

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PAOLA MENGOZZIEGO

przedstawiona w dniu 22 marca 2018 r.(1).

Sprawa C-108/17

UAB Enteco Baltic

przeciwko

Muitin?s departamentas prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,

przy udziale:

Vilniaus teritorin? muitin?

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z?o?ony przez Vilniaus apygardos administracinis teismas (okr?gowego s?du administracyjnego w Wilnie, Litwa)]

Odes?anie prejudycjalne – Wspólny system podatku od warto?ci dodanej (VAT) – Artyku? 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE – Artyku? 138 ust. 1, art. 143 ust. 1 lit. d) i art. 143 ust. 2 dyrektywy 2006/112 – Zwolnienie z VAT importu, po którym nast?pi?a zwolniona wewn?trzwspólnotowa dostawa– Towary wys?ane lub przetransportowane z pa?stwa trzeciego do pa?stwa cz?onkowskiego innego ni? pa?stwo cz?onkowskie zako?czenia wysy?ki lub transportu– Zawiadomienie przez importera o numerze identyfikacyjnym VAT nabywcy z pa?stwa cz?onkowskiego przeznaczenia – Formalny lub materialny wymóg prawa do zwolnienia z podatku od importu – Dokumenty wystarczaj?ce do wykazania wysy?ki towarów do innego pa?stwa cz?onkowskiego – Poj?cie i zasady przeniesienia na nabywc? prawa do rozporz?dzania towarami – Dobra wiara importera – ?wiadomo?? podatnika uczestniczenia przez nabywc? w oszustwie podatkowym – Akceptacja zg?osze? przewozowych przez w?a?ciwy organ – Pewno?? prawa – Obowi?zek w?a?ciwego organu pomocy podatnikowi w zebraniu niezb?dnych informacji do wykazania spe?nienia przes?anek do zwolnienia z podatku

I. Wprowadzenie

1. Rozpatrywanym wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, Vilniaus apygardos administracinis teismas (okr?gowy s?d administracyjny w Wilnie, Litwa) zwraca si? do Trybuna?u o wyk?adni? art. 14 ust. 1, jak równie? art. 138 ust. 1 oraz art. 143 ust. 1, lit. d) i art. 143 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej(2), zmienionej dyrektyw? Rady 2009/69/WE z dnia 25

czerwca 2009 r., w odniesieniu do uchylania się od opodatkowania związane z importem⁽³⁾ (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), jak i zasady pewności prawa.

2. Sąd odsyłający przedłożył siedem pytań prejudycjalnych w kontekście importowania na Litwę przez spółkę UAB Enteco Baltic paliw pochodzących z Białorusi, przeznaczonych do dalszej dostawy wewnątrzspółnotowej na rynki innych państw członkowskich.

3. Najtrudniejsze pytanie, jakie wyłożył w niniejszej sprawie, dotyczy tego, czy cięcy na importerze, jakim jest spółka Enteco Baltic, obowiązek przedstawienia właściwym organom państwa członkowskiego importu numeru identyfikacyjnego VAT swojego klienta, wydane w państwie członkowskim przeznaczenia towarów, stanowi jedynie wymóg formalny czy też materialny zwolnienia z VAT z tytułu importu, począwszy od dnia wejścia w życie dyrektywy 2009/69 wprowadzającej taki obowiązek do zmienianej dyrektywy 2006/112.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Zgodnie z art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT „dostawa towarów» oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.

5. Artykuł 20 owej dyrektywy definiuje „wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów” jako „nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel rzeczowym majątkiem ruchomym wysyłanym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

6. Zgodnie z art. 131 przedmiotowej dyrektywy:

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

7. Artykuł 138 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje:

„Państwa członkowskie zwalniają dostawy 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”.

8. Artykuł 143 dyrektywy 2006/112 został zmieniony dyrektywą 2009/69, której art. 2 ust. 1 akapit pierwszy ustanawia termin transpozycji do dnia 1 stycznia 2011 r. W motywach 3–5 dyrektywy 2009/69 wskazano:

„(3) Import towaru jest zwolniony z podatku od wartości dodanej (VAT), jeżeli następuje po nim dostawa lub przemieszczenie takiego towaru do podatnika w innym państwie członkowskim. Warunki udzielania takiego zwolnienia określają państwa członkowskie. Doświadczenie pokazuje jednak, że w takiej sytuacji ryzyko w jego stosowaniu wykorzystywane są przez pośredników do celów unikania zapłaty VAT od importowanego na takich zasadach towaru.

(4) W celu przeciwdziałania takim nadużyciom konieczne jest określenie, w odniesieniu do konkretnych transakcji, na poziomie wspólnotowym, zestawu minimalnych warunków stosowania

takiego zwolnienia.

(5) Ponieważ, z powyższych względów, cel niniejszej dyrektywy, a mianowicie uregulowania problemu uchylania się od płaconia VAT, nie może być osiągnięty w sposób wystarczający przez państwa członkowskie, natomiast możliwe jest lepsze jego osiągnięcie na poziomie Wspólnoty, Wspólnota może przyjąć środki zgodnie z zasadą pomocniczości określonej w art. 5 Traktatu. Zgodnie z zasadą proporcjonalności określonej w tym artykule, niniejsza dyrektywa nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu”.

9. Zgodnie z art. 143 ust. 1 lit. d) i art. 143 ust. 2 dyrektywy VAT:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

d) import towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium trzeciego lub państwa trzeciego do państwa członkowskiego innego niż państwo zakochowania 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 zakochowania 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 wyznacznie na żądanie”.

10. Stosownie do art. 157 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, „[p]aństwa członkowskie mogą zwolnić [...] import towarów, które mają zostać objęte procedurą składu innego niż celny”.

11. Artykuł 167 rzeczony dyrektywy przewiduje, że prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.

B. Prawo litewskie

12. Artykuł 35 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (ustawy Republiki Litewskiej o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o VAT”) przewiduje:

„1. Zwolnia się z VAT import towarów, jeżeli w chwili importu wiadomym jest, że towary te są przeznaczone na eksport oraz że zostaną one przetransportowane do innego państwa członkowskiego, a dostawa towarów przez importera z Litwy do innego państwa członkowskiego, zgodnie z rozdziałem VI niniejszej ustawy, podlega VAT w stawce 0%.

2. Niniejszy artykuł stosuje się, jeżeli importer jest zarejestrowanym podatnikiem VAT w Litwie, a towary transportowane są do innego państwa członkowskiego najpóźniej miesiąc od zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, określonego w artykule 14 ust. 12 lub 13 niniejszej ustawy. Ustanowienie dłuższego terminu wywozu towarów może być uzasadnione obiektywnymi okolicznościami.

3. Szczegółowe zasady stosowania niniejszego artykułu określa państwowa służba celna [(zwana dalej „PSC”)] w porozumieniu z centralną administracją podatkową”.

13. Zgodnie z art. 49 ust. 1 ustawy o VAT:

„Stawce VAT 0% podlegają towary dostarczone podatnikowi VAT zarejestrowanemu do celów VAT w innym państwie członkowskim i transportowane z terytorium Litwy do innego państwa członkowskiego [niezależnie od tego kto – dostawca towarów, nabywca towarów lub osoba trzecia działająca na zlecenie jednego z nich – transportuje towar]”.

14. Artykuł 56 ustawy o VAT, odnoszący się do „uzasadnienia zastosowania stawki VAT 0%”, przewiduje między innymi:

„1. [...] Podatnik VAT, stosując stawkę VAT w wysokości 0% zgodnie z art. 49 niniejszej ustawy, musi posiadać dowody na okoliczności przetransportowania towarów poza terytorium kraju, a w przypadku zastosowania stawki VAT 0% w związku z dostawą towarów na rzecz nabywcy zidentyfikowanemu do celów VAT w innym państwie członkowskim, podatnik musi posiadać dowody potwierdzające status nabywcy jako podatnika VAT w innym państwie członkowskim. [...]

[...]

4. Nie naruszając postanowień niniejszego artykułu, organy administracji podatkowej, stosownie do przepisów Mokesių administravimo įstatymas [ustawy o administracji podatkowej], mogą przedstawić dodatkowe dowody, pozwalające ocenić zasadność zastosowania stawki VAT w wysokości 0%. W przypadku, gdy podatnik nie jest w stanie wykazać właściwego zastosowania stawki VAT 0% w związku z dostawą towarów, ich nabyciem w innym państwie członkowskim lub świadčeniem usług, zdarzenia te podlegają opodatkowaniu według podstawowej stawki VAT, chyba że dla tych towarów lub usług przewidziana jest obniżona stawka VAT.

[...]

5. Nie naruszając postanowień niniejszego artykułu, organy administracji podatkowej mogą samodzielnie lub za pośrednictwem uprawnionych do tego organów ścigania pozyskiwać dodatkowe dowody pozwalające ocenić zasadność zastosowania stawki VAT 0%. W razie stwierdzenia niewłaściwego zastosowania stawki VAT 0% w związku z dostawą towarów, ich nabyciem w innym państwie członkowskim lub świadčeniem usług, zdarzenia te podlegają opodatkowaniu według podstawowej stawki VAT, chyba że dla tych towarów lub usług przewidziana jest obniżona stawka VAT”.

15. „Zasady zwolnienia z VAT od importu produktów wprowadzonych i dostarczonych na rynek

innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej” (zwane dalej „Zasadami”), zatwierdzone decyzją nr 1B-439/VA-71 dyrektora PSC oraz kierownika Valstybinės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (państwowej inspekcji skarbowej przy ministerstwie finansów, Litwa, zwanej dalej „inspekcją”) z dnia 29 kwietnia 2004 r., stanowi w pkt 4:

„4. Zwalnia się z VAT import towarów na terytorium kraju, jeżeli spełnione są łącznie poniższe przesłanki:

4.1) w momencie importu znane jest przeznaczenie towarów do wywozu i transportu do innego państwa członkowskiego;

4.2) importer towarów jest zarejestrowany do celów VAT na terytorium kraju w chwili przyjęcia przywozowego zgłoszenia celnego na potrzeby kontroli celnej;

4.3) dostawa importowanych towarów z Litwy do innego państwa członkowskiego, zgodnie z postanowieniami tytułu VI ustawy o VAT, zwolniona jest z VAT, o ile zastosowana jest stawka VAT 0%;

4.4) importer dostarcza podatnikowi innego państwa członkowskiego te same towary, które były przedmiotem importu na terytorium kraju;

4.5) towary są transportowane do innego państwa członkowskiego najpóźniej w terminie miesiąca od wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, przewidzianego w art. 14 ust. 12 lub 13 ustawy o VAT, albo w terminie przedzłotym o czas transportu do innego państwa członkowskiego, zgodnie z postanowieniami pkt 5 Zasad”.

16. Zgodnie z pkt 7 Zasad:

„7. Poza przywozowym zgłoszeniem celnym, na potrzeby kontroli celnej dostarcza się również:

7.1) zaświadczenie o zarejestrowaniu importera do celów VAT wraz z kopią zaświadczenia (zaświadczenie o rejestracji VAT zwracane po zbadaniu, wraz z jego kopią);

7.2) dokumenty potwierdzające, że towary importowane na terytorium kraju są przeznaczone do przetransportowania i że będą przetransportowane do innego państwa członkowskiego (dokumenty transportowe lub umowa)”.

17. Decyzją nr 1B-773/VA-119 z dnia 28 grudnia 2010 r. dyrektora PSC i kierownika inspekcji Zasady zostały uzupełnione o pkt 71, który wszedł w życie 1 stycznia 2011 r. Punkt ów przewiduje:

„Importer niezwłocznie zawiadamia w formie pisemnej regionalną służbę celną, jeżeli miejsce przechowywania towarów ulegnie zmianie lub zmieni się adres nabywcy (podatnika innego państwa członkowskiego lub państwa członkowskiego, do którego dostarczane są towary wskazane w dokumentach przekazanych na potrzeby kontroli celnej), przedstawiając powody zmian i załączając kopie dokumentów stwierdzających te okoliczności”.

18. „Szczegółowe zasady stosowania jednolitego dokumentu administracyjnego”, zatwierdzone decyzją nr 1B-289 z dnia 13 kwietnia 2004 r. dyrektora PSC, w pkt 27.49.1.7. przewidują dla importera, w momencie dokonywania zgłoszenia przywozowego, wymóg wskazania obowiązującego kodu alfabetycznego państwa członkowskiego Unii, do którego towary są transportowane oraz numeru identyfikacyjnego VAT odbiorcy towarów, nadanego przez odpowiednie władze państwa członkowskiego Unii, jeżeli towary niewspółnotowe, które są zwolnione z VAT na podstawie art. 35 ustawy o VAT, są dopuszczone do swobodnego obrotu i

importowane na rynek krajowy.

III. Stan faktyczny w postępowaniu gównym, pytania prejudycjalne i postępowanie przed Trybunałem

19. Enteco Baltic jest spółką z siedzibą na Litwie. Spółka prowadzi działalność obejmującą handel hurtowy paliwami.
20. W okresie od 2010 r. do 2012 r. spółka Enteco Baltic importowała na Litwę paliwa pochodzenia białoruskiego. Paliwa te objęte były tzw. „procedurą celną 42”(4), która pozwalała na swobodny obrót nimi, wolny od VAT z tytułu importu. W zgłoszeniach przywozowych spółka ta wskazywała numer identyfikacyjny VAT nabywcy z innego państwa członkowskiego, któremu zamierzała dostarczyć towary. Spółka ta przechowywała te towary w składach towarów podlegających podatkowi akcyzowemu, należących do innych spółek prawa litewskiego.
21. Na podstawie zawartych umów i indywidualnych zamówień spółka Enteco Baltic sprzedawała to paliwo spółkom w Polsce, w Słowacji i na Węgrzech. Umowy te przewidywały dostawę „z zakładu” (ex-works)(5). W ten sposób spółka Enteco Baltic była wyjątkowo odpowiedzialna za przekazanie paliwa na terytorium Litwy na rzecz kupujących, a ci z kolei byli odpowiedzialni za dalszy transport do państwa członkowskiego przeznaczenia towaru.
22. Nabywcy przekazywali swoje zamówienia spółce Enteco Baltic pocztą elektroniczną, wskazując m.in. dane osób uprawnionych do odbioru zamówionego towaru oraz dane składu podatkowego miejsca przeznaczenia(6) tego towaru. Wystawiane przez spółkę Enteco Baltic faktury VAT były zwyczajowo przekazywane nabywcom pocztą elektroniczną.
23. Na potrzeby transportu towary były przedmiotem elektronicznych dokumentów przewozowych dla towarów podlegających podatkowi akcyzowemu, jak również listów przewozowych CMR(7). Te ostatnie były wypełniane przez upoważnionych pracowników składu podatkowego miejsca wysyłki i wskazywały m.in. miejsce wydania towarów (czyli skład podatkowy nadawcy), ich nabywcę i miejsce ich odebrania (czyli skład podatkowy odbiorcy).
24. Po dostawie towarów do składu podatkowego odbiorcy(8), spółka Enteco Baltic otrzymywała potwierdzenie e-ROR(9) dostawy i zamknięcia elektronicznego dokumentu przewozowego. Składy podatkowe odbiorcy przeważnie przekazywały również spółce listy przewozowe CMR potwierdzające odbiór towarów.
25. Zdarzało się czasami, że spółka Enteco Baltic sprzedawała towary innym podmiotom niż te, których numery identyfikacyjne były wskazane w zgłoszeniu przewozowym. Informacje odnoszące się do podatników z innych państw członkowskich, w tym także ich numery identyfikacyjne VAT, przekazywane były do inspekcji w składanych regularnie miesięcznych raportach z dostaw towarów do innych państw członkowskich.
26. W 2012 r. Vilniaus teritorinė muitinė (służba celna okręgu wileńskiego, Litwa) (dalej jako „SCW”) częściowo przeanalizowała zgłoszenia przewozowe z okresu od 1 kwietnia 2010 r. do 31 maja 2012 r. i stwierdziła nieprawidłowości w numerach identyfikacyjnych VAT. Nieprawidłowości te zostały przez nią poprawione.
27. W 2013 r. organy administracji podatkowej Polski, Słowacji i Węgier przekazały Inspekcji informacje dotyczące możliwego oszustwa związanego z zastosowaniem procedury celnej 42. Organy te wskazały przede wszystkim, że nie mogły potwierdzić odbioru przedmiotowego paliwa przez nabywców i że podmioty te nie deklarowały VAT w odpowiednim okresie.

28. Mając te okoliczności na uwadze, inspekcja przeprowadziła kontrolę skarbową w 2013 r. Stwierdzono, że spółka Enteco Baltic dostarczyła dostateczną ilość informacji potwierdzających wywóz towarów z kraju i rzeczywiste przeniesienie na nabywców prawa do rozporządzania nimi jak właściciel. Według inspekcji nie ustalono, aby podczas tych działań spółka Enteco Baltic postąpiła niedbale lub lekkomyślnie.

29. SCW przeprowadziła ponowną kontrolę na przestrzeni lat 2014 i 2015, której przedmiot i okres pokrywa się częściowo z kontrolą przeprowadzonej przez inspekcję w 2013 r. W ramach przeprowadzonej kontroli SCW stwierdziła, że spółka Enteco Baltic nie dostarczyła paliwa do podatników wskazanych w zgłoszeniu przewozowym lub tego nie wykazała, że paliwo było transportowane, a prawo do rozporządzania nim jak właściciel zostało przeniesione na podmioty wskazane na fakturach VAT.

30. Celem uzyskania dodatkowych informacji odnoszących się do rozpatrywanego transportu, spółka Enteco Baltic zwróciła się do polskiej firmy działającej w obszarze informacji gospodarczej oraz wystąpiła do SCW, by zwróciła się ona do polskich służb podatkowych o udzielenie informacji, których spółka ta sama uzyskać nie mogła. Wniosek ten nie został jednak uwzględniony.

31. W dniu 25 listopada 2015 r. SCW przyjął sprawozdanie z kontroli, w którym stwierdzono, że spółka Enteco Baltic bez podstawy prawnej zastosowała zwolnienie podatkowe z tytułu importu paliwa pochodzenia białoruskiego. SCW nakazała spółce Enteco Baltic zwrot kwoty 3 220 822 EUR tytułem VAT, zwiększonego o kary finansowe i odsetki za zwłokę.

32. Decyzją z dnia 16 marca 2016 r. PSC potwierdziła ten nakaz. W swojej decyzji PSC sprecyzowała, że zwolnienie podatkowe z tytułu importu może być zastosowane tylko wówczas, gdy prawo do rozporządzania towarami bezpośrednio przenoszone jest na innego podatnika VAT z innego państwa członkowskiego. W tej konkretnej sprawie, zwolnienie podatkowe nie mogło obejmować spółki Enteco Baltic, ponieważ paliwo zostało dostarczone do polskiego składu podatkowego, którego numer identyfikacyjny TVA nie był wskazany na fakturach VAT.

33. Spółka Enteco Baltic zaskarżyła tę decyzję do Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisji ds. sporów podatkowych przy rządzie, Litwa) (zwanej dalej „KSP”). Decyzją z dnia 1 czerwca 2016 r. komisja ta przekazała odwołanie do PSC.

34. Zarówno spółka Enteco Baltic, jak i PSC odwołali się do sądu odsyłającego, domagając się stwierdzenia nieważności decyzji KSP.

35. Przed sądem tym spółka Enteco Baltic i PSC toczyli spór o skutki dostarczenia paliwa do podatników z innych państw członkowskich, którzy nie byli wskazani w zgłoszeniu przewozowym. Rzeczone sądy zwróciły uwagę, że w miesięcznych zestawieniach dostaw towarów do innych państw członkowskich spółka Enteco Baltic przekazała inspekcji wszystkie informacje odnoszące się do nabywców, w tym również ich numery identyfikacyjne VAT, nie zatajając tożsamości rzeczywistych nabywców.

36. Ponadto sądy odsyłający zastanawia się nad wartością dowodów listów przewozowych CMR, dokumentów administracyjnych w formie elektronicznej e-AD (zwanymi dalej „dokumentami e-AD”(10)), jak również potwierdzeń e-ROR.

37. Sądy odsyłający dopytują również do uściślenia definicji dostawy towarów w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, w przypadku, gdy prawo do rozporządzania rzeczą jak właściciel nie

byłyby przeniesione bezpośrednio na nabywcę, lecz na przewoźnika lub polskie składy podatkowe. Sąd ów wyjaśnia, że spółka Enteco Baltic w postępowaniu przed nim opiera się o orzecznictwo odnoszące się do prawa do odliczenia VAT.

38. Sąd odsyłający zastanawia się również, czy tak jak postrzega to KSP, dobra wiara dostawcy stanowi lub może stanowić dodatkowy przesłankę zwolnienia z VAT z tytułu importu.

39. Sąd ten dąży wreszcie do uściślenia oceny istotności poszczególnych środków dowodowych do celów zastosowania dyrektywy VAT.

40. W tych okolicznościach Vilniaus apygardos administracinis teismas (okręgowy sąd administracyjny w Wilnie) postanowił zawiesić postępowanie i przedstawić Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 143 ust. 2 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by organ podatkowy państwa członkowskiego odmówił zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 143 ust. 1 lit. d) wyżej wymienionej dyrektywy wyłącznie z tej przyczyny, że w chwili importu dostawy towarów zamierzano dokonać na rzecz określonego podmiotu zobowiązanego do zapłaty VAT, w związku z czym w zgłoszeniu przywozowym został podany jego numer identyfikacyjny VAT, jednakże – w wyniku późniejszej zmiany okoliczności – towary zostały przetransportowane do innego podatnika (podmiotu zobowiązanego do zapłaty VAT), przy czym organ publiczny otrzymał pełne informacje o tożsamości rzeczywistego nabywcy?

2) Czy, w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie, art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT można interpretować w ten sposób, że dokumenty, których wiarygodność nie została obalona, potwierdzające przetransportowanie towarów ze składu podatkowego znajdującego się na terytorium jednego państwa członkowskiego do składu podatkowego znajdującego się w innym państwie członkowskim (dokumenty e-AD oraz potwierdzenia e-ROR), mogą być uznane za wystarczające dowody na okoliczność przetransportowania towarów do innego państwa członkowskiego?

3) Czy art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by organ podatkowy państwa członkowskiego odmówił zastosowania zwolnienia przewidzianego w tym przepisie, jeżeli prawo do rozporządzania towarami nie zostało przeniesione bezpośrednio na nabywcę towarów, lecz na wskazane przez niego osoby (przedsiębiorstwa transportowe czy też składy podatkowe)?

4) Czy zasada neutralności VAT i zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwiają się praktyce administracyjnej, w ramach której interpretacja tego, co należy uważać za przeniesienie prawa do rozporządzania towarami oraz jakie dowody należy przedłożyć na udokumentowanie tegoż przeniesienia, różni się w zależności od tego, czy zastosowanie ma art. 167 czy też art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT?

5) Czy zasada dobrej wiary w zakresie VAT obejmuje swoim zakresem prawo osób do zwolnienia z VAT z tytułu importu [na podstawie art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT] w takich okolicznościach jak w postępowaniu głównym, czyli w sytuacji, gdy urząd celny odmawia podatnikowi prawa do zwolnienia z VAT z tytułu importu na tej podstawie, że przesłanki dla dalszych dostaw tych towarów na terytorium Unii nie są spełnione (zgodnie z art. 138 dyrektywy VAT)?

6) Czy art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie praktyce administracyjnej państw członkowskich, w ramach której domniemanie, że

po pierwsze prawo do rozporządzania towarem nie zostało przeniesione na konkretnego kontrahenta oraz po drugie że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć o ewentualnym naruszeniu przepisów o VAT przez kontrahenta, opiera się na okoliczności faktycznej, że przedsiębiorstwo porozumiewało się z kontrahentami przy pomocy środków elektronicznych oraz na tym, że po przeprowadzeniu kontroli przez organ podatkowy ustalono, iż kontrahenci nie prowadzili działalności pod wskazanymi adresami ani nie zadeklarowali VAT odnośnie transakcji prowadzonych z podatnikiem?

7) Czy art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że choć obowiązek udokumentowania prawa do zwolnienia podatkowego ciąży na podatniku, nie oznacza to jednak, że właściwy organ publiczny, przy rozstrzyganiu zagadnienia przeniesienia prawa do rozporządzania towarem, nie jest zobowiązany do gromadzenia informacji dostępnych wyłącznie dla organów publicznych?”.

41. Pytania te były przedmiotem pisemnych uwag ze strony spółki Enteco Baltic, rzędu litewskiego oraz Komisji Europejskiej. Zainteresowane strony były również wysłuchane przez Trybunał na rozprawie w dniu 25 stycznia 2018 r.

IV. Analiza

42. Artykuł 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT wprowadza zwolnienie w imporcie towarów z państwa trzeciego do państwa członkowskiego, jeżeli po tym imporcie następuje dostawa wewnątrzwspólnotowa dokonana przez importera i zwolniona z VAT zgodnie z art. 138 tej dyrektywy.

43. W postępowaniu głównym, jak wynika z wyjaśnień sądu odsyłającego, spółka Enteco Baltic pierwotnie skorzystała ze zwolnienia przewidzianego w art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT jako importer na Litwę paliw pochodzenia białoruskiego, przeznaczonych do dalszej dostawy do nabywców w Polsce, Słowacji i na Węgrzech, która to dostawa wewnątrzwspólnotowa była zwolniona z VAT. Sprawa toczyła się przed sądem odsyłającym dotyczy okresu od 1 kwietnia 2010 r. do 31 maja 2012 r., w którym dokonywano importu paliwa.

44. W następstwie różnych kontroli spółki Enteco Baltic, których konsekwencje przedstawione zostaną później, litewskie organy celne ostatecznie uznały, że spółka ta jest zobowiązana do zapłaty VAT. Zasadniczo, jak wynika z postanowienia odsyłającego, zarzuca się spółce Enteco Baltic wskazanie, w momencie importu, numeru identyfikacyjnego VAT, który finalnie nie odpowiada rzeczywistemu nabywcy, lub niewykazanie, że importowane paliwo było przeznaczone do dalszej dostawy do innego państwa członkowskiego.

45. Jak wynika z art. 143 ust. 2 dyrektywy VAT, zwolnienie przewidziane w art. 143 ust. 1 lit. d) tej dyrektywy ma zastosowanie w sytuacji, w której po imporcie towaru następuje wewnątrzwspólnotowa dostawa towaru tylko wówczas, gdy w chwili importu importer przedstawi właściwym organom państwa członkowskiego importu między innymi, po pierwsze, numer identyfikacyjny VAT klienta, któremu dostarczany jest towar zgodnie z art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT oraz, po drugie, dowód przeznaczenia importowanego towaru do transportu lub wysyłki z państwa członkowskiego importu do innego państwa członkowskiego.

46. Zgodnie z brzmieniem art. 143 ust. 2 dyrektywy VAT sprawa będzie przedmiotem postępowania głównego, na pierwszy rzut oka, mogłaby zostać łatwo rozstrzygnięta. Byłoby bowiem możliwe, jak sugeruje Komisja w uwagach na piśmie, przyjęcie, że stawiane tym przepisem wymogi powinny być postrzegane nie jako wymogi czysto formalne, lecz jako wymogi materialne prawa do zwolnienia z VAT od importu. Wynikałoby z tego, że naruszenie jednego z tych wymagań pociągałoby za sobą odmowę przyznania prawa do tego zwolnienia lub, jak miało

to miejsce w niniejszej sprawie w stosunku do spółki Enteco Baltic, prowadzioby do wezwania importera do zapłaty VAT.

47. Podejście zaproponowane przez Komisję w uwagach na piśmie wydaje się jednak abstrahować nie tylko od cokolwiek szczególnych okoliczności niniejszej sprawy, ale przede wszystkim od trudności związanych z określeniem wymogów przewidzianych w art. 143 ust. 2 dyrektywy VAT i przesłanek zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej na podstawie art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT, w tym głównie odnośnie do obciążającego importera obowiązku, w chwili importu, przedstawienia numeru identyfikacyjnego VAT klienta, któremu towar jest dostarczany. Niezależnie od tego, Komisja stanowczo zagodziła, jeżeli nie zmieniła, swoje stanowisko podczas rozprawy przed Trybunałem(11).

48. Przedłożonych przez sąd odsyłający siedem pytań prejudycjalnych dotyczy charakteru, zakresu i spełnienia dwóch wyżej wymienionych wymogów, przewidzianych w art. 143 ust. 2 dyrektywy VAT w świetle okoliczności faktycznych sprawy w postępowaniu głównym, przede wszystkim wymogów odnoszących się do dowodu przetransportowania i przeniesienia własności paliwa oraz do działania litewskich organów administracji podatkowej i celnej.

49. Biorąc pod uwagę okoliczności faktyczne, przeanalizowane zostanie najpierw pierwsze pytanie prejudycjalne, które dotyczy udzielenia informacji o numerze identyfikacyjnym VAT klienta importera, co przewiduje art. 143 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT (tytuł A poniżej). Następnie, analizie poddanych zostanie kolejnych sześć pytań zadanych przez sąd odsyłający, które odnoszą się do art. 143 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT, a mianowicie do dowodu przeznaczenia importowanego towaru do dostawy do innego państwa członkowskiego niż państwo członkowskie importu (tytuł B poniżej).

A. W przedmiocie wymogu udzielenia informacji o numerze identyfikacyjnym VAT klienta importera, przewidzianego w art. 143 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT (pierwsze pytanie prejudycjalne)

50. Jak zostało to już podkreślone, zwolnienie w imporcie przewidziane w art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT zależy od następczo dokonanej dostawy wewnątrzwspólnotowej, samej w sobie zwolnionej z podatku na podstawie art. 138 owej dyrektywy.

51. Zgodnie z art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT, państwa członkowskie zwalniają dostawy 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.

52. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zwolnienie z VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towaru ma zastosowanie jedynie w razie spełnienia trzech przesłanek, a mianowicie, po pierwsze, gdy prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostaje przeniesione na nabywcę, po drugie, gdy dostawca wykaże, że rzeczony towar został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego oraz, po trzecie, gdy w następstwie owej wysyłki lub transportu ten sam towar fizycznie opuści terytorium państwa członkowskiego dostawy(12)..

53. Te trzy przesłanki stanowią więc wymogi materialne, od spełnienia których zależy zwolnienie dostawy wewnątrzwspólnotowej z podatku na podstawie art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT.

54. Jak orzekł już Trybunał, te przesłanki z art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT stanowią katalog zamknięty(13). Nie zawierają więc one obowiązku dostawcy informowania o numerze identyfikacyjnym VAT odbiorcy, który był mu nadany w państwie członkowskim przeznaczenia

towaru.

55. W konsekwencji, niezależnie od znaczenia, jakie odgrywa numer identyfikacyjny VAT podatnika w prawidłowym funkcjonowaniu systemu VAT(14), Trybunał stwierdził, że nałożony przez prawo krajowe na dostawcę wymóg informowania o numerze identyfikacyjnym VAT odbiorcy dostarczonego towaru stanowi wymóg formalny, którego niedopełnienie nie może, niezależnie od spełnienia przesłanek materialnych dostawy wewnątrzwspólnotowej, zakwestionować prawa tego dostawcy do zwolnienia z VAT z tytułu tej transakcji(15).

56. Wniosek ten Trybunał obwarował dwoma ograniczeniami stanowiącymi dwie sytuacje, w których niespełnienie wymogu formalnego może prowadzić do utraty prawa do zwolnienia z VAT.

57. Z jednej strony chodzi o sytuację, w której podatnik brał udział w oszustwie podatkowym zagrażającym funkcjonowaniu wspólnego systemu VAT oraz w której, w konsekwencji, podatnik nie działał w dobrej wierze i nie przedsięwziął wszelkich środków, jakich można by od niego służyć oczekiwać, aby upewnić się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi w żadnym razie do takiego oszustwa podatkowego(16).

58. Z drugiej strony, naruszenie wymogu formalnego może prowadzić do odmowy zwolnienia z VAT, jeżeli skutkiem tego naruszenia jest uniemożliwienie przedstawienia niezbitego dowodu spełnienia wymogów materialnych(17).

59. W sprawie w postępowaniu głównym, zarówno z informacji uzyskanych od sądu odsyłającego, jak i z udzielonych na rozprawie wyjaśnień rzędu litewskiego wynika, że administracja podatkowa, a mianowicie inspekcja, będąca zobowiązana do sprawdzenia w trakcie kontroli przeprowadzonej w 2013 r. spełnienia wymogów dotyczących dostawy wewnątrzwspólnotowej, stwierdziła, że spółka Enteco Baltic dostarczyła dostatecznych informacji potwierdzających wywóz towarów z terytorium litewskiego oraz rzeczywiste przeniesienie na nabywców prawa do rozporządzania nimi jak właściciel, a nie wykazano przy tym, że podczas dokonywania rozpatrywanych transakcji spółka Enteco Baltic działała w sposób niedbały lub lekkomyślny.

60. W świetle powyższych ustaleń odnoszących się do spełnienia przesłanek z art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT, które należy wziąć pod uwagę, będący popełnione przez spółkę Enteco Baltic w zakresie przekazania numerów identyfikacyjnych nabywcy lub nabywców w państwie członkowskim przeznaczenia paliwa nie uniemożliwiły zatem inspekcji, zgodnie z informacjami przedstawionymi Trybunałowi, stwierdzenia, że wymogi materialne dostawy wewnątrzwspólnotowej zostały spełnione.

61. Należy na tym etapie zbadać, czy organy władzy publicznej państwa członkowskiego mogą jednak uzależnić prawo do zwolnienia z podatku importu towarów, które zostały dostarczone, od przedstawienia przez importera w chwili importu, numeru identyfikacyjnego VAT nabywcy towarów, czyli odbiorcy dostawy wewnątrzwspólnotowej.

62. Jak wynika to wprost z informacji przedstawionych przez rząd litewski, wymóg taki nałożony na importera istnieje w prawie krajowym od 2004 r.

63. W moim przekonaniu, do momentu zmiany dyrektywy 2006/112, dokonanej dyrektywą 2009/69, wymóg taki, w żaden sposób niestawiany przez art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT, powinien być kwalifikowany jako wymóg formalny w rozumieniu orzecznictwa cytowanego w pkt 55 niniejszej opinii. Niezależnie od niedochowania przesłanek materialnych z art. 143 ust. 1 lit. d) oraz art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT, wymóg ten sam w sobie nie może więc stanowić uzasadnionego powodu do odmówienia zwolnienia z podatku od importu towarów dostarczanych

póŃniej do innego paŃstwa czŃonkowskiego.

64. Czy ten wymóg o charakterze formalnym przeksztaŃci siŃ w przesŃankŃ materialnŃ prawa do zwolnienia z podatku od importu z chwilŃ wejŃcia w Ńycie z dniem 25 lipca 2009 r. dyrektywy 2009/69, która dodaŃa art. 143 ust. 2 lit. b) do tekstu dyrektywy 2006/112?

65. SŃdzŃ, Ńe nie.

66. Z pewnoŃciŃ brzmienie art. 143 ust. 2 dyrektywy VAT pozwala przypuszczaŃ, Ńe trzy rodzaje informacji wyszczegŃlnione w lit. od a) do c), stanowiŃ wymogi, których speŃnienie warunkuje wprowadzone art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy prawo do zwolnienia z podatku od importu towarŃw.

67. JednakŃe, powtarzajŃc raz jeszcze, nie ulega wŃtpliwoŃci, Ńe import towarŃw, o którym mowa w art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT, nie ma na celu ich zuŃycia w paŃstwie czŃonkowskim importu, lecz w innym paŃstwie czŃonkowskim, w którym zwolnienie jest caŃkowicie zaleŃne od dostawy wewnŃtrzwspŃlnotowej, która sama jest zwolniona z podatku zgodnie z art. 138 dyrektywy VAT. ArtykuŃ 143 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT sam równieŃ kilkukrotnie przywoŃuje art. 138 dyrektywy.

68. Moim zdaniem wynika stŃd, Ńe przesŃanki materialne prawa do zwolnienia z podatku od importu sŃ caŃkowicie zaleŃne od tych przewidzianych w art. 138 dyrektywy VAT, odnoszŃcych siŃ do zwolnienia dalszej dostawy wewnŃtrzwspŃlnotowej.

69. Tym samym, skoro nie zmieniono przesŃanek materialnych dostawy wewnŃtrzwspŃlnotowej, przewidzianych w art. 138 dyrektywy VAT, które nie przewidujŃ na tym etapie, jak juŃ to stwierdziŃem, podawania przez dostawcŃ numeru identyfikacyjnego VAT nabywcy w paŃstwie czŃonkowskim przeznaczenia, prawodawca Unii z pewnoŃciŃ nie chciaŃ uzaleŃniŃ prawa do zwolnienia z podatku od importu od speŃnienia takiego wymogu.

70. W przeciwnym razie, importerom bŃdŃcym podatnikami VAT oraz dostawcom towarŃw odmawiaŃoby siŃ prawa do zwolnienia z podatku nawet w sytuacji, gdyby speŃnili oni wszystkie przesŃanki materialne do uzyskania tego zwolnienia z tytuŃu dostawy wewnŃtrzwspŃlnotowej, od której caŃkowicie zaleŃne jest wczeŃniejsze zwolnienie z podatku samego importu.

71. Pomimo uzasadnionej prawnie walki z oszustwami podatkowymi, która doprowadziŃa do przyjŃcia dyrektywy 2009/69, nie sŃdzŃ, aby intencjŃ prawodawcy Unii byŃo naraŃenie podatnika na trudnoŃci i niespŃjnoŃŃ ustanowionego systemu podatkowego. Dla danych podatnikŃw szczegŃlnie ta sytuacja byŃaby nie do pogodzenia z prawiŃdŃowym i prostym stosowaniem zwolnieŃ przewidzianym w art. 131 dyrektywy VAT(18).

72. Ponadto, na rozprawie przed TrybunaŃem Komisja wskazaŃa, Ńe waŃniejsze od wskazania dokŃadnego numeru identyfikacyjnego VAT nabywcy jest moŃliwoŃŃ jego ustalenia w ten czy w inny sposŃb. Wydaje siŃ wiŃc, Ńe w ten sposŃb przyznaŃa, odmiennie od treŃci jej uwagach na piŃmie, Ńe podanie przez importera w chwili importu numeru identyfikacyjnego VAT nabywcy, przewidzianego w art. 143 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT, pozostaje wymogiem formalnym.

73. Niedochowanie tego wymogu nie prowadzi wiŃc, moim zdaniem, do utraty prawa do zwolnienia z VAT, ale moŃe, co najwyŃzej, podlegaŃ karze grzywny, stosownie do przepisŃw krajowych.

74. Zapatrywanie to wydaje się być poparte pewnymi szczególnymi okolicznościami sprawy w postępowaniu głównym.

75. W tym kontekście należy zauważyć, że spółka Enteco Baltic nie zaniechała, w chwili importu, powiadomić właściwych organów o numerze identyfikacyjnym VAT nabywcy. Okazuje się natomiast, według informacji przedstawionych przez sąd odsyłający, że wskutek zmiany okoliczności pierwotnie wskazany numer nie odpowiada już (albo wyjątkowo) numerowi rzeczywistego nabywcy.

76. Z pkt 71 Zasad przyjętych przez dyrektora PSC i kierownika inspekcji wynika, że importer niezwłocznie zawiadamia w formie pisemnej SCW w szczególności, jeżeli dochodzi do zmiany odnoszącej się do podatnika z innego państwa członkowskiego lub państwa członkowskiego, do którego dostarczane są towary zgodnie z dokumentami przekazanymi na potrzeby kontroli celnej, przedstawiając dodatkowo powody tych zmian i załączając kopie dokumentów stwierdzających te okoliczności.

77. Wymóg ten, nałożony na importera przez litewskie akty wykonawcze, polegający na zobowiązaniu go do informowania organów celnych o zmianach odnoszących się do tożsamości nabywcy, któremu dostarczane są towary, stanowi, moim zdaniem, wskazówkę, zgodnie z którą litewskie władze oceniają, że braki lub błędy dotyczące numeru identyfikacyjnego VAT nabywcy w chwili importu, nie mogą jako takie, powodować zakwestionowania prawa do zwolnienia z podatku od importu. Nie byłoby bowiem żadnego sensu wymagać od importera, by ten informował o zmianie odnoszącej się do nabywcy, jeżeli w każdym przypadku zmiana taka prowadziaby automatycznie do odmowy prawa do zwolnienia z podatku od importu. Automatyzm w utracie prawa do zwolnienia z podatku od importu z powodu zmian zachodzących w numerze identyfikacyjnym VAT nabywcy w państwie członkowskim przeznaczenia dostarczanych towarów zniechęcałby również importerów do informowania władz publicznych o takiej zmianie w obawie przed utratą prawa do takiego zwolnienia.

78. Jak się również wydaje, w świetle tych zasad, lub przynajmniej w świetle zapatrywania o wyjątkowo formalnym charakterze informowania o numerze identyfikacyjnym VAT nabywcy, w ramach pierwszej kontroli przeprowadzonej w 2012 r. w stosunku do importu rozpatrywanego w sprawie w postępowaniu głównym, SCW, według ustaleń poczynionych przez sąd odsyłający, samodzielnie poprawiła błędy dotyczące rozbieżności w numerach, które zostały wcześniej podane przez spółkę Enteco Baltic w zgłoszeniach przewozowych. Według sądu odsyłającego spółka ta miała zawsze powiadamiać inspekcję o zmianach odnoszących się do tożsamości nabywców.

79. Uważam więc, że zawiadamianie przez importera w chwili importu o numerze identyfikacyjnym VAT nabywcy, który to numer wskutek zmiany okoliczności okazuje się nie odpowiadać w całości lub w części rzeczywistemu nabywcy, może prowadzić do odmowy prawa do zwolnienia z podatku od importu tylko w dwóch przypadkach wskazanych w pkt 56–58 niniejszej opinii, uznanych przez Trybunał w odniesieniu do niespełnienia wymogu formalnego w ramach zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej zgodnie z art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT.

80. W tym stanie rzeczy, jestem zdania, że na pierwsze pytanie prejudycjalne sądu odsyłającego należy odpowiedzieć w sposób następujący:

Artykuł 143 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w świetle okoliczności sprawy w postępowaniu głównym, przepis ten nie uprawnia właściwych organów państwa członkowskiego do odmowy zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 143 ust. 1 lit. d) owej dyrektywy wyjątkowo z tej przyczyny, że w chwili importu dostawy towarów zamierzano

dokona? na rzecz podatnik z innego pa?stwa cz?onkowskiego, w zwi?zku z czym w zg?oszeniu przywozowym zosta? podany numer identyfikacyjny VAT tego podatnika, jednak?e – w wyniku p?niejszej zmiany okoliczno?ci – towary zosta?y przetransportowane do innego podatnika (tak?e zobowi?zanego do zap?aty VAT), przy czym organy pierwszego pa?stwa cz?onkowskiego otrzyma?y pe?ne informacje o to?samo?ci rzeczywistego nabywcy.

B. W przedmiocie wymogu dostarczenia dowodu przeznaczenia importowanego towaru do transportu lub wysy?ki z pa?stwa cz?onkowskiego importu do innego pa?stwa cz?onkowskiego, przewidzianego w art. 143 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT (pytania prejudycjalne od drugiego do siódmego)

81. Pytania prejudycjalne od drugiego do siódmego odnosz? si? przede wszystkim do wyk?adni art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT i spe?nienia wymogu okre?lonego przez art. 143 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT, zgodnie z którym w chwili importu nale?y dostarczy? „dowód przeznaczenia importowanego towaru do transportu lub wysy?ki z pa?stwa cz?onkowskiego importu do innego pa?stwa cz?onkowskiego”, w zwi?zku z art. 138 ust. 1 i art. 14 ust. 1 owej dyrektywy oraz w zwi?zku z zasad? pewno?ci prawa.

82. Przed dokonaniem analizy tych pyta? zauwa?y? nale?y, ?e wymagany od importera dowód, zgodnie z art. 143 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT, dotyczy celu, jakim jest import na teren Unii, czyli okoliczno?ci, ?e po tej transakcji ma doj?? do dalszej dostawy wewn?trzsp?lnotowej zgodnie z art. 138 ust. 1 tej dyrektywy.

83. Importer ma wi?c wykaza? w chwili importu zamiar spe?nienia przes?anek materialnych do uzyskania prawa do zwolnienia z tytu?u dostawy wewn?trzsp?lnotowej, przewidzianych w art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT.

84. Jak zosta?o to ju? stwierdzone w pkt 52 niniejszej opinii, artyku? ten wymaga spe?nienia trzech przes?anek celem uzyskania zwolnienia z VAT z tytu?u dostawy wewn?trzsp?lnotowej. Dla przypomnienia, po pierwsze chodzi o wykazanie, ?e prawo do rozporz?dzania towarem jak w?a?ciciel zostaje przeniesione na nabywc?, po drugie, ?e rzeczony towar zosta? wys?any lub przetransportowany do innego pa?stwa cz?onkowskiego oraz, po trzecie, ?e w nast?pstwie owej wysy?ki lub transportu ten sam towar fizycznie opu?ci? terytorium pa?stwa cz?onkowskiego dostawy.

85. Wymogi te zasadniczo ??cz? si? ze spe?nieniem wymogu stawianego importerowi przez art. 143 ust. 1 lit. d) i art. 143 ust. 2 dyrektywy VAT, z tym jednak wyj?tkiem, ?e w tym ostatnim przypadku, importer musi wykaza? „w chwili importu”, ?e importowane na teren Unii towary s? „przeznaczone” do dostawy wewn?trzsp?lnotowej.

86. Jak poprawnie zauwa?a s?d odsy?aj?cy, w ramach art. 143 ust. 1 lit. d) i art. 143 ust. 2 dyrektywy VAT importer powinien w chwili importu przedstawi? po pierwsze dowód, ?e prawo do rozporz?dzania importowanymi towarami jak w?a?ciciel ma zosta? przeniesione na nabywc?, i po drugie, ?e te same towary s? przeznaczone do wysy?ki lub transportu do innego pa?stwa cz?onkowskiego, tzn. ?e s? tak?e przeznaczone do fizycznego opuszczenia terytorium pa?stwa cz?onkowskiego importu.

87. Podczas gdy pytania prejudycjalne od trzeciego do siódmego dotycz? prawa do rozporz?dzania importowanymi towarami jak w?a?ciciel, kt?re to prawo ma zosta? przeniesione na nabywc?, to ze wzgl?du na okoliczno?ci post?powania g?ównego, a w szczeg?lno?ci dzia?ania sp?ki Enteco Baltic i litewskich organ?w, drugie pytanie odnosi si? do ?rodk? dowodowych pozwalaj?cych wykaza?, ?e w chwili importu importowane towary s? przeznaczone do wysy?ki lub transportu do innego pa?stwa cz?onkowskiego. Obie kwestie zostan? kolejno

omówione.

1. W przedmiocie prawa do dysponowania importowanymi towarami jak w?a?ciciel, które to prawo ma zostać przeniesione na nabywcę (pytania od trzeciego do siódmego)

88. Poprzez trzecie pytanie s?d odsy?aj?cy zmierza do ustalenia, czy prawo do dysponowania towarami jak w?a?ciciel, które to prawo ma zostać przeniesione na nabywcę, może zostać uznane nawet wówczas, gdy to prawo nie było przeznaczone do przeniesienia bezpośrednio na nabywcę, lecz na podmioty przez niego wyznaczone, mianowicie na przedsiębiorstwo transportowe lub sk?ad podatkowy.

89. Moim zdaniem pytanie to odsy?a do autonomicznej i jednolitej tre?ci poj?cia(19) „dostawy towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, stanowi?cego, że „dostawa towarów” oznacza przeniesienie prawa do rozporz?dzania rzeczą jak w?a?ciciel.

90. Zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u, poj?cie to nie odwo?uje się do przeniesienia własno?ci w sposób przewidziany przez obowiązuj?ce prawo krajowe, lecz obejmuje ono każdą czynno?? przeniesienia rzeczy przez jedną stronę, która upowa?nia w rzeczywisto?ci drugą stronę do rozporz?dzania nią, tak jakby była ona jej w?a?cicielem(20).

91. Wynika st?d, że transakcję można uznać za „dostawę towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, w drodze tej transakcji podatnik dokonuje przeniesienia rzeczy, upowa?niając w rzeczywisto?ci drugą stronę do rozporz?dzania nią, jakby była jej w?a?cicielem, a sposób nabycia prawa własno?ci owej rzeczy nie ma przy tym znaczenia(21).

92. Jednolite rozumienie poj?cia i definicji „dostawy towarów” w ramach dyrektywy VAT oznacza, że – w celu rozwiania wszelkich wątpliwo?ci s?du odsy?aj?cego dotycz?cych brzmienia czwartego pytania prejudycjalnego – przeniesienie na nabywcę prawa do rozporz?dzania rzeczami jak w?a?ciciel stosuje się tak samo w kontek?cie interpretacji art. 143 ust. 1 lit. d) i art. 143 ust. 2 dyrektywy VAT, które reguluj? zwolnienie z VAT od importu towarów do Unii, po którym to imporcie nast?puje zwolniona z podatku dostawa wewn?trzwnspólnotowa(22). Przeniesienie na nabywcę prawa do rozporz?dzania rzeczą jak w?a?ciciel stanowi w efekcie nieod??czny warunek ka?dej dostawy towarów(23).

93. Jak rozstrzygn?? Trybuna?, poj?cie „dostawy towarów” ma obiektywny charakter i stosuje się je niezależnie od celów i wyników konkretnych dzia?a? oraz bez konieczno?ci ustalania zamiaru podatnika(24). Twierdzenie to, wed?ug mnie, stosuje się również w kontek?cie interpretacji art. 143 ust. 1 lit. d) i art. 143 ust. 2 dyrektywy VAT, tzn. nale?y zbada? w oparciu o obiektywne dowody, że w chwili importu, importowane towary były „przeznaczone” do dalszej dostawy wewn?trzwnspólnotowej, bez potrzeby ustalania dok?adnego zamiaru importera w tamtym momencie.

94. Ponadto, w kontek?cie stosowania art. 267 TFUE, to do s?du krajowego nale?y ocena dokonywana w ka?dym konkretnym przypadku i w oparciu o stan faktyczny sprawy, czy przeniesienie prawa do rozporz?dzania towarami jak w?a?ciciel w istocie mia?o miejsce(25).

95. W zwi?zku z tym mog? tylko zastanawia? się nad brzmieniem trzeciego pytania postawionego przez s?d odsy?aj?cy. Wskazuje ono bowiem, że prawo do rozporz?dzania paliwem mia?o nie zostać przeniesione bezpośrednio na nabywców wskazanych w zg?oszeniach przewozowych dokonanych przez Enteco Baltic, ale na przedsiębiorstwo transportowe i na sk?ady podatkowe.

96. Je?eli tak w istocie jest, ci ostatni przedsiębiorcy muszą zatem zostać uznani za

rzeczywistych nabywców paliwa importowanego przez spółkę Enteco Baltic, tak jak sugeruje to również Komisja. Otóż, jeżeli te przedsiębiorstwa transportowe i składy podatkowe znajdują się na terytorium litewskim, zwolnienie z VAT od importu nie mogłoby zostać, według mnie, przyznane spółce Enteco Baltic, ponieważ po transakcji tej nie nastąpiłaby dostawa wewnątrzwspólnotowa, lecz wyłącznie dostawa wewnątrzkrajowa.

97. Natomiast jeżeli ani przedsiębiorstwa transportowe, ani składy podatkowe znajdują się czy to na Litwie, czy w jednym z trzech państw członkowskich wskazanych przez sąd odsyłający nie otrzymały prawa do rozporządzania paliwem jak właściciel, tzn. świadczący po prostu usługi pośrednictwa transportowego i przechowania, nie działając w swoim własnym imieniu, aby to nabywca wskazany przez Enteco Baltic w zgłoszeniu przewozowym w chwili importu mógł nim rozporządzać, to w takiej sytuacji zwolnienie z podatku powinno przysługiwać spółce Enteco Baltic, o ile pozostałe przesłanki materialne do takiego zwolnienia są spełnione.

98. Do sądu odsyłającego należy więc ocena na podstawie okoliczności faktycznych sprawy, która z tych dwóch sytuacji okazuje się mieć miejsce.

99. Dodam niemniej, że wśród okoliczności, które powinny zostać wzięte pod uwagę przez sąd odsyłający w sprawie w postępowaniu głównym, najbardziej zasadnicze znaczenie mają działania spółki Enteco Baltic oraz władz litewskich, do których to odnoszą się pytania od piątego do siódmego.

100. Odnośnie do działania spółki Enteco Baltic, wypada przypomnieć, że nie jest sprzeczny z prawem Unii wymóg, aby przedsiębiorca działał w dobrej wierze i podejmował wszelkie środki, których można by od niego rozsądnie oczekiwać, aby upewnić się, że transakcja, której dokonuje nie prowadzi do uczestnictwa w oszustwie podatkowym(26). W przypadku, gdy podatnik wie lub mógł wiedzieć, że transakcja, której dokonuje może stanowić oszustwo, którego dopuszcza się nabywca i nie przedsięwziął wszelkich środków w jego dyspozycji środków celem uniknięcia tego oszustwa, to należy mu odmówić skorzystania ze zwolnienia z podatku(27).

101. Na sądzie odsyłającym spoczywa obowiązek weryfikacji, na podstawie całościowej oceny wszystkich informacji i okoliczności faktycznych sprawy, czy spółka Enteco Baltic działała w dobrej wierze i podjęła wszelkie środki, jakich można by od niej rozsądnie wymagać, aby upewnić się, że przeprowadzana transakcja nie prowadziła do udziału w oszustwie podatkowym(28).

102. Okoliczność podniesiona przez sąd odsyłający w szóstym pytaniu prejudycjalnym, według której spółka Enteco Baltic miała porozumiewać się ze swoimi klientami za pomocą środków komunikacji elektronicznej, m.in. aby wymienić dokumenty umowne, zdecydowanie nie może stanowić dowodu braku dobrej wiary lub zaniedbań polegających na niepodjęciu możliwych działań, aby uniknąć uczestnictwa w oszustwie podatkowym.

103. Oczywiście nie można wykluczyć, że sytuacja, w której importer, który w chwili importu danych towarów *nie przekazał* odpowiednim organom krajowym informacji wyszczególnionych w art. 143 ust. 2 dyrektywy VAT, doprowadzi te organy do przyjęcia założeń, w związku z celem, dla którego przepis ów został wprowadzony do owej dyrektywy, tego przepisu, że importer ten wie lub mógł wiedzieć, że uczestniczy w oszustwie podatkowym.

104. Uważam jednak, że takie założenie może zostać obalone przez importera za pomocą wszelkich możliwych dowodów przewidzianych prawem krajowym.

105. W tym stanie rzeczy, na podstawie informacji dostarczonych przez sąd odsyłający, sprawa w postępowaniu głównym wyróżnia się, przede wszystkim, nie brakiem przekazania przez spółkę

Enteco Baltic informacji wyszczególnionych w art. 143 ust. 2 dyrektywy VAT, ale odmienną ocenę organów podatkowych i celnych w przedmiocie informacji podanych przez tego przedsiębiorcę w sytuacji, w której wydaje się, że podmiot ten współpracuje w dobrej wierze z tymi organami.

106. W efekcie – i uwaga ta prowadzi mnie do przeanalizowania problemu działania organów publicznych – stan faktyczny przekazany przez sąd odsyłający oraz brzmienie piątego pytania sugerują dobitnie, że SCW podczas kontroli przeprowadzonej w latach 2014 i 2015 podważyła wynik kontroli przeprowadzonej w 2013 r. przez inspekcję, która to kontrola odnosiła się do spełnienia wymogów dotyczących dostawy wewnątrzwspólnotowej zwolnionej z VAT na podstawie art. 138 ust. 1 dyrektywy.

107. Nie przekonują mnie wyjaśnienia przedstawione przez rząd litewski na rozprawie przed Trybunałem, zgodnie z którymi organy te przeprowadzają kontrole, które mają różny przedmiot – organy służby celnej, mające kontrolować spełnienie przesłanek z art. 143 ust. 1 lit d) i art. 143 ust. 2 dyrektywy VAT, podczas, gdy organy podatkowe kontrolują spełnienie przesłanek z art. 138 owej dyrektywy. Tym samym, jak zostało to już powiedziane, przyznane na podstawie art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT zwolnienie z podatku jest całkowicie zależne od spełniania przesłanek zwolnienia z podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej, którą poprzedza import towarów, stosownie do art. 138 ust. 1 dyrektywy. Kontrole organów władzy krajowej, przynajmniej częściowo, nakładają się więc na siebie. Ponadto, w swoim piątym pytaniu sąd odsyłający słuśnie podnosi fakt, że służby celne (SCW lub PSC), aby odmówić prawa do zwolnienia z podatku od importu, opierają się na tej okoliczności, że przesłanki utrzymywania się (zwolnienia) dostawy towarów w Unii nie zostałyby zachowane, czyli przesłanki z art. 138 dyrektywy VAT i które były przedmiotem kontroli inspekcji w 2013 r.

108. W tych okolicznościach, wydaje mi się istotne przypomnieć, w kontekście zastosowania zwolnienia dostaw wewnątrzwspólnotowych z podatku, rozważania Trybunału odnośnie do działania organów władzy publicznej zawartych w wyrokach z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in. (C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 50) oraz z dnia 14 czerwca 2017 r., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, pkt 75). W sprawach tych Trybunał orzekł, że zasada pewności prawa sprzeciwia się temu, aby państwo członkowskie, które najpierw zaakceptowało dokumenty przedstawione przez dostawcę/sprzedawcę jako dowód potwierdzający prawo do zwolnienia z podatku, mogło następnie zobowiązać tego dostawcę/sprzedawcę do zapłaty VAT dotyczącego tej dostawy, z powodu oszustwa, którego dopuścił się nabywca, o czym ten dostawca/sprzedawca nie miał i nie mógł mieć wiedzy.

109. Sąd odsyłający powinien więc uważnie przeanalizować, czy taka sytuacja miała miejsce w sprawie w postępowaniu głównym.

110. Gwoli uzupełnienia dodam, iż państwo członkowskie nie może powoływać się – aby odmówić prawa do zwolnienia z VAT podatnikowi, który działa w dobrej wierze i wobec którego nie występuje żadne okoliczności świadczące, że wiedział lub mógł wiedzieć o uczestnictwie w oszustwie – na uchybienia, które wpływają na koordynację i współpracę w działaniu właściwych organów publicznych. W tym względzie znamienne jest, że dwa sprawozdania Trybunału Obrachunkowego Unii Europejskiej, sporządzone kolejno w 2011 r. i 2015 r. w następstwie audytów przeprowadzonych w kilku państwach członkowskich(29), do których to sprawozdania Komisja przedstawiła swoje pisemne uwagi, zwracają przede wszystkim uwagę na fakt, że „systemy kontroli celnej i podatkowej nie funkcjonują skutecznie” oraz że „udzielanie zwolnień z podatku VAT przez dwa rodzaje organów (celne i podatkowe) utrudnia [tę] skuteczną kontrolę, gdy komunikacja pomiędzy takimi organami, dotycząca przywozów w ramach [procedury 42] nie przebiega pomyślnie”(30). Ze względu na okoliczności akcentowane przez sąd odsyłający, sprawa w postępowaniu głównym wydaje mi się ilustrować zagrożenia, czy wręcz nieprawidłowości,

jakie dotyczą przepływu informacji pomiędzy organami służby celnej i podatkowej w państwie czeskim, o których wspominają sprawozdania Trybunału Obrachunkowego.

111. Z drugiej strony – w odniesieniu do siódmego pytania przedstawionego przez sąd odsyłający dotyczącego ewentualnego obowiązku władz litewskich do pozyskania informacji od przedsiębiorstw innych państw czeskich celem wykazania przeniesienia prawa do rozporządzania towarami dostarczonymi przez Enteco Baltic – wypada przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem, to na przedsiębiorcy, który powołuje się na zwolnienie z VAT spoczywa obowiązek wykazania, że przesłanki materialne do jego uzyskania zostały spełnione(31). Według mnie, orzecznictwo to znajduje zastosowanie *per analogiam* do importera, o którym stanowi art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT.

112. Jeżeli chodzi o rolę organów krajowych, to Trybunał w swoich rozważaniach stwierdził już, że akty prawne przyjęte na poziomie Unii ustanawiają system wymiany informacji pomiędzy organami administracji podatkowej państw czeskich(32) nie zostały podjęte po to, aby zastąpić spoczywający na podatniku obowiązek wykazania wewnątrzwspólnotowego charakteru przeprowadzanych transakcji w sytuacji, gdy nie jest on w stanie samodzielnie przedstawić dowodów na tę okoliczność(33).

113. Obowiązujące prawodawstwo nie przyznaje specjalnych uprawnień podatnikowi(34), które w szczególności upoważniałyby go do zwrócenia się do właściwego organu, aby ten skorzystał z systemu wymiany informacji przez to prawodawstwo stworzonego.

114. Co więcej, uważam, że prawo Unii w zakresie wymiany informacji i współpracy organów administracji państw czeskich w dziedzinie VAT nie wymaga od tych organów, by pozyskiwały one na wniosek podatnika informacje od przedsiębiorstw innych państw czeskich w sytuacji, gdy podatnik nie może dostarczyć wystarczających dowodów celem wykazania, że prawo do rozporządzania jak właściwie importowanymi i dostarczonymi towarami zostało przeniesione na nabywcę, czy bardziej ogólnie, celem wykazania, że dokonany import i dostawa są zwolnione z VAT.

115. Na pytania prejudycjalne od trzeciego do siódmego proponuję więc udzielić następującej odpowiedzi:

– artykuł 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie upoważnia on właściwych organów państwa czeskiego do odmowy prawa do zwolnienia z VAT od importu w sytuacji, gdy prawo do rozporządzania jak właściwie importowanymi i dostarczonymi towarami nie zostało przeniesione bezpośrednio na nabywcę, pod warunkiem jednak, że prawo to zostało ostatecznie przeniesione na nabywcę, a nie na inne podmioty, czego ocena należy do sądu odsyłającego;

– zasadę pewności prawa należy interpretować w ten sposób, że zabrania ona, aby organy służy celnej państwa członkowskiego odmawiały prawa do zwolnienia z VAT od importu podatnikowi działającemu w dobrej wierze, a nie zostało wykazane, że podatnik ten wiedział lub mógł wiedzieć, że uczestniczy w oszustwie podatkowym, która to odmowa byłaby uzasadniona niespełnieniem jednego z wymogów materialnych prawa do zwolnienia z VAT wewnątrzwspólnotowej dostawy następującej po imporcie, chociaż wcześniej wymóg ten był uważany przez właściwy organ za spełniony na skutek kontroli dokumentacji przedstawionej przez podatnika. Do sądu odsyłającego należy zbadać, czy stan faktyczny sprawy w postępowaniu głównym pozwala ustalić, że wszystkie te okoliczności i przesłanki zostały spełnione, zważywszy jednak, że sam fakt, iż podatnik korzysta ze środków komunikacji elektronicznej, aby kontaktować się ze swoimi kontrahentami, nie powinien stanowić podstawy do przyjęcia zaniedbania lub złej wiary tego podatnika.

– artykułu 143 ust. 1 lit. d) i art. 143 ust. 2 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że obowiązkiem podatnika, który powołuje się na zwolnienie z VAT od importu, jest wykazanie, że przesłanki materialne tego zwolnienia zostały spełnione oraz że podatnik ten nie może domagać się od właściwych organów państwa członkowskiego, gdy te badają aspekt przeniesienia na nabywcę prawa do rozporządzania dostarczonymi towarami jak właściciel, pozyskiwania informacji od innych podatników, do których to informacji dostęp mają jedynie organy władzy publicznej.

2. W przedmiocie dowodów mogących wykazać, że w chwili importu towary importowane są przeznaczone do wysyłki lub transportu do innego państwa członkowskiego (drugie pytanie)

116. W drugim pytaniu sąd krajowy zwraca się do Trybunału o udzielenie odpowiedzi w przedmiocie wartości dowodowej niektórych dokumentów, takich jak dokumenty e-AD oraz potwierdzenia e-ROR, potwierdzających transport paliwa ze składu podatkowego znajdującego się w państwie członkowskim importu (w tym przypadku na Litwie) do składu podatkowego znajdującego się w państwie członkowskim przeznaczenia (w sprawie głównej najwidoczniej – w Polsce).

117. Zarówno art. 143 ust. 1 lit. d) oraz art. 143 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT, jak i art. 138 tej dyrektywy nie określają, jakie dowody powinien przedstawić podatnik, aby uzyskać zwolnienie z VAT. Wynika z tego, że zgodnie z art. 131 dyrektywy VAT kwestia ta należy do kompetencji państw członkowskich z poszanowaniem ogólnych zasad prawa, będących częścią porządku prawnego Unii, wśród których znajdują się zasady pewności prawa i proporcjonalności(35).

118. Jeżeli chodzi o interpretację art. 143 dyrektywy VAT, jak zostało to podniesione przez sąd odsyłający oraz jak uzasadnia to Komisja, potwierdzenia e-ROR są dokumentami elektronicznymi, właściwymi dla towarów objętych podatkiem akcyzowym, wystawianymi po wysyłce lub transporcie towarów, potwierdzając ich realizację.

119. Aby spełniona została przesłanka z art. 143 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT, importer musi „w chwili importu” przedstawić dowód, że importowane towary są przeznaczone do wysyłki lub transportu do innego państwa członkowskiego.

120. Potwierdzenia e-ROR nie mogą więc, moim zdaniem, stanowić wystarczającego dowodu mogącego wykazać, że w chwili importu towary importowane były przeznaczone do dalszej dostawy wewnątrzwspólnotowej.

121. Z drugiej strony, jak podnosi to również Komisja w swoich pisemnych uwagach, dokumenty handlowe, takie jak listy przewozowe CMR, które są wystawiane przed wysyłką lub transportem

do innego państwa członkowskiego, obiektywnie wskazują na zamiar, w chwili importu, na wysyłkę lub transport importowanych towarów do innego państwa członkowskiego.

122. W odniesieniu do dokumentów e-AD, uregulowanych przepisami dyrektywy 2008/118 i rozporządzenia nr 684/2009, dokumenty te towarzyszą przemieszczeniu wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Ponadto, stosownie do art. 21 ust. 2 dyrektywy 2008/118 oraz art. 3 rozporządzenia nr 684/2009, nadawca przedstawia odpowiednim organom państwa członkowskiego wysyłki projekt elektronicznego dokumentu administracyjnego, nie wcześniej niż siedem dni przed datą wysyłki towarów, o których mowa w tym dokumencie. Tego rodzaju formalność pozwala odpowiednim organom sprawdzić prawdziwość danych zawartych w dokumencie, który zgodnie z tabelą 1 rozporządzenia nr 684/2009 zawiera m.in. informacje o wysyłanych towarach, o podmiocie wysyłającym oraz odbierającym przemieszczane towary. Jest więc całkowicie dopuszczalne, aby w chwili importu towaru pochodzącego z państwa trzeciego, importer lub osoba działająca w jego imieniu, mógł przekazać do akceptacji projekt dokumentu e-AD odpowiednim władzom państwa członkowskiego, z którego będzie przewożony towar w procedurze zawieszenia poboru akcyzy.

123. W sprawie w postępowaniu głównym z informacji przedstawionych Trybunałowi nie wynikają ani okoliczności dotyczące przedstawienia odpowiednim organom litewskim różnych dokumentów e-AD, bądź treści tych dokumentów (lub ich projektów), ani też okoliczności dotyczące przetworzenia tych dokumentów przez organy publiczne.

124. Według mnie, nie ulega wątpliwości, że możliwym jest stwierdzenie, że dokument e-AD może stanowić dowód służący wykazaniu, że w chwili importu importowany towar był przeznaczony do wysyłki do innego państwa członkowskiego w rozumieniu art. 143 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT.

125. Do sądu odsyłającego należy ocena, czy w chwili importu, odpowiednie organy dysponowały projektami dokumentów e-AD i czy organy te posiadały wystarczającą ilość informacji, przy jednoczesnej kontroli przetwarzania tych dokumentów przez te organy.

126. Odnosząc się do wysyłki lub transportu towarów, bądźcych przedmiotem dostawy wewnątrzwspólnotowej, a więc przesyłki, która musi zostać spełniona w świetle art. 138 dyrektywy VAT, od której całkowicie zależy zwolnienie z podatku od importu na podstawie art. 143 ust. 1 lit. d) rzeczony dyrektywy, uważam, że potwierdzenia e-ROR, wystawione przez skąd podatkowy znajdujący się w państwie członkowskim przeznaczenia, mogą stanowić dowody rzeczywistego przemieszczenia towarów przez granicę państwa członkowskiego dostawy. Jeżeli chodzi o dokument e-AD, art. 24 dyrektywy 2008/118 przewiduje, że po odbiorze towarów, nie później niż w ciągu pięciu dni roboczych od zakończenia przemieszczenia, odbiorca skądą w właściwym organom państwa członkowskiego raport z ich odbioru. Organy te przeprowadzają weryfikację przedstawionych w ten sposób informacji, mogą je zaakceptować i następnie przekazać odpowiednim organom państwa członkowskiego wysyłki. Zgodnie z art. 7 i tabelą 6 rozporządzenia nr 684/2009, raport odbioru zawiera m.in. administracyjny numer referencyjny dokumentu e-AD. Całkowicie tych informacji może więc wykazać, że odpowiednie towary opuściły terytorium państwa członkowskiego wysyłki.

127. Stwierdzić również należy, że ani brzmienie art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT, ani orzecznictwo odnoszące się do treści tego przepisu nie wymagają, aby dokumenty przedstawione przez dostawcę poświadczają wysyłkę lub transport do nabywcy(36). Jak potwierdza to zresztą brzmienie art. 143 dyrektywy VAT, wystarczające jest, aby importowany towar fizycznie opuścił terytorium państwa członkowskiego wysyłki do państwa członkowskiego dostawy.

128. Do sądu odsyłającego należy ocena, czy po pierwsze w chwili importu spółka Enteco Baltic

dostatecznie dowioda, że importowane paliwo było przeznaczone do dostawy wewnątrzspółnotowej w rozumieniu art. 143 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT, oraz po drugie, że spółka ta wykazała w sposób wystarczający, zgodnie z art. 138 rzeczonej dyrektywy, że paliwo opuściło fizycznie terytorium Litwy, mając na uwadze, jak już wskazałem, działania tej spółki i właściwych organów krajowych.

129. Sugeruję więc udzielenie następującej odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne:

Artykuł 143 ust. 1 lit. d) oraz art. 143 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że dokumenty takie jak elektroniczny dokument administracyjny (tzw. dokument „e-AD”) oraz list przewozowy wystawiony na podstawie Konwencji o umowie międzynarodowego przewozu drogowego towarów sporządzonej w Genewie dnia 19 maja 1956 r. (list przewoży „CMR”) mogą stanowić dowody pozwalające wykazać, że w chwili importu importowane towary są przeznaczone do wysyłki lub transportu do innego państwa członkowskiego. Artykuł 138 dyrektywy VAT, do którego odsyła art. 143 ust. 1 lit. d) owej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że raporty odbioru dokumentów e-AD oraz potwierdzeń odbioru „e-ROR” mogą stanowić dowody pozwalające wykazać, że importowane towary, będące przedmiotem dostawy wewnątrzspółnotowej, opuściły terytorium państwa członkowskiego importu i dostawy oraz że zostały wysłane do państwa członkowskiego przeznaczenia.

V. Wnioski

130. W świetle powyższych rozważań, proponuję, aby Sąd odpowiedział na pytania prejudycjalne Vilniaus apygardos administracinis teismas (okręgowy sąd administracyjny w Wilnie, Litwa) w następujący sposób:

1) Artykuł 143 ust. 2 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2009/69/WE z dnia 25 czerwca 2009 r. w odniesieniu do uchylania się od opodatkowania związanego z importem, należy interpretować w ten sposób, że w świetle okoliczności sprawy w postępowaniu głównym, przepis ten nie uprawnia właściwych organów państwa członkowskiego do odmowy zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 143 ust. 1 lit. d) owej dyrektywy wyłącznie z tej przyczyny, że w chwili importu dostawy towarów zamierzano dokonać na rzecz podatnika z innego państwa członkowskiego, w związku z czym w zgłoszeniu przywozowym został podany numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej (VAT) tego podatnika, jednakże – w wyniku późniejszej zmiany okoliczności – towary zostały przetransportowane do innego podatnika (także zobowiązanego do zapłaty VAT), przy czym organy pierwszego państwa członkowskiego otrzymały pełne informacje o tożsamości rzeczywistego nabywcy.

2) Artykuł 143 ust. 1 lit. d) oraz art. 143 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2009/69, należy interpretować w ten sposób, że dokumenty takie jak elektroniczny dokument administracyjny (tzw. dokument „e-AD”) oraz list przewozowy wystawiony na podstawie Konwencji o umowie międzynarodowego przewozu drogowego towarów sporządzonej w Genewie dnia 19 maja 1956 r. (list przewoży „CMR”) mogą stanowić dowody pozwalające wykazać, że w chwili importu importowane towary są przeznaczone do wysyłki lub transportu do innego państwa członkowskiego. Artykuł 138 dyrektywy 2006/112 zmienionej dyrektywą 2009/69, do którego to artykułu odsyła art. 143 ust. 1 lit. d) tej zmienionej dyrektywy, powinien być interpretowany w ten sposób, że raporty odbioru dokumentów e-AD oraz potwierdzeń odbioru „e-ROR” mogą stanowić dowody pozwalające wykazać, że importowane towary, będące przedmiotem dostawy wewnątrzspółnotowej, opuściły terytorium państwa członkowskiego importu i dostawy oraz że zostały wysłane do państwa członkowskiego przeznaczenia.

3) Artykuł 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112 zmienionej dyrektywą 2009/69 należy

interpretować w ten sposób, że nie upoważnia on właściwych organów państwa czoskowskiego do odmowy prawa do zwolnienia z VAT od importu w sytuacji, gdy prawo do rozporządzania jak właściwie importowanymi i dostarczonymi towarami nie zostało przeniesione bezpośrednio na nabywcę, pod warunkiem jednak, że prawo to zostało ostatecznie przeniesione na nabywcę, a nie na inne podmioty, czego ocena należy do sądu odsyłającego.

4) Zasadę pewności prawa należy interpretować w ten sposób, że zabrania ona, aby organy sąby celnej państwa czoskowskiego odmawiały prawa do zwolnienia z VAT od importu podatnikowi działającemu w dobrej wierze, a nie zostało wykazane, że podatnik ten wiedział lub mógł wiedzieć, że uczestniczy w oszustwie podatkowym, która to odmowa byłaby uzasadniona niespełnieniem jednego z wymogów materialnych prawa do zwolnienia z VAT wewnątrzwspólnotowej dostawy następującej po imporcie, chociaż wcześniej wymóg ten był uważany przez właściwy organ za spełniony na skutek kontroli dokumentacji przedstawionej przez podatnika. Do sądu odsyłającego należy zbadać, czy stan faktyczny sprawy w postępowaniu głównym pozwala ustalić, że wszystkie te okoliczności i przesłanki zostały spełnione, zważywszy jednak, że sam fakt, iż podatnik korzysta ze środków komunikacji elektronicznej, aby kontaktować się ze swoimi kontrahentami, nie powinien stanowić podstawy do przyjęcia zaniedbania lub złej wiary tego podatnika.

5) Artykuł 143 ust. 1 lit. d) oraz art. 143 ust. 2 dyrektywy 2006/112 zmienionej dyrektywą 2009/69 należy interpretować w ten sposób, że obowiązkiem podatnika, który powołuje się na zwolnienie z VAT od importu, jest wykazanie, że przesłanki materialne tego zwolnienia zostały spełnione oraz że podatnik ten nie może domagać się od właściwych organów państwa czoskowskiego, gdy te badają aspekt przeniesienia na nabywcę prawa do rozporządzania dostarczonymi towarami jak właściwie, pozyskiwania informacji od innych podatników, do których to informacji dostęp mają jedynie organy władzy publicznej.

1 Język oryginału: francuski.

2 Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

3 Dz.U. 2009, L 175, s. 12.

4 Procedura ta określana jest jako „procedura celna 42” lub „system celny 42” z uwagi na fakt, że aby otrzymać zwolnienie z VAT, importer towarów musi wpisać w rubryce nr 37 jednolitego dokumentu administracyjnego kod rozpoczynający się od liczby 42. Procedura ta pozwala zwolnić z VAT dokonywany import towarów, które to towary, przy uproszczonych formalnościach i niższych kosztach, są przedmiotem dalszej dostawy wewnątrzwspólnotowej

5 W ramach takiej umowy handlowej sprzedawca zobowiązuje się wyłączenie do przekazania towarów do wywozu, podczas gdy nabywca odpowiada za całe ryzyko związane z ich transportem.

6 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym odnosi się wyłącznie do skądów podatkowych znajdujących się na terenie Polski.

7 Międzynarodowy list przewozowy CMR [wystawiony na podstawie konwencji o umowie międzynarodowego przewozu drogowego towarów (CMR), sporządzonej w Genewie w dniu 19 maja 1956 r., *zbiór traktatów, 1961, tom 399, s. 189*] jest dokumentem używanym do transportu lądowego, wystawianym przez jedną ze stron umowy przed wykonaniem międzynarodowego transportu towarów. List przewozowy CMR stanowi dowód m.in. przyjęcia towarów do przewozu z chwilą jego podpisania przez przewoźnika.

8 Zobacz przypis nr **Error! Bookmark not defined.** powyżej.

9 Zgodnie przyjmuje się, że e-ROR jest elektronicznym potwierdzeniem odbioru towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, generowanym przez odbiorcę.

10 Skrót od „electronic-Administrative Document”. Elektroniczny dokument administracyjny wprowadza dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12). Dokument musi spełniać wymagania rozporządzenia Komisji (WE) nr 684/2009 z dnia 24 lipca 2009 r. w sprawie wykonania dyrektywy Rady 2008/118/WE w odniesieniu do skomputeryzowanych procedur przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy (Dz.U. 2009, L 197, s. 24). Dokument ten pozwala skorzystać z procedury zawieszenia poboru akcyzy.

11 Zobacz pkt **Error! Reference source not found.** niniejszej opinii.

12 Zobacz w szczególności podobnie wyroki: z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in. (C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 42); z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 31); z dnia 9 października 2014 r., Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 24); a także z dnia 26 lipca 2017 r., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, pkt 30).

13 Zobacz wyroki: z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 59); z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 29); z dnia 26 lipca 2017 r., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, pkt 47).

14 Podkreślić należy w tym kontekście, że art. 214 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT wzywa państwa członkowskie do podjęcia niezbędnych środków celem zapewnienia identyfikacji podatnika za pomocą indywidualnego numeru identyfikacyjnego VAT, o którym stanowi art. 215 owej dyrektywy. Poza art. 143 ust. 2 tej dyrektywy, także szereg innych przepisów tego aktu nawiązuje do tego numeru, tak jak art. 226 odnoszący się do elementów faktury lub art. 365 dotyczący deklaracji VAT. W kontekście transakcji wewnętrznych, Trybunał podkreśli również, że numer ten ma na celu ułatwienie ustalenia, w jakim państwie członkowskim miało miejsce końcowe wykorzystanie dostarczonych towarów: zob. zwłaszcza wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

15 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 59–63); z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 51, 52); z dnia 20 października 2016 r., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 40); a także z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 32).

16 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 39, 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

17 Wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

18 Zobacz w szczególności podobnie wyrok z dnia 3 września 2015 r., Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

19 Zobacz wyrok z dnia 3 czerwca 2010 r., De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, pkt 22).

20 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 21 listopada 2013 r., Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, pkt 20); z dnia 3 września 2015 r., Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13,

EU:C:2015:536, pkt 51).

21 Wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, pkt 35).

22 W czwartym pytaniu prejudycjalnym sąd odsyłający zdaje się bowiem sugerować, że w sprawie litewskiej opiera się na różnych wykładniach pojęcia „przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą w zależności, czy stosuje przepisy odnoszące się do odliczenia VAT (art. 167 dyrektywy) czy te przepisy dotyczą zwolnienia z podatku od importu, po którym następuje dostawa wewnątrzwspólnotowa [art. 143 ust. 1 lit. d) i art. 143 ust. 2 dyrektywy VAT]. Jak zostało to już stwierdzone, takie rozróżnienie interpretacyjne, które nie wydaje się zresztą wynikać z uzasadnienia postanowienia odsyłającego, nie ma żadnego uzasadnienia w związku z autonomiczną i jednolitą definicją „dostawy towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT.

23 Wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 32).

24 Zobacz podobnie wyrok z dnia 21 listopada 2013 r., Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Zobacz podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, pkt 34).

26 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 48)

27 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 54); z dnia 9 października 2014 r., Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 42).

28 Zobacz w szczególności analogicznie wyroki: z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 53); z dnia 9 października 2014 r., Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 41).

29 Zobacz odpowiednio Trybunał Obrachunkowy, specjalne sprawozdanie nr 13, *Czy procedury kontrolne stosowane w procedurze celnej zapobiegają uchylaniu się od podatku VAT?*, Luksemburg, 2011 r., oraz specjalne sprawozdanie nr 24, *Zwalczanie wewnątrzwspólnotowych oszustw związanych z VAT: wymagane dalsze działania*, Luksemburg, 2015 r.

30 Punkty 55, 56. Zobacz również pkt 36–38 sprawozdania, jak również pkt 78–70 sprawozdania specjalnego nr 24.

31 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 27 września 2007 r., Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, pkt 26); z dnia 7 grudnia 2010 r., R. (C-285/09, EU:C:2010:742, pkt 46).

32 Chodzi kolejno o dyrektywę Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1997 r. dotyczącą wzajemnej pomocy w państwach członkowskich w obszarze podatków bezpodrzednich (Dz.U. 1977, L336, s. 15) oraz rozporządzenie Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. 2003 L 264, s. 1). Te dwa akty prawne zostały zastąpione kolejno przez dyrektywę Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (Dz.U. 2011, L 64, s. 1), której termin transpozycji upływa z dniem 1 stycznia 2013 r. oraz przez rozporządzenie Rady nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2010 L 268, s. 1), które weszły w życie w dniu 1 stycznia 2012 r.

33 Zobacz w tym kontekście wyroki: z dnia 27 września 2007 r., Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, pkt 34); z dnia 22 kwietnia 2010 r., X i fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 i C-539/08, EU:C:2010:217, pkt 37).

34 Zobacz w odniesieniu do dyrektywy 77/799, wyroki: z dnia 27 września 2007 r., Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, pkt 31); z dnia 22 października 2013 r., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, pkt 36). Zobacz również podobnie w odniesieniu do dyrektywy 2011/16, mającej analogiczny przedmiot regulacji co zastąpiona nią dyrektywa 77/799, wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 46, 47, 58).

35 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 36); z dnia 9 października 2014 r., Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 27), jak również z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 33).

36 Zobacz w szczególności podobnie wyroki: z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 31); z dnia 9 października 2014 r., Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 24); jak również z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 25).