



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 6 września 2012 r. *

Podatek VAT — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 138 ust. 1 — Przesłanki zwolnienia z opodatkowania czynności wewnątrzspółnotowej cechującej się zobowiązaniem po stronie kupującego, by zapewnić przewóz towaru, którym dysponuje on jak właściciel od chwili załadunku — Ciężący na sprzedawcy obowiązek wykazania, że towar opuścił fizycznie terytorium państwa dostawy — Wykreślenie z mocą wsteczną numeru identyfikacyjnego VAT kupującego

W sprawie C-273/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Baranya Megyei Bíróság (Węgry) postanowieniem z dnia 18 maja 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 czerwca 2011 r., w postępowaniu:

Mecsek-Gabona Kft

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes izby, U. Løhmus (sprawozdawca), A. Rosas, A. Ó Caoimh i A. Arabadjiev, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: K. Sztranc-Sławiczek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 10 maja 2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu węgierskiego przez M.Z. Fehéra oraz K. Szíjjártó, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz V. Bottkę, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: węgierski.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 138 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r. (Dz.U. L 326, s. 1) (zwaną dalej „dyrektywą 2006/112”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Mecsek-Gabona Kft (zwaną dalej „spółką Mecsek-Gabona”) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (dyrektorem izby skarbowej Południowego Kraju Zadunajskiego, zwanym dalej „Főigazgatóság”) w przedmiocie odmowy udzielenia skarżącej przez pozwany organ zwolnienia z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) z tytułu operacji, którą zakwalifikowano jako wewnątrzspółnotową dostawę towarów.

Ramy prawne

Dyrektywa 2006/112

- 3 Z dniem 1 stycznia 2007 r. dyrektywa 2006/112 uchyliła i zastąpiła – zgodnie z jej art. 411 i 413 – dotychczasowe przepisy unijne o podatku VAT, a w szczególności szóstą dyrektywę 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; ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1).
- 4 Artykuł 2 ust. 1 lit. b) ppkt i) dyrektywy 2006/112 stanowi:
„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:
[...]
b) odpłatne wewnątrzspółnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane:
i) przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem, gdy sprzedawcą jest podatnik działający w takim charakterze [...]”.
- 5 Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:
„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.
- 6 Tytuł IX tej dyrektywy, noszący intytulację „Zwolnienia”, zawiera dziesięć rozdziałów, w tym rozdział 1, zawierający przepisy ogólne. Artykuł 131 – jedyny artykuł zawarty w tym rozdziale – stanowi:
„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć”.

- 7 Artykuł 138, który znajduje się w rozdziale 4, noszącym intytlację „Zwolnienia związane z transakcjami wewnątrzspółnotowymi”, tegoż tytułu IX, stanowi w ust. 1, jak następuje:

„Państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez nabywcę [kupującego] lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

- 8 Przepisy art. 131 i art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przejmują co do istoty treść art. 28c A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. 102, s. 18).
- 9 Tytuł XI dyrektywy 2006/112, noszący intytlację „Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami”, zawiera między innymi rozdział 2, zatytułowany „Identyfikacja”, jak również rozdział 3, zatytułowany „Fakturowanie”.
- 10 Rieczony rozdział 2 zawiera między innymi art. 214, który stanowi, jak następuje:

„1. Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki, aby zapewnić, że następujące osoby zostaną zidentyfikowane za pomocą indywidualnego numeru:

[...]

b) każdy podatnik, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, który dokonuje wewnątrzspółnotowych nabyć towarów podlegających VAT zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b), albo każdy podatnik, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, który skorzystał z możliwości objęcia wewnątrzspółnotowych nabyć podatkiem VAT, przewidzianej w art. 3 ust. 3;

[...]”.

- 11 Artykuł 220, znajdujący się w rozdziale 3 tego samego tytułu, stanowi w ust. 1:

„Każdy podatnik upewnia się, że faktura została wystawiona przez niego, nabywcę [kupującego] lub usługobiorcę, lub w jego imieniu i na jego rzecz, przez osobę trzecią, w następujących przypadkach:

[...]

3) dostaw towarów dokonanych na warunkach przewidzianych w art. 138;

[...]”.

- 12 Artykuł 226, znajdujący się w tymże samym rozdziale 3, stanowi:

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

[...]

4) numer identyfikacyjny VAT nabywcy [kupującego] lub usługobiorcy, o którym mowa w art. 214, pod którym otrzymał on towary lub usługi, z tytułu których jest zobowiązany do zapłaty VAT, lub też otrzymał towary, o których mowa w art. 138;

[...]”.

Prawo węgierskie

- 13 Paragraf 89 ust. 1 Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény (ustawy nr CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej, *Magyar Közlöny* 2007/128) stanowi:

„Z zastrzeżeniem przepisów ust. 2 i 3 poniżej zwolnione z podatku VAT są dostawy towarów wysłanych lub transportowanych w możliwy do wykazania sposób z terytorium Węgier za granicę, lecz wewnątrz Wspólnoty, niezależnie od tego, czy wysyłka lub wywóz są dokonywane przez sprzedawcę, kupującego lub osobę trzecią działającą na rachunek któregokolwiek z nich dla innego podatnika, który nie działa w takim charakterze na Węgrzech, lecz w innym państwie członkowskim, lub na rzecz osoby prawnej, która – nie będąc podatnikiem – jest zarejestrowana w innym państwie członkowskim Wspólnoty i jest zobowiązana do zapłaty podatku”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 14 Spółka Mecsek-Gabona jest węgierskim przedsiębiorstwem prowadzącym handel hurtowy zbożem, tytoniem, materiałem siewnym i paszami.
- 15 W dniu 28 sierpnia 2009 r. spółka Mecsek-Gabona zawarła umowę sprzedaży ze spółką Agro-Trade srl (zwaną dalej „spółką Agro-Trade”), przedsiębiorstwem mającym siedzibę we Włoszech, której przedmiotem była sprzedaż 1000 ton rzepaku z marginesem zmienności wynoszącym około 10%, po cenie 71 500 HUF za tonę, w celu dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej towarów zwolnionej z podatku VAT.
- 16 W ramach postanowień umowy dotyczących jej wykonania strony ustaliły, że jej wykonanie, co się tyczy ilości towaru, będzie uzależnione od ciężaru załadowanego w siedzibie sprzedawcy w miejscowości Szentlőrinc (Węgry), zmierzonej za pomocą wagi rejestrującej, a faktury zostaną wystawione w oparciu o ten pomiar. Kupujący zobowiązał się zapewnić środki transportu oraz transport towarów do miejsca przeznaczenia w innym państwie członkowskim.
- 17 Przed rzeczonym transportem kupujący podał numery rejestracyjne samochodów ciężarowych, które miały przybyć po odbiór towaru w siedzibie spółki Mecsek-Gabona. Ilości towarów zakupionych zostały wzmiankowane w listach przewozowych CMR (listach przewozowych wystawianych w oparciu o Konwencję o umowie międzynarodowego przewozu drogowego towarów, sporządzoną w Genewie dnia 19 maja 1956 r., w brzmieniu ustalonym na mocy protokołu z dnia 5 lipca 1978 r.) po zważeniu samochodów ciężarowych, a przewoźnicy okazali dokumenty przewozowe, na których złożyli swe podpisy. Sprzedawca wykonał kopię pierwszego egzemplarza wypełnionych listów przewozowych, a oryginał zachowali przewoźnicy. Czterdzieści listów przewozowych CMR, o kolejnych numerach seryjnych, zostało przesłanych listownie sprzedawcy z adresu pocztowego kupującego położonego we Włoszech.
- 18 Dwie faktury zostały wystawione w dniu 4 września 2009 r. w odniesieniu do spornej przed sądem krajowym sprzedaży, zwolnionej z podatku VAT; pierwsza faktura opiewała na wartość 34 638 175 HUF, zaś druga z nich na wartość 34 555 235 HUF, jako należność, odpowiednio, za 484,45 i 483,29 tony rzepaku. Kwota ujęta na pierwszej fakturze została uregulowana kilka dni po dostawie przez osobę fizyczną będącą obywatelem węgierskim, która to osoba przelała rzeczoną kwotę na rachunek spółki Mecsek-Gabona. Natomiast druga faktura, która powinna była zostać opłacona w terminie ośmiu miesięcy od dnia dostawy, nie została uregulowana.
- 19 Sprawdzenie w rejestrze podatników przez skarżącą przed sądem krajowym w dniu 7 września 2009 r. ujawniło, że w tej dacie spółka Agro-Trade dysponowała numerem identyfikacyjnym VAT.

- 20 W toku weryfikacji zeznania podatkowego spółki Mecsek-Gabona węgierskie władze skarbowe zwróciły się do władz włoskich o udzielenie informacji w oparciu o art. 5 ust. 1 rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylającego rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. L 264, s. 1). Zgodnie z informacjami przekazanymi przez te władze spółki Agro-Trade nie można było odnaleźć, a pod zgłoszonym adresem znajdował się dom indywidualny. Żadna spółka nosząca tę firmę nie była zarejestrowana pod tym adresem. Spółka Agro-Trade, która nigdy nie płaciła podatku VAT, była także nieznaną włoskiej administracji skarbowej. W dniu 14 stycznia 2010 r. włoski numer identyfikacyjny VAT tej spółki został wykreślony z rejestru z mocą wsteczną od dnia 17 kwietnia 2009 r.
- 21 Na podstawie ogółu powyższych danych organ węgierskiej administracji skarbowej pierwszego stopnia uznał, że spółka Mecsek-Gabona nie zdołała wykazać w toku postępowania podatkowego rzeczywistego charakteru wewnątrzspółnotowej dostawy towarów objętej zwolnieniem z podatku VAT, wobec czego w decyzji z dnia 7 września 2010 r. organ ten ustalił istnienie należności podatkowej w wysokości 17 298 000 HUF z tytułu podatku VAT za wrzesień 2009 r., powiększonej o grzywnę w wysokości 1 730 000 HUF oraz o odsetki karne w wysokości 950 000 HUF.
- 22 Decyzją z dnia 18 stycznia 2011 r. Főigazgatóság utrzymał w mocy decyzję wydaną przez węgierski organ administracji skarbowej pierwszego stopnia, uznając, że spółka Mecsek-Gabona powinna była dysponować dokumentem stanowiącym dowód wysyłki towaru, jak również jego transportu do miejsca przeznaczenia w innym państwie członkowskim. Ponieważ spółka ta nie była w stanie przedstawić tego rodzaju dokumentu w toku postępowania kontrolnego, lub też dokument, jaki spółka ta przedstawiła, nie mógł zostać uznany za wiarygodny, należało uznać, że ciąży na niej obowiązek rozliczenia się z podatku VAT z tytułu sprzedaży spornej przez sąd krajowym, chyba że spółka ta działała w dobrej wierze w chwili dokonywania czynności.
- 23 Zdaniem Főigazgatóság spółka Mecsek-Gabona powinna była przede wszystkim podjąć dodatkowe środki ostrożności. Nie powinna zatem była ograniczyć się do zweryfikowania, że towar został odebrany, ale powinna była nadto upewnić się, że towar dotarł do miejsca przeznaczenia.
- 24 Skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym domaga się, by sąd ten uchylił decyzję Főigazgatóság oraz decyzję organu administracji skarbowej pierwszego stopnia. Skarżąca twierdzi, że nie można zarzucać jej działania bez należytej staranności w toku zawierania umowy ani w toku jej wykonania, zważywszy na fakt, że w dniu 7 września 2009 r. zweryfikowała ona numer identyfikacyjny VAT spółki Agro-Trade, sprawdzając, iż jest on rzeczywisty, a także że zostały jej odesłane listy przewozowe CMR z włoskiego adresu kupującego. Spółka Mecsek-Gabona dodała, że okoliczność, iż włoska administracja skarbowa w dniu 14 stycznia 2010 r. wykreśliła z mocą wsteczną od dnia 17 kwietnia 2009 r. tenże numer identyfikacyjny VAT, nie była jej znana, a wykreślenie to nie mogło w konsekwencji mieć w tym względzie żadnego wpływu.
- 25 Főigazgatóság zażądał oddalenia skargi spółki Mecsek-Gabona, utrzymując swą argumentację, wedle której spółka ta mogła była skorzystać ze zwolnienia z podatku VAT z tytułu spornej przed sądem krajowym sprzedaży jedynie pod warunkiem upewnienia się nie tylko co do odbioru towarów, ale także co do ich dotarcia na miejsce przeznaczenia.
- 26 Baranya Megyei Bíróság (sąd okręgowy dla komitatu Baranya) uznał, że wykładnia art. 138 dyrektywy 2006/112 jest niezbędna w celu dokonania przez ten sąd oceny, jakie dowody są wystarczające do wykazania, że dostawa towarów zwolnionych z podatku VAT rzeczywiście miała miejsce, oraz w celu orzeczenia w przedmiocie tego, w jakim stopniu sprzedawca, który sam nie zapewnia transportu, ponosi odpowiedzialność za zachowanie kupującego. Odwołując się do wyroku z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos i in., Zb.Orz. s. I-7797, sąd krajowy zapytuje między innymi, czy okoliczność, że numer identyfikacyjny VAT spółki Agro-Trade został wykreślony w okresie

późniejszym w stosunku do daty dostawy towarów, może prowadzić do podważenia dobrej wiary skarżącej przed tym sądem oraz do wyciągnięcia wniosku, że nie miała miejsce dostawa zwolniona z podatku VAT.

27 W tych okolicznościach Baranya Megyei Bíróság postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że dostawa towarów jest zwolniona z podatku VAT w sytuacji, gdy towary zostały dostarczone kupującemu, który w czasie, gdy została zawarta umowa sprzedaży, był zarejestrowany dla celów podatku VAT w innym państwie członkowskim, a umowa sprzedaży zawierała zapis, zgodnie z którym prawo dysponowania i prawo własności przechodzą na kupującego w chwili załadunku towarów na środek transportu, i że kupujący ponosi odpowiedzialność za transport towarów do innego państwa członkowskiego?
- 2) Czy dla celów dostawy zwolnionej z podatku VAT wystarczające jest – z punktu widzenia sprzedawcy – że sprawdzi on, iż zbyty towar jest przewożony pojazdem zarejestrowanym za granicą, oraz że posiada listy przewozowe CMR przekazane przez kupującego, czy też powinien upewnić się, że zbyte towary przekroczyły granicę kraju i że miał miejsce transport wewnątrz terytorium wspólnotowego?
- 3) Czy można kwestionować zwolnienie dostawy towarów z podatku VAT jedynie z tego powodu, że organy innego państwa członkowskiego wykreśliły z mocą wsteczną, ze skutkiem na dzień wcześniejszy niż dostawa towarów, wspólnotowy numer identyfikacji podatkowej kupującego?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

- 28 Dwa pierwsze pytania sądu krajowego, które należy zbadać łącznie, zmierzają w istocie do ustalenia, czy art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie zezwala on na to, by organ administracji skarbowej państwa członkowskiego odmówił udzielenia sprzedawcy mającemu siedzibę w tym państwie członkowskim zwolnienia z podatku VAT z tytułu dostawy wewnątrzspółnotowej w okolicznościach, w których, po pierwsze, prawo do dysponowania towarem jak właściciel zostaje przekazane, na terytorium tegoż państwa członkowskiego, kupującemu mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim, który w chwili dokonywania czynności posiada numer identyfikacyjny VAT w tym innym państwie i który zapewnia transport tego towaru do jego miejsca przeznaczenia, oraz po drugie, sprzedawca upewnia się, że pojazdy ciężarowe zarejestrowane za granicą odbierają towar z jego magazynu, oraz dysponuje listami przewozowymi CMR, przesłanymi przez kupującego z państwa członkowskiego przeznaczenia, stanowiącymi dowód, że towar został przewieziony poza państwo członkowskie sprzedawcy.
- 29 Należy na wstępie przypomnieć, że dostawa wewnątrzspółnotowa, stanowiąca korelat nabycia wewnątrzspółnotowego, jest zwolniona z podatku VAT, jeżeli spełnia przesłanki określone w art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112 (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 28; wyrok z dnia 18 listopada 2010 r. w sprawie C-84/09 X, Zb.Orz. s. I-11645, pkt 26).
- 30 Na mocy tego przepisu państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez kupującego lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

- 31 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zwolnienie dostawy wewnątrzspółnotowej z podatku znajduje zastosowanie tylko wtedy, gdy prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na kupującego i gdy sprzedawca ustali, że towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego i że w wyniku wysyłki lub transportu fizycznie opuścił on terytorium państwa członkowskiego dostawy (zob. ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 42; a także wyroki: z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 Twoh International, Zb.Orz. s. I-7897, pkt 23; z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-285/09 R., Zb.Orz. s. I-12605, pkt 41; z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie C-430/09 Euro Tyre Holding, Zb.Orz. s. I-13335, pkt 29).
- 32 Co się tyczy, po pierwsze, przekazania kupującemu prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel, należy podnieść, że stanowi ono nieodłączną przesłankę wszelkiej dostawy towarów, tak jak została ona zdefiniowana w art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112, i nie pozwala ono, jako takie, na ustalenie wewnątrzspółnotowego charakteru rozpatrywanej czynności.
- 33 W tym względzie z postanowienia odsyłającego wynika, że jest poza sporem, iż ta przesłanka dotycząca przekazania prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel została spełniona w sprawie przed sądem krajowym, gdyż zgodnie z umową pomiędzy stronami przekazanie to miało miejsce w chwili załadunku towarów do środków transportu dostarczonych przez kupującego, a węgierska administracja skarbową nie podważała rzeczywistego charakteru tego załadunku.
- 34 Co się tyczy, po drugie, ciężącego na sprzedawcy obowiązku wykazania, że towar został wysłany lub przetransportowany poza państwo członkowskie dostawy, należy przypomnieć, że przesłankę tę należy rozpatrywać w szczególnym kontekście przepisów przejściowych dotyczących opodatkowania obrotu wewnątrzunijnego, ustanowionych na mocy dyrektywy Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, s. 1), z uwagi na usunięcie granic wewnętrznych z dniem 1 stycznia 1993 r. (ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 21).
- 35 W tym względzie Trybunał zauważył, że choć wewnątrzspółnotowa dostawa towarów objęta jest obiektywną przesłanką dokonania fizycznego transferu towarów poza terytorium państwa członkowskiego dostawy, to od czasu zniesienia kontroli granicznych pomiędzy państwami członkowskimi stwierdzenie, czy towary fizycznie opuściły terytorium tego państwa członkowskiego, okazuje się trudne dla organów podatkowych. Z tego powodu organy skarbowe dokonują ustaleń w tym zakresie głównie na podstawie dowodów dostarczanych przez podatników i składanych przez nich deklaracji (ww. wyroki: w sprawie Teleos i in., pkt 44; w sprawie R., pkt 42).
- 36 Z orzecznictwa wynika także, że w braku w dyrektywie 2006/112 konkretnego przepisu dotyczącego dowodów, jakie podatnicy zobowiązani są dostarczyć w celu skorzystania ze zwolnienia z podatku VAT, to do państw członkowskich należy określenie, zgodnie z art. 131 dyrektywy 2006/112, przesłanek warunkujących zwolnienie przez te państwa dostaw wewnątrzspółnotowych w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tychże zwolnień oraz w celu zapobiegania potencjalnym oszustwom, unikaniu opodatkowania oraz nadużyciom. Niemniej jednak przy wykonywaniu swoich kompetencji państwa członkowskie powinny przestrzegać ogólnych zasad prawa, które stanowią część unijnego porządku prawnego, do których należą między innymi zasada pewności prawa oraz zasada proporcjonalności (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-146/05 Collée, Zb.Orz. s. I-7861, pkt 24; ww. wyroki: w sprawie Twoh International, pkt 25; w sprawie X, pkt 35; w sprawie R., pkt 43, 45).
- 37 W tym względzie należy zauważyć, że postanowienie odsyłające nie wymienia konkretnych obowiązków przewidzianych w prawie węgierskim, takich jak na przykład lista dokumentów do przedstawienia właściwym władzom w celu zastosowania zwolnienia w odniesieniu do dostawy wewnątrzspółnotowej. Zgodnie z wyjaśnieniami złożonymi przez rząd węgierski na rozprawie przed Trybunałem prawo węgierskie stanowi jedynie, że dostawa powinna być poświadczona, a rodzaj dowodów, jakich można żądać, zależy od konkretnych okoliczności rozpatrywanej czynności.

- 38 W tych okolicznościach obowiązki ciężące na podatniku w zakresie dowodowym powinny być określone w zależności od warunków określonych wyraźnie w tym względzie przez prawo krajowe oraz przez zwyczajową praktykę przyjętą dla podobnych czynności.
- 39 I tak, z orzecznictwa Trybunału wynika, że zasada pewności prawa wymaga, ażeby podatnicy znali swe obowiązki podatkowe przed dokonaniem czynności (ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 40 Sąd krajowy zapytuje w szczególności, czy w celu zastosowania zwolnienia wobec dostawy wewnątrzspółnotowej państwo członkowskie może wymagać od podatnika, by ów upewnił się, iż towar fizycznie opuścił terytorium tego państwa członkowskiego.
- 41 W tym względzie Trybunał podniósł już, że w sytuacji gdy, jak się wydaje, nie istnieją wyraźne dowody pozwalające na przyjęcie, że rozpatrywane towary zostały przemieszczone poza terytorium państwa członkowskiego dostawy, wymaganie od podatnika, by dostarczył takich dowodów, nie gwarantuje prawidłowego i prostego stosowania zwolnień. Wręcz przeciwnie, obowiązek taki stawia podatnika w sytuacji niepewności co do możliwości zastosowania zwolnienia w odniesieniu do dostawy wewnątrzspółnotowej lub co do konieczności doliczenia podatku VAT do ceny sprzedaży (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 49, 51).
- 42 Należy ponadto sprecyzować, że w wypadku gdy kupujący korzysta z uprawnienia do dysponowania rozpatrywanym towarem jak właściciel w państwie członkowskim dostawy i podejmuje się przetransportować ten towar do państwa członkowskiego przeznaczenia, należy mieć na względzie okoliczność, iż dowód, który sprzedawca może przedstawić władzom skarbowym, zależy zasadniczo od dokumentów, jakie otrzyma on w tym celu od kupującego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Euro Tyre Holding, pkt 37).
- 43 Stąd Trybunał uznał, że jeżeli dostawca wykonał swe obowiązki dotyczące wykazania dostawy wewnątrzspółnotowej, podczas gdy kupujący nie spełnił umownego obowiązku wysyłki lub transportu towarów poza terytorium państwa członkowskiego dostawy, wówczas to kupujący zobowiązany jest z tytułu podatku VAT w tym państwie członkowskim (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Teleos i in., pkt 66, 67; a także w sprawie Euro Tyre Holding, pkt 38).
- 44 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w sprawie przed sądem krajowym spółka Mecsek-Gabona powołała się na swe prawo do zwolnienia z podatku VAT, opierając się na numerze identyfikacyjnym VAT nadanym kupującemu przez władze włoskie, na fakt, że sprzedany towar został odebrany przez ciężarówki zarejestrowane za granicą, oraz na listy przewozowe CMR odesłane przez kupującego z jego adresu pocztowego, wskazujące, że towary zostały przewiezione do Włoch.
- 45 Do sądu krajowego należy dokonanie oceny, czy spółka Mecsek-Gabona, działając w opisany wyżej sposób, spełniła obowiązki ciężące na niej w dziedzinie dowodów i należytej staranności, przy czym oceny tej należy dokonać w świetle warunków opisanych w pkt 38 niniejszego wyroku.
- 46 Tymczasem w wypadku gdyby rozpatrywana dostawa stanowiła część oszustwa popełnionego przez kupującego lub w wypadku gdy administracja skarbową nie miała pewności, że towary rzeczywiście opuściły terytorium państwa członkowskiego dostawy, należy zbadać, po trzecie, czy administracja ta może następnie zobowiązać sprzedawcę do rozliczenia się z podatku VAT z tytułu tej dostawy.
- 47 Zgodnie z wyraźnie utrwalonym orzecznictwem zwalczanie przestępczości podatkowej, uchylania się od opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 2006/112 (zob. wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep, Rec. s. I-5337, pkt 76; ww. wyrok w sprawie R., pkt 36; a także

wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében i Dávid, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo), który niekiedy uzasadnia wyższe wymagania w zakresie obowiązków sprzedawców (ww. wyrok w sprawie Teleos, pkt 58, 61).

- 48 Nie jest więc sprzeczne z prawem unijnym wymaganie, by podmiot gospodarczy działał w dobrej wierze i podejmował wszelkie działania, jakich można racjonalnie wymagać w celu upewnienia się, że dokonywana przezeń czynność nie prowadzi do udziału w oszustwie podatkowym (ww. wyroki: w sprawie Teleos i in., pkt 65; a także w sprawie Mahagében i Dávid, pkt 54).
- 49 Trybunał uznał bowiem te elementy za ważne w celu ustalenia możliwości zobowiązania sprzedawcy do rozliczenia się z podatku VAT a posteriori (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 66).
- 50 W konsekwencji w wypadku oszustwa popełnionego przez kupującego w sprawie przed sądem krajowym jest zasadne, by uzależnić prawo sprzedawcy do skorzystania ze zwolnienia z podatku VAT od spełnienia wymogu dobrej wiary.
- 51 Na podstawie postanowienia odsyłającego nie można wysnuć wniosku, czy spółka Mecsek-Gabona miała lub powinna była mieć świadomość, że kupujący popełnia oszustwo.
- 52 Niemniej jednak w swych uwagach pisemnych i ustnych przedstawionych przed Trybunałem rząd węgierski podniósł, że wiele danych nieuwjętych w treści postanowienia odsyłającego stanowi dowód złej wiary skarżącej przed sądem krajowym. I tak, rząd ten podnosi, że choć spółka Mecsek-Gabona nie знаła kupującego towary, których dotyczy sprawa przed sądem krajowym, to jednak nie zażądała od tego kupującego żadnego zabezpieczenia, sprawdziła jego numer identyfikacyjny VAT dopiero po dokonaniu spornej czynności, nie poszukiwała żadnych informacji dodatkowych o tym kupującym, przekazała mu własność przedmiotowych towarów, godząc się na odroczenie płatności ich ceny, i przedstawiła listy przewozowe CMR przesłane przez tegoż kupującego, mimo iż były one niekompletne.
- 53 W tym względzie należy przypomnieć, że w postępowaniu wszczętym na podstawie art. 267 TFUE Trybunał nie jest właściwy w zakresie badania i oceny stanu faktycznego sprawy przed sądem krajowym. Do tego ostatniego sądu należy dokonanie globalnej oceny całokształtu danych i okoliczności faktycznych tej sprawy w celu ustalenia, czy spółka Mecsek-Gabona działała w dobrej wierze i czy dokonała wszystkiego, czego można racjonalnie wymagać od niej w celu upewnienia się, że dokonywana czynność nie skutkuje włączeniem tej spółki do uczestnictwa w oszustwie skarbowym.
- 54 W wypadku gdyby sąd krajowy doszedł do wniosku, że podatnik, o którym mowa, wiedział albo powinien był wiedzieć, iż dokonywana przezeń czynność stanowiła część składową oszustwa popełnianego przez kupującego, i nie podjął wszelkich racjonalnych środków znajdujących się w jego mocy w celu uniknięcia tego oszustwa, wówczas sąd ten powinien odmówić podatnikowi możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku VAT.
- 55 Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że na pytania pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, iż art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie zabrania on, by w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym odmówiono sprzedawcy możliwości skorzystania z prawa do zwolnienia w odniesieniu do dostawy wewnątrzspółnotowej, o ile zostanie wykazane, że w świetle obiektywnych danych sprzedawca ten nie spełnił obowiązków, jakie ciążyą na nim w zakresie dowodowym, albo że wiedział lub powinien był wiedzieć, iż dokonywana przezeń czynność stanowi część składową oszustwa popełnianego przez kupującego, i nie podjął wszelkich racjonalnych środków znajdujących się w jego mocy w celu uniknięcia swego udziału w tym oszustwie.

W przedmiocie pytania trzeciego

- 56 Trzecie pytanie sądu krajowego dotyczy w istocie zagadnienia, czy zwolnienie dostawy wewnątrzspółnotowej w rozumieniu art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112 może zostać odmówione sprzedawcy na tej podstawie, że administracja skarbową innego państwa członkowskiego wykreśliła numer identyfikacyjny VAT kupującego, przy czym choć wykreślenia tego dokonano w okresie późniejszym w stosunku do dostawy towaru, to jednak miało ono skutek retroaktywny od daty wcześniejszej w stosunku do tejże dostawy.
- 57 W ramach przejściowego systemu opodatkowania obrotu wewnątrzunijnego, którego celem jest przeniesienie wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym odbywa się ostateczne wykorzystanie dostarczanych towarów (zob. ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 36; a także wyrok z dnia 22 kwietnia 2010 r. w sprawach połączonych C-536/08 i C-539/08 X i fiscale eenheid Facet przeciwko Facet Trading, Zb.Orz. s. I-3581, pkt 30), identyfikacja podatników VAT za pomocą numerów indywidualnych ma na celu ułatwienie ustalenia, w jakim państwie członkowskim miało miejsce końcowe wykorzystanie, o którym mowa.
- 58 Dyrektywa 2006/112 nakłada, po pierwsze, na mocy swego art. 214 ust. 1 lit. b) na państwa członkowskie obowiązek podjęcia działań niezbędnych w celu zapewnienia, że każdy podatek, który dokonuje nabycia wewnątrzspółnotowego, będzie zidentyfikowany za pomocą indywidualnego numeru. Po drugie, dyrektywa ta wymaga, na mocy swego art. 226 pkt 4, by faktura, która powinna być zawsze wystawiona w wypadku nabycia wewnątrzspółnotowego, zawierała obowiązkowo wzmiankę o numerze identyfikacyjnym VAT kupującego, pod którym ten ostatni przyjął dostawę towarów, o której mowa w art. 138 tej dyrektywy.
- 59 Niemniej jednak ani brzmienie art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112, ani orzecznictwo przytoczone w pkt 31 niniejszego wyroku nie wzmiankują wśród materialnych przesłanek zaistnienia dostawy wewnątrzspółnotowej, które zostały wymienione w sposób wyczerpujący, obowiązku dysponowania numerem identyfikacyjnym VAT.
- 60 Z pewnością przyznanie takiego numeru stanowi dowód statusu podatkowego podatnika dla celów stosowania podatku VAT oraz ułatwia kontrolę skarbową czynności wewnątrzspółnotowych. Niemniej jednak jest to wymóg formalny, który w żadnym wypadku nie może podważać zwolnienia z podatku VAT, jeżeli materialne przesłanki zaistnienia dostawy wewnątrzspółnotowej zostały spełnione (zob. analogicznie, co się tyczy prawa do odliczenia, wyroki: z dnia 21 października 2010 r. w sprawie C-385/09 Nidera Handelscompagnie, Zb.Orz. s. I-10385, pkt 50; z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-438/09 Dankowski, Zb.Orz. s. I-14009, pkt 33, 47).
- 61 Z orzecznictwa wynika bowiem, że przepis krajowy, który zasadniczo uzależnia prawo do zwolnienia dostawy wewnątrzspółnotowej od spełnienia wymogów formalnych, bez uwzględnienia wymogów materialnych, wykracza poza to, co jest niezbędne w celu dokładnego poboru tego podatku (ww. wyrok w sprawie Collée, pkt 29), chyba że naruszenie wymogów formalnych skutkowało uniemożliwieniem dostarczenia pewnych dowodów na spełnienie wymogów materialnych (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Collée, pkt 31).
- 62 W niniejszej sprawie nie ulega kwestii, że numer identyfikacyjny VAT kupującego był ważny w chwili dokonywania czynności, ale kilka miesięcy po niej został wykreślony z mocą wsteczną z rejestru podatników przez władze włoskie.
- 63 Tymczasem z uwagi na to, że obowiązek sprawdzania, czy dany podmiot jest podatnikiem, spoczywa na właściwym organie krajowym, zanim ten ostatni nada podatnikowi numer identyfikacyjny VAT, ewentualna nieprawidłowość takiego rejestru nie powinna prowadzić do pozbawienia podmiotu gospodarczego, który oparł się na danych ujętych w tymże rejestrze, prawa do zwolnienia, z którego podmiot ów miałby możliwość skorzystać.

- 64 Jak słusznie podnosi Komisja Europejska, byłoby sprzeczne z zasadą proporcjonalności, by sprzedawca był zobowiązany do uiszczenia podatku VAT tylko dlatego, że wykreślono z mocą wsteczną numer identyfikacyjny VAT kupującego.
- 65 W konsekwencji na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, że zwolnienie dostawy wewnątrzspółnotowej w rozumieniu art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nie może zostać odmówione sprzedawcy z tego tylko powodu, że administracja skarbową innego państwa członkowskiego wykreśliła numer identyfikacyjny VAT kupującego, przy czym choć wykreślenia tego dokonano po dostawie towaru, miało ono skutek wsteczny od dnia wcześniejszego w stosunku do tej dostawy.

W przedmiocie kosztów

- 66 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Artykuł 138 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że nie zabrania on, by w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym odmówiono sprzedawcy możliwości skorzystania z prawa do zwolnienia w odniesieniu do dostawy wewnątrzspółnotowej, o ile zostanie wykazane, że w świetle obiektywnych danych sprzedawca ten nie spełnił obowiązków, jakie ciąży na nim w zakresie dowodowym, albo że wiedział lub powinien był wiedzieć, iż dokonywana przezeń czynność stanowi część składową oszustwa popełnianego przez kupującego, i nie podjął wszelkich racjonalnych środków znajdujących się w jego mocy w celu uniknięcia swego udziału w tym oszustwie.**
- 2) **Zwolnienie dostawy wewnątrzspółnotowej w rozumieniu art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/88, nie może zostać odmówione sprzedawcy z tego tylko powodu, że administracja skarbową innego państwa członkowskiego wykreśliła numer identyfikacyjny VAT kupującego, przy czym choć wykreślenia tego dokonano po dostawie towaru, miało ono skutek wsteczny od dnia wcześniejszego w stosunku do tej dostawy.**

Podpisy