

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziewięta izba)

z dnia 14 lutego 2019 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 143 ust. 1 lit. d) – Zwolnienia z VAT z tytułu przywozu – Przywóz, po którym nastąpiło wewnątrzwspólnotowe przemieszczenie – Późniejsza dostawa wewnątrzwspólnotowa – Oszustwo podatkowe – Odmowa zwolnienia – Przesłanki

W sprawie C-531/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny, Austria) postanowieniem z dnia 29 czerwca 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 września 2017 r., w postępowaniu:

Vetsch Int. Transporte GmbH

przy udziale:

Zollamt Feldkirch Wolfurt,

TRYBUNAŁ (dziewięta izba),

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

rzecznik generalna: J. Kokott,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 27 czerwca 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Vetsch Int. Transporte GmbH przez P. Csoklicha, Rechtsanwalt,
- w imieniu Zollamt Feldkirch Wolfurt przez G. Koflera, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu austriackiego przez F. Koppensteinera, D. Schwab i C. Pesendorfer, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez M. Tassopoulou i G. Papadaki, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez B.R. Killmanna i F. Clotuche-Duvieusart, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 6 września 2018 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 143 lit. d) dyrektywy 2006/112/WE Rady 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”) oraz art. 143 ust. 1 lit. d) tej dyrektywy, zmienionej dyrektywą Rady 2009/69/WE z dnia 25 czerwca 2009 r. (Dz.U. 2009, L 175, s. 12) (zwanej dalej „zmienioną dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Vetsch Int. Transporte GmbH (zwaną dalej „Vetsch”) a Zollamt Feldkirch Wolfurt (urzędem celnym w Feldkirch Wolfurt, Austria) (zwanym dalej „urzędem celnym”) w przedmiocie zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) przywozu do Austrii towarów pochodzących ze Szwajcarii w celu ich przemieszczenia do Bułgarii.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Z postanowienia odsyłającego wynika, że rozpatrywane w postępowaniu głównym zgłoszenia w sprawie dopuszczenia do swobodnego obrotu przedstawiono w okresie między 10 grudnia 2010 r. a 5 lipca 2011 r. Dyrektywa VAT została zmieniona w szczególności dyrektywą 2009/69, której termin transpozycji upłynął w dniu 1 stycznia 2011 r., w związku z czym w sprawie w postępowaniu głównym zastosowanie mają przepisy dyrektywy VAT oraz przepisy zmienionej dyrektywy VAT.

Dyrektywa VAT

4 Artykuł 2 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT przewiduje:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

d) import towarów”.

5 Artykuł 17 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Przemieszczenie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do innego państwa członkowskiego uznaje się za odpłatną dostawę towarów”.

6 Zgodnie z art. 138 rzecznej dyrektywy:

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

[...]

c) dostawy towarów polegające na przemieszczeniu towarów do innego państwa członkowskiego, które byłyby objęte zwolnieniami przewidzianymi w ust. 1 oraz w lit. a) i b), gdyby zostały dokonane na rzecz innego podatnika”.

7 Artykuł 143 owej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

d) import towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium trzeciego lub państwa trzeciego do państwa członkowskiego innego niż państwo zakochenia wysyłki lub transportu towarów, w przypadku gdy dostawa tych towarów, dokonana przez importera wyznaczonego lub uznanego za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT zgodnie z art. 201, jest zwolniona zgodnie z art. 138;

[...]”.

8 Zgodnie z art. 201 dyrektywy VAT:

„VAT z tytułu importu jest płacony przez osobę lub osoby wyznaczone lub uznane za zobowiązane do zapłaty VAT przez państwo członkowskie importu”.

Zmieniona dyrektywa VAT

9 Artykuł 2 ust. 1 lit. d) oraz art. 138 i 201 zmienionej dyrektywy VAT mają brzmienie identyczne jak odpowiednie artykuły dyrektywy VAT. Natomiast art. 143 zmienionej dyrektywy VAT stanowi:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

d) import towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium trzeciego lub państwa trzeciego do państwa członkowskiego innego niż państwo zakochenia wysyłki lub transportu towarów, w przypadku gdy dostawa tych towarów, dokonana przez importera wyznaczonego lub uznanego za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT zgodnie z art. 201, jest zwolniona zgodnie z art. 138;

[...]

2. Zwolnienie przewidziane w ust. 1 lit. d) ma zastosowanie w przypadkach, gdy po imporcie towaru następuje dostawa towaru zwolniona na mocy art. 138 ust. 1 i ust. 2 lit. c), tylko wówczas jeżeli w chwili importu importer przedstawi w właściwym organom państwa członkowskiego importu co najmniej następujące informacje:

a) swój numer identyfikacyjny VAT wydany w państwie członkowskim importu lub numer identyfikacyjny VAT swojego przedstawiciela podatkowego zobowiązanego do zapłaty VAT wydany w państwie członkowskim importu;

b) numer identyfikacyjny VAT klienta, któremu dostarczany jest towar zgodnie z art. 138 ust. 1, wydany w innym państwie członkowskim lub swój numer identyfikacyjny VAT wydany w państwie

członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towaru, w przypadku gdy towar przemieszczany jest zgodnie z art. 138 ust. 2 lit. c);

c) dowód przeznaczenia importowanego towaru do transportu lub wysyłki z państwa członkowskiego importu do innego państwa członkowskiego.

Państwa członkowskie mogą jednak postanowić, że dowód, o którym mowa w lit. c), należy przedstawić właściwym organom wyłącznie na żądanie”.

Prawo austriackie

10 Zgodnie z art. 6 ust. 3 akapit pierwszy załącznika do Umsatzsteuergesetz 1994 (ustawy o podatku obrotowym z 1994 r., zwanej dalej „UStG 1994”), zawierającego przepisy dotyczące rynku wewnętrznego, zwolniony jest z podatku przywóz towarów, które po przywozie są bezpośrednio wykorzystywane przez zgłaszającego do wykonania wewnątrzwspólnotowej dostawy; zgłaszający jest zobowiązany do wykazania na podstawie dokumentów księgowych, że przesłanki przewidziane w art. 7 tego załącznika do UStG 1994 zostały spełnione. Zwolnienie stosuje się wyłącznie w przypadku, gdy podmiot, na rzecz którego przedsięwzięcia dokonano przywozu towarów, dokona późniejszej dostawy wewnątrzwspólnotowej.

11 Zgodnie z § 26 ust. 1 UStG 1994 przepisy dotyczące ceł stosuje się odpowiednio do VAT z tytułu przywozu.

12 Stosownie do § 71a Zollrechts-Durchführungsgesetz (ustawy wykonawczej w zakresie prawa celnego) w przypadkach zwolnienia z VAT od przywozu uregulowanych w art. 6 ust. 3 załącznika do UStG 1994 zawierającego przepisy dotyczące rynku wewnętrznego dłużnikiem należności z tytułu VAT od przywozu powstaje na podstawie art. 204 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1, zwany dalej „kodeksem celnym”) jest także zgłaszający, jeżeli nie był on już uznawany za dłużnika na podstawie art. 204 ust. 3 kodeksu celnego.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

13 Vetsch jest austriacką spółką z ograniczoną odpowiedzialnością prowadzącą działalność w zakresie spedycji.

14 W okresie od 10 grudnia 2010 r. do 5 lipca 2011 r. spółka ta przedstawiła w urzędzie celnym, jako pośredni przedstawiciel dwóch spółek z siedzibą w Bułgarii, K i B, zgłoszenia w sprawie dopuszczenia do swobodnego obrotu towarów przywożonych ze Szwajcarii. W zgłoszeniach tych Vetsch wniosła o skorzystanie ze zwolnienia przewidzianego w art. 6 ust. 3 załącznika do UStG 1994 zawierającego przepisy dotyczące rynku wewnętrznego, wskazując w tym celu kod „procedury celnej 42”. W związku z tym odnośne towary zostały wprowadzone do swobodnego obrotu i zwolnione z VAT z tytułu przywozu.

15 Decyzją z dnia 6 września 2011 r. urząd celny wezwał jednak Vetsch do uiszczenia VAT z tytułu przywozu odnośnych towarów zgodnie z art. 204 ust. 1 kodeksu celnego z tego względu, że przesłanki zwolnienia, o które wniesiono w tych zgłoszeniach, nie zostały spełnione. W konsekwencji Vetsch stała się podmiotem odpowiedzialnym za zapłatę VAT. W dniu 31 stycznia 2012 r. urząd celny oddalił odwołanie od tej decyzji wniesione przez Vetsch.

16 Vetsch wniosł skargę na decyzję odmowną urzędu celnego do Bundesfinanzgericht (federalnego sądu finansowego, Austria), który wyrokiem z dnia 30 marca 2016 r. oddalił tę skargę jako bezzasadną.

17 Z postanowienia odsyłającego wynika, że ów sąd uznał za udowodnione okoliczności, iż sprzedawca towarów budowlanych przedmiotem postępowania głównego przeniósł na odbiorców bułgarskich prawo do dysponowania tymi towarami, gdy znajdowały się one w Szwajcarii, to jest przed ich ocleniem w Austrii. Nie wykazano, że owi odbiorcy stracili to prawo w Bułgarii. Wspomniani odbiorcy zgłosili wewnątrzwspólnotowe nabycie tych towarów, ale dopuścili się oszustwa podatkowego w tym państwie członkowskim, zgłaszając bezpodstawnie dokonanie zwolnionej z podatku wewnątrzwspólnotowej dostawy odnośnych towarów na rzecz Vetsch.

18 Vetsch wniosł do sądu odsyłającego skargę rewizyjną (Revision) na wyrok Bundesfinanzgericht (federalnego sądu finansowego).

19 Sąd odsyłający wyjaśnia, że na gruncie prawa austriackiego VAT z tytułu przywozu jest należny, gdy nie jest spełniona wynikająca z art. 138 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT przesłanka zwolnienia związana z przemieszczeniem towarów następującym po ich przywozie do Austrii. W takim przypadku prawo krajowe stanowi, że dłużnikiem zobowiązanym do uiszczenia tego podatku jest osoba, która musi spełnić tę przesłankę, to jest w niniejszej sprawie odnośni odbiorcy bułgarscy, których pośrednim przedstawicielem jest Vetsch. W sprawie w postępowaniu głównym uznaje się jednak, że Vetsch jest solidarnym dłużnikiem odpowiedzialnym za zapłatę rzeczonego podatku.

20 Zdaniem tego sądu zwolnienie z VAT z tytułu przywozu na podstawie art. 143 lit. d) dyrektywy VAT i art. 143 ust. 1 lit. d) zmienionej dyrektywy VAT zależy od kwestii, czy przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe jest zwolnione na podstawie art. 138 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT.

21 Sąd odsyłający wskazuje w tym względzie, że Bundesfinanzgericht (federalny sąd finansowy) uznał, iż przesłanki warunkujące skorzystanie z takiego zwolnienia nie zostały spełnione, powołując się na orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym należy odmówić podatnikowi możliwości zwolnienia z VAT na podstawie art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT, jeżeli ów podatnik popełnił oszustwo podatkowe albo wiedział lub powinien był wiedzieć, że dokonana przez niego transakcja była związana z oszustwem podatkowym nabywcy i nie podjęł wszystkich dostępnych dla niego racjonalnych środków w celu uniknięcia tego oszustwa. W tym względzie Trybunał potraktował wewnątrzwspólnotowe przemieszczenie towarów tak jak wewnątrzwspólnotową dostawę.

22 Zdaniem sądu odsyłającego orzecznictwo Trybunału odnosi się do sytuacji, w których oszustwo dotyczy transakcji, z której wynika odliczenie VAT, zwolnienie z podatku lub jego zwrot, albo dotyczy wcześniejszej lub późniejszej transakcji. Jednakże okoliczności sprawy w postępowaniu głównym różnią się od okoliczności, które doprowadziły do tych precedensowych wyroków.

23 Sąd odsyłający wskazuje, że Bundesfinanzgericht (federalny sąd finansowy) stwierdził, iż oba przedsiębiorstwa bułgarskie, których wewnątrzwspólnotowe przemieszczenie towarów jest przedmiotem postępowania, złożyły deklaracje podatkowe, w których wspomniały one o nabyciu wewnątrzwspólnotowym w Bułgarii. Oszustwo podatkowe miało mieć miejsce dopiero na późniejszym etapie transakcji, mianowicie w ramach zgłoszenia nowej wewnątrzwspólnotowej dostawy odnośnych towarów dokonanej przez te przedsiębiorstwa, mającej na celu ich odsprzedaż Vetsch. Rzeczne przedsiębiorstwa dokonały bezpodstawnego zwolnienia tej

dostawy wewn?trzspólnotowej. Bundesfinanzgericht (federalny s?d finansowy) opar? swój wyrok na za?o?eniu, ?e wspomniana dostawa nie zosta?a dokonana. Jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, Bundesfinanzgericht (federalny s?d finansowy) uzna?, ?e nie wykazano jednak, i? w momencie wewn?trzspólnotowego przemieszczenia tych towarów do Bu?garii owe przedsi?biorstwa mia?y ju? zamiar pope?nienia oszustwa dotycz?cego pó?niejszej transakcji zwi?zanej z tymi towarami.

24 Zdaniem s?du odsy?aj?cego z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e nale?y odmówi? prawa do odliczenia VAT lub do zwolnienia z tego podatku w zwi?zku z dostaw? wewn?trzspólnotow?, je?eli podatnik sam pope?nia oszustwo podatkowe.

25 Wskazuje on w tym wzgl?dzie, ?e orzecznictwo to dotyczy nie tylko podatnika, który pope?ni? oszustwo podatkowe, ale równie? podatnika, który wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, ?e dokonana przez niego transakcja by?a zwi?zana z oszustwem podatkowym pope?nionym przez dostawc? lub innego uczestnika obrotu gospodarczego dzia?aj?cego na wcze?niejszym lub dalszym odcinku ?a?cucha dostaw.

26 S?d odsy?aj?cy zastanawia si? wi?c, czy wspomniane orzecznictwo jest przydatne w sytuacji takiej jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym, zwa?ywszy, ?e omawiane oszustwo pope?niono dopiero na dalszym odcinku ?a?cucha dostaw, po rzeczonym przemieszczeniu wewn?trzspólnotowym i nabyciu wewn?trzspólnotowym maj?cym miejsce po tym przemieszczeniu.

27 W tych okoliczno?ciach Verwaltungsgerichtshof (trybuna? administracyjny, Austria) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy nale?y odmówi? zwolnienia z podatku na podstawie art. 138 [dyrektywy VAT] z tytu?u wewn?trzspólnotowego przemieszczenia towaru z pa?stwa cz?onkowskiego, je?eli podatnik dokonuj?cy tego przemieszczenia do innego pa?stwa cz?onkowskiego co prawda w tym innym pa?stwie cz?onkowskimi z?o?y? deklaracj? podatkow? obejmuj?c? wewn?trzspólnotowe nabycie zwi?zane z owym wewn?trzspólnotowym przemieszczeniem towaru, jednak?e w zwi?zku z pó?niejsz? opodatkowan? transakcj? dotycz?c? tych towarów pope?nia oszustwo podatkowe w innym pa?stwie cz?onkowskim, deklaruj?c niezgodnie z prawd?, ?e ma miejsce zwolniona z podatku wewn?trzspólnotowa dostawa dokonywana w?a?nie z tego innego pa?stwa cz?onkowskiego?

2) Czy dla tre?ci odpowiedzi na pytanie pierwsze znaczenie ma okoliczno??, czy podatnik ju? w momencie wewn?trzspólnotowego przemieszczenia towarów mia? zamiar pope?nienia oszustwa podatkowego w odniesieniu do pó?niejszej transakcji zwi?zanej z tymi towarami?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

28 Na wst?pie nale?y stwierdzi?, ?e pytanie pierwsze dotyczy zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 138 dyrektywy VAT. Z informacji zawartych w postanowieniu odsy?aj?cym wynika jednak, ?e s?d odsy?aj?cy zmierza do ustalenia, czy w sytuacji takiej jak sytuacja rozpatrywana w post?powaniu g?ównym nale?y odmówi? zwolnienia z VAT, którym mo?e by? obj?ty przywóz towarów z pa?stwa trzeciego do pa?stwa cz?onkowskiego, który spe?nia przes?anki przewidziane w art. 143 lit. d) dyrektywy VAT i w art. 143 ust. 1 lit. d) zmienionej dyrektywy VAT, gdy towary te zosta?y nast?pnie przemieszczone do innego pa?stwa cz?onkowskiego na rzecz osoby, która dopu?ci?a si? oszustwa podatkowego po tym

przemieszczeniu w zakresie tych towarów.

29 Mając na względzie powyższe rozważania, należy uznać, że poprzez pytanie pierwsze sądy odsyłające dopytują w istocie do ustalenia, czy art. 143 lit. d) dyrektywy VAT i art. 143 ust. 1 lit. d) zmienionej dyrektywy VAT powinno się interpretować w ten sposób, że należy odmówić przewidzianego w tych przepisach zwolnienia z VAT z tytułu przywozu importerowi wyznaczonemu jako osoba zobowiązana do zapłaty tego podatku zgodnie z art. 201 tej dyrektywy lub uznanemu za taką osobę, jeżeli odbiorca przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego mającego miejsce po tym przywozie popełnia w zakresie transakcji dokonanej po tym przemieszczeniu oszustwo, które nie jest związane z owym przemieszczeniem.

30 Zgodnie z art. 143 lit. d) dyrektywy VAT i art. 143 ust. 1 lit. d) zmienionej dyrektywy VAT państwa członkowskie zwalniają przywóz towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium trzeciego lub z państwa trzeciego do państwa członkowskiego innego niż państwo zakochowania wysyłki lub transportu towarów, w przypadku gdy dostawa tych towarów, dokonana przez importera wyznaczonego jako osoba zobowiązana do zapłaty VAT zgodnie z art. 201 owej dyrektywy lub uznanego za taką osobę, jest zwolniona z podatku zgodnie z art. 138 rzeczony dyrektywy.

31 Jak orzekł już Trybunał, zwolnienie z VAT z tytułu przywozu zależy zatem od późniejszego dokonania przez importera dostawy wewnątrzwspólnotowej, która sama jest zwolniona na podstawie art. 138 dyrektywy VAT, i w związku z tym od spełnienia przesłanek materialnych określonych w tym artykule (wyrok z dnia 20 czerwca 2018 r., Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, pkt 47). Tak samo jest w przypadku, gdy – tak jak w niniejszej sprawie – dostawa towarów polega na przemieszczeniu ich do innego państwa członkowskiego.

32 Artykuł 138 ust. 1 tej dyrektywy stanowi, że państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza ich terytorium, 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. Zgodnie z art. 138 ust. 2 lit. c) rzeczony dyrektywy poza dostawami wskazanymi w ust. 1 tego artykułu państwa członkowskie zwalniają z podatku dostawy towarów polegające na przemieszczeniu towarów do innego państwa członkowskiego, które byłoby objęte zwolnieniami przewidzianymi między innymi w ust. 1, gdyby zostały dokonane na rzecz innego podatnika.

33 Dla celów zwolnienia z VAT przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe zdefiniowane w art. 17 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT jako przemieszczenie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do innego państwa członkowskiego uznaje się w szczególności za dostawę wewnątrzwspólnotową, w przypadku której zwolnienie z VAT jest przewidziane w art. 138 tej dyrektywy [zob., jeżeli chodzi o odpowiednie przepisy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), wyrok z dnia 20 października 2016 r., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 29].

34 Tymczasem w niniejszym przypadku w świetle informacji przekazanych przez sądy odsyłające należy uznać, z zastrzeżeniem zweryfikowania tego przez ów sąd, że przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe rozpatrywane w postępowaniu głównym spełnia przesłanki określone w art. 138 dyrektywy VAT, do którego odsyła art. 143 lit. d) tej dyrektywy i art. 143 ust. 1 lit. d) zmienionej dyrektywy VAT.

35 Ponadto postanowienie odsyłające nie zawiera żadnej wskazówki pozwalającej uznać, że

przywóz towarów rozpatrywany w postępowaniu głównym nie spełnia innych przesłanek zwolnienia z VAT z tytułu przywozu przewidzianych w dwóch ostatnich przepisach wskazanych w poprzednim punkcie niniejszego wyroku.

36 Należy zatem wyjść z założenia, że przywóz towarów rozpatrywany w postępowaniu głównym spełnia przesłanki zwolnienia z VAT z tytułu przywozu przewidziane w art. 143 lit. d) dyrektywy VAT i w art. 143 ust. 1 lit. d) zmienionej dyrektywy VAT.

37 Sąd zastanawia się jednak nad wpływem objętej oszustwem transakcji – przeprowadzonej w ramach dostawy wewnątrzwspólnotowej po dokonaniu tego przywozu, po którym nastąpiło przemieszczenie – na prawo do objęcia zwolnieniem z tego podatku VAT. Sąd ten nie wyraża jednak żadnej wątpliwości co do zgodności z prawem przywozu i przemieszczenia poprzedzających wewnątrzwspólnotową dostawę, której dotyczy oszustwo podatkowe.

38 Tymczasem, jak Komisja podniosła w uwagach przedstawionych Trybunałowi, w sytuacji takiej jak sytuacja rozpatrywana w postępowaniu głównym przywóz, po którym następuje przemieszczenie wewnątrzwspólnotowe, z jednej strony i dostawę wewnątrzwspólnotową, której dotyczy oszustwo, z drugiej strony należy uznać ze niezależne od siebie transakcje.

39 Należy bowiem stwierdzić, że artykuł 143 lit. d) dyrektywy VAT i art. 143 ust. 1 lit. d) zmienionej dyrektywy VAT skutkują w rzeczywistości podwójnym zwolnieniem, mianowicie pierwszym zwolnieniem z VAT, który zgodnie z art. 201 dyrektywy VAT jest normalnie należny z tytułu przywozu, oraz drugim zwolnieniem z tytułu dostawy wewnątrzwspólnotowej lub przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego, które nastąpiły po tym przywozie.

40 Tak więc jeżeli przesłanki przewidziane w art. 143 lit. d) dyrektywy VAT i w art. 143 ust. 1 lit. d) zmienionej dyrektywy VAT są spełnione, VAT od towarów wysyłanych lub transportowanych z państwa trzeciego do Unii nie jest należny co do zasady po raz pierwszy w państwie członkowskim, na terytorium którego towary zostały wpierw przywiezione, lecz w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu. Jak wskazała rzeczniczka generalna w pkt 53 opinii, przepisy te mają na celu uproszczenie zmierzające do ułatwienia międzynarodowego przepływu towarów poprzez pominięcie, dzięki zwolnieniu przywozu z podatku, prawa do odliczenia należnego wówczas VAT z tytułu przywozu, które to prawo w przeciwnym razie by przysługiwało.

41 W sytuacji takiej jak sytuacja rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której omawiane oszustwo popełniono w Bułgarii w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy z tego państwa członkowskiego, to do władz bułgarskich należy odmowa przyznania zwolnienia z VAT dotyczącego tej dostawy.

42 Po ustaleniu, że oszustwo to nie odnosi się do przemieszczenia, od którego zależy przyznanie zwolnienia z VAT z tytułu przywozu, przewidzianego w art. 143 lit. d) dyrektywy VAT i w art. 143 ust. 1 lit. d) zmienionej dyrektywy VAT, nie można odmówić tego zwolnienia importerowi wyznaczonemu jako osoba zobowiązana do zapłaty tego podatku zgodnie z art. 201 tej dyrektywy lub uznanemu za taką osobę, w sytuacji gdy – jak wynika z postanowienia odsyłającego – żaden element nie pozwala na uznanie, że importer wiedział lub powinien był wiedzieć, że owa dostawa nastąpiła po przywozie jest związana z oszustwem popełnionym przez odbiorców w Bułgarii.

43 Mając na względzie całość powyższych rozważań, na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 143 lit. d) dyrektywy VAT i art. 143 ust. 1 lit. d) zmienionej dyrektywy VAT powinno się interpretować w ten sposób, iż przewidzianego w tych przepisach zwolnienia z VAT z tytułu przywozu nie można odmówić importerowi wyznaczonemu jako osoba zobowiązana do

zapłaty tego podatku lub uznanemu za taką osobę zgodnie z art. 201 dyrektywy VAT w sytuacji takiej jak sytuacja rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której z jednej strony odbiorca przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego następującego po tym przywozie popełnia w zakresie transakcji dokonanej po tym przemieszczeniu oszustwo, które nie jest związane z owym przemieszczeniem, a z drugiej strony żaden element nie pozwala na uznanie, że importer wiedział lub powinien był wiedzieć, iż owa późniejsza transakcja była związana z oszustwem popełnionym przez odbiorcę.

W przedmiocie pytania drugiego

44 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, jaki mógłby być wpływ – w świetle odpowiedzi na jego pytanie pierwsze – okoliczności, że odbiorca towarów objętych wewnątrzwspólnotowym przemieszczeniem już w momencie tego przemieszczenia miał zamiar popełnienia oszustwa podatkowego w zakresie późniejszej transakcji dotyczącej tych towarów.

45 Z postanowienia odsyłającego wynika wyrażenie, że w niniejszej sprawie nie wykazano takiego zamiaru. W tych okolicznościach pytanie to, które ma hipotetyczny charakter, jest niedopuszczalne.

W przedmiocie kosztów

46 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 (dziewiętna izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 143 lit. d) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i art. 143 ust. 1 lit. d) tejże dyrektywy zmienionej dyrektywą Rady 2009/69/WE z dnia 25 czerwca 2009 r. należy interpretować w ten sposób, że przewidzianego w tych przepisach zwolnienia z podatku od wartości dodanej z tytułu przywozu nie można odmówić importerowi wyznaczonemu jako osoba zobowiązana do zapłaty tego podatku lub uznanemu za taką osobę zgodnie z art. 201 dyrektywy 2006/112 w sytuacji takiej jak sytuacja rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której z jednej strony odbiorca przemieszczenia wewnątrzwspólnotowego następującego po tym przywozie popełnia w zakresie transakcji dokonanej po tym przemieszczeniu oszustwo, które nie jest związane z owym przemieszczeniem, a z drugiej strony żaden element nie pozwala na uznanie, że importer wiedział lub powinien był wiedzieć, iż owa późniejsza transakcja była związana z oszustwem popełnionym przez odbiorcę.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.