

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziewięta izba)

z dnia 14 czerwca 2017 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości rynkowej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 138 ust. 2 lit. a) – Warunki zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy nowego środka transportu – Miejsce zamieszkania nabywcy w państwie członkowskim przeznaczenia – Tymczasowa rejestracja w państwie członkowskim przeznaczenia – Pojęcie oszustwa podatkowego – Dobra wiara podatnika – Obowiązek staranności sprzedawcy

W sprawie C-26/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia] postanowieniem z dnia 30 listopada 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 stycznia 2016 r., w postępowaniu

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda

przeciwko

Autoridade Tributária e Aduaneira

TRYBUNAŁ (dziewięta izba),

w składzie: E. Juhász, prezes izby, C. Vajda i K. Jürimäe (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda przez B. Botelha Antunesa oraz J. Mendonça, advogados,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, R. Camposa Lairesa oraz M. Figueireda, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Caeiroso oraz L. Lozana Palacios, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 1 lutego 2017 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda (zwanej dalej „Santogal”) a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem podatkowym i celnym, Portugalia) w przedmiocie odmowy przez ten organ zwolnienia z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) transakcji jako wewnętrznej dostawy nowego środka transportu.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z motywem 11 dyrektywy VAT:

„W powyższym okresie przejściowym należy również opodatkowywać w państwach członkowskich przeznaczenia wewnętrzne nabycia o pewnej wartości dokonywane przez podatników zwolnionych lub osoby prawne niebędące podatnikami, niektóre wewnętrzne transakcje sprzedaży wysyłkowej oraz dostawy nowych środków transportu na rzecz osób fizycznych lub podmiotów zwolnionych lub niebędących podatnikami, według stawek i na warunkach określonych przez te państwa członkowskie, o ile takie transakcje, ze względu na brak przepisów szczególnych, mogłyby spowodować znaczące zakłócenia konkurencji między państwami członkowskimi.”

4 Artykuł 2 tej dyrektywy stanowi:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

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

[...]

ii) w przypadku nowych środków transportu, przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku których inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, lub przez jakąkolwiek inną osobę niebędącą podatnikiem;

[...]”

5 Zgodnie z art. 3 tej dyrektywy:

„1. W drodze odstępstwa od art. 2 ust. 1 lit. b) pkt (i) następujące transakcje nie podlegają opodatkowaniu VAT:

[...]

b) wewnętrzne nabycia towarów inne niż te, o których mowa w lit. a) i art. 4, oraz inne niż nabycia nowych środków transportu i wyrobów podlegających akcyzie, dokonywane przez podatnika do celów związanych z prowadzonym przez niego gospodarstwem rolnym, leśnym lub

rybackim podlegającym wspólnemu systemowi ryczałtowemu dla rolników, przez podatnika dokonującego wyłączenie dostaw towarów lub świadczenia usług, z tytułu których nie ma on prawa do odliczenia VAT, lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem.

[...]"

6 Artykuł 20 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi:

„Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów» oznacza 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”.

7 Artykuł 131 dyrektywy VAT, zawarty w rozdziale 1 zatytułowanym „Przepisy ogólne” w ramach jej działu IX poświęconemu zwolnieniom VAT przewiduje:

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

8 Rozdział 4 działu IX tej dyrektywy dotyczy „Zwolnień związanych z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi”. W zakresie dotyczącym zwolnienia z tytułu dostawy towarów art. 138 tej dyrektywy stanowi, co następuje:

„1. Państwa członkowskie zwalniają dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium [Unii], przez sprzedawcę, przez nabywcę 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.

2. Poza dostawami, o których mowa w ust. 1, państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

a) dostawy nowych środków transportu wysyłanych lub transportowanych do nabywcy do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium [Unii], przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dla podatników lub osób prawnych niebędących podatnikami, w przypadku których wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, lub na rzecz każdej innej osoby niebędącej podatnikiem;

[...]"

Prawo portugalskie

9 Przepisy Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (system VAT dotyczący transakcji wewnątrzwspólnotowych, zwany dalej „RITI”) dokonuje transpozycji przepisów w zakresie transakcji wewnątrzwspólnotowych wynikających z dyrektywy VAT do prawa portugalskiego.

10 Zgodnie z art. 14 lit. b) RITI w związku z art. 1 lit. e) RITI dokonywana odpłatnie dostawa nowych środków transportu, wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę, nabywcę lub na ich rachunek z terytorium krajowego do nabywcy z siedziby lub miejscem zamieszkania w innym państwie członkowskim jest zwolniona z VAT.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 Santogal jest spółką handlową prowadzącą działalność w zakresie handlu pojazdami samochodowymi w Portugalii.

12 Na podstawie faktury z dnia 26 stycznia 2010 r. Santogal sprzedał za kwotę 447 665 EUR nowy pojazd, który wcześniej nabył od spółki Mercedes-Benz Portugal SA, a którego wjazd na terytorium portugalskie został stwierdzony w zgłoszeniu celnym z dnia 25 czerwca 2009 r.

13 Przy sprzedaży nabywca będący obywatelem angielskim poinformował Santogal o zamiarze wykorzystywania rzeczonoego pojazdu na użytek osobisty w Hiszpanii, gdzie miał swoje miejsce 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, zwany dalej NIE) w Hiszpanii, dokument wydany w dniu 2 maja 2008 r. przez Ministério del Interior, Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (ministerstwo spraw wewnętrznych, dyrekcja generalna policji i żandarmerii, gmina Tui-Valencia, Hiszpania) potwierdzający wpisanie go do centralnego rejestru cudzoziemców pod przywołanym numerem NIE, jak również kopię swojego paszportu angielskiego. Adres nabywcy wskazany przez niego przy sprzedaży nie pokrywał się jednak z adresem figurującym w dokumencie wydanym w dniu 2 maja 2008 r.

14 Mając na uwadze powyższe dokumenty, Santogal uznał, że sprzedaż jest zwolniona z VAT na podstawie art. 14 lit. b) RITI. W konsekwencji nie nastąpił pobór VAT w Portugalii.

15 Pojazd został przetransportowany do Hiszpanii na w pełni zamkniętej przyczepie.

16 Po przejeździe przez pojazd kontroli technicznej w Hiszpanii nabywca przesłał Santogalowi, na jego wniosek, dwa dokumenty w celu uzupełnienia dokumentacji sprzedaży, a mianowicie po pierwsze 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, niepokrywał 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 wygasa w dniu 17 lutego 2011 r. Wedle wskazań przedstawionych przez sąd odsyłający, zgodnie z prawem hiszpańskim 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. Mogł z niej skorzystać jedynie osoby niemające zwykłego miejsca zamieszkania w Hiszpanii.

17 Wskutek informacji przekazanych przez Santogal w lutym 2011 r. w celu uchylenia zgłoszenia celnego z dnia 25 maja 2009 r., Mercedes-Benz Portugal przedstawił w dniu 3 marca 2011 r. uzupełniające zgłoszenie celne zmierzające do uchylenia wskazanego zgłoszenia ze względu na wysłanie pojazdu. Zgłoszenie celne zostało uchylone przez właściwe portugalskie organy w dniu 25 maja 2009 r.

18 Pismem z dnia 24 października 2013 r. Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (dyrekcja służb celnych do zwalczania nadużyć finansowych, Portugalia) wystąpiła o nakazanie zapłaty

VAT należącego od sprzedaży tego pojazdu. Dyrekcja ta wskazała w szczególności, że nabywca mieszka w Portugalii i był on w tym kraju zarejestrowany jako prowadzący spółkę. 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.

19 Następnie Santogal został poddany wewnętrznej kontroli w zakresie VAT w odniesieniu do stycznia 2010 r. W tym kontekście organ celny i podatkowy sporządził sprawozdanie stwierdzające, że sprzedaż pojazdu nie wchodziła w zakres zwolnienia przewidzianego w art. 14 lit. b) RITI ze względu na to, że nabywca nie zamieszkiwał w Hiszpanii, ani nie wykonywał tam działalności. Podniósł on ponadto, że zgodnie z jego bazami danych nabywca posiada portugalski numer podatnika nadany w 2001 r., a jego państwem zamieszkania była Portugalia.

20 W dniu 14 października 2014 r. organ podatkowy i celny wydał decyzję ustalającą pozostały do zapłaty VAT w wysokości 89 533 EUR, jak również ustalając 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.

21 Santogal wniosł 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. 1 lit. e) i art. 14 lit. b) RITI przyjętej przez organ podatkowy i celny art. 138 ust. 2 dyrektywy VAT, który charakteryzuje bezpośrednio skuteczną. Spółka ta twierdzi również, że ewentualnego oszustwa w ramach systemu VAT popełnionego przez nabywcę nie można podnosić przeciwko niej.

22 We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający wyraża przede wszystkim wątpliwość co do miejsca zamieszkania nabywcy w chwili sprzedaży pojazdu, o którym mowa w postępowaniu głównym. W szczególności sąd ten wskazuje, że zwykłe 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 sąd, nie było informacji ani o zapłacie VAT od pojazdu w Hiszpanii, ani o dalszych losach pojazdu po wydaniu rejestracji turystycznej. Nie zostało również wykazane, czy możliwe było skorzystanie z procedury rejestracji turystycznej ustala zgodnie z warunkami przewidzianymi w prawie hiszpańskim.

23 Następnie sąd odsyłający zauważył, że nie wykazano, iż Santogal współpracował z nabywcą w celu uniknięcia zapłaty VAT z tytułu sprzedaży pojazdu. Przeciwnie, sąd ten 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 uchylecia zgłoszenia celnego z dnia 25 maja 2009 r., oraz że pismo dyrekcji służb celnych do zwalczania nadużyć finansowych z dnia 24 października 2013 r. było oparte na dodatkowych informacjach, do których Santogal nie miał dostępu.

24 Wreszcie, w zakresie dotyczącym wyroku z dnia 7 grudnia 2010 r., R. (C-285/09, EU:C:2010:742) sąd odsyłający stwierdził, że orzecznictwo Trybunału nie odpowiada w sposób jasny na pytania zadane w zawieszonym przed nim sporze.

25 W tych okolicznościach Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT stoi na przeszkodzie temu, by przepisy krajowe [art. 1 lit. e) i art. 14 lit. b) RITI] wymagały dla uznania zwolnienia z podatku 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. a) 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. [a]) 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 względów określonych w [prawie hiszpańskim], ani czy VAT został lub będzie zapłacony w następstwie końca ważności tej rejestracji?

4) Czy art. 138 ust. 2 lit. [a]) [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 dostawcę, że ma miejsce zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia i okazał mu dokument poświadczający, że został mu przyznany w tym państwie członkowskim numer identyfikacyjny cudzoziemca, w którym wskazano miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim, inne niż to, które on sam wskazał;

- 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 zgłoszenia celnego pojazdu na podstawie dokumentów znajdujących się w posiadaniu sprzedawcy”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

26 Rząd portugalski podniósł, że pytania prejudycjalne są niedopuszczalne z trzech względów.

27 Po pierwsze rząd ów podniósł, że pytania prejudycjalne takie jak te, które zostały sformułowane w postanowieniu odsyłającym dotyczą art. 138 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT, który nie ma znaczenia w ramach sporu w postępowaniu głównym. Okoliczności, że jeden z członków sądu odsyłającego wysłał do niego wiadomość elektroniczną, w której wskazał, że w właściwym przepisie jest art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, i że kopia tej wiadomości została załączona do postanowienia odsyłającego nie może skutkować sprostowaniem poczynionego błędnie na uwadze przepisy proceduralne prawa wewnętrznego oraz udzielone innym państwom członkowskim zapewnienie możliwości przedstawienia uwag.

28 Należy przypomnieć, że okoliczności, iż sąd krajowy powołał się formalnie w pytaniu prejudycjalnym na określone przepisy prawa Unii, nie stoi na przeszkodzie temu, by Trybunał przekazał temu sądowi wszelkie wskazówki dotyczące wykładni, które mogą być pomocne w rozstrzygnięciu rozpatrywanej przez niego sprawy, niezależnie od tego, czy sąd krajowy powołał

si? na nie w tre?ci pyta?. W tym zakresie do Trybuna?u nale?y wyprowadzenie z ca?o?ci informacji przedstawionych mu przez s?d krajowy, a w szczególno?ci z uzasadnienia postanowienia odsy?aj?cego, tych aspektów prawa Unii, które wymagaj? dokonania wyk?adni w ?wietle przedmiotu sporu (zob. w szczególno?ci podobnie wyroki: z dnia 21 czerwca 2016 r., *New Valmar*, C-15/15, EU:C:2016:464, pkt 29; z dnia 29 wrze?nia 2016 r., *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732 pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 W niniejszej sprawie, jak wskaza? rzecznik generalny w pkt 21–23 niniejszej opinii z uzasadnienia postanowienia odsy?aj?cego wynika jednoznacznie, ?e pytania s?du krajowego dotycz? interpretacji art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, jakkolwiek s?d ów b??dnie wskaza? w tym postanowieniu art. 138 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy. Ponadto s?d ów sprostowa? ten b??d w wiadomo?ci elektronicznej za??czonej do owego postanowienia.

30 Po drugie, rz?d portugalski jest zdania, ?e opis stanu faktycznego sporu w post?powaniu g?ównym zawiera niespójno?ci i sprzeczno?ci, oraz ?e nie jest on jasny.

31 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u pytania dotycz?ce wyk?adni prawa Unii, z którymi zwróci? si? s?d krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny, czego prawid?owo?? nie podlega ocenie Trybuna?u, korzystaj? z domniemania, i? maj? one znaczenie dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybuna? orzeczenia, o które wnioskowa? s?d krajowy, jest mo?liwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, ?e wyk?adnia prawa Unii, o któr? zwrócono si? do Trybuna?u, nie ma ?adnego zwi?zku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu przed s?dem krajowym, gdy problem jest natury hipotetycznej b?d? gdy Trybuna? nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego, które s? konieczne do udzielenia u?ytecznej odpowiedzi na pytania, które zosta?y mu przedstawione (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 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 W niniejszej sprawie nale?y stwierdzi?, ?e opis stanu faktycznego przedstawiony przez s?d odsy?aj?cy jest wystarczaj?cy, by umo?liwi? Trybuna?owi udzielenie w sposób u?yteczny odpowiedzi na zadane pytania.

33 Po trzecie, rz?d portugalski podniós?, ?e pytania prejudycjalne s? hipotetyczne, poniewa? s?d odsy?aj?cy wskaza? ju? - czy to s?uszenie, czy nie - ?e decyzja w przedmiocie zap?aty VAT, o której mowa w post?powaniu g?ównym zawiera?a wad? braku uzasadnienia i powinna w zwi?zku z tym zosta? uchylona niezale?nie od odpowiedzi Trybuna?u na te pytania.

34 Jak wskaza? rzecznik generalny w pkt 26 opinii brak jest w postanowieniu odsy?aj?cym wskaza?, które pozwalayby na wniosek, ?e wskazana decyzja zostanie uchylona niezale?nie od odpowiedzi na pytania prejudycjalne. W ka?dym razie brak jest w?tpliwo?ci co do tego, ?e art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT ma zwi?zek z przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym, które dotyczy zgodno?ci z tym przepisem odmowy zwolnienia z VAT transakcji dotycz?cej nowego ?rodka transportu.

35 Przedstawione pytania s? zatem dopuszczalne.

W przedmiocie pytania pierwszego

36 Poprzez swe pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on temu, by przepisy krajowe uzale?nia?y zastosowanie zwolnienia wewn?trzwspólnotowej dostawy nowego ?rodka transportu od przes?anki posiadania przez nabywc? tego ?rodka transportu siedziby lub miejsca zamieszkania w pa?stwie cz?onkowskim przeznaczenia rzeczonoego ?rodka transportu.

37 Na wst?pie nale?y wskaza?, ?e pytanie to wpisuje si? w ramy prze?ciowej regulacji VAT obowi?zuj?cej w handlu wewn?trzwspólnotowym, wprowadzonej przez dyrektyw? Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupe?niaj?cej wspólny system podatku od warto?ci dodanej i zmieniaj?cej dyrektyw? 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, s. 1). Regulacja ta opiera si? na ustanowieniu nowego zdarzenia podatkowego, jakim jest wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów, pozwalaj?cego na przeniesienie wp?ywów podatkowych do pa?stwa cz?onkowskiego, w którym ma miejsce ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów (wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X, C?84/09, EU:C:2010:693, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 W ten sposób mechanizm polegaj?cy, po pierwsze, na zwolnieniu przez pa?stwo wysy?ki dostawy skutkuj?cej wysy?k? lub transportem wewn?trzwspólnotowym, uzupe?nionym przez prawo odliczenia lub zwrotu VAT naliczonego w tym pa?stwie cz?onkowskim oraz po drugie, na opodatkowaniu nabycia wewn?trzwspólnotowego przez pa?stwo cz?onkowskie przeznaczenia, zmierza do wyra?nego rozgraniczenia w?adztwa podatkowego pa?stw cz?onkowskich (zob. wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X, C?84/09, EU:C:2010:693, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Je?eli chodzi w szczególno?ci o zasady dotycz?ce opodatkowania nabycia nowych ?rodków transportu, to z motywu jedenastego dyrektywy VAT wynika, ?e zmierzaj? one poza dokonaniem rozdzia?u kompetencji podatkowych, równie? do unikni?cia zakó?ce? konkurencji pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, które mog?yby wynikn?? ze stosowania ró?nych stawek (wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X, C?84/09, EU:C:2010:693, pkt 24).

40 To w ?wietle takiego kontekstu i w ?wietle takich celów nale?y interpretowa? art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT.

41 Przepis ten przewiduje obowi?zek zwolnienia przez pa?stwa cz?onkowskie dostaw nowych ?rodków transportu spe?niaj?cych przes?anki wymienione w nim w sposób wyczerpuj?cy (zob. analogicznie wyrok z dnia 9 pa?dziernika 2014 r., Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, pkt 46; wyrok z dnia 6 wrze?nia 2012 r., Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, pkt 59).

42 Zgodnie z tym przepisem pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? dostawy nowych ?rodków transportu wysy?anych lub transportowanych do nabywcy do miejsca przeznaczenia znajduj?cego si? poza terytorium danego pa?stwa, ale na terytorium Unii, przez sprzedawc?, przez nabywc? lub na ich rzecz, dla podatników lub osób prawnych nieb?d?cych podatnikami, w przypadku których wewn?trzwspólnotowe nabycia towarów nie podlegaj? opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1 dyrektywy VAT lub na rzecz ka?dej innej osoby nieb?d?cej podatnikiem.

43 Jak wskazał rzecznik generalny w pkt 38 i 39 swej opinii, zwolnienie dostawy wewnątrzwspólnotowej nowego rodzaju transportu 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. analogicznie wyroki: z dnia 18 listopada 2010 r., X, C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 27, a także z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 Natomiast zgodnie z brzmieniem art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT zwolnienie wewnątrzwspólnotowej dostawy nowego rodzaju transportu nie jest w żadnym razie uzależnione od spełnienia przesłanki posiadania przez nabywcę siedziby lub miejsca zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia.

45 Nałożenie tego rodzaju przesłanki byłoby ponadto sprzeczne z systematyką tych przepisów, a także z kontekstem i celami przejściowego systemu podatku VAT stosowanego do handlu wewnątrzwspólnotowego, wymienionymi w pkt 37–39 niniejszego wyroku. Odmowa zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej z tego tylko względu, że nabywca nowego rodzaju transportu nie ma siedziby, ani miejsca zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia, niezależnie nawet od spełnienia przesłanek materialnych zwolnienia, prowadziaby do tego, że państwa członkowskie dostawy opodatkowałyby transakcje, które z zastrzeżeniem spełnienia owych przesłanek, powinny być opodatkowane jako nabycie wewnątrzwspólnotowe w państwie członkowskim przeznaczenia. W konsekwencji dochodziłoby do podwójnego opodatkowania, sprzecznego z zasadą neutralności podatkowej.

46 Wykładnia ta jest również potwierdzona przez orzecznictwo Trybunału dotyczącą kwalifikacji transakcji dotyczącej nowego rodzaju transportu jako nabycia wewnątrzwspólnotowego.

47 Mając bowiem na uwadze szczególny charakter tego rodzaju transakcji Trybunał orzekł, że aby można było zaklasyfikować daną transakcję jako „nabycie wewnątrzwspólnotowe”, konieczne jest dokonanie globalnej oceny wszystkich obiektywnych okoliczności faktycznych, które mają znaczenie dla określenia, czy nabyty towar faktycznie opuścił terytorium państwa dostawy, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej – które państwo członkowskie będzie miejscem jego ostatecznej konsumpcji. W tym względzie pewne znaczenie może mieć poza przebiegiem transportu danego towaru, również miejsce jego zarejestrowania oraz zwykłego użytku, miejsce siedziby lub zamieszkania nabywcy, a także istnienie lub brak związków, jakie nabywca utrzymuje z państwem członkowskim dostawy lub z innym państwem członkowskim (zob. podobnie wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X, C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 41–45 i 50).

48 Z tego orzecznictwa wynika, że jakkolwiek miejsce siedziby lub zamieszkania nabywcy nowego rodzaju transportu stanowi istotny czynnik dla celów ogólnej oceny służącej ustaleniu miejsca ostatecznej konsumpcji rodzaju transportu, nie może ono samo warunkować kwalifikacji jako „dostawy wewnątrzwspólnotowej” i jego zwolnienia w ramach przesłanek przewidzianych w art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT.

49 Ponadto przesłanka związana z siedzibą lub miejscem zamieszkania nabywcy w państwie członkowskim przeznaczenia nie może być ponadto oparta na art. 131 dyrektywy VAT.

50 O ile prawdą jest, że zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie określają przesłanki, na jakich zwalniają dostawy wewnątrzwspólnotowe, w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień i zapobiegania jakimkolwiek ewentualnym oszustwom, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom, to jednak przy wykonywaniu przyznanych im kompetencji

państwa członkowskie muszą przestrzegać ogólnych zasad prawa budżetowych członków unijnego porządku prawnego, wśród których znajdują się między innymi zasady pewności prawa, proporcjonalności i neutralności podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X, C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 35 i 37).

51 Jednakże odmowa udzielenia zwolnienia przewidzianego w art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT jedynie z tego względu, że nabywca nie jest rezydentem w państwie członkowskim przeznaczenia byłaby sprzeczna z rozdziałem kompetencji podatkowych i mogłaby podważyć zasadę neutralności podatkowej. Ponadto, jak wynika z pkt 45 niniejszego wyroku, tego rodzaju odmowa mogłaby prowadzić do ryzyka podwójnego opodatkowania.

52 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, że art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT sprzeciwia się temu, by przepisy krajowe uzależniały zastosowanie zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy nowego środka transportu od przesłanki posiadania przez nabywcę tego środka transportu siedziby lub miejsca zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia rzeczowego środka transportu.

W przedmiocie pytania drugiego

53 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że można odmówić zwolnienia dostawy nowego środka transportu w państwie członkowskim dostawy, jeżeli ów środek transportu byłby jedynie tymczasowo zarejestrowany w państwie członkowskim przeznaczenia.

54 Jak wynika z odpowiedzi na pytanie pierwsze państwa członkowskie są zobowiązane do zwolnienia dostawy nowych środków transportu, jeżeli spełnione zostaną przesłanki materialne wymienione w sposób wyczerpujący w art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT i przypomniane w pkt 42 i 43 niniejszego wyroku.

55 Tymczasem, rejestracja nowego środka transportu w państwie członkowskim przeznaczenia nie znajduje się pośród tych przesłanek.

56 W związku z tym nie można odmówić zwolnienia w państwie członkowskim dostawy z tego tylko względu, że rejestracja dokonana w państwie członkowskim przeznaczenia jest, jak rozpatrywana w postępowaniu głównym rejestracja turystyczna, rejestracją tymczasową udzieloną na okres dwunastu miesięcy.

57 W zakresie, w jakim Komisja i rząd portugalski opierają swe argumenty na okoliczności, że dokonanie tego rodzaju rejestracji w państwie członkowskim przeznaczenia nie pozwala na ustalenie państwa członkowskiego ostatecznej konsumpcji danego środka transportu, należy dodać, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 55 opinii, iż wydanie tego rodzaju rejestracji nie oznacza automatycznie, że miejsce ostatecznej konsumpcji nie znajduje się w tym państwie członkowskim przeznaczenia. Jak wynika z postanowienia odsyłającego, tego rodzaju rejestracja może być bowiem udzielona na znaczny okres, wynoszący w niniejszej sprawie dwanaście miesięcy, który może zostać przedłużony, lub po którym może nastąpić rejestracja zwykła.

58 Ze względów analogicznych do przedstawionych w pkt 51 niniejszego wyroku wniosek zawarty w jego pkt 56 nie może zostać podważony ze względu na okoliczności, że zgodnie z art. 131 dyrektywy VAT państwa członkowskie określają warunki w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tychże zwolnień oraz w celu zapobiegania ewentualnym oszustwom, unikaniu opodatkowania oraz nadużyciom.

59 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi, że art. 138

ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT naleŹy interpretować w ten sposób, Źe nie moŹna odmówić zwolnienia dostawy nowego Źrodka transportu w paŹstwie czŹonkowskim dostawy z tego tylko wzglŹdu, Źe ów Źrodek transportu być jedynie tymczasowo zarejestrowany w paŹstwie czŹonkowskim przeznaczenia.

W przedmiocie pytania trzeciego

60 Poprzez pytanie trzecie sŹd odsyŹajŹcy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT sprzeciwia siŹ temu, by sprzedawca nowego Źrodka transportu, przetransportowanego przez nabywcŹ do innego paŹstwa czŹonkowskiego i tymczasowo zarejestrowanego w tym paŹstwie, być póŹniej zobowiŹzany do uiszczenia VAT, gdy nie jest wykazane, Źe rejestracja tymczasowa wygasŹa, i Źe VAT zostaŹ lub zostanie uiszczony w paŹstwie czŹonkowskim przeznaczenia.

61 W tym wzglŹdzie naleŹy na wstŹpie przypomnieć, Źe jak wynika z pkt 50 niniejszego wyroku przy okreŹlaniu przesŹanek, na jakich paŹstwa czŹonkowskie zwalniajŹ dostawy wewnŹtrzwspólnotowe na podstawie art. 131 dyrektywy VAT, paŹstwa te sŹ zobowiŹzane do poszanowania zasad pewnoŹci prawa, proporcjonalnoŹci i neutralnoŹci podatkowej.

62 Ponadto TrybunaŹ orzekŹ, Źe do sprzedawcy naleŹy przedstawienie dowodów na to, Źe zostaŹy speŹnione przesŹanki przewidziane dla zastosowania zwolnienia wewnŹtrzwspólnotowej dostawy, wŹŹczywszy w to przesŹanki ustanowione przez paŹstwa czŹonkowskie w celu zapewnienia prawidŹowego i prostego stosowania zwolnieŹ oraz zapobieŹenia wszelkim ewentualnym oszustwom, unikaniu opodatkowania lub naduŹyciom (zob. podobnie wyrok z dnia 27 wrzeŹnia 2012 r., VSTR, CŹ587/10, EU:C:2012:592, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

63 Wreszcie, wewnŹtrzwspólnotowe transakcje dotyczŹce nowych Źrodków transportu majŹ charakter szczególny, jako Źe w szczegŹlnoŹci VAT z ich tytuŹu powinien zostaŹ zapŹacony równieŹ przez osobŹ fizycznŹ niebŹdŹcŹ podatnikiem, do której nie stosuje siŹ obowiŹzków dotyczŹcych deklaracji i ksiŹgowoŹci, w zwiŹzku z czym póŹniejsza kontrola w odniesieniu do niej nie jest moŹliwa, oraz Źe jako konsument koŹcowy, osoba fizyczna nie moŹe dochodzić prawa do odliczenia podatku VAT nawet w przypadku odsprzedaŹy nabytego pojazdu i w zwiŹzku z tym ma wiŹkszy interes niŹ podmiot gospodarczy w unikniŹciu opodatkowania (zob. podobnie wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X, CŹ84/09, EU:C:2010:693, pkt 42 i 43).

64 Z powyŹszego wynika, Źe, jak przypomniano w pkt 47 niniejszego wyroku, aby moŹna byŹo zaklasyfikować transakcjŹ dotyczŹcŹ nowego Źrodka transportu jako „nabycie wewnŹtrzwspólnotowe”, konieczne jest dokonanie globalnej oceny wszystkich obiektywnych okolicznoŹci faktycznych, które majŹ znaczenie dla okreŹlenia, czy nabyty towar faktycznie opuŹciŹ terytorium paŹstwa dostawy, a w przypadku odpowiedzi twierdŹcej – które paŹstwo czŹonkowskie bŹdzie miejscem jego ostatecznej konsumpcji.

65 W przypadku, w którym sprzedawca przedstawiŹ dowody zmierzajŹce do wykazania dokonania przez nabywcŹ transportu lub wysyŹki nowego Źrodka transportu do innego paŹstwa czŹonkowskiego, jego rejestracji, nawet tymczasowej oraz jego wprowadzenia do uŹytku w tym paŹstwie, sprzedawca nie moŹe zostaŹ zobowiŹzany do przedstawienia przekonujŹcego dowodu na okolicznoŹŹ ostatecznego i definitywnego uŹytkowania owego Źrodka transportu w paŹstwie czŹonkowskim przeznaczenia oraz zakoŹczenia rejestracji turystycznej, w danym przypadku, po uiszczeniu VAT w tym paŹstwie czŹonkowskim.

66 NaleŹy bowiem wskazać, Źe w tych okolicznoŹciach dowód fizycznego przemieszczenia tego Źrodka transportu do jego miejsca ostatecznej konsumpcji, który sprzedawca moŹe przedstawić wŹadzom skarbowym, zaleŹy zasadniczo od dokumentów, jakie otrzyma on w tym

celu od nabywcy (zob. podobnie wyrok z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, pkt 37).

67 Jednocześnie, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, nie można nałożyć na sprzedawcę obowiązku przedstawienia dowodów dotyczących opodatkowania danego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w celu skorzystania z odpowiedniego zwolnienia (wyrok z dnia 27 września 2012 r., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 55). Tymczasem uzależnienie zastosowania zwolnienia od uprzedniego ustalenia państwa członkowskiego ostatecznej konsumpcji nowego środka transportu oznaczałoby dokonanie tego rodzaju obowiązku na sprzedawcę. Mogłoby to bowiem prowadzić do nałożenia na sprzedawcę ciężaru dowodu na okoliczność ostatecznej rejestracji, która mogłaby nastąpić w danym przypadku po uiszczeniu VAT przez nabywcę.

68 W tych okolicznościach obowiązek tego rodzaju, jak wskazany w pkt 65 niniejszego wyroku nie prowadziłyby do prawidłowego i prostego stosowania zwolnienia.

69 W świetle powyższych rozważań na pytanie trzecie pytanie trzecie należy udzielić odpowiedzi, że art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT sprzeciwia się temu, by sprzedawca nowego środka transportu, przetransportowanego przez nabywcę do innego państwa członkowskiego i tymczasowo zarejestrowanego w tym państwie, był później zobowiązany do uiszczenia VAT, gdy nie jest wykazane, że rejestracja tymczasowa wygasa, a i że VAT został lub zostanie uiszczony w państwie członkowskim przeznaczenia.

W przedmiocie pytania czwartego

70 Poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT oraz zasady pewności prawa, proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwiają się temu, by sprzedawca nowego środka transportu, przetransportowanego przez nabywcę do innego państwa członkowskiego i tymczasowo zarejestrowanego w tym państwie, był później zobowiązany do uiszczenia VAT, jeżeli mając na uwadze okoliczności sprzedaży nabywca mógł dopuścić się oszustwa podatkowego, przy czym nie został wykazany udział sprzedawcy w tym oszustwie.

71 W tym zakresie należy przypomnieć, że nie jest sprzeczne z prawem Unii wymaganie, by podmiot gospodarczy działał w dobrej wierze i podejmował wszelkie działania, jakich można racjonalnie wymagać w celu upewnienia się, że dokonywana przezeń czynność nie prowadzi do udziału w oszustwie podatkowym (wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo). W wypadku gdyby dany podatnik wiedział albo powinien był wiedzieć, że dokonywana przezeń czynność stanowiła czyżby skądos oszustwa popełnianego przez kupującego, i nie podjął wszelkich racjonalnych środków znajdujących się w jego mocy w celu uniknięcia tego oszustwa, wówczas należałoby odmówić podatnikowi możliwości skorzystania ze zwolnienia z VAT (wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 54).

72 Do sądu odsyłającego należy zatem dokonanie ogólnej oceny całokształtu danych i okoliczności faktycznych tej sprawy w celu ustalenia, czy Santogal 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 z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 53). Trybunał może jednak przekazać temu sądowi wszelkie wskazówki dotyczące wykadni prawa Unii, które mogłyby dla niego być użyteczne.

73 W związku z tym należy wskazać, że przy czynności obejmującej wykonanie transakcji

wewn?trzwspólnotowej dotycz?cej nowego ?rodka transportu sprzedawca nie mo?e polega? jedynie na wyra?onym przez nabywc? zamiarze dokonania transportu towaru do innego pa?stwa cz?onkowskiego dla celów jego ostatecznej konsumpcji. Przeciwnie, jak wskaza? rzecznik generalny w pkt 63 opinii, sprzedawca powinien si? upewni?, czy zamiar wyra?ony przez nabywc? jest poparty obiektywnymi dowodami (zob. podobnie wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X, C?84/09, EU:C:2010:693, pkt 47).

74 Nale?y wskaza?, ?e maj?c na uwadze dowody przedstawione przez nabywc? w chwili sprzeda?y, mo?na by?o rozs?dnie przyj??, ?e ów nabywca mia? miejsce zamieszkania w Hiszpanii, i ?e podj?? kroki konieczne do u?ytkowania tam pojazdu, o którym mowa w post?powaniu g?ównym, nawet je?li odby?o si? to w ramach procedury szczególnej. Do s?du nale?y jednak weryfikacja, czy Santogal wykaza? si? wymagan? staranno?ci? dla celów upewnienia si?, czy dokonywana transakcja nie doprowadzi?a do jego uczestnictwa w oszustwie podatkowym. Nale?y w tym wzgl?dzie doda?, ?e Santogal powinien wykaza? si? nale?yt? staranno?ci? maj?c na wzgl?dzie warto?? pojazdu, o którym mowa oraz uwzgl?dniaj?c, ?e w kontek?cie nabycia nowego ?rodka transportu, osoba fizyczna nie mo?e dochodzi? prawa do odliczenia podatku VAT nawet w przypadku odsprzeda?y nabytego pojazdu i w zwi?zku z tym ma wi?kszy interes ni? podmiot gospodarczy w unikni?ciu opodatkowania (wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X, C?84/09, EU:C:2010:693, pkt 43). Ponadto, w ramach oceny dokonywanej przez s?d odsy?aj?cy, nale?y w szczególno?ci zbada?, czy przy uwzgl?dnieniu dowodów, które Santogal posiada? lub móg? posiada?, spó?ka mog?a wiedzie?, ?e rejestracja tymczasowa by?a przeznaczona jedynie dla osób nieb?d?cych rezydentami, i ?e nabywca przedstawi? wiele adresów w Hiszpanii, co mog?o prowadzi? do powstania w?tpliwo?ci co do jego rzeczywistego miejsca zamieszkania.

75 Poza zachowaniem sprzedawcy nale?y równie? wzi?? pod uwag? zachowanie w?adz portugalskich. Gdyby s?d odsy?aj?cy mia? zweryfikowa?, gdzie Santogal przedstawi? dokumenty dla celów skorzystania ze zwolnienia rozpatrywanej transakcji i gdzie owe dokumenty zosta?y zbadane i przyj?te przez w?a?ciwe w?adze, nale?y przypomnie?, ?e sprzeczna z zasad? pewno?ci prawa by?aby sytuacja, w której pa?stwo cz?onkowskie, które pocz?tkowo przyj??o dokumenty przedstawione przez sprzedawc? jako dowody uzasadniaj?ce prawo do zwolnienia, mog?oby pó?niej zobowi?za? owego sprzedawc? do rozliczenia podatku VAT zwi?zanego z t? dostaw? ze wzgl?du na oszustwo pope?nione przez nabywc?, o którym ów sprzedawca nie wiedzia? i nie móg? wiedzie? (zob. podobnie wyrok z dnia 27 wrze?nia 2007 r., Teleos i in., C?409/04, EU:C:2007:548, pkt 50).

76 W zakresie, w jakim s?d odsy?aj?cy odnosi si? do zasady ochrony uzasadnionych oczekiwa?, nale?y wskaza?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybuna?u prawo powo?ania si? na t? zasad? przys?uguje ka?demu podmiotowi prawa, w którym organ administracyjny wzbudzi? nadzieje znajduj?ce poparcie w udzielanych mu przez ten organ precyzyjnych zapewnieniach (wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, pkt 44 oraz przytoczone tam orzecznictwo). Jednak?e, podatnik nie mo?e powo?a? si? na uzasadnione oczekiwania w utrzymaniu sytuacji, w której mia?o miejsce oszustwo (zob. podobnie wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Gemeente Leusden i Holin Groep, C?487/01 i C?7/02, EU:C:2004:263, pkt 77).

77 Maj?c na wzgl?dzie powy?sze rozwa?ania na pytanie czwarte nale?y udzieli? odpowiedzi, ?e art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT oraz zasady pewno?ci prawa, proporcjonalno?ci i ochrony uzasadnionych oczekiwa? sprzeciwiaj? si? temu, by sprzedawca nowego ?rodka transportu, przetransportowanego przez nabywc? do innego pa?stwa cz?onkowskiego i tymczasowo zarejestrowanego w tym pa?stwie, by? pó?niej zobowi?zany do uiszczenia VAT w przypadku oszustwa podatkowego pope?nionego przez nabywc?, chyba ?e w oparciu o obiektywne

okoliczności zostanie wykazane, że ów sprzedawca wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja stanowiła czystą spekulację oszustwa popełnionego przez nabywcę, i że nie podjął on wszelkich racjonalnych środków znajdujących się w jego mocy w celu uniknięcia udziału w tym oszustwie. Do sądu odsyłającego należy weryfikacja, czy ma to miejsce na podstawie ogólnej oceny wszystkich dowodów i okoliczności faktycznych sprawy w postępowaniu głównym.

W przedmiocie kosztów

78 Dla stron w postępowaniu głównym 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 (dziewięta izba) orzeka, co następuje:

- 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 sprzeciwia się temu, by przepisy krajowe uzależniały zastosowanie zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy nowego środka transportu od przesłanki posiadania przez nabywcę tego środka transportu siedziby lub miejsca zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia rzeczzonego środka transportu.
- 2) Artykuł 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie można odmówić zwolnienia dostawy nowego środka transportu w państwie członkowskim dostawy z tego tylko względu, że ów środek transportu był jedynie tymczasowo zarejestrowany w państwie członkowskim przeznaczenia.
- 3) Artykuł 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2006/112 sprzeciwia się temu, by sprzedawca nowego środka transportu, przetransportowanego przez nabywcę do innego państwa członkowskiego i tymczasowo zarejestrowanego w tym państwie, był później zobowiązany do uiszczenia podatku od wartości dodanej, gdy nie jest wykazane, że rejestracja tymczasowa wygasła, i że ów podatek został lub zostanie uiszczony w państwie członkowskim przeznaczenia.
- 4) Artykuł 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2006/112 oraz zasady pewności prawa, proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwiają się temu, by sprzedawca nowego środka transportu, przetransportowanego przez nabywcę do innego państwa członkowskiego i tymczasowo zarejestrowanego w tym państwie, był później zobowiązany do uiszczenia podatku od wartości dodanej w przypadku oszustwa podatkowego popełnionego przez nabywcę, chyba że w oparciu o obiektywne okoliczności zostanie wykazane, że ów sprzedawca wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja stanowiła czystą spekulację oszustwa popełnionego przez nabywcę, i że nie podjął on wszelkich racjonalnych środków znajdujących się w jego mocy w celu uniknięcia udziału w tym oszustwie. Do sądu odsyłającego należy weryfikacja, czy ma to miejsce na podstawie ogólnej oceny wszystkich dowodów i okoliczności faktycznych sprawy w postępowaniu głównym.

Podpisy

* Język postępowania: portugalski