

WYROK TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 9 października 2014 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 138 ust. 1 – Zwolnienia związane z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi – Nabywca niezarejestrowany do celów VAT – Obowiązek wykazania przez sprzedawcę autentyczności podpisu nabywcy lub jego przedstawiciela – Zasady proporcjonalności, pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań – Bezpośrednia skuteczność

W sprawie C-492/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administratiwën syd Warna (Bułgaria) postanowieniem z dnia 2 września 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 września 2013 r., w postępowaniu:

Traum EOOD

przeciwko

Direktor na direkcija „Obchawane i danyczno-osiguritna praktika” Warna pri Centra?no uprawnienie na Naciona?nata agencija za prichodite,

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie: T. von Danwitz (sprawozdawca), prezes izby, C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász et D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Direktora na direkcija „Obchawane i danyczno-osiguritna praktika” Warna pri Centra?no uprawnienie na Naciona?nata agencija za prichodite przez D. ?ejazkova, działającego w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez S. Petrow? oraz L. Lozano Palacios, działające 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 wykładowi art. 138 ust. 1 i art. 139 ust. 1 akapit drugi 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 Traum EOOD (zwanym dalej „Traum”) a Dyrektorem na dykcja „Obowiązane i danyczo-osigurite”na praktika“ Warna pri Centra”no uprawnienie na Naciona”nata agencija za prichodite (dyrektorem dykcji „Odwo”ania oraz praktyka podatkowa i zabezpieczenia spo”eczne”, Warna, przy centralnym zarz”dzie narodowej agencji przychodów skarbowych i z tytu”u sk”adek zabezpieczenia spo”ecznego) w przedmiocie decyzji koryguj”cej odmawiaj”cej przyznania Traum korzystania ze zwolnienia z podatku od warto”ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) z tytu”u transakcji, jak” Traum zaklasyfikowa” jako „wewn”trzwspólnotow” dostaw” towarów”.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 131 dyrektywy 2006/112/WE stanowi:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez pa”stwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużywania”.

4 Znajdujący się w rozdziale 4, zatytułowanym „Zwolnienia związane z transakcjami wewn”trzwspólnotowymi”, w tytule IX tej dyrektywy, art. 138 ust. 1 stanowi:

„Pa”stwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajduj”cego się poza terytorium danego pa”stwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebęd”cej podatnikiem, działaj”cych w takim charakterze w pa”stwie członkowskim innym niż pa”stwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

5 Zgodnie z brzmieniem art. 139 ust. 1 dyrektywy:

„Zwolnienie przewidziane w art. 138 ust. 1 nie ma zastosowania do dostaw towarów dokonywanych przez podatników korzystaj”cych ze zwolnienia dla mających przedsiębiorstw przewidzianego w art. 282–292.

Zwolnienie to nie ma również zastosowania do dostaw towarów dokonywanych na rzecz podatników lub osób prawnych niebęd”cych podatnikami, w przypadku których wewn”trzwspólnotowe nabycia towarów nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1”.

Prawo bułgarskie

6 Artykuł 7 ust. 1 Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku od warto”ci dodanej, DW nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do sprawy w postępowaniu przed sądem krajowym (zwanej dalej „ZDDS”), stanowi:

„Wewn”trzwspólnotowa dostawa towarów oznacza dostawę towarów, które zostają przewiezione z terytorium krajowego na terytorium innego pa”stwa członkowskiego przez sprzedawcę, osobę zarejestrowaną zgodnie z niniejszą ustawą dla celów VAT lub na jego rachunek lub na rachunek nabywcy, jeżeli nabywca jest podatnikiem lub osobą prawną niepodlegającą opodatkowaniu, zarejestrowaną do celów podatku VAT w innym pa”stwie członkowskim”.

7 Artyku? 45 rozporz?dzenia wykonawczego do ZDDS stanowi:

„Aby móc wykaza? wewn?trzwspólnotow? dostaw? towarów, dostawca musi posiada? nast?puj?ce dokumenty:

1. dokument dostawy:

a) faktura dostawy, na której – je?eli nabywca jest zarejestrowany do celów podatku VAT w innym pa?stwie cz?onkowskim – zosta? wskazany przyznany przez pa?stwo cz?onkowskie numer identyfikacji podatkowej nabywcy, pod którym towar zosta? mu dostarczony;

b) protokó? zgodnie z art. 117 ust. 2 [ZDDS] – w przypadkach dostawy wewn?trzwspólnotowej zgodnie z art. 7 ust. 4 [ZDDS];

[...]

2. dokumenty po?wiadczaj?ce wysy?k? lub przewóz towarów z terytorium kraju do innego pa?stwa cz?onkowskiego:

a) dokument przewozowy lub pisemne potwierdzenie nabywcy lub osoby przez niego upowa?nionej, które potwierdzaj?, ?e towary zosta?y nabyte na terytorium innego pa?stwa cz?onkowskiego, je?eli przewóz zosta? dokonany na rachunek dostawcy lub nabywcy, lecz przez osob? trzeci? [...].

[...]”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

8 We wrze?niu i pa?dzierniku 2009 r. Traum prowadzi? dzia?alno?? w zakresie ogólnych us?ug budowlanych w zakresie budynków i obiektów budowlanych. W deklaracji VAT za okres od 1 wrze?nia do 31 pa?dziernika 2009 r. Traum zg?osi? dokonanie wewn?trzwspólnotowej dostawy uchwytów do no?y i pó?fabrykatów, zwolnionych z podatku VAT, na rzecz spółki Evangelos gaitadzis z siedzib? w Grecji, wystawiaj?c dokumenty przewidziane w art. 45 rozporz?dzenia wykonawczego do ZDDS, to znaczy dwie faktury zawieraj?ce grecki numer VAT spółki Evangelos gaitadzis, protokó? dostawy, mi?dzynarodowe listy przewozowe oraz podpisany protokó? odbioru towarów.

9 Po dokonaniu w dniu 7 pa?dziernika 2009 r. kontroli w elektronicznej bazie danych systemu wymiany informacji w dziedzinie podatku VAT (VIES) („VAT Information Exchange System”, zwanej dalej „baz? danych VIES”) bu?garski organ administracji podatkowej w dniu 2 listopada 2009 r. wyda? decyzj? w sprawie na?o?enia i zwrotu podatku wzgl?dem Traum. W decyzji tej organ ten wskaza?, ?e kontrola w bazie danych VIES wykaza?a, ?e spółka Evangelos gaitadzis by?a zarejestrowana dla celów podatku VAT i posiada?a wa?ny numer VAT od dnia 15 listopada 2005 r.

10 Z kolei spółka Evangelos gaitadzis ani nie zg?osi?a wewn?trzwspólnotowego nabycia, ani nie zap?aci?a VAT w Grecji.

11 Podczas kolejnej kontroli podatkowej bu?garski organ podatkowy ponownie odwo?a? si? do bazy danych VIES i stwierdzi? przy tej okazji, ?e spółka Evangelos gaitadzis nie by?a ju? zarejestrowana dla celów podatku VAT od dnia 15 stycznia 2006 r. W zwi?zku z tym w dniu 17 maja 2011 r. rzeczony organ podatkowy wyda? decyzj? koryguj?c? wobec Traum, opodatkowuj?c transakcje sprzeda?y na rzecz spółki Evangelos gaitadzis podatkiem TVA z tego powodu, i?

spółka ta nie była zarejestrowana dla celów podatku VAT w innym państwie członkowskim, tak że warunek zwolnienia dotyczący posiadania statusu podatnika przez nabywcę, przewidziany w art. 7 ust. 1 ZDDS nie został spełniony.

12 Po wniesieniu odwołania administracyjnego od owej decyzji korygującej do Dyrektora, Traum przedstawił przy tej okazji decyzję w sprawie nałożenia i zwrotu podatku wydaną przez bułgarski organ podatkowy, która wskazywała, że spółka Evangelos gaitadzis posiadała w chwili dokonania transakcji ważny numer identyfikacji dla celów VAT.

13 Decyzją z dnia 5 sierpnia 2011 r. Dyrektor utrzymał w mocy decyzję korygującą, opierając się na braku dowodu przewozu towarów z terytorium bułgarskiego oraz na brak pisemnego potwierdzenia otrzymania towarów przez nabywcę. Dyrektor twierdzi, że przedstawione potwierdzenie otrzymania spornych towarów i protokół dostawy nie zawierają ani informacji dotyczących dokładnego adresu odbioru tego towaru, ani tożsamości, funkcji i upoważnienia osoby przyjmującej w ramach spółki Evangelos gaitadzis, tak że dokumenty te nie stanowią dowodów.

14 Na poparcie swojej skargi na ową decyzję Dyrektora do Administratiwen syd Warna (sądu administracyjnego w Warnie) Traum podniósł, że przedstawił bułgarskiemu organowi podatkowemu wszystkie dokumenty wymagane zarówno przez ZDDS, jak również przez rozporządzenie wykonawcze do ZDDS, udowadniając istnienie dostawy wewnątrzwspólnotowej. Ponadto twierdzi on, że dokonał owych transakcji w dobrej wierze, po sprawdzeniu numeru identyfikacji dla celów VAT spółki Evangelos gaitadzis w bazie danych VIES przed zawarciem spornych transakcji.

15 Sąd odsyłający podnosi, że w dziedzinie stosowania art. 7 ust. 1 ZDDS, dotyczącego środków dowodowych na dokonanie transportu wewnątrzwspólnotowego towarów i ich otrzymania w innym państwie członkowskim orzecznictwo bułgarskie zawiera sprzeczne orzeczenia w dziedzinie mocy dowodowej międzynarodowych listów przewozowych. W tym zakresie zastanawia się on nad tym, czy warunki przedstawiania dowodów stosowane na podstawie prawa bułgarskiego są zgodne z prawem Unii.

16 W tych okolicznościach Administratiwen syd Warna postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy należy uznać, że warunek zwolnienia z podatku przewidziany w art. 138 ust. 1 dyrektywy [VAT] jest spełniony i nie ma zastosowania wyjątek przewidziany w art. 139 ust. 1 zdanie drugie [tej dyrektywy] w sprawie takiej jak w postępowaniu głównym, w której stwierdzono, że okoliczności, iż nabywca towarów nie ma statusu »osoby zarejestrowanej dla celów VAT«, została wskazana [w bazie danych VIES] po dokonaniu dostawy [lub dokonano spółnionego wpisu statusu »osoby nie będącej już zarejestrowaną dla celów podatku VAT«, co wynika z informacji uzyskanych przez bułgarski organ podatkowy], a skarżący twierdzi, że wykazała należyte staranność, zwracając się do [tej bazy danych] z wnioskami o informacje [zadając z tej bazy informacji], które jednak nie zostały udokumentowane?

2) Czy praktyka administracyjna i orzecznictwo krajowe nakładające na sprzedawcę (wysyłającego, według umowy transportu) obowiązek wykazania autentyczności podpisu nabywcy oraz tego, że podpis ten jest podpisem osoby reprezentującej spółkę będącą nabywcą lub jednego z jej pracowników pełniącego odpowiednią funkcję lub osoby upoważnionej, są sprzeczne z zasadami neutralności podatkowej, proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań?

3) Czy w przypadku takim jak w postępowaniu głównym art. 138 ust. 1 dyrektywy [VAT] ma

bezporedni skutek i czy sąd krajowy może stosować go bezporednio?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

17 Dyrektor podważa dopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, podnosząc, że sąd odsyłający przedstawił okoliczności faktyczne sprawy głównej w bledny sposób. Zdaniem Dyrektora sąd odsyłający niesłusznie uznał za udowodnione okoliczności, iż towar został przewieziony do Grecji i przekazany spółce Evangelos gaitadzis.

18 W tym zakresie należy przypomnieć, po pierwsze, że sąd odsyłający ograniczył się do wskazania Trybunałowi dokumentów, jakie Traum przedstawił w celu wykazania istnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, bez ustalenia, że towary rzeczywiście zostały przewiezione do Grecji lub przekazane nabywcy, oraz po drugie, że pytania przedstawione Trybunałowi dotyczą, przeciwnie, wymogów dowodowych, od jakich państwa członkowskie mogły uzależnić zwolnienie z podatku VAT z tytułu dostawy wewnątrzwspólnotowej.

19 Ponadto z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w ramach postępowania przewidzianego w art. 267 TFUE, opartego na całokształcie rozdziału zadań sądów krajowych i Trybunału, ten ostatni jest upoważniony wypowiadać się w zakresie wykadni lub ważności aktu prawa Unii wyłącznie na podstawie stanu faktycznego przedstawionego mu przez sąd krajowy (zob. wyroki: WWF i in., C-435/97, EU:C:1999:418, pkt 31; a także Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo). Jeżeli chodzi w szczególności o rzekome luki i błędy w ustaleniu stanu faktycznego zawarte w postanowieniu odsyłającym, to wystarczy przypomnieć, że to nie do Trybunału, lecz do sądu odsyłającego należy ustalenie okoliczności faktycznych, jakie leżą u podstaw sporu, i wyciągnięcie z nich konsekwencji w celu wydania orzeczenia, do wydania którego został wezwany (wyrok PreussenElektra, C-379/98, EU:C:2001:160, pkt 40).

20 Z powyższego wynika, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

21 Przez pytanie pierwsze i drugie, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy art. 138 ust. 1 i art. 139 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się temu, aby w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym organ podatkowy państwa członkowskiego odmawia korzystania z prawa do zwolnienia z podatku VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy na tej podstawie, że nabywca nie był zarejestrowany dla celów podatku VAT w innym państwie członkowskim, a dostawca nie wykazał ani autentyczności podpisu znajdującego się na dokumentach przedstawionych na poparcie deklaracji rzekomo zwolnionej dostawy ani upoważnienia do reprezentacji osoby, która podpisała te dokumenty w imieniu nabywcy.

22 W celu udzielenia odpowiedzi na te pytania należy przypomnieć, że dostawa wewnątrzwspólnotowa, która stanowi odpowiednik nabycia wspólnotowego, jest zwolniona z podatku VAT, jeżeli spełnia warunki ustalone w art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT (wyrok Mecsek-Gabona C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 Na podstawie tego przepisu państwa członkowskie zwalniają dostawców towarów wysyłanych lub przewożonych z ich terytorium, lecz w obrębie Unii Europejskiej, przez sprzedawcę lub nabywcę lub przez osobę prawną niepodlegającą opodatkowaniu, która działa w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub

transportu towarów.

24 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zwolnienie z podatku VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów może być stosowane jedynie wówczas, gdy prawo do dysponowania tym towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę, gdy dostawca wykaże, że rzeczony towar został wysłany lub przewieziony do innego państwa członkowskiego oraz że w wyniku owej wysyłki lub przewozu ten sam towar opuścił fizycznie terytorium państwa członkowskiego wysyłki (zob. w szczególności wyrok Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 42).

25 Ponadto, jak to wynika z art. 139 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, zwolnienie z tego podatku uzależnione zostało od warunku, iż dostawa nie została dokonana przez podatnika lub osobę prawną niepodlegającą opodatkowaniu, których wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów nie podlegają podatkowi VAT na podstawie art. 3 ust. 1 tej dyrektywy.

26 Tymczasem pytania przedstawione przez sąd odsyłający dotyczą warunków dowodowych, jakie mogą zostać nałożone na dostawcę w celu wykazania, że zostały spełnione warunki zwolnienia z podatku VAT w trakcie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

27 W tym zakresie z orzecznictwa Trybunału wynika, że w braku w dyrektywie 2006/112 konkretnego przepisu dotyczącego dowodów, jakich podatnicy zobowiązani są dostarczyć w celu skorzystania ze zwolnienia z podatku VAT, to do państw członkowskich należy określenie, zgodnie z art. 131 dyrektywy 2006/112, przesłanek warunkujących zwolnienie przez te państwa dostaw wewnątrzwspólnotowych w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz w celu zapobiegania ewentualnym oszustwom, unikaniu opodatkowania oraz nadużyciom. Niemniej jednak przy wykonywaniu swoich kompetencji państwa członkowskie powinny przestrzegać ogólnych zasad prawa, które stanowi część unijnego porządku prawnego, do których należy między innymi zasada pewności prawa oraz zasada proporcjonalności (wyrok Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Zasada pewności prawa, której konsekwencją jest zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań, wymaga, aby, po pierwsze, przepisy prawne były jasne i precyzyjne, oraz po drugie, aby ich stosowanie było przewidywalne dla wszystkich podmiotów prawa (wyrok Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Należy przypomnieć, że zasada ta jest szczególnie rygorystyczna, jeżeli chodzi o uregulowanie, które może wiązać się ze zmianami finansowymi w celu umożliwienia zainteresowanym dokądnego poznania nakładanych przez to uregulowanie obowiązków. Z powyższego wynika, że konieczne jest, aby podatnicy znali swoje obowiązki podatkowe przed zawarciem transakcji (zob. wyrok Teleos i in., EU:C:2007:548, pkt 48 i przytoczone orzecznictwo).

30 W tym kontekście Trybunał wyjaśnił, że obowiązki, jakie ciążą na podatniku w dziedzinie dowodów, powinny być określone w zależności od warunków określonych wyrażenie w tym względzie przez prawo krajowe oraz przez zwyczajową praktykę przyjętą dla podobnych czynności (zob. wyrok Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, pkt 38).

31 W ten sposób, sprzeczna z zasadą pewności prawa byłaby sytuacja, w której państwo członkowskie, które określiło przesłanki stosowania zwolnienia z podatku VAT dostawy wewnątrzwspólnotowej, w szczególności ustalając wykaz dokumentów, jakie należy przedstawić właściwym organom, i które poczynkowo przyjęło dokumenty przedstawione przez dostawcę w charakterze dowodów na przysługiwanie mu prawa do zwolnienia, mogłoby później zobowiązać dostawcę do rozliczenia podatku VAT związanego z tą dostawą, w przypadku gdy okazuje się, że ze względu na oszustwo popełnione przez nabywcę, o którym zbywca nie wiedział i nie mógł się

dowiedzie?, towary w rzeczywistości nie opuściły terytorium państwa członkowskiego dostawy (zob. wyrok Teleos i in., EU:C:2007:548, pkt 50).

32 W rzeczywistości bowiem w takiej sytuacji, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, pomimo że brak jest najwidoczniej jakiegokolwiek namacalnego dowodu pozwalającego stwierdzić, że dane towary rzeczywiście zostały przewiezione poza terytorium państwa członkowskiego dostawy, okoliczność zobowiązania podatnika do przedstawiania takiego dowodu nie gwarantuje prawidłowego i prostego stosowania zwolnień z podatku VAT. Przeciwnie, taki obowiązek stawia tego podatnika w sytuacji braku pewności co do możliwości zastosowania zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej lub co do konieczności wliczenia podatku VAT do ceny sprzedaży (zob. wyroki: Teleos i in., EU:C:2007:548, pkt 49, 51; a także Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, pkt 41).

33 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że bułgarski organ podatkowy wydał decyzję w sprawie nałożenia i zwrotu podatku VAT, opierając się na dokumentach przedstawionych przez Traum zgodnie z art. 45 rozporządzenia wykonawczego do ZDDS, przy czym nie domaga się dowodu na autentyczność podpisu nabywcy znajdującego się na dokumentach lub przedstawienia upoważnienia osoby, która złożyła podpis. Dopiero w wyniku kontroli podatkowej organ ten sformułował te wymogi, które zdaniem sądu odsyłającego stanowią „dodatkowe warunki”.

34 Tymczasem sprzeczne z zasadą pewności prawa byłoby odmówienie korzystania z prawa do zwolnienia z podatku VAT z tytułu spornych w postępowaniu głównym transakcji z tego powodu, iż dostawca nie przedstawił takich dodatkowych dowodów w trakcie późniejszej kontroli tych transakcji, podczas gdy dokumenty przedstawione przez Traum na poparcie jego deklaracji były zgodne z wykazem dokumentów, które powinny zostać przedstawione bułgarskiemu organowi podatkowemu, ustalonym w art. 45 rozporządzenia wykonawczego do ZDDS, i zostały poczynkowo zaakceptowane przez ten organ jako dowody wykazujące prawo do zwolnienia, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego.

35 Jeżeli chodzi o odmowę zwolnienia z podatku VAT z tytułu spornej w postępowaniu głównym dostawy z tego powodu, że nabywca nie był zarejestrowany dla celów podatku VAT w innym państwie członkowskim w chwili dostawy, to oczywiście prawdą jest, że nadanie numeru identyfikacji dla celów podatku VAT stanowi dowód posiadania statusu podatnika dla celów stosowania tego podatku i ułatwienia kontroli podatkowej transakcji wewnątrzwspólnotowych (zob. podobnie wyrok Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, pkt 60).

36 Niemniej jednak 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. W ten sposób Trybunał orzekł, że sprzeczne z zasadą proporcjonalności byłoby uznanie dostawcy za zobowiązanego do zapłaty podatku VAT z tego tylko powodu, iż nastąpiło retroaktywne wykreślenie numeru identyfikacji dla celów podatku VAT nabywcy (zob. podobnie wyrok Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, pkt 63, 64).

37 W ramach postępowania głównego Traum przedstawił bułgarskiemu organowi podatkowemu dwie faktury zawierające grecki numer identyfikacji dla celów podatku VAT spółki Evangelos gaitadzis w celu wykazania istnienia swego prawa do zwolnienia z podatku VAT zgodnie z art. 45 ust. 1 lit. a) rozporządzenia wykonawczego do ZDDS. Informacje te zostały potwierdzone po sprawdzeniu przez ów organ w bazie danych VIES, w decyzji o nałożeniu i zwrocie podatku z dnia 2 listopada 2009 r. W związku z tym rzeczony organ administracyjny

początkowo uznać i zaakceptować, że zgodnie z warunkiem przewidzianym w art. 7 ust. 1 ZDDS nabywca był podatnikiem podatku VAT w innym państwie członkowskim. Dopiero w wyniku późniejszej kontroli podatkowej ten sam organ stwierdził, że ostatni z wymienionych warunków nie został spełniony.

38 Jeżeli chodzi o okoliczności podniesione w pisemnych uwagach przez Dyrektora, zgodnie z którym Traum mógł wykazać w inny sposób, że spółka Evangelos gaitadzis była podatnikiem działającym w takim charakterze w innym państwie członkowskim, w którym wspólnotowe nabycie podlegało podatkowi VAT, to z postanowienia odsyłającego wynika, że wymóg ten nie został przewidziany przez sporne uregulowanie krajowe, a ponadto nie został sformułowany przed wydaniem decyzji o nałożeniu i zwrocie podatku przez bułgarski organ podatkowy, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego.

39 W pisemnych uwagach Dyrektor podnosi również, że Traum nie działał w dobrej wierze oraz że nie przedstawił wymaganego dowodu na dochowanie należytej staranności w celu zapewnienia sobie autentyczności dokumentów przedstawionych na poparcie jego wniosku o zwolnienie z podatku VAT. Podnosi on także, że istnieje możliwość, iż spółka Evangelos gaitadzis popełniła oszustwo wobec greckiego organu podatkowego. W tym zakresie Dyrektor podnosi w szczególności, że z uwagi na odpowiedź udzieloną przez przewoźników w trakcie kontroli podatkowej, jakiej została poddana sporna w postępowaniu głównym dostawa, wątpliwe jest, by przedstawione dokumenty przewozowe odpowiadały rzeczywistej sytuacji.

40 Tymczasem postanowienie odsyłające nie zawiera wskazówek pozwalających na stwierdzenie, że sporna w postępowaniu głównym dostawa brała udział w oszustwie podatkowym lub że Traum nie działał w dobrej wierze w kontekście ewentualnego oszustwa popełnionego przez nabywcę.

41 W tym zakresie należy przypomnieć, że w postępowaniu wszczętym na podstawie art. 267 TFUE Trybunał nie jest właściwy w zakresie badania i oceny stanu faktycznego postępowania głównego. Do sądu odsyłającego należy zatem dokonanie ogólnej oceny całokształtu danych i okoliczności faktycznych tej sprawy w celu ustalenia, czy Traum działał w dobrej wierze i podjął wszelkie kroki, jakich w sposób racjonalny można od niego wymagać, w celu upewnienia się, że dokonywana transakcja nie prowadziła do oszustwa podatkowego (zob. podobnie wyrok Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, pkt 53).

42 W przypadku gdyby sąd odsyłający doszedł na podstawie obiektywnych okoliczności do wniosku, że Traum wiedział lub powinien był wiedzieć, że dokonywana przez niego transakcja brała udział w oszustwie podatkowym popełnionym przez nabywcę oraz że nie podjął on wszelkich rozsądnych kroków w celu uniknięcia tego oszustwa, można by odmówić skorzystania z prawa do zwolnienia z podatku VAT (zob. podobnie wyrok Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, pkt 54).

43 Z uwagi na powyższe okoliczności na pytania pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, że art. 138 ust. 1 i 139 ust. 1 akapit drugi dyrektywy TVA powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwia się one temu, aby w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym organ podatkowy państwa członkowskiego odmawiał korzystania z prawa do zwolnienia z podatku VAT z tytułu dostawy wewnątrzwspólnotowej z tego powodu, że nabywca nie był zarejestrowany dla celów podatku VAT w innym państwie członkowskim oraz że dostawca nie wykazał ani autentyczności podpisu znajdującego się na dokumentach przedstawionych na poparcie deklaracji rzekomo zwolnionej dostawy, ani upoważnienia osoby, która podpisała dokumenty w imieniu nabywcy, podczas gdy dokumenty uzasadniające prawo do zwolnienia przedstawione przez dostawcę na poparcie jego deklaracji byłyby zgodne z ustalonym przez prawo krajowe wykazem dokumentów, jakie powinny zostać przedstawione temu organowi, i początkowo zostały

zaakceptowane przez ten organ jako dowód uzasadniający, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie pytania trzeciego

44 Przez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia tego, czy art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT powinien być interpretowany w ten sposób, że jest on bezpośrednio skuteczny, tak że podatnicy mogą powoływać się na niego przed sądami krajowymi wobec państw członkowskich w celu uzyskania zwolnienia z podatku VAT z tytułu dostawy wewnątrzwspólnotowej.

45 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału we wszystkich wypadkach, gdy przepisy dyrektywy są z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, jednostki mogą powoływać się na nie przed sądami krajowymi przeciwko państwu, niezależnie od charakteru, w jakim owo państwo występuje (zob. wyroki: *Portgás*, C-425/12, EU:C:2013:829, pkt 18, 23; a także *Association de médiation sociale*, C-176/12, EU:C:2014:2, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 W niniejszej sprawie art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje obowiązek zwolnienia przez państwa członkowskie dostaw towarów spełniających wymienione w nim warunki.

47 O ile art. 131 tej dyrektywy pozostawia państwom członkowskim określone swobodne uznanie przy przyjmowaniu warunków zwolnienia z podatku VAT przewidzianych w art. 138 w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień, to jednak okoliczności ta nie ma wpływu na precyzyjny i bezwarunkowy charakter obowiązku zwolnienia przewidzianego przez ostatni z wymienionych artykułów (zob. analogicznie wyrok *Association de médiation sociale*, EU:C:2014:2, pkt 33).

48 Z powyższego wynika, iż art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT powinien być interpretowany w ten sposób, że jest on bezpośrednio skuteczny, tak że podatnicy mogą się na niego powoływać przed sądami krajowymi wobec państw członkowskich w celu uzyskania zwolnienia z podatku VAT z tytułu dostawy wewnątrzwspólnotowej.

W przedmiocie kosztów

49 Dla stron postępowania głównego niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) Artykuł 138 ust. 1 i art. 139 ust. 1 akapit drugi dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r., powinny być interpretowane w ten sposób, że art. 138 ust. 1 i 139 ust. 1 akapit drugi dyrektywy TVA powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwia się one temu, aby w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym organ podatkowy państwa członkowskiego odmawia korzystania z prawa do zwolnienia z podatku VAT z tytułu dostawy wewnątrzwspólnotowej z tego powodu, że nabywca nie był zarejestrowany dla celów podatku VAT w innym państwie członkowskim oraz że dostawca nie wykazał, ani autentyczności podpisu znajdującego się na dokumentach przedstawionych na poparcie deklaracji rzekomo zwolnionej dostawy, ani upoważnienia osoby, która podpisała dokumenty w imieniu nabywcy, podczas gdy dokumenty uzasadniające prawo do zwolnienia przedstawione przez dostawcę na poparcie jego deklaracji byłyby zgodne z ustalonym przez prawo krajowe

wykazem dokumentów, jakie powinny zostać przedstawione temu organowi, i początkowo zostały zaakceptowane przez ten organ jako dowód uzasadniający, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego.

2) Artykuł 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/88, powinien być interpretowany w ten sposób, że jest on bezpośrednio skuteczny, tak że podatnicy mogą się na niego powoływać przed sądami krajowymi wobec państw członkowskich w celu uzyskania zwolnienia z podatku od wartości dodanej z tytułu dostawy wewnątrzwspólnotowej.

Podpisy

* Język postępowania: bułgarski.