunki pozwalające na wprowadzenie w życie zasady opodatkowania w państwie członkowskim pochodzenia dostarczonych towarów, bez uszczerbku dla zasady przyznania wpływów podatkowych państwu członkowskiemu, w którym następuje ostateczne ich wykorzystanie, prawodawca wspólnotowy na mocy tytułu XVIa szóstej dyrektywy ustanowił przejściowy system opodatkowania wymiany handlu między państwami członkowskimi, oparty na wprowadzeniu nowego zdarzenia podatkowego, a mianowicie wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (motywy: siódmy, ósmy, dziewiąty i dziesiąty dyrektywy 91/680).

23 W tym zakresie należy stwierdzić, że wewnątrzspółnotowa dostawa towaru i wewnątrzspółnotowe nabycie tego towaru stanowią w rzeczywistości jedną i tę samą czynność gospodarczą, nawet jeśli jest ona źródłem różnych praw i obowiązków zarówno dla stron, jak i dla organów podatkowych zainteresowanych państw członkowskich.

24 Zatem każdemu wewnątrzspółnotowemu nabyciu towarów opodatkowanemu w państwie członkowskim, w którym zakończono wewnątrzspółnotową wysyłkę lub wewnątrzspółnotowy transport towarów, zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, odpowiada dostawa zwolniona z opodatkowania w państwie członkowskim, w którym ta wysyłka lub transport zostały rozpoczęte, zgodnie z art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy tej dyrektywy (wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-245/04 EMAG Handel Eder, Zb.Orz. str. I-3227, pkt 29).

- 25 Wynika z tego, że zwolnienie od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej odpowiadającej nabyciu wewnątrzwspólnotowemu pozwala na unikanie podwójnego opodatkowania, a tym samym naruszania zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT

W przedmiocie pierwszego i drugiego pytania

- 26 Zwracając się z dwoma pierwszymi pytaniami, które należy rozpatrywać łącznie, sąd krajowy chce w istocie ustalić, czy art. 28a ust. 3 akapit pierwszy i art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy ze względu na określenie „wysyłane” użyte w obu tych przepisach należy interpretować w ten sposób, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru następuje, a zwolnienie od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej znajduje zastosowanie tylko wtedy, gdy prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę i gdy dostawca ustali, że towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego i że w wyniku wysyłki lub transportu towar ten fizycznie opuścił terytorium państwa członkowskiego dostawy.
- 27 Przesłanki, które muszą być spełnione, by dana czynność mogła zostać uznana za nabycie wewnątrzwspólnotowe podlegające podatkowi VAT, określone są w art. 28a szóstej dyrektywy. Poza przesłankami wyjaśniającymi działanie w charakterze sprzedawcy i nabywcy, określonymi w ust. 1 lit. a) tego przepisu, ust. 3 akapit pierwszy uzależnia nabycie wewnątrzwspólnotowe od spełnienia dwóch przesłanek, to znaczy, po pierwsze, od przeniesienia na nabywcę prawa do rozporządzania jak właściciel określonymi rzeczami ruchomymi, a po drugie, od wysłania lub transportowania tych towarów do nabywcy przez sprzedawcę lub nabywcę lub też na ich rachunek,

„[do] państw[a] członkowski[ego] inn[ego] niż to, z którego towary są wysyłane lub transportowane”.

28 Czynność stanowiąca odpowiednik nabycia wewnątrzwspólnotowego, to znaczy dostawa wewnątrzwspólnotowa, jest zwolniona od podatku VAT, jeśli spełnia przesłanki określone w art. 28c część A lit. a) szóstej dyrektywy. W odróżnieniu od przesłanek określonych w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego przepis ten przewiduje, że w celu skorzystania ze zwolnienia z tytułu dostawy wewnątrzwspólnotowej towary muszą być wysłane lub transportowane do „miejsca poza terytorium określonym w art. 3, lecz znajdującego się na obszarze Wspólnoty”, to znaczy że wysyłka lub transport muszą mieć miejsce pomiędzy państwem członkowskim stanowiącym część obszaru Wspólnoty, gdzie obowiązuje wspólny system podatku VAT, a innym tego rodzaju państwem.

29 Z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika, że pierwsza przesłanka nabycia wewnątrzwspólnotowego, to znaczy przeniesienie praw do rozporządzania towarem jak właściciel, uznana jest przez sąd krajowy za spełnioną. Strony postępowania przed sądem krajowym nie zgadzają się jednak w kwestii drugiej przesłanki tego rodzaju nabycia. Brak zgody dotyczy w szczególności interpretacji pojęcia „wysyłki” użytego w art. 28a ust. 3 akapit pierwszy i art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy.

30 Teleos i in. uważają, że określenie „wysyłane” oznacza, że towary zostają wysłane do konkretnego miejsca przeznaczenia lub do odbiorcy. Opierają się oni na interpretacji literalnej tego pojęcia i podnoszą, że porównanie wszystkich wersji językowych wykazuje, iż odpowiednie określenia w nich użyte kładą nacisk na początek procesu wysyłki i nie muszą oznaczać ukończonego fizycznego transportu towarów poza terytorium państwa członkowskiego dostawcy.

31 Teleos i in. uznają zatem, że wewnątrzspółnotowa dostawa towarów ma miejsce, gdy dostawca oddał towary do dyspozycji nabywcy zgodnie z klauzulą „z zakładu”, na podstawie której nabywca przyjął odpowiedzialność za ich transport do innego państwa członkowskiego, i gdy dowody wskazują, że zamiarem stron jest, by towary te były następnie przetransportowane do miejsca znajdującego się w innym państwie członkowskim, nawet jeśli nie opuściły one jeszcze fizycznie terytorium państwa członkowskiego dostawy.

32 Państwa członkowskie, które przedstawiły Trybunałowi swoje uwagi, oraz Komisja Wspólnot Europejskich podnoszą natomiast, że użycie określenia „wysyłane” oznacza, że towary muszą opuścić fizycznie terytorium państwa członkowskiego wysyłki lub dotrzeć do państwa członkowskiego przeznaczenia.

33 Rzeczywiście, o ile prawdą jest, że na gruncie interpretacji literalnej wyrażenie „wysyłane lub transportowane [...] [do] państw[a] członkowski[ego]” zawarte w art. 28a ust. 3 akapit pierwszy szóstej dyrektywy wydaje się kłaść nacisk na początek procesu wysyłki lub transportu, jak to twierdzą Teleos i in., to niemniej jednak, jak podnosi większość państw członkowskich, które przedstawiły Trybunałowi swoje uwagi, wyrażenie „wysyłane lub transportowane [...] poza terytorium [państwa członkowskiego]” zawarte w art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy tej dyrektywy oznacza, że towary rzeczywiście opuściły państwo członkowskie dostawy.

34 W tych okolicznościach, uwzględniając niezbędną współzależność pomiędzy dostawą wewnątrzspółnotową a nabyciem wewnątrzspółnotowym, oba przepisy wspomniane w punkcie poprzedzającym należy interpretować w taki sposób, by nadać im identyczne znaczenie i identyczny zakres.

35 W przypadku gdy możliwe są różne sposoby interpretacji literalnej danego pojęcia, aby ustalić jego zakres, należy odwołać się do kontekstu, w którym zostało ono użyte, mając na uwadze cele i systematykę szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-185/89 *Velker International Oil Company*, Rec. str. I-2561, pkt 16 i 17; z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 *SDC*, Rec. str. I-3017, pkt 22 oraz z dnia 19 kwietnia 2007 r. w sprawie C-455/05 *Velvet & Steel Immobilien*, Zb.Orz. str. I-3225, pkt 20).

36 Z celu, któremu służy system przejściowy przewidziany w tytule XVIa tej dyrektywy, jakim jest przeniesienie wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym odbywa się ostateczne wykorzystanie dostarczanych towarów (zob. ww. wyrok w sprawie *EMAG Handel Eder*, pkt 40) wynika, że system ten został stworzony między innymi po to, by uregulować wewnątrzspółnotowy przepływ towarów.

37 Ponieważ system ten zastąpił regulację wywozu i przywozu pomiędzy państwami członkowskimi, jak to zostało przypomniane w pkt 21 niniejszego wyroku, różni się on wyraźnie od systemu regulującego czynności dokonane w obrębie jednego państwa. Wstępną przesłanką stosowania tego systemu jest wewnątrzspółnotowy charakter danej czynności, a zwłaszcza fizyczne przemieszczenie towarów z jednego państwa członkowskiego do innego. Przesłanka ta, związana z przekroczeniem granic pomiędzy państwami członkowskimi, jest bowiem elementem konstytutywnym czynności wewnątrzspółnotowej, który odróżnia ją od czynności dokonywanej w obrębie jednego państwa.

38 Ponadto, podobnie jak wszelkie inne pojęcia definiujące czynności podlegające opodatkowaniu na mocy szóstej dyrektywy (zob. wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 *Optigen i in.*, Zb.Orz. str. I-483, pkt 44 oraz z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 *Kittel i Recolta Recycling*, Rec. str. I-6161, pkt 41), pojęcia definiujące

dostawę wewnątrzspółnotową i nabycie wewnątrzspółnotowe mają charakter obiektywny i znajdują zastosowanie niezależnie od celów i rezultatów tych czynności.

39 Wbrew argumentacji Teleos i in., zgodnie z którą do zakwalifikowania danej dostawy jako wewnątrzspółnotowej wystarczający jest zamiar dostawcy i nabywcy dokonania czynności o takim charakterze, należy stwierdzić, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż obowiązek przeprowadzenia przez organ podatkowy postępowania w celu ustalenia zamiaru podatnika jest sprzeczny z celami wspólnego systemu podatku VAT w postaci zagwarantowania pewności prawa oraz ułatwienia stosowania podatku VAT poprzez uwzględnienie obiektywnego charakteru danej transakcji, chyba że ma miejsce sytuacja wyjątkowa (zob. wyrok z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 BLP Group, Rec. str. I-983, pkt 24 i ww. wyroki w sprawach: Optigen i in., pkt 45 oraz Kittel i Recolta Recycling, pkt 42).

40 W konsekwencji uznanie danej dostawy lub danego nabycia za czynności wewnątrzspółnotowe musi być dokonywane na podstawie elementów obiektywnych, takich jak fizyczne przemieszczenie towarów pomiędzy państwami członkowskimi.

41 Interpretacja powyższa znajduje również potwierdzenie w kontekście, w którym dokonywane są wewnątrzspółnotowe dostawy i wewnątrzspółnotowe nabycia towarów. Już z brzmienia tytułu XVIa szóstej dyrektywy wynika bowiem, że system przejściowy znajduje zastosowanie w handlu między państwami członkowskimi. Ponadto przepisy tworzące ten system posługują się wieloma pojęciami pozwalającymi na stwierdzenie, że czynność dostawy wewnątrzspółnotowej lub nabycia wewnątrzspółnotowego obejmuje co najmniej dwa państwa członkowskie i że towary muszą przemieścić się pomiędzy tymi państwami. Owe szczególne sformułowania, takie jak „[do] państw[a] członkowski[ego] inn[ego] niż to, z którego towary są wysyłane lub transportowane”, „do państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów” oraz „wprowadzanie

przez podatnika towarów jego przedsiębiorstwa do innego państwa członkowskiego”, znajdują się w szczególności w art. 28a ust. 3 i 5 szóstej dyrektywy.

- 42 W świetle powyższych rozważań na pierwsze i drugie z zadanych pytań należy odpowiedzieć, że art. 28a ust. 3 akapit pierwszy i art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy ze względu na określenie „wysyłane” użyte w obu tych przepisach należy interpretować w ten sposób, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru następuje, a zwolnienie od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej znajduje zastosowanie tylko wtedy, gdy prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę i gdy dostawca ustali, że towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego i że w wyniku wysyłki lub transportu fizycznie opuścił terytorium państwa członkowskiego dostawy.

W przedmiocie pytania trzeciego

- 43 Zwracając się z trzecim pytaniem, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by właściwe organy państwa członkowskiego dostawy zobowiązały dostawcę, który działał w dobrej wierze i przedstawił dowody wykazujące prima facie przysługiwanie mu prawa do zwolnienia od podatku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, do późniejszego rozliczenia podatku VAT od tych towarów, w przypadku gdy dowody te okazują się fałszywe, lecz jednak uczestnictwo dostawcy w oszustwie podatkowym nie zostało ustalone.
- 44 Na wstępie należy stwierdzić, że chociaż dostawa wewnątrzwspólnotowa i nabycie wewnątrzwspólnotowe uzależnione są od obiektywnej przesłanki fizycznego przemieszczenia towarów poza terytorium państwa członkowskiego dostawy — jak to wynika z odpowiedzi na dwa pierwsze pytania — to ze względu na zniesienie kontroli granicznych pomiędzy państwami członkowskimi stwierdzenie, czy towary fizycznie opuściły terytorium tego państwa członkowskiego, okazuje się trudne dla organów

podatkowych. Z tego powodu organy podatkowe dokonują kontroli w tym zakresie głównie na podstawie dowodów dostarczanych przez podatników i składanych przez nich deklaracji.

45 Jak wynika z pierwszej części zdania art. 28c część A szóstej dyrektywy, do państw członkowskich należy określenie przesłanek stosowania zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej. Należy jednak przypomnieć, że przy wykonywaniu przyznanych im kompetencji państwa członkowskie muszą przestrzegać ogólnych zasad prawa będących częścią wspólnotowego porządku prawnego, wśród których znajdują się między innymi zasada pewności prawa i zasada proporcjonalności (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 *Molenheide i in.*, Rec. str. I-7281, pkt 48 oraz z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 *Federation of Technological Industries i in.*, Zb.Orz. str. I-4191, pkt 29 i 30).

46 Również z orzecznictwa Trybunału dotyczącego odzyskiwania podatku VAT a posteriori wynika, że przepisy, do przyjęcia których państwa członkowskie są upoważnione w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 *Gabalfrisa i in.*, Rec. str. I-1577, pkt 52; z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 *Schmeink & Cofreth i Strobel*, Rec. str. I-6973, pkt 59 oraz z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 *Halifax i in.*, Zb.Orz. str. I-1609, pkt 92).

47 *Teleos i in.* podnoszą, że nałożenie przez organy podatkowe państwa członkowskiego ciężaru dowodu oraz odpowiedzialności za rozliczenie podatku VAT na dostawcę towarów sprzedanych w ramach systemu dostawy wewnątrzwspólnotowej w przypadku, gdy po nabyciu okazuje się, że nabywca dopuścił się oszustwa i że towary w rzeczywistości nie opuściły terytorium państwa członkowskiego dostawy, jest niezgodne z zasadami pewności prawa, proporcjonalności i neutralności podatkowej.

Podkreślają również, że środki podjęte wobec nich przez organy podatkowe naruszają prawidłowe funkcjonowanie jednolitego rynku i utrudniają swobodny przepływ towarów.

48 Po pierwsze, jeśli chodzi o zasadę pewności prawa, to należy przypomnieć, że należy stosować ją z tym większą bezwzględnością, gdy chodzi o uregulowanie mogące powodować konsekwencje finansowe, aby umożliwić zainteresowanym dokładne zapoznanie się z obciążającymi ich obowiązkami (zob. wyrok z dnia 15 grudnia 1987 r. w sprawie 326/85 Niderlandy przeciwko Komisji, Rec. str. 5091, pkt 24 oraz ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 72). Wynika z tego, jak słusznie podnoszą Teleos i in. oraz Komisja, że niezbędne jest, by podatnicy znali swe obowiązki podatkowe przed dokonaniem transakcji.

49 Jak wynika zarówno z akt, jak i z uwag przedstawionych Trybunałowi, w sprawie przed sądem krajowym wydaje się nie być żadnego namacalnego dowodu pozwalającego, po pierwsze, stwierdzić, że sporne towary zostały przemieszczone poza terytorium państwa członkowskiego dostawy, a po drugie, wykluczyć, że popełnione zostały nadużycia i oszustwa. Jednakże w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień od podatku niezbędne jest, by organy krajowe określiły przesłanki, od spełnienia których uzależniają zwolnienie dostaw wewnątrzspółnotowych.

50 Zatem sprzeczna z zasadą pewności prawa byłaby sytuacja, gdzie państwo członkowskie, które określiło przesłanki stosowania zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzspółnotowej, w szczególności ustalając wykaz dokumentów, jakie należy przedstawić właściwym organom, i które najpierw przyjęło dokumenty przedstawione przez dostawcę w charakterze dowodów na przysługiwanie mu prawa do zwolnienia, mogłoby później zobowiązać dostawcę do rozliczenia podatku VAT związanego z tą dostawą, w przypadku gdy okazuje się, że ze względu na oszustwo

popelnione przez nabywcę, o którym zbywca nie wiedział i nie mógł się dowiedzieć, towary w rzeczywistości nie opuściły terytorium państwa członkowskiego dostawy.

51 Zobowiązanie podatnika do dostarczenia przekonującego dowodu na to, że towary fizycznie opuściły państwo członkowskie dostawy, nie gwarantuje prawidłowego i prostego stosowania zwolnień od podatku. Przeciwnie, obowiązek taki stawia podatnika w sytuacji niepewności co do możliwości zastosowania zwolnienia w stosunku do dokonywanej przez niego dostawy wewnątrzwspólnotowej i co do konieczności włączenia podatku VAT do ceny sprzedaży.

52 Po drugie, w odniesieniu do zasady proporcjonalności należy przypomnieć, że Trybunał w pkt 46 ww. wyroku w sprawie Molenheide i in. orzekł, że zgodnie z tą zasadą państwa członkowskie muszą stosować środki, które przy jednoczesnym umożliwieniu im efektywnego osiągnięcia realizowanego celu w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów wspólnotowych.

53 Zatem, o ile uzasadnione jest, by przepisy przyjęte przez państwa członkowskie służyły jak najbardziej efektywnej ochronie praw Skarbu Państwa, to nie mogą one wykraczać poza to, co niezbędne do realizacji tego celu (zob. ww. wyroki w sprawach: Molenheide i in., pkt 47 oraz Federation of Technological Industries i in., pkt 30).

54 Rząd Zjednoczonego Królestwa i rząd włoski twierdzą w tym zakresie, że w sprawie przed sądem krajowym stosować można orzecznictwo, zgodnie z którym okoliczność, że importer działający w dobrej wierze zobowiązany jest do zapłaty należności celnych z tytułu przywozu towaru, w związku z którym eksporter dopuścił się naruszenia przepisów celnych, mimo że importer w żaden sposób nie uczestniczył w tym naruszeniu, stanowi obowiązek, który nie jest ani nieproporcjonalny, ani sprzeczny z ogólnymi zasadami prawa, których przestrzeganie zapewnia Trybunał (zob. wyroki: z dnia 14 maja 1996 r. w sprawach połączonych C-153/94 i C-204/94 Faroe Seafood

i in., Rec. str. I-2465, pkt 114 oraz z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-97/95 Pascoal & Filhos, Rec. str. I-4209, pkt 61).

55 Nie można przychylić się do tej argumentacji.

56 Jak słusznie zauważają Teleos i in. oraz Komisja i jak to podnosi rzecznik generalny w pkt 78–82 swojej opinii, nakładanie należności celnych na import spoza terytorium Unii Europejskiej i nakładanie podatku VAT na nabycie wewnątrzspółnotowe nie są czynnościami porównywalnymi.

57 System znajdujący zastosowanie do wewnątrzspółnotowej wymiany handlowej ustanawia bowiem rozdział kompetencji podatkowych na rynku wewnętrznym i umożliwia organom podatkowym zwrócenie się o zapłatę podatku VAT zarówno do dostawcy, jak i do nabywcy. Tymczasem w ramach wspólnego systemu celnego należności pobierane są wyłącznie od importera. Wynika z tego, że orzecznictwo przywołane w pkt 54 niniejszego wyroku nie znajduje zastosowania w sprawie rozpatrywanej przez sąd krajowy.

58 Z pewnością cel w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym czasem uzasadnia wyższe wymagania w zakresie obowiązków dostawców. Jednakże zawsze rozłożenie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności. Ponadto uregulowanie nakładające całą odpowiedzialność za zapłatę podatku VAT na dostawcę, niezależnie od jego udziału w oszustwie, zamiast zapobiegać oszustwom podatkowym nienależycie chroni zharmonizowany system podatku VAT przed oszustwem i nadużyciami ze strony nabywcy. Zwolnienie nabywcy z wszelkiej

odpowiedzialności może w rezultacie zachęcać go do niewysyłania lub nietransportowania towarów poza państwo członkowskie dostawy oraz do niedeklarowania ich dla celów podatku VAT w państwie członkowskim przewidywanej dostawy.

- 59 Po trzecie, jeżeli chodzi o zasadę neutralności podatkowej, to należy przypomnieć, że zasada ta sprzeciwia się w szczególności temu, aby podobne świadczenia, które w związku z tym są względem siebie konkurencyjne, były traktowane w różny sposób z punktu widzenia podatku VAT (zob. wyrok z dnia 7 grudnia 2006 r. w sprawie C-240/05 Eurodental, Zb.Orz. str. I-11479, pkt 46).
- 60 Jeśli dostawcy będący stroną w postępowaniu przed sądem krajowym zostaliby sami zobowiązani do rozliczenia podatku VAT a posteriori, to powyższa zasada zostałaby naruszona, skoro dostawcy dokonujący czynności w obrębie jednego państwa członkowskiego nigdy nie są zobowiązani do zapłaty podatku należnego, biorąc pod uwagę, że chodzi tu o pośredni podatek konsumpcyjny. Tym samym podatnicy dokonujący czynności wewnątrzspółnotowej znajdowaliby się w sytuacji mniej korzystnej niż podatnicy dokonujący czynności w obrębie kraju (zob., podobnie, w odniesieniu do prawa do odliczenia podatku ww. wyrok w sprawie Eurodental, pkt 47).
- 61 Po czwarte, jeśli chodzi o argument Teleos i in., zgodnie z którym środki zastosowane przez organy Zjednoczonego Królestwa utrudniają swobodny przepływ towarów, to należy stwierdzić, że z jednej strony, z orzecznictwa Trybunału wynika, iż zwalczanie możliwych oszust podatkowych, unikania opodatkowania i nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę (zob. wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep, Rec. str. I-5337, pkt 76 oraz ww. w sprawie Kittel i Recolta Recycling, pkt 54), który w określonych okolicznościach może uzasadniać istnienie ograniczeń swobodnego przepływu towarów.

62 Z drugiej strony, należy również zapewnić, jak to słusznie twierdzi Komisja, by sytuacja, w jakiej znajdują się podmioty gospodarcze, nie była mniej korzystna niż ich sytuacja przed zniesieniem kontroli na granicach pomiędzy państwami członkowskimi, ponieważ tego rodzaju efekt byłby sprzeczny z celami rynku wewnętrznego, który ma ułatwić handel pomiędzy nimi.

63 Biorąc pod uwagę, że podatnicy nie mogą już powoływać się na dokumenty pochodzące od organów celnych, dowód na dokonanie dostawy wewnątrzspółnotowej lub nabycia wewnątrzspółnotowego musi być przedstawiony przy użyciu innych środków. O ile rzeczywiście system handlu wewnątrzspółnotowego stał się bardziej podatny na oszustwa, to jednak zasady dowodzenia określone przez państwa członkowskie powinny być zgodne z podstawowymi swobodami ustanowionymi w traktacie, takimi jak w szczególności swoboda przepływu towarów.

64 W tym zakresie należy również przypomnieć, że zgodnie z art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy państwa członkowskie uprawnione są do nałożenia obowiązków, które uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku i dla unikania oszustw podatkowych, lecz obowiązki te nie mogą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu pomiędzy państwami członkowskimi.

65 Ponadto zgodnie z orzecznictwem Trybunału znajdującym zastosowanie do sprawy przed sądem krajowym w drodze analogii nie jest sprzeczne z prawem wspólnotowym wymaganie, by dostawca przedsięwziął wszystkie środki, których zastosowania można od niego racjonalnie żądać w celu zagwarantowania, by dokonywana przez niego czynność nie prowadziła do udziału w oszustwie podatkowym (zob. w odniesieniu do oszustw typu „karuzela” ww wyroki w sprawach: Federation of Technological Industries i in., pkt 33 oraz Kittel i Recolta Recycling, pkt 51).

- 66 Wobec tego okoliczności, że dostawca działał w dobrej wierze, że przedsięwziął wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jego mocy oraz że jego udział w oszustwie podatkowym jest wykluczony, stanowią czynniki istotne dla ustalenia możliwości zobowiązania go do rozliczenia podatku VAT a posteriori.
- 67 Natomiast, jak to podnosi Komisja, jeżeli dostawca wykonał swe obowiązki dotyczące udowodnienia dostawy wewnątrzspółnotowej, podczas gdy nabywca nie wykonał umownego obowiązku wysyłki lub transportu towarów poza terytorium państwa członkowskiego dostawy, to wówczas nabywca zobowiązany jest z tytułu podatku VAT w tym państwie członkowskim.
- 68 Na trzecie z zadanych pytań trzeba więc odpowiedzieć, że art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie temu, by właściwe organy państwa członkowskiego dostawy zobowiązały dostawcę, który działał w dobrej wierze i przedstawił dowody wykazujące prima facie przysługiwanie mu prawa do zwolnienia od podatku wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, do późniejszego rozliczenia podatku VAT od tych towarów, w przypadku gdy powyższe dowody okazują się fałszywe, lecz jednak uczestnictwo dostawcy w oszustwie podatkowym nie zostało ustalone, o ile dostawca ten przedsięwziął wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jego mocy w celu zagwarantowania, by dokonywana przez niego czynność nie prowadziła do udziału w tego rodzaju oszustwie.

W przedmiocie czwartego pytania

- 69 Zwracając się z czwartym pytaniem, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy okoliczność, że nabywca złożył deklarację podatkową do organów podatkowych

państwa członkowskiego przeznaczenia dotyczącą nabycia wewnątrzwspólnotowego, tak jak w sprawie przed sądem krajowym, może być uznana za przesądzający dowód dla celów zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej od podatku VAT.

- 70 Biorąc pod uwagę odpowiedź udzieloną na dwa pierwsze pytania, należy uznać, że poza przesłankami dotyczącymi działania w charakterze podatnika, przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel i fizycznego przemieszczenia towarów pomiędzy dwoma państwami członkowskimi nie można uzależniać od spełnienia jakiegokolwiek innej przesłanki w celu zakwalifikowania danej czynności jako wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.
- 71 W ramach przejściowej regulacji nabycia wewnątrzwspólnotowego i dostawy wewnątrzwspólnotowej niezbędne jest, by w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT właściwe władze podatkowe kontrolowały, niezależnie od siebie, spełnienie przesłanek nabycia wewnątrzwspólnotowego oraz zwolnienia od podatku odpowiadającej mu dostawy. Zatem nawet jeśli przedstawienie przez nabywcę deklaracji podatkowej dotyczącej nabycia wewnątrzwspólnotowego może wskazywać na rzeczywiste dokonanie przemieszczenia towarów poza terytorium państwa członkowskiego dostawy, to tego rodzaju deklaracja nie nabiera decydującego znaczenia w zakresie dowodu na dokonanie zwolnionej dostawy wewnątrzwspólnotowej.
- 72 Wynika z tego, że na czwarte pytanie należy odpowiedzieć, iż okoliczność, że nabywca złożył deklarację podatkową dotyczącą nabycia wewnątrzwspólnotowego do organów podatkowych państwa członkowskiego przeznaczenia, tak jak w sprawie przed sądem krajowym, może stanowić dodatkowy dowód zmierzający do ustalenia, że towary rzeczywiście opuściły terytorium państwa członkowskiego dostawy, lecz nie stanowi przesądzającego dowodu dla celów zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej od podatku VAT.

W przedmiocie kosztów

73 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Artykuły: 28a ust. 3 akapit pierwszy i 28c część A lit. a) akapit pierwszy 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 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r., ze względu na określenie „wysyłane” użyte w obu tych przepisach należy interpretować w ten sposób, że wewnątrzspółnotowe nabycie towaru następuje, a zwolnienie od podatku dostawy wewnątrzspółnotowej znajduje zastosowanie tylko wtedy, gdy prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę i gdy dostawca ustali, że towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego i że w wyniku wysyłki lub transportu fizycznie opuścił terytorium państwa członkowskiego dostawy.**

- 2) **Artykuł 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 2000/65, należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by właściwe organy państwa członkowskiego dostawy**

zobowiązały dostawcę, który działał w dobrej wierze i przedstawił dowody wykazujące prima facie przysługiwanie mu prawa do zwolnienia od podatku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, do późniejszego rozliczenia podatku od wartości dodanej od tych towarów, w przypadku gdy powyższe dowody okazują się fałszywe, lecz jednak uczestnictwo dostawcy w oszustwie podatkowym nie zostało ustalone, o ile dostawca ten przedsięwziął wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jego mocy, w celu zagwarantowania, by dokonywana przez niego czynność nie prowadziła do udziału w tego rodzaju oszustwie.

- 3) **Okoliczność, że nabywca złożył deklarację podatkową dotyczącą nabycia wewnątrzwspólnotowego do organów podatkowych państwa członkowskiego przeznaczenia, tak jak w sprawie przed sądem krajowym, może stanowić dodatkowy dowód zmierzający do ustalenia, że towary rzeczywiście opuściły terytorium państwa członkowskiego dostawy, lecz nie stanowi przesądzającego dowodu dla celów zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej od podatku od wartości dodanej.**

Podpisy