

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 wewnątrzwspólnotowej cełowej siły zobowiązaniem po stronie kupującego, by zapewnić przewóz towaru, którym dysponuje on jak właściciel od chwili załadunku – Ciągłość na sprzedawcy obowiązek wykazania, że towar opuścił fizycznie terytorium państwa dostawy – Wykreślenie z mocy wstecznej numeru identyfikacyjnego VAT kupującego

W sprawie C-273/11

mających za przedmiot wnioszek 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-Słowiczek, 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. Henzega oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz V. Bottk, działających w charakterze pełnomocników,

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

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 dyrektyw Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r. (Dz.U. L 326, s. 1) (zwanej 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 skarżycielowi przez pozwany organ zwolnienia z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) z tytułu operacji, która zakwalifikowana jako wewnętrzny dostaw towarów.

Ramy prawne

Dyrektywa 2006/112

3 Z dniem 1 stycznia 2007 r. dyrektywa 2006/112 uchylona i zastąpiona – zgodnie z jej art. 411 i 413 – dotychczasowe przepisy unijne o podatku VAT, a w szczególności szósta dyrektywa 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. L 145, s. 1).

4 Artykuł 2 ust. 1 lit. b) pkt i) dyrektywy 2006/112 stanowi:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

b) odpłatne wewnętrzne nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane:

i) przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem, gdy sprzedawca jest podatnikiem działającym w takim charakterze [...].”

5 Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak własność”.

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 wszelkiemu możliwemu przypadkowi uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć”.

7 Artykuł 138, który znajduje się w rozdziale 4, noszącym intytulację „Zwolnienia związane z transakcjami wewnętrznymi”, tego tytułu IX, stanowi w ust. 1, jak następuje:

„Państwa członkowskie zwalniają dostawę 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 intytulację „Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami”, zawiera między innymi rozdział 2, zatytułowany „Identyfikacja”, jak również rozdział 3, zatytułowany „Fakturowanie”.

10 Rzeczony 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 wewnątrzwspólnotowych nabywów towarów podlegających VAT zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b), albo każdy podatnik, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, który skorzysta z możliwości objęcia wewnątrzwspólnotowych nabywów 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 tym 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 wyjącznie następujące dane:

[...]

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

wys?anych lub transportowanych w mo?liwy do wykazania sposób z terytorium W?gier za granic?, lecz wewn?trz Wspólnoty, niezale?nie od tego, czy wysy?ka lub wywóz s? dokonywane przez sprzedawc?, kupuj?cego lub osob? trzeci? dzia?aj?c? na rachunek któregokolwiek z nich dla innego podatnika, który nie dzia?a w takim charakterze na W?grzech, lecz w innym pa?stwie cz?onkowskim, lub na rzecz osoby prawnej, która – nie b?d?c podatnikiem – jest zarejestrowana w innym pa?stwie cz?onkowskim Wspólnoty i jest zobowi?zana do zap?aty podatku”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

14 Spółka Mecsek-Gabona jest w?gierskim przedsi?biorstwem prowadz?cym handel hurtowy zbo?em, tytoniem, materia?em siewnym i paszami.

15 W dniu 28 sierpnia 2009 r. spółka Mecsek-Gabona zawar?a umow? sprzeda?y ze spółk? Agro-Trade srl (zwan? dalej „spółk? Agro-Trade”), przedsi?biorstwem maj?cym siedzib? we W?oszech, której przedmiotem by?a sprzeda? 1000 ton rzepaku z marginesem zmienno?ci wynosz?cym oko?o 10%, po cenie 71 500 HUF za ton?, w celu dokonania dostawy wewn?trzwspólnotowej towarów zwolnionej z podatku VAT.

16 W ramach postanowie? umowy dotycz?cych jej wykonania strony ustali?y, ?e jej wykonanie, co si? tyczy ilo?ci towaru, b?dzie uzale?nione od ci??aru za?adowanego w siedzibie sprzedawcy w miejscowo?ci Szentl?rinc (W?gry), zmierzonej za pomoc? wagi rejestruj?cej, a faktury zostan? wystawione w oparciu o ten pomiar. Kupuj?cy zobowi?za? si? zapewni? ?rodki transportu oraz transport towarów do miejsca przeznaczenia w innym pa?stwie cz?onkowskim.

17 Przed rzeczonym transportem kupuj?cy poda? numery rejestracyjne samochodów ci??arowych, które mia?y przyby? po odbiór towaru w siedzibie spółki Mecsek-Gabona. Ilo?ci towarów zakupionych zosta?y wzmiankowane w listach przewozowych CMR (listach przewozowych wystawianych w oparciu o Konwencj? o umowie mi?dzynarodowego przewozu drogowego towarów, sporz?dzon? w Genewie dnia 19 maja 1956 r., w brzmieniu ustalonym na mocy protoko?u z dnia 5 lipca 1978 r.) po zwa?eniu samochodów ci??arowych, a przewo?nicy okazali dokumenty przewozowe, na których z?o?yli swe podpisy. Sprzedawca wykona? kopii? pierwszego egzemplarza wype?nionych listów przewozowych, a orygina? zachowali przewo?nicy. Czterdzie?ci listów przewozowych CMR, o kolejnych numerach seryjnych, zosta?o przes?anych listownie sprzedawcy z adresu pocztowego kupuj?cego po?o?onego we W?oszech.

18 Dwie faktury zosta?y wystawione w dniu 4 wrze?nia 2009 r. w odniesieniu do spornej przed s?dem krajowym sprzeda?y, zwolnionej z podatku VAT; pierwsza faktura opiewa?a na warto?? 34 638 175 HUF, za? druga z nich na warto?? 34 555 235 HUF, jako nale?no??, odpowiednio, za 484,45 i 483,29 tony rzepaku. Kwota uj?ta na pierwszej fakturze zosta?a uregulowana kilka dni po dostawie przez osob? fizyczn? b?d?c? obywatelem w?gierskim, która to osoba przela?a rzeczon? kwot? na rachunek spółki Mecsek-Gabona. Natomiast druga faktura, która powinna by?a zosta? op?acona w terminie o?miu miesi?cy od dnia dostawy, nie zosta?a uregulowana.

19 Sprawdzenie w rejestrze podatników przez skar??c? przed s?dem krajowym w dniu 7 wrze?nia 2009 r. ujawni?o, ?e w tej dacie spółka Agro-Trade dysponowa?a numerem identyfikacyjnym VAT.

20 W toku weryfikacji zeznania podatkowego spółki Mecsek-Gabona w?gierskie w?adze skarbowe zwróci?y si? do w?adz w?oskich o udzielenie informacji w oparciu o art. 5 ust. 1 rozporz?dzenia Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 pa?dziernika 2003 r. w sprawie wspó?pracy administracyjnej w dziedzinie podatku od warto?ci dodanej i uchylaj?cego rozporz?dzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. L 264, s. 1). Zgodnie z informacjami przekazanymi przez te w?adze spółki Agro-Trade nie mo?na by?o odnale??, a pod zg?oszonym adresem znajduje si? dom indywidualny.

Żadna spółka nosząca tę firmę nie była zarejestrowana pod tym adresem. Spółka Agro-Trade, która nigdy nie płaciła podatku VAT, była tak?e nieznana w?oskiej administracji skarbowej. W dniu 14 stycznia 2010 r. w?oski numer identyfikacyjny VAT tej spółki zosta? wykre?lony z rejestru z moc? wsteczna od dnia 17 kwietnia 2009 r.

21 Na podstawie ogó?u powy?szych danych organ w?gierskiej administracji skarbowej pierwszego stopnia uzna?, ?e spółka Mecsek-Gabona nie zdo?a?a wykaza? w toku post?powania podatkowego rzeczywistego charakteru wewn?trzwspólnotowej dostawy towarów obj?tej zwolnieniem z podatku VAT, wobec czego w decyzji z dnia 7 wrze?nia 2010 r. organ ten ustali? istnienie nale?no?ci podatkowej w wysoko?ci 17 298 000 HUF z tytu?u podatku VAT za wrze?ie 2009 r., powi?kszonej o grzywn? w wysoko?ci 1 730 000 HUF oraz o odsetki karne w wysoko?ci 950 000 HUF.

22 Decyzj? z dnia 18 stycznia 2011 r. F?igazgatós?g utrzyma? w mocy decyzj? wydan? przez w?gierski organ administracji skarbowej pierwszego stopnia, uznaj?c, ?e spółka Mecsek-Gabona powinna by?a dysponowa? dokumentem stanowi?ym dowód wysy?ki towaru, jak równie? jego transportu do miejsca przeznaczenia w innym pa?stwie cz?onkowskim. Poniewa? spółka ta nie by?a w stanie przedstawi? tego rodzaju dokumentu w toku post?powania kontrolnego, lub te? dokument, jaki spółka ta przedstawi?a, nie móg? zosta? uznany za wiarygodny, nale?a?o uzna?, ?e ci??y na niej obowi?zek rozliczenia si? z podatku VAT z tytu?u sprzeda?y spornej przez s?dem krajowym, chyba ?e spółka ta dzia?a?a w dobrej wierze w chwili dokonywania czynno?ci.

23 Zdaniem F?igazgatós?g spółka Mecsek-Gabona powinna by?a przede wszystkim podj?? dodatkowe ?rodki ostro?no?ci. Nie powinna zatem by?a ograniczy? si? do zweryfikowania, ?e towar zosta? odebrany, ale powinna by?a nadto upewni? si?, ?e towar dotar? do miejsca przeznaczenia.

24 Skar??ca w post?powaniu przed s?dem krajowym domaga si?, by s?d ten uchyli? decyzj? F?igazgatós?g oraz decyzj? organu administracji skarbowej pierwszego stopnia. Skar??ca twierdzi, ?e nie mo?na zarzuca? jej dzia?ania bez nale?ytej staranno?ci w toku zawierania umowy ani w toku jej wykonania, zwa?ywszy na fakt, ?e w dniu 7 wrze?nia 2009 r. zweryfikowa?a ona numer identyfikacyjny VAT spółki Agro-Trade, sprawdzaj?c, i? jest on rzeczywisty, a tak?e ?e zosta?y jej odes?ane listy przewozowe CMR z w?oskiego adresu kupuj?cego. Spółka Mecsek-Gabona doda?a, ?e okoliczno??, i? w?oska administracja skarbow? w dniu 14 stycznia 2010 r. wykre?li?a z moc? wsteczna od dnia 17 kwietnia 2009 r. ten?e numer identyfikacyjny VAT, nie by?a jej znana, a wykre?lenie to nie mog?o w konsekwencji mie? w tym wzgl?dzie ?adnego wp?ywu.

25 F?igazgatós?g za??da? oddalenia skargi spółki Mecsek-Gabona, utrzymuj?c sw? argumentacj?, wedle której spółka ta mog?a by?a skorzysta? ze zwolnienia z podatku VAT z tytu?u spornej przed s?dem krajowym sprzeda?y jedynie pod warunkiem upewnienia si? nie tylko co do odbioru towarów, ale tak?e 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 okoliczności, 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 przechodzi 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 miała 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 mocy wstecznej, 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 oddzielnie, 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 tego 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 cięgarowe 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, stanowiła korelat

nabycia wewnątrzwspólnotowego, 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 dostawę 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 wewnątrzwspólnotowej 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 rzeczcią 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 wewnątrzwspólnotowego charakteru rozpatrywanej czynności.

33 W tym względzie z postanowienia odsyłającego wynika, że jest poza sporem, iż ta przesłanka dotycząca przekazania prawa do dysponowania rzeczcią 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 właściwa administracja skarbową nie podważa rzeczywistego charakteru tego załadunku.

34 Co się tyczy, po drugie, ciążącego 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 wewnątrzwspólnotowego, 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 zauważa, że choć wewnątrzwspólnotowa 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 określić, zgodnie z art. 131

dyrektywy 2006/112, przesłanek warunkujących zwolnienie przez te państwa dostaw wewnątrzwspólnotowych w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych 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 stanowić czynniki unijnego porządku prawnego, do których należy 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 wewnątrzwspólnotowej. Zgodnie z wyjaśnieniami złożonymi przez rząd węgierski na rozprawie przed Trybunałem prawo węgierskie stanowi jedynie, że dostawa powinna być poświadczona, a rodzaj dowodów, jakich ma ona być, zależy od konkretnych okoliczności rozpatrywanej czynności.

38 W tych okolicznościach obowiązki ciążące na podatniku w zakresie dowodowym powinny być określone w zależności od warunków określonych wyrażnie w tym względzie przez prawo krajowe oraz przez zwyczajowe praktyki przyjęte dla podobnych czynności.

39 I tak, z orzecznictwa Trybunału wynika, że zasada pewności prawa wymaga, aby 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 wewnątrzwspólnotowej 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 zwolnienia. Wręcz przeciwnie, obowiązek taki stawia podatnika w sytuacji niepewności co do możliwości zastosowania zwolnienia w odniesieniu do dostawy wewnątrzwspólnotowej 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 okoliczności, 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 uzna, że jeżeli dostawca wykonał swe obowiązki dotyczące wykazania dostawy wewnątrzwspólnotowej, 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 ciżarówki 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 ciżarówce 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 czystą oszustwa popełnionego przez kupującego lub w wypadku gdy administracja skarbową nie miała pewnośc, 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 wyrażeniem 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 przez niego 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 być świadoma, że kupujący popełnia oszustwo.

52 Niemniej jednak w swych uwagach pisemnych i ustnych przedstawionych przed Trybunałem rzędgierski podniósł, że wiele danych nieujętych w treści postanowienia odsyłającego stanowi dowód z tej wiary skarżącej przed sądem krajowym. I tak, rzęd ten podnosi, że choć spółka Mecsek-Gabona nie znała 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 własno przedmiotowych towarów, godząc się na odroczenie płatności ich ceny, i przedstawiła listy przewozowe CMR przesłane przez tego 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

sędem krajowym. Do tego ostatniego sędu należy dokonanie globalnej oceny całości kształtu 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 wzbicieniem 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 przez niego czynność stanowiła czystą skradówkę 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 sędem krajowym odmówiono sprzedawcy możliwości skorzystania z prawa do zwolnienia w odniesieniu do dostawy wewnątrzwspólnotowej, o ile zostanie wykazane, że w świetle obiektywnych danych sprzedawca ten nie spełnił obowiązków, jakie ciążyły na nim w zakresie dowodowym, albo że wiedział lub powinien był wiedzieć, iż dokonywana przez niego czynność stanowiła czystą skradówkę 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 sędu krajowego dotyczy w istocie zagadnienia, czy zwolnienie dostawy wewnątrzwspólnotowej 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 tej dostawy.

57 W ramach przejściowego systemu opodatkowania obrotu wewnątrzwspólnotowego, 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 niezbędných w celu zapewnienia, że każdy podatnik, który dokonuje nabycia wewnątrzwspólnotowego, 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 wewnątrzwspólnotowego, 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 wewnątrzwspólnotowej, 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 wewnętrznych. Niemniej jednak jest to wymóg formalny, który w żadnym wypadku nie może podważyć zwolnienia z podatku VAT, jeżeli materialne przesłanki zaistnienia dostawy wewnętrznej 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 wewnętrznej od spełnienia wymogów formalnych, bez uwzględnienia wymogów materialnych, wykracza poza to, co jest niezbędnym do dokądnego 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 mocy wstecznej 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 tym rejestrze, prawa do zwolnienia, z którego podmiot ów miałby 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 mocy wstecznej numer identyfikacyjny VAT kupującego.

65 W konsekwencji na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, że zwolnienie dostawy wewnętrznej 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 wykreślenie 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) Artyku? 138 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej, zmienionej dyrektyw? Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r., nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie zabrania on, by w okoliczno?ciach takich jak w sprawie przed s?dem krajowym odmówiono sprzedawcy mo?liwo?ci skorzystania z prawa do zwolnienia w odniesieniu do dostawy wewn?trzwspólnotowej, o ile zostanie wykazane, ?e w ?wietle obiektywnych danych sprzedawca ten nie spe?ni? obowi?zków, jakie ci??? na nim w zakresie dowodowym, albo ?e wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, i? dokonywana przeze? czynno?? stanowi cz??? sk?adow? oszustwa pope?nianego przez kupuj?cego, i nie podj?? wszelkich racjonalnych ?rodków znajduj?cych si? w jego mocy w celu unikni?cia swego udzia?u w tym oszustwie.

2) Zwolnienie dostawy wewn?trzwspólnotowej w rozumieniu art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektyw? 2010/88, nie mo?e zosta? odmówione sprzedawcy z tego tylko powodu, ?e administracja skarbow? innego pa?stwa cz?onkowskiego wykre?li?a numer identyfikacyjny VAT kupuj?cego, przy czym cho? wykre?lenia tego dokonano po dostawie towaru, mia?o ono skutek wsteczny od dnia wcze?niejszego w stosunku do tej dostawy.

Podpisy

* J?zyk post?powania: w?gierski.