



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PAOLA MENGOZZIEGO
przedstawiona w dniu 1 lutego 2017 r.¹

Sprawa C-26/16

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda
przeciwko
Autoridade Tributária e Aduaneira

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (arbitrażowy trybunał podatkowy, centrum arbitrażu administracyjnego, Portugalia)]

Odesłanie prejudycjalne — Podatek od wartości dodanej (VAT) — Zwolnienia —
Transakcje wewnątrzspółnotowe — Dostawa nowych środków transportu — Przesłanki przyznania
zwolnienia sprzedawcy — Siedziba nabywcy w państwie członkowskim przeznaczenia —
Czasowa rejestracja w państwie członkowskim przeznaczenia — Ryzyko oszustw podatkowych —
Dobra wiara — Obowiązek staranności sprzedawcy

I – Wprowadzenie

1. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z którym zwrócono się do Trybunału, dotyczy wykładni art. 138 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”)².

2. Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (arbitrażowy sąd podatkowy – centrum arbitrażu administracyjnego, Portugalia) zmierza w istocie do ustalenia, czy w odniesieniu do wewnątrzspółnotowej dostawy nowego pojazdu państwo członkowskie może, w pierwszej kolejności, uzależnić zwolnienie z podatku od wartości dodanej (VAT), o którym mowa w art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, od spełnienia warunku posiadania przez kupującego siedziby lub miejsca zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia rzeczonoego pojazdu, w drugiej kolejności, odmówić zwolnienia z VAT, w sytuacji gdy pojazd podlegał jedynie turystycznej rejestracji czasowej w państwie członkowskim przeznaczenia, oraz w trzeciej kolejności, zażądać zapłaty VAT od sprzedawcy pojazdu w okolicznościach faktycznych, które wskazują na to, że nabywca mógł popełnić oszustwo dotyczące VAT, przy czym nie zostało wykazane, że sprzedawca współpracował z kupującym w celu uniknięcia zapłaty VAT.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

3. Pytania te zostały podniesione w ramach sporu pomiędzy spółką Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (zwaną dalej „Santogalem”) z siedzibą w Portugalii a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem podatkowym i celnym, Portugalia) w przedmiocie odmowy przez ten organ przyznania Santogalowi zwolnienia z VAT przewidzianego przez prawo portugalskie transponujące art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, w związku z dostawą przez Santogal nowego samochodu przetransportowanego przez nabywcę do Hiszpanii.

4. Mówiąc dokładniej, jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, Santogal sprzedał obywatelowi angolskiemu, na podstawie faktury z dnia 26 stycznia 2010 r., nowy pojazd za kwotę 447 665 EUR, który to pojazd wcześniej nabył od Mercedes-Benz Portugal, a którego wjazd na terytorium portugalskie został stwierdzony w zgłoszeniu celnym dotyczącym pojazdów z dnia 25 czerwca 2009 r. (zwanym dalej „zgłoszeniem celnym”)³.

5. Przy sprzedaży nabywca poinformował Santogal o zamiarze wykorzystywania rzeczzonego pojazdu na użytek osobisty w Hiszpanii, gdzie miał swoje miejsca zamieszkania, samodzielnego przetransportowania go tam, poddania go w tym kraju kontroli technicznej oraz rejestracji. Przedstawił Santogalowi swój numer identyfikacji cudzoziemca (Número de Identidad de Extranjero, NIE) w Hiszpanii, dokument wydany w dniu 2 maja 2008 r. przez Ministerio del Interior, Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (ministerstwo spraw wewnętrznych, dyrekcję generalną policji i żandarmerii, gmina Tui-Valencia, Hiszpania) potwierdzający wpisanie go do centralnego rejestru cudzoziemców pod przywołanym numerem NIE, jak również kopię swojego paszportu angolskiego. Adres nabywcy wskazany przez niego przy sprzedaży nie pokrywał się jednakże z adresem figurującym w dokumencie wydanym w dniu 2 maja 2008 r.

6. Mając na uwadze powyższe dokumenty, Santogal uznał, że sprzedaż pojazdu jest zwolniona z VAT na podstawie art. 14 lit. b) Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) (systemu podatkowego VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych), który dokonuje transpozycji do prawa portugalskiego art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT.

7. Pojazd został przetransportowany do Hiszpanii we w pełni zamkniętej przyczepie.

8. Po przejściu przez pojazd kontroli technicznej w Hiszpanii nabywca przesłał Santogalowi, na jego wniosek, dwa dokumenty w celu uzupełnienia dokumentacji sprzedaży. Chodzi, po pierwsze, o zaświadczenie z badania technicznego wydane w dniu 11 lutego 2010 r., a po drugie, zaświadczenie o rejestracji w Hiszpanii, wydane w dniu 18 lutego 2010 r. To ostatnie zaświadczenie, na którym znajdował się adres nabywcy, niepokrywający się ani z adresem wskazanym przez tego ostatniego przy sprzedaży, ani z figurującym w dokumencie z dnia 2 maja 2008 r., dotyczył rejestracji „turystycznej”, tymczasowej, która wygasła w dniu 17 lutego 2011 r.

9. Zgodnie z informacjami przekazanymi przez sąd odsyłający nadanie numeru rejestracji turystycznej reguluje w Hiszpanii Real decreto 1571/1993 por el que se adapta la Reglamentación de la matrícula turística a las consecuencias de la armonización fiscal del mercado interior (dekret królewski nr 1571/1993 w sprawie dostosowania hiszpańskich przepisów dotyczących rejestracji turystycznej do skutków harmonizacji podatkowej rynku wewnętrznego) z dnia 10 września 1993 r.⁴, a także Real decreto 2822/1998 por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (dekret królewski nr 2822/1998 w sprawie przyjęcia ogólnych uregulowań dotyczących pojazdów) z dnia 23 grudnia 1998 r.⁵. Rejestracja turystyczna ma charakter tymczasowy, przy czym normalny okres jej używania wynosi sześć miesięcy w okresie dwunastu miesięcy, który może być przedłużony przez właściwe organy. Mogą z niej skorzystać jedynie osoby niemające zwykłego miejsca zamieszkania w Hiszpanii.

3 — Z akt sprawy wynika, że jest to pojazd luksusowy, sportowy, wyprodukowany w serii limitowanej, model SLR McLaren.

4 — BOE nr 221 z dnia 15 września 1993 r., s. 27037.

5 — BOE nr 22 z dnia 26 stycznia 1999 r., s. 3440.

10. Na podstawie informacji przekazanych przez Santogal w lutym 2011 r. Mercedes-Benz Portugal złożył uzupełniające zgłoszenie celne dotyczące pojazdów (zwane dalej „zgłoszeniem uzupełniającym”) w celu anulowania zgłoszenia celnego z dnia 25 czerwca 2009 r., uzasadniając to wysyłką pojazdu do Hiszpanii. Zgłoszenie celne zostało anulowane przez właściwe organy w dniu 3 marca 2011 r.

11. Pismem z dnia 24 października 2013 r., przekazanym Direção de Finanças de Lisboa (dyrekcji ds. finansów w Lizbonie, Portugalia), Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (dyrekcja służb celnych do zwalczania nadużyć finansowych, Portugalia) wystąpiła o nakazanie zapłaty VAT należnego od sprzedaży tego pojazdu. Dyrekcja ta wskazała w szczególności, że nabywca mieszkał w Portugalii, był on w tym kraju zarejestrowany jako prowadzący spółkę i od ponad dziesięciu lat posiadał numer identyfikacji podatkowej. Ponadto w odpowiedzi na wniosek o udzielenie informacji władze hiszpańskie wskazały, że nabywca nie był rezydentem Hiszpanii w 2010 r., nigdy nie złożył w tym państwie deklaracji podatkowej i nigdy nie był podatnikiem VAT.

12. Następnie w styczniu 2010 r. Santogal został poddany częściowej kontroli wewnętrznej w zakresie VAT. W tym kontekście organ celny i podatkowy sporządził sprawozdanie stwierdzające, że sprzedaż pojazdu nie wchodziła w zakres zwolnień przewidzianych w art. 14 RITI ze względu na to, że jeżeli chodzi o zwolnienie, o którym mowa w tym przepisie, lit. b), nabywca nie zamieszkiwał w Hiszpanii ani nie wykonywał tam działalności. Podniósł on ponadto, że zgodnie z jego bazami danych nabywca posiadał portugalski numer podatnika nadany w 2001 r., a jego państwem zamieszkania była Portugalia.

13. W dniu 14 października 2014 r. organ podatkowy i celny wydał decyzję ustalającą pozostały do zapłaty VAT w wysokości 89 533 EUR, jak również ustalającą odsetki wyrównawcze za okres od dnia 12 marca 2010 r. do dnia 20 sierpnia 2014 r. na kwotę w wysokości 15 914,80 EUR. Santogal zapłacił te kwoty w grudniu 2014 r.

14. Santogal wniósł do sądu odsyłającego skargę o stwierdzenie nieważności tych decyzji ustalających należności podatkowe, a także wystąpił z żądaniem odszkodowania. Przed sądem podniósł między innymi argument dotyczący naruszenia przy wykładni art. 14 lit. b) RITI przyjętej przez organ podatkowy i celny art. 138 ust. 2 dyrektywy VAT, który charakteryzuje bezpośrednia skuteczność. Spółka ta twierdzi również, że ewentualnego oszustwa w ramach systemu VAT popełnionego przez nabywcę nie można podnosić przeciwko niej.

15. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający wyraża przede wszystkim wątpliwości co do miejsca zamieszkania nabywcy w chwili sprzedaży pojazdu. W szczególności sąd ten wskazuje, że zwykle miejsce zamieszkania pobytu tego ostatniego nie znajdowało się w Hiszpanii. Nie wykazano jednak, że w chwili sprzedaży mieszkał on w Portugalii. Ponadto w aktach sprawy, którymi dysponował ów sąd, nie ma informacji ani o zapłacie VAT od pojazdu w Hiszpanii, ani o dalszych losach pojazdu po wydaniu rejestracji turystycznej. Nie zostało również wykazane, czy możliwość skorzystania z procedury rejestracji turystycznej ustała zgodnie z warunkami przewidzianymi w prawie hiszpańskim.

16. Następnie sąd odsyłający zauważa, że nie wykazano, iż Santogal współpracował z nabywcą w celu uniknięcia zapłaty VAT z tytułu sprzedaży pojazdu. Przeciwnie, sąd uważa, że, jak wynika z przedstawionych mu dowodów, Santogal czuwał nad przestrzeganiem warunków zwolnienia z VAT. Sąd wskazuje, że ani inspektorzy celni, ani służby celne nie podnieśli wątpliwości odnośnie do wystarczającego charakteru tych dokumentów w celu anulowania zgłoszenia celnego oraz że pismo dyrekcji służb celnych do zwalczania nadużyć finansowych było oparte na dodatkowych informacjach, do których Santogal nie miał dostępu.

17. Wreszcie sąd odsyłający uważa, że orzecznictwo Trybunału, w szczególności wyrok z dnia 7 grudnia 2010 r., R. (C-285/09, EU:C:2010:742, pkt 40–46), nie daje odpowiedzi na pytania powstałe w ramach toczącego się przed nim sporu.

18. W powyższych okolicznościach sąd odsyłający postanowił zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

- „1) Czy art. 138 ust. 2 lit. b) [dyrektywy VAT] stoi na przeszkodzie temu, by przepisy krajowe [takie jak zawarte w] art. 1 lit. e) i art. 14 lit. b) [RITI] wymagały dla uznania zwolnienia z VAT dotyczącego dokonywanej odpłatnie dostawy nowych środków transportu, transportowanych przez nabywcę z terytorium krajowego do innego państwa członkowskiego, by nabywca miał siedzibę lub miejsce zamieszkania w tamtym państwie członkowskim?
- 2) Czy art. 138 ust. 2 lit. b) [dyrektywy VAT] stoi na przeszkodzie odmowie przyznania zwolnienia w państwie członkowskim, z którego wyjechał transport, w sytuacji gdy nabyty środek transportu został przetransportowany do Hiszpanii, gdzie otrzymał rejestrację turystyczną o charakterze tymczasowym, objętą zasadami opodatkowania [systemu] [...] hiszpańskiego [...]?
- 3) Czy art. 138 ust. 2 lit. b) [dyrektywy VAT] stoi na przeszkodzie wymaganiu zapłaty VAT od sprzedawcy nowego środka transportu, w sytuacji gdy nie zostało wykazane, czy rejestracja turystyczna dobiegła końca na jeden ze sposobów określonych w [prawie hiszpańskim], ani czy VAT został lub będzie zapłacony w następstwie końca ważności tej rejestracji?
- 4) Czy art. 138 ust. 2 lit. b) [dyrektywy VAT] oraz zasady pewności prawa, proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań stoją na przeszkodzie wymaganiu zapłaty VAT od sprzedawcy nowego środka transportu wysłanego do innego państwa członkowskiego, w sytuacji gdy:
 - nabywca przed wysyłką poinformował sprzedawcę, że ma miejsce zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia i okazał mu dokument poświadczający, że został mu przyznany w tym państwie członkowskim NIE, w którym wskazano miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim, inne niż to, które on sam twierdził, że ma;
 - nabywca przedstawił w późniejszym czasie sprzedawcy dokumenty poświadczające, że nabyty środek transportu został poddany przeglądowi technicznemu w państwie członkowskim przeznaczenia i otrzymał tam rejestrację turystyczną;
 - nie wykazano, że sprzedawca współdziałał z nabywcą w celu uniknięcia zapłaty VAT;
 - organy celne nie zgłaszały żadnych zastrzeżeń wobec anulowania deklaracji celnej pojazdu na podstawie dokumentów znajdujących się w posiadaniu sprzedawcy?”.

19. Pytania te były przedmiotem uwag na piśmie ze strony spółki Santogal, rządu portugalskiego oraz Komisji Europejskiej. Ponieważ Trybunał uznał w świetle przedstawionych uwag sprawę za wyjaśnioną w stopniu wystarczającym, na podstawie art. 76 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem odstąpiono od przeprowadzenia rozprawy.

II – Analiza

A – W przedmiocie dopuszczalności

20. Chociaż nie ulega wątpliwości, że Trybunał jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na pytania skierowane przez Tribunal Arbitral Tributário, ponieważ Trybunał wyjaśnił już, że pomimo jego nazwy organ ten posiada wszystkie właściwości konieczne do uznania go za „sąd jednego z państw członkowskich” w rozumieniu art. 267 TFUE⁶, rząd portugalski podnosi zarzut niedopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z trzech powodów, z których wszystkie, jak mi się wydaje, muszą zostać oddalone z powodów przedstawionych poniżej.

21. Po pierwsze, w mojej ocenie, uwzględnienie zarzutu podniesionego przez rząd portugalski, zgodnie z którym wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niedopuszczalny ze względu na to, że odwołuje się nie do art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, lecz do lit. b) tego przepisu, byłoby zbyt formalistyczne i sprzeczne z duchem współpracy panującym w ramach procedury przewidzianej w art. 267 TFUE, która zmierza do udzielenia odpowiedzi użytecznej dla sądów krajowych, aby mogły one rozstrzygnąć zawisłe przed nimi spory. Jest bowiem oczywiste w świetle uzasadnienia postanowienia odsyłającego oraz brzmienia przedłożonych pytań, które odwołują się jedynie do wewnątrzspółnotowej dostawy nowego środka transportu, która jest regulowana konkretnie w art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, że odesłanie do art. 138 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT stanowi jedynie omyłkę formalną, bez konsekwencji dla zrozumienia i przedmiotu pytań dotyczących wykładni prawa Unii zadanych przez sąd odsyłający. Błąd ten został zresztą sprostowany wiadomością elektroniczną przesłaną do Sądu przez jednego z arbitrów sądu odsyłającego, która została załączona do postanowienia odsyłającego i która jest zatem włączona do akt sprawy w postępowaniu głównym, co odnotowały wszystkie strony, które przedstawiły uwagi przed Trybunałem. Okoliczność, że takie nieformalne sprostowanie może ewentualnie naruszać krajowe przepisy proceduralne, jak sugeruje rząd portugalski, nie prowadzi do niedopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Trybunał orzekł już w tym względzie, że nie jest jego zadaniem weryfikowanie, czy takie orzeczenie zostało wydane zgodnie z krajowymi przepisami dotyczącymi organizacji i postępowania⁷. W świetle tych okoliczności nic nie stoi na przeszkodzie temu, by Trybunał przeformułował zadane pytania w taki sposób, iż dotyczą one wykładni art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT⁸.

22. Po drugie, chociaż prawdą jest, jak zauważył rząd portugalski, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie jest wzorcem zrozumiałego opisu stanu faktycznego sprawy przed sądem odsyłającym i zawiera nawet pewne nieścisłości i sprzeczności, braki te nie są wystarczające, aby obalić domniemanie istotnego charakteru, przysługujące pytaniom prejudycjalnym dotyczącym wykładni prawa Unii i uniemożliwić Trybunałowi udzielenie na nie odpowiedzi⁹. Trybunał dysponuje bowiem, moim zdaniem, elementami stanu faktycznego i prawnego, które są konieczne do udzielenia

6 — Zobacz wyrok z dnia 12 czerwca 2014 r., Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, pkt 34). Od tamtej pory Trybunał odpowiedział również co do istoty na dwa inne odesłania prejudycjalne skierowane przez ten sam sąd arbitrażowy w sprawach podatkowych – zob. wyroki: z dnia 11 czerwca 2015 r., LisboaGás GDL (C-256/14, EU:C:2015:387); z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).

7 — Zobacz w szczególności podobnie wyroki: z dnia 3 marca 1994 r., Eurico Italia i in. (C-332/92, C-333/92 i C-335/92, EU:C:1994:79, pkt 13); z dnia 29 czerwca 2010 r., E i F (C-550/09, EU:C:2010:382, pkt 35).

8 — Aby wyczerpać ten temat, dodam, że jeżeli – tak jak w niniejszym przypadku – pozwala na to treść akt, które zostały przekazane Trybunałowi, posiadane przez niego uprawnienie do przeformułowania pytań prejudycjalnych pozwala również na zapobieżenie prawdopodobnemu w takim przypadku powtórzeniu wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i, co za tym idzie, wynika ono również ze względów dotyczących ekonomii procesowej. Zobacz, podobnie, moje opinie w sprawie Gysen (C-449/06, EU:C:2007:663, pkt 43) i w sprawie de Lobkowicz (C-690/15, EU:C:2016:926, przypis 14).

9 — Dla przypomnienia, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, pytania dotyczące wykładni prawa Unii, z którymi zwrócił się sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny, czego prawidłowość nie podlega ocenie Trybunału, korzystają z domniemania, iż mają one znaczenie dla sprawy, które może zostać obalone, w szczególności gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego i prawnego, które są konieczne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na postawione mu pytania – zob. w szczególności, wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in. (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 31, 36).

użytecznej odpowiedzi na pytania przedłożone mu w niniejszej sprawie. Ponadto wszystkie strony, które przedstawiły uwagi na piśmie, w tym, tytułem ewentualnym, rząd portugalski, były w stanie zająć stanowisko w przedmiocie treści pytań prejudycjalnych, mając na względzie ramy prawne i stan faktyczny przedstawiony w postanowieniu odsyłającym.

23. Wreszcie po trzecie, nie można, moim zdaniem, uwzględnić zarzutu niedopuszczalności przedstawionego przez rząd portugalski, zgodnie z którym Trybunał ma ustosunkować się do pytań o charakterze hipotetycznym, ze względu na to, że sąd odsyłający stwierdził już w swoim postanowieniu odsyłającym naruszenie obowiązku uzasadnienia decyzji organu podatkowego i celnego wymagającej poboru podatku VAT, co powinno skutkować uchyleniem tej decyzji bez względu na odpowiedź, która zostanie udzielona przez Trybunał na wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

24. Prawdą jest, że zgodnie z zadaniem powierzonym mu w ramach współpracy ustanowionej przez art. 267 TFUE, jakim jest przyczynienie się do administrowania wymiarem sprawiedliwości w państwach członkowskich, Trybunał nie formułuje opinii doradczych w odpowiedzi na pytania hipotetyczne¹⁰. W takich przypadkach bowiem wniosek o wykładnię prawa Unii złożony przez sąd krajowy nie jest obiektywnie potrzebny do wydania orzeczenia i rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu. To właśnie na podstawie tego orzecznictwa Trybunał uznał za niedopuszczalne odesłanie prejudycjalne złożone przez sąd krajowy w postępowaniu w pierwszej instancji, dotyczące wykładni przepisów prawa celnego Unii, w sytuacji gdy decyzja o windykacji długu celnego, która została zaskarżona przed tym sądem, była nierozzerwalnie uzależniona od uprzedniej decyzji stwierdzającej istnienie rzeczoności długu, której uchylenie zostało orzeczone przez sąd ostatniej instancji danego państwa członkowskiego¹¹. W istocie, ponieważ w celu rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu sąd odsyłający miał wyłącznie wyciągnąć konsekwencje z uchylenia decyzji o poborze podatku, nie mógł już dla rozstrzygnięcia tego sporu wydać orzeczenia z uwzględnieniem odpowiedzi Trybunału na pytania, które do niego skierował. Trybunał miałby zatem udzielić opinii o charakterze doradczym w przedmiocie kwestii o charakterze hipotetycznym.

25. Taka sytuacja nie ma jednak miejsca w niniejszej sprawie.

26. Po pierwsze, w żaden sposób nie wynika z postanowienia odsyłającego, że naruszenie obowiązku uzasadnienia ustalone przez sąd odsyłający musi prowadzić do pełnego uchylenia decyzji organu podatkowego i celnego, niezależnie od odpowiedzi, która zostanie udzielona przez Trybunał na pytania, które zostały mu zadane. W postanowieniu odsyłającym znaleźć można raczej potwierdzenie poglądu przeciwnego. Po stwierdzeniu naruszenia obowiązku uzasadnienia sąd odsyłający przedstawił bowiem wiele argumentów dotyczących prawa Unii oraz zbadał i oddalił pozostałe zarzuty podniesione przez Santogal, zakwestionował również uzasadnienie decyzji organu podatkowego i celnego, a także przedstawił powody oddalenia pewnych dowodów przedłożonych przez Santogal, zmierzających do wykazania, że nabywca nowego pojazdu spełniał warunek zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia rzeczoności pojazdu, wymagany przez przepisy RITI. Rozważania te byłyby zbędne, gdyby naruszenie obowiązku uzasadnienia wcześniej stwierdzone przez sąd odsyłający mogło prowadzić samo w sobie do uchylenia w całości spornej decyzji organu podatkowego i celnego.

27. Po drugie, najważniejsze jest to, że pytania prejudycjalne dotyczą bezpośrednio lub pośrednio zgodności z prawem Unii wymogu ustanowionego przez przepisy RITI, zgodnie z którym przyznanie zwolnienia z VAT jest uzależnione od warunku posiadania przez nabywcę nowego pojazdu miejsca zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia rzeczoności pojazdu. Jest zaś oczywiste, że odpowiedź na to pytanie ma znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym. W istocie stanowi ona warunek zgodności z prawem zarówno spoczywającego na dostawcy obowiązku

10 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 24 października 2013 r., Stoilow i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, pkt 38, 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

11 — Zobacz wyrok z dnia 24 października 2013 r., Stoilow i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, pkt 39–47).

przedstawienia dowodu spełnienia wymogu zamieszkania nałożonego przez RITI, jak i spoczywającego na organie podatkowym i celnym obowiązku zweryfikowania owych dowodów i prawidłowego uzasadnienia decyzji wykluczających w stosownych przypadkach istotny i wystarczający charakter dowodów, które zostały mu przedstawione.

28. Z powyższych względów proponuję, aby Trybunał orzekł, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

B – Co do istoty

29. Jak wykazałem w moich uwagach wstępnych i zgodnie z przeformułowaniem pytań prejudycjalnych zaproponowanym przeze mnie w pkt 21 opinii, sąd odsyłający pragnie się w istocie dowiedzieć, czy w odniesieniu do wewnątrzspółnotowej dostawy nowego pojazdu państwo członkowskie może: a) uzależnić zwolnienie z VAT, o którym mowa w art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, od spełnienia warunku posiadania przez kupującego miejsca zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia rzeczzonego pojazdu (pytanie pierwsze); b) odmówić zwolnienia z VAT, w sytuacji gdy pojazd podlegał jedynie turystycznej rejestracji tymczasowej w państwie członkowskim przeznaczenia (pytanie drugie); oraz c) zażądać zapłaty VAT od sprzedawcy pojazdu w okolicznościach faktycznych, które mogą wskazywać na to, że kupujący mógł popełnić oszustwo związane z VAT, przy czym nie zostało wykazane, że sprzedawca współpracował z kupującym w celu uniknięcia zapłaty VAT (pytania trzecie i czwarte).

30. Rozważę kolejno te trzy aspekty pytań zadanych przez sąd odsyłający.

1. W przedmiocie uprawnienia do uzależnienia zwolnienia z VAT wewnątrzspółnotowej dostawy nowego środka transportu od spełnienia warunku posiadania przez nabywcę miejsca zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia (pytanie pierwsze)

31. Jak już Trybunał podkreślał przy licznych okazjach, system ustanowiony w dniu 1 stycznia 1993 r. w celu zniesienia granic fiskalnych wewnątrz Wspólnoty opiera się na ustanowieniu nowego zdarzenia podatkowego, a mianowicie wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, pozwalającego na przeniesienie wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym następuje ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów¹².

32. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (ii) dyrektywy VAT wewnątrzspółnotowe nabycie środka transportu przez osobę niebędącą podatnikiem VAT podlega opodatkowaniu na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia, podczas gdy zgodnie z art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT dostawa wewnątrzspółnotowa tego środka transportu jest zwolniona od podatku w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

33. Ustanowiony mechanizm polega na przeniesieniu wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym następuje ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów i zapewnia jasny podział kompetencji podatkowych.

12 — Zobacz w szczególności podobnie wyroki: z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, pkt 27); z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in. (C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 21, 22); z dnia 18 listopada 2010 r., X (C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 22).

34. Dzięki temu zwolnienie od podatku dostawy wewnątrzspółnotowej odpowiadającej nabyciu wewnątrzspółnotowemu pozwala uniknąć podwójnego opodatkowania, a tym samym naruszania zasady neutralności podatkowej, na której zasada się wspólny system VAT¹³, podczas gdy zasady dotyczące opodatkowania nabycia nowych środków transportu zmięrzają również do uniknięcia zakłóceń konkurencji pomiędzy państwami członkowskimi, które mogłyby wyniknąć ze stosowania różnych stawek¹⁴.

35. Zgodnie z art. 20 akapit pierwszy dyrektywy VAT wewnątrzspółnotowe nabycie jest zdefiniowane jako nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel rzeczowym majątkiem ruchomym wysyłanym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

36. Artykuł 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT stanowi, że państwa członkowskie zwalniają z podatku VAT transakcję dostawy nowych środków transportu wysyłanych lub transportowanych do nabywcy do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Unii.

37. Ze względu na nieuchronną współzależność pomiędzy dostawą wewnątrzspółnotową a nabyciem wewnątrzspółnotowym towarów, w tym nowego środka transportu, które stanowią, zdaniem Trybunału, w rzeczywistości jedną i tę samą czynność gospodarczą, zostało już orzeczone, że przepisom art. 20 akapit pierwszy dyrektywy VAT i art. 138 ust. 1 tej dyrektywy należy nadać wykładnię, która przypisze im identyczne znaczenie i identyczny zakres¹⁵.

38. Takie podejście powinno również obowiązywać w odniesieniu do stosunków między art. 20 akapit pierwszy i art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, jeżeli chodzi o nowe środki transportu, jak w szczególności przyznała to Komisja w swoich uwagach na piśmie¹⁶.

39. Wynika stąd, zgodnie z orzecznictwem, że zwolnienie z podatku dostawy wewnątrzspółnotowej, która poprzedza nabycie wewnątrzspółnotowe, ma zastosowanie, jeżeli zostaną spełnione trzy przesłanki, a mianowicie wtedy, gdy prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę, gdy dostawca ustali, że towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego i jeżeli w wyniku tej wysyłki lub transportu towar opuścił fizycznie terytorium państwa członkowskiego dostawy¹⁷.

40. Bezsporne jest w sprawie w postępowaniu głównym, że nowy pojazd został sprzedany w Portugalii przez Santogal z wystawieniem faktury na nabywcę, że towar został przetransportowany do Hiszpanii samodzielnie przez nabywcę i że został zarejestrowany w tym państwie członkowskim. Trzy wymienione przesłanki są więc spełnione.

13 — Zobacz wyrok z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in. (C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 25).

14 — Zobacz podobnie wyroki: z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, pkt 31, 40); z dnia 18 listopada 2010 r., X (C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 24).

15 — Zobacz wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X (C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

16 — Okoliczności faktyczne leżące u podstaw wyroku z dnia 18 listopada 2010 r., X (C-84/09, EU:C:2010:693) dotyczyły zresztą wewnątrzspółnotowego nabycia środka transportu (łodzi żaglowej) uznanego za nowy przez sąd krajowy.

17 — Zobacz wyroki: z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in. (C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 42); z dnia 18 listopada 2010 r., X (C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 27); z dnia 7 grudnia 2010 r., R. (C-285/09, EU:C:2010:742, pkt 41); z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 31).

41. W każdym razie niezależnie od spełnienia wszystkich tych przesłanek w postępowaniu głównym¹⁸, jest oczywiste, iż art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT w żaden sposób nie uzależnia prawa do zwolnienia wewnątrzspółnotowej dostawy nowego środka transportu z podatku od spełnienia wymogu, zgodnie z którym nabywca owego środka transportu powinien mieć miejsce zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia¹⁹.

42. Jak przyznaje rząd portugalski, Trybunał wyjaśnił, w kontekście zakwalifikowania danej transakcji jako wewnątrzspółnotowego nabycia nowego środka transportu, że należy ustalić, w którym państwie członkowskim będzie miało miejsce ostateczne i trwałe korzystanie z danego środka transportu²⁰.

43. Tymczasem dodatkowy wymóg nałożony przez przepisy RITI, polegający na uzależnieniu zwolnienia dostawy wewnątrzspółnotowej od posiadania przez nabywcę miejsca zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia, upoważnia portugalskie organy podatkowe do odmowy przyznania tego zwolnienia, nawet bez uwzględnienia wymogów materialnych określonych w art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, w szczególności bez badania, czy wymogi te są spełnione. Okoliczność, że nabywca nowego środka transportu nie ma miejsca zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia, nie oznacza jednak automatycznie, że ostateczne i trwałe korzystanie z tego środka transportu nie będzie odbywało się w tym państwie członkowskim ani że dostawa wewnątrzspółnotowa, po której następuje nabycie wewnątrzspółnotowe, nie miała miejsca.

44. Wprawdzie zgodnie z art. 131 dyrektywy VAT zwolnienie z VAT stosuje się na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim ewentualnym oszustwom, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom, jednak warunki te nie mogą skutkować podważeniem podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi ani neutralności VAT, która, jak przypominał Trybunał wielokrotnie, stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT²¹.

45. Warunek dodatkowy, wymagany przez przepisy RITI, uzależniający zwolnienie dostawy wewnątrzspółnotowej od posiadania przez kupującego miejsca zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia, prowadzi do takiego właśnie skutku. Zezwala on Portugalii na opodatkowanie – mimo spełnienia trzech przesłanek określonych w pkt 39 niniejszej opinii – wewnątrzspółnotowego nabycia nowego środka transportu, które to nabycie rodzi obowiązek zapłaty VAT w państwie członkowskim przeznaczenia. Wymóg ten sprzeciwia się zatem art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, podziałowi kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi, jak też zasadzie neutralności podatkowej.

46. Stanowisko to oczywiście nie oznacza, że miejsce zamieszkania nabywcy jest pozbawione znaczenia dla wykazania spełnienia wymogów materialnych dyrektywy VAT w odniesieniu do zwolnienia dostawy wewnątrzspółnotowej. Trybunał uznał bowiem, że dla ustalenia, czy nabyty towar faktycznie opuścił terytorium państwa członkowskiego pochodzenia, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej, które państwo członkowskie będzie miejscem jego ostatecznej konsumpcji, konieczne jest dokonanie globalnej oceny wszystkich obiektywnych okoliczności faktycznych, pośród których znaczenie może mieć miejsce zamieszkania nabywcy²².

18 — Kwestia ta jest zbadana w pkt 57–82 niniejszej opinii.

19 — Zobacz analogicznie wyrok z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 54) w przedmiocie wykładni 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; ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 98/80/WE z dnia 12 października 1998 r. (Dz.U. 1998, L 281, s. 31), którego treść odpowiada art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT.

20 — Zobacz wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X (C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 50).

21 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in. (C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 46); z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 44); oraz na temat przemieszczenia wewnątrzspółnotowego wyrok z dnia 20 października 2016 r., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 36).

22 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X (C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 44, 45).

47. W rezultacie takie podejście przemawia właśnie jeszcze, moim zdaniem, za wykładnią, zgodnie z którą miejsce zamieszkania nabywcy w państwie członkowskim przeznaczenia nie może jako takie stanowić warunku przyznania zwolnienia dostawy wewnątrzspółnotowej. Potwierdza ono również, że brak miejsca zamieszkania nabywcy w tym państwie członkowskim nie stanowi niepodważalnego dowodu na to, że towar nie opuścił fizycznie terytorium państwa członkowskiego pochodzenia w celu korzystania z niego w sposób trwały w państwie członkowskim przeznaczenia²³.

48. Uważam zatem, podobnie jak Santogal i Komisja, iż art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie uzależniało zwolnienie wewnątrzspółnotowej dostawy nowego środka transportu od posiadania przez nabywcę owego środka transportu miejsca zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia.

2. W przedmiocie prawa do odmowy zwolnienia z VAT, w sytuacji gdy środek transportu jest w państwie członkowskim przeznaczenia wyłącznie przedmiotem tymczasowej rejestracji turystycznej (pytanie drugie)

49. W pytaniu drugim sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy można odmówić zwolnienia z VAT sprzedawcy nowego pojazdu, jeśli zostanie wykazane, że pojazd ten był w państwie członkowskim przeznaczenia przedmiotem jedynie tymczasowej rejestracji turystycznej.

50. Jak wskazuje uzasadnienie postanowienia odsyłającego, pytanie to wpisuje się w ramy badania zasadności twierdzenia organu podatkowego i celnego, zgodnie z którym nabywca nie zamieszkiwał w państwie członkowskim przeznaczenia. Sąd odsyłający zauważa bowiem, że zgodnie z hiszpańskim prawem wskazanym przez właściwy organ podatkowy i celny, rejestracja turystyczna pojazdu wydawana jest jedynie osobom niezamieszkałym w Hiszpanii.

51. Innymi słowy, kryterium tymczasowego zarejestrowania pojazdu w Hiszpanii zostało zastosowane przez organ podatkowy i celny dla udowodnienia, że kupujący nie zamieszkiwał w tym państwie członkowskim, a więc nie spełniał wymogu miejsca zamieszkania przewidzianego w przepisach RITI, który warunkuje możliwość skorzystania przez sprzedawcę z prawa do uzyskania zwolnienia z VAT.

52. Tymczasem, jak już wskazałem w mojej analizie pierwszego pytania prejudycjalnego, ów wymóg ustanowiony w przepisach RITI jest sprzeczny z art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT.

53. W tych okolicznościach przyjęcie, iż kryterium tymczasowego zarejestrowania pojazdu w państwie członkowskim przeznaczenia może uzasadniać odmowę przyznania sprzedawcy danego nowego środka transportu zwolnienia z VAT oznaczałoby pośrednie usankcjonowanie warunku przewidzianego w przepisach RITI, który uzależnia przyznanie rzeczowego zwolnienia od posiadania przez nabywcę miejsca zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia.

54. Natomiast przy dokonywaniu całościowej oceny obiektywnych okoliczności faktycznych pozwalających zakwalifikować transakcję jako „dostawę wewnątrzspółnotową” tymczasowy charakter rejestracji wydanej w państwie członkowskim przeznaczenia może mieć znaczenie w odniesieniu do ewentualnego spełnienia warunku, wskazanego przez Trybunał w wyroku z dnia 18 listopada 2010 r., X (C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 50), dotyczącego miejsca ostatecznego i trwałego korzystania z nowego środka transportu.

23 — W niniejszym przypadku okoliczność, że kupujący przed zawarciem i po zawarciu umowy kupna nowego pojazdu podał trzy różne adresy w Hiszpanii, nie ma znaczenia dla kwestii, czy pojazd ten był wykorzystywany (czyli konsumowany) w sposób ostateczny i trwały w tym państwie członkowskim.

55. Moim zdaniem sprzeczne z podziałem kompetencji podatkowych oraz z zasadą neutralności VAT byłoby jednak zezwolenie państwu członkowskiemu pochodzenia tego nowego środka transportu na żądanie od sprzedawcy zapłaty VAT na podstawie tego jedyne go kryterium. Jak wskazuje sprawa w postępowaniu głównym, na podstawie informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym, rejestracja tymczasowa taka jak ta wydana w Hiszpanii może zostać przyznana na znaczny okres o długości dwunastu miesięcy, który może, jak się wydaje, nie tylko zostać przedłużony, ale także może wygasnąć, gdy pojazd otrzyma zwykłą rejestrację w Hiszpanii po uiszczeniu należnych opłat. Zatem sama tylko okoliczność, że pojazd otrzymał w państwie członkowskim przeznaczenia rejestrację tymczasową, nie oznacza ipso iure, że miejsce ostatecznego i trwałego korzystania z rzeczono go pojazdu nie będzie – po upływie okresu rejestracji tymczasowej – znajdować się na terytorium tego państwa i że należy uznać, iż pojazd ten nie był przedmiotem dostawy wewnątrzspółnotowej.

56. Uważam zatem, że niezależnie od okoliczności charakterystycznych dla konkretnej sprawy państwo członkowskie nie może odmówić zwolnienia z VAT sprzedawcy nowego pojazdu, przetransportowanego do innego państwa członkowskiego przez jego właściciela, na tej tylko podstawie, iż pojazd ten został w tym ostatnim państwie członkowskim zarejestrowany w sposób tymczasowy.

3. W przedmiocie uprawnienia do zażądania zapłaty VAT od sprzedawcy nowego środka transportu w okolicznościach faktycznych, które mogą wskazywać na to, że kupujący mógł popełnić oszustwo związane z VAT, przy czym nie zostało wykazane, że sprzedawca współpracował z kupującym w celu uniknięcia zapłaty VAT (pytania trzecie i czwarte)

57. W pytaniu trzecim sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy można odmówić sprzedawcy zwolnienia z VAT, jeśli nie ma pewności, czy korzystanie z rejestracji tymczasowej zakończyło się z któregośkolwiek z powodów określonych przez prawo państwa członkowskiego przeznaczenia, ani czy z końcem korzystania z tej rejestracji został zapłacony VAT. Przedstawia on również w swoim pytaniu czwartym pewne inne okoliczności, które powodują powzięcie wątpliwości co do miejsca końcowej konsumpcji pojazdu nowego sprzedanego przez Santogal, a które mogłyby wskazywać, że kupujący mógł popełnić oszustwo związane z VAT, wskazuje jednak przy tym, że Santogal podjął pewne kroki wobec kupującego i władz portugalskich w następstwie sprzedaży rzeczono go pojazdu i że nie zostało wykazane, że spółka ta współpracowała z nabywcą w celu uniknięcia zapłaty VAT.

58. Pytania te, które mogą być zbadane łącznie, dotyczą w istocie zarówno ciężaru dowodu, jak i środków dowodowych odnoszących się do ostatecznego i trwałego korzystania z nowego środka transportu w państwie członkowskim przeznaczenia, których organy podatkowe państwa członkowskiego pochodzenia mogą wymagać od sprzedawcy, aby mógł on skorzystać ze zwolnienia z VAT w odniesieniu do dostawy wewnątrzspółnotowej takiego środka transportu.

59. Co się tyczy ciężaru dowodu, Trybunał miał już okazję wyjaśnić w kontekście przepisu szóstej dyrektywy, którego treść powtórzona jest obecnie w art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT, iż to do dostawcy towarów należy przedstawienie dowodów na to, że zostały spełnione przesłanki przewidziane dla zastosowania tego przepisu, włączywszy w to przesłanki wprowadzone przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim ewentualnym oszustwom, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom²⁴. Wydaje mi się, że orzecznictwo to znajduje w pełni zastosowanie do wykładni i stosowania art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT.

24 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 43).

60. Przytoczone orzecznictwo wymaga również, by dostawca działał w dobrej wierze i podjął wszelkie rozsądne środki, aby zapewnić, że transakcja, w której uczestniczy, nie prowadzi do udziału w oszustwie podatkowym²⁵.

61. W kontekście sprzedaży nowego pojazdu, który wymaga, jak już wskazałem, globalnej oceny wszystkich obiektywnych okoliczności faktycznych w celu zakwalifikowania danej transakcji jako wewnątrzspółnotowej dostawy lub nabycia, trzeba, w celu zapobieżenia udziałowi w oszustwie podatkowym, aby dostawca zebrał wszystkie dowody, które racjonalnie jest w stanie uzyskać, w celu upewnienia się, że przesłanki związane z wewnątrzspółnotową dostawą danego pojazdu, w tym w szczególności dotyczące ostatecznego i trwałego korzystania z niego w państwie członkowskim przeznaczenia, są spełnione.

62. Czujność dostawcy nowego środka transportu jest tym bardziej konieczna ze względu na „szczególne cechy” wewnątrzspółnotowych transakcji dotyczących takiego towaru²⁶. Po pierwsze, zaklasyfikowanie transakcji jest bowiem tym bardziej skomplikowane, że VAT z jej tytułu powinien być zapłacony również przez osobę niebędącą podatnikiem, do której nie stosuje się obowiązków dotyczących deklaracji i księgowości, tak że późniejsza kontrola w tym zakresie nie jest możliwa. Po drugie, jako konsument końcowy, osoba fizyczna nie może dochodzić prawa do odliczenia VAT nawet w przypadku odsprzedaży nabytego pojazdu i w związku z tym ma większy interes w uniknięciu opodatkowania niż podmiot gospodarczy²⁷.

63. Dlatego też, o ile prawdą jest, że w odniesieniu do tych transakcji dostawca może skutecznie opierać się na zamiarach nabywcy w chwili nabycia, konieczne jest, aby zamiary te były poparte obiektywnymi czynnikami²⁸, mogącymi podlegać kontroli organów podatkowych i ewentualnie sądów państwa członkowskiego pochodzenia.

64. Jednakże sąd odsyłający słusznie przypomina, że środki, które państwa członkowskie mają prawo zastosować wobec dostawcy towarów, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom, powinny być zgodne z ogólnymi zasadami prawa, w szczególności z zasadami pewności prawa i proporcjonalności²⁹, a ponadto nie mogą podważać neutralności podatku VAT³⁰.

65. Jest więc zrozumiałe, że utrata prawa do zwolnienia z VAT może nastąpić jedynie w wyjątkowych sytuacjach, czyli gdy sprzedawcę włączono w udział w oszustwie związanym z VAT lub w przypadku gdy naruszenie jednego lub więcej wymogów formalnych uniemożliwiło przedstawienie niezbitego dowodu spełnienia przesłanek materialnych, od których zależy przyznanie tego zwolnienia³¹.

66. To właśnie na podstawie tego orzecznictwa Trybunał orzekł, że w ramach kwalifikacji danej transakcji jako wewnątrzspółnotowego nabycia towarów i określenia statusu podatkowego nabywcy nie można nałożyć na dostawcę, który podjął wszelkie środki, których w sposób rozsądny można od niego wymagać, i w braku poszlak udziału w oszustwie dotyczącym podatku VAT, obowiązku przedstawienia dowodów dotyczących opodatkowania danego wewnątrzspółnotowego nabycia towarów w celu skorzystania ze zwolnienia z podatku przewidzianego w art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT³².

25 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, pkt 38); z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 52).

26 — Zobacz wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X (C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 42).

27 — Wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X (C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 43).

28 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X (C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 47).

29 — Zobacz w szczególności podobnie wyroki: z dnia 18 listopada 2010 r., X (C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 35); z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 36).

30 — Zobacz w szczególności podobnie wyroki: z dnia 18 listopada 2010 r., X (C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 37); z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 44).

31 — Zobacz w szczególności podobnie wyrok z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 46).

32 — Zobacz wyrok z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 52, 53, 55).

67. W niniejszej sprawie, w której sporna przesłanka materialna dotyczy ostatecznego miejsca i trwałego korzystania z nowego środka transportu i w której sąd odsyłający wskazuje, że nie zostało wykazane, iż sprzedawca współpracował z kupującym w celu uniknięcia zapłaty VAT, do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy sprzedawca, który działał w dobrej wierze, podjął wszelkie kroki, których można racjonalnie od niego wymagać, w celu wykazania, że zawarta przez niego transakcja była dostawą wewnątrzspółnotową w rozumieniu art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, co uzasadniałoby jego prawo do zwolnienia.

68. Cel w postaci *zapobiegania* oszustwom podatkowym musi bowiem oznaczać, że dostawcy nowych środków transportu mogą podlegać wyższym wymaganiom w zakresie spełnienia przesłanek dotyczących wewnątrzspółnotowej dostawy towarów tego rodzaju z uwagi na szczególny charakter tej transakcji i ryzyka związanego z nimi³³.

69. Brak aktywnej (lub zamierzonej) współpracy między dostawcą i kupującym w celu uniknięcia zapłaty VAT nie zwalnia dostawcy z obowiązku zapobiegawczego działania w dobrej wierze i podjęcia wszelkich wymaganych rozsądnych środków w celu zapewnienia, że nabywca nie może popełnić oszustwa.

70. Uważam, że jeżeli okaże się, iż obowiązek ten nie został wykonany, może to uzasadniać zobowiązanie dostawcy do zapłacenia VAT a posteriori.

71. Takie rozwiązanie nie narusza zasad mających zastosowanie do handlu wewnątrzspółnotowego, które polegają na podziale ryzyka braku zapłaty VAT między dostawcę i nabywcę³⁴. W rzeczywistości nie mamy tu do czynienia, moim zdaniem, z obciążeniem odpowiedzialnością za uiszczenie a posteriori VAT dostawcy nowych środków transportu, ponieważ organy podatkowe państwa członkowskiego pochodzenia mogą oczywiście, w pierwszej kolejności, żądać zapłaty od nabywcy, jeśli to on jest źródłem naruszenia przesłanek materialnych wewnątrzspółnotowego nabycia lub dostawy tych towarów³⁵.

72. W ramach tych dostaw, które wiążą się z przeniesieniem kompetencji podatkowej na państwo członkowskie przeznaczenia, chodzi jedynie o zachęcenie dostawców do wykazania się szczególną czujnością w odniesieniu do ryzyka, że transakcja nie zostanie poddana żadnemu opodatkowaniu, i zapobieżeniu sytuacji, w której ze względu na lukratywny charakter transakcji³⁶ będą oni skłonni „przymknąć oko” lub przyjąć postawę nadmiernie spolegliwą względem ich kontrahenta.

73. W postępowaniu głównym do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy Santogal, działając w dobrej wierze, podjął wszelkie rozsądne środki, aby mieć pewność, że dostawa nowego pojazdu na rzecz nabywcy nie prowadzi do naruszenia przesłanek materialnych koniecznych do zakwalifikowania danej transakcji jako wewnątrzspółnotowej dostawy nowego środka transportu.

33 — Zobacz pkt 63 niniejszej opinii. Przypominam, że Trybunał orzekł już w wyroku z dnia 27 września 2007 r., *Teleos i in.* (C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 58), że cel w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym czasem uzasadnia wyższe wymagania w zakresie obowiązków dostawców. Tak jest, moim zdaniem, w szczególnej sytuacji wewnątrzspółnotowej dostawy nowych środków transportu na rzecz konsumenta.

34 — W przedmiocie zasady podziału ciężaru zapłaty VAT zob. wyrok z dnia 27 września 2007 r., *Teleos i in.* (C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 57).

35 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 27 września 2007 r., *Teleos i in.* (C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 67).

36 — Pragnę zauważyć, iż w niniejszej sprawie pojazd pochodzi z serii limitowanej i został sprzedany za około 450 000 EUR.

74. Taka odpowiedź może wystarczyć dla celów wykładni, o której dokonanie wnosi sąd odsyłający. Uważam jednakże, że w celu udzielenia sądowi odsyłającemu odpowiedzi, która byłaby użyteczna dla rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu, zasadne jest, aby Trybunał dostarczył mu pewnych wskazówek w odniesieniu do dowodów, jakie mogą być z poszanowaniem zasad prawa Unii wymagane ewentualnie od dostawcy³⁷.

75. Przede wszystkim, nie można wymagać od sprzedawcy nowego środka transportu w celu skorzystania przezeń ze zwolnienia z VAT w państwie członkowskim pochodzenia, aby – jak to wydaje się sugerować sąd odsyłający w trzecim pytaniu prejudycjalnym – dostarczył on niezbywalny dowód na to, że VAT od nabycia danego towaru został rzeczywiście zapłacony w państwie członkowskim przeznaczenia. Wymóg taki naruszałby szereg zasad, w tym zasady proporcjonalności i neutralności podatkowej, i nie może być postrzegany jako rozsądny środek, w rozumieniu orzecznictwa Trybunału, który mógłby być wymagany od sprzedawcy w ramach transakcji, tym bardziej gdy, jak w postępowaniu głównym, wydaje się, że organy państwa członkowskiego pochodzenia nie są w stanie, nawet po zakończeniu dochodzenia na podstawie informacji, do których sprzedawca nie mógł mieć dostępu, ustalić bez wątplenia miejsca zamieszkania nabywcy ani dalszego losu pojazdu.

76. Nie oznacza to, że sprzedawca jest zwolniony z podejmowania działań w celu uzyskania od nabywcy informacji na temat tego, co dzieje się z nowym środkiem transportu, który został dostarczony, a w konsekwencji z zapłatą VAT w państwie członkowskim przeznaczenia. Jest to jednak, moim zdaniem, zobowiązanie dotyczące sposobu działania, a nie rezultatu. Sprzedawca jest bowiem zasadniczo zależny od współpracy ze strony kupującego i od dowodów, które ten zgodzi się mu dostarczyć. Zatem byłoby przesadą, gdyby państwo członkowskie pochodzenia uzależniło zwolnienie z podatku dostawy wewnątrzspółnotowej od przedstawienia przez sprzedawcę dowodu na to, że kupujący zapłacił VAT w państwie członkowskim przeznaczenia. Natomiast sprzedawca powinien wykazać, że działając pod każdym względem w dobrej wierze, podjął działania, których można od niego racjonalnie wymagać w celu uzyskania od kupującego zapewnienia, że nowy środek transportu, który został mu dostarczony, będzie wykorzystywany w sposób ostateczny i trwały w państwie członkowskim przeznaczenia.

77. Następnie wydaje mi się, że wykluczone jest żądanie od sprzedawcy w sposób ogólny, aby dogłębnie zbadał warunki rejestracji nowego środka transportu w państwie członkowskim przeznaczenia. Nawet jeżeli sprzedawca jest, jak w postępowaniu głównym, podmiotem zawodowo trudniącym się handlem pojazdami, taki wymóg byłby nadmierny, ponieważ wymagałby od podatników VAT w jednym państwie członkowskim znajomości prawa lub praktyki innych państw członkowskich.

78. Natomiast niezależnie od znajomości przez sprzedawcę prawa obowiązującego w państwie członkowskim przeznaczenia, jasna i spójna informacja o wydaniu rejestracji tymczasowej w państwie członkowskim przeznaczenia, powinna zachęcić podmiot profesjonalnie prowadzący obrót pojazdami, jak sugeruje Komisja, do postawienia sobie pytania, czy po upływie okresu tymczasowej rejestracji pojazd będzie wykorzystywany w sposób ostateczny i trwały w państwie członkowskim przeznaczenia, a więc podlegać będzie VAT w tym państwie członkowskim. Moim zdaniem, taki podmiot profesjonalny powinien zatem podjąć wszelkie racjonalne środki znajdujące się w jego mocy, aby uzyskać od nabywcy informacje pozwalające mieć pewność, że zamierza on przestrzegać tego warunku, a zamiar ten musi zostać, zgodnie z orzecznictwem³⁸, poparty obiektywnymi czynnikami.

37 — Ponieważ żaden przepis dyrektywy VAT nie wymienia dowodów, jakie podatnicy są zobowiązani dostarczyć w celu skorzystania ze zwolnienia z VAT, to zagadnienie wchodzi, co do zasady, w zakres kompetencji państw członkowskich [zob. w szczególności podobnie wyroki: z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 42); z dnia 20 października 2016 r., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 35)].

38 — Wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X (C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 47).

79. W niniejszym przypadku wydaje się, że zgodnie z informacjami przekazanymi przez sąd odsyłający i elementami naświetlonymi przez Komisję w uwagach na piśmie, spółka Santogal, gdy kilka dni po dokonaniu sprzedaży znalazła się już w posiadaniu informacji, zgodnie z którymi rejestracja pojazdu w Hiszpanii została dokonana tylko tymczasowo na jeden rok, zaniechała zwrócenia się do nabywcy o wyjaśnienie jego zamiarów w zakresie korzystania z pojazdu w Hiszpanii po wygaśnięciu rejestracji tymczasowej oraz o wszelkie użyteczne dane potwierdzające ów zamiar. Ponadto sąd odsyłający nie wskazuje na żadne działania, które zostałyby podjęte przez Santogal wobec nabywcy w owym okresie jednego roku, które pozwoliłyby mu ustalić, czy pojazd pozostanie w Hiszpanii i będzie wykorzystywany w ostateczny i trwały sposób w tym państwie członkowskim.

80. Ponadto, jak podkreśla również Komisja w swoich uwagach na piśmie, sąd odsyłający nie przedstawia żadnych informacji na temat treści dokumentów wysłanych przez Santogal do portugalskiego organu podatkowego i celnego kilka dni przed wygaśnięciem rejestracji tymczasowej pojazdu na poparcie swego wniosku o anulowanie zgłoszenia celnego i zadeklarowania wysyłki do Hiszpanii. W szczególności sąd odsyłający nie przedstawił żadnego elementu pozwalającego ustalić, czy ta dokumentacja obejmowała dokumenty poświadczające ostateczne i trwałe korzystanie z pojazdu w państwie członkowskim przeznaczenia.

81. Tego rodzaju informacja jest jednak istotna, jak słusznie podnosi Komisja. Byłoby sprzeczne z zasadą pewności prawa, gdyby państwo członkowskie, które najpierw uznało dokumenty przedstawione przez dostawcę w charakterze dowodów potwierdzających prawa do zwolnienia z VAT, mogło później zobowiązać dostawcę do uiszczenia VAT związanego z dostawą, mimo że dostawca ów działał w dobrej wierze i podjął wszelkie racjonalne środki znajdujące się w jego mocy, aby transakcja, którą zawarł, spełniła wszystkie przesłanki materialne dostawy wewnątrzwspólnotowej w rozumieniu art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT.

82. W tych okolicznościach do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy Santogal, działając w dobrej wierze, podjął kroki wobec nabywcy w celu uzyskania pewności, że miał on zamiar po wygaśnięciu tymczasowej rejestracji nowego pojazdu w Hiszpanii nadal korzystać z tego pojazdu w sposób ostateczny i trwały w państwie członkowskim przeznaczenia, przy czym zamiar ten powinien być poparty obiektywnymi dowodami, w tym zwłaszcza dowodami przekazanymi przez Santogal organowi podatkowemu i celnemu na poparcie swego wniosku o anulowanie zgłoszenia celnego. Jeśli tak jest, to nie można odmówić prawa do zwolnienia z podatku VAT, nawet jeśli Santogal nie skorygował w odpowiednim czasie wystawionej wcześniej faktury i nie próbował odzyskać VAT od nabywcy. Uważam natomiast, że w przeciwnym przypadku – o ile państwo członkowskie pochodzenia nie jest w stanie zażądać od nabywcy zapłaty VAT a posteriori, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego – to państwo członkowskie może zasadnie wymagać od Santogalu zapłaty VAT a posteriori w celu uniknięcia braku jakiegokolwiek opodatkowania tej transakcji.

III – Wnioski

83. W świetle całości powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał odpowiedział w następujący sposób na pytania prejudycjalne skierowane przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [arbitrażowy trybunał podatkowy (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia]:

- 1) Artykuł 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie uzależniało zwolnienie wewnątrzwspólnotowej dostawy nowego środka transportu od posiadania przez nabywcę owego środka transportu miejsca zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia.

- 2) Niezależnie od okoliczności konkretnej sprawy, art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie odmówiło zwolnienia z podatku od wartości dodanej sprzedawcy nowego środka transportu, przetransportowanego do innego państwa członkowskiego przez jego właściciela, na tej tylko podstawie, iż pojazd ten został w tym ostatnim państwie członkowskim zarejestrowany w sposób tymczasowy.
- 3) Artykuł 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2006/112 oraz zasady pewności prawa, proporcjonalności i neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, by państwo członkowskie odmówiło przyznania zwolnienia z podatku od wartości dodanej sprzedawcy nowego środka transportu, jeżeli sprzedawca ów nie brał udziału w oszustwie podatkowym, działał w dobrej wierze i podjął wszelkie racjonalne środki znajdujące się w jego mocy w celu uzyskania pewności, że dokonywana przezeń transakcja spełnia wszystkie przesłanki materialne dostawy wewnątrzspółnotowej w rozumieniu tego artykułu, w szczególności odnoszące się do ostatecznego i trwałego korzystania z nowego środka transportu w państwie członkowskim przeznaczenia.

Do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy sprzedawca w postępowaniu głównym dochował wymogów dobrej wiary i należytej staranności, w szczególności w świetle działań, które podjął wobec nabywcy, i dokumentów poświadczających, które przedstawił, umożliwiających sprawdzenie, że uzyskał pewność, iż nowy środek transportu będzie po upływie okresu rejestracji tymczasowej w państwie członkowskim przeznaczenia wykorzystywany w sposób ostateczny i trwały w tym państwie członkowskim. Jeśli tak jest, to nie można sprzedawcy odmówić prawa do zwolnienia z podatku od wartości dodanej. W przeciwnym przypadku – o ile państwo członkowskie pochodzenia nie jest w stanie zażądać od nabywcy zapłaty podatku od wartości dodanej a posteriori – państwo członkowskie może zasadnie wymagać od sprzedawcy nowego środka transportu zapłaty podatku od wartości dodanej a posteriori w celu uniknięcia braku jakiegokolwiek opodatkowania tej transakcji.