

## Downloaded via the EU tax law app / web

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNA?U (dziewi?ta izba)

z dnia 9 lutego 2017 r.(\*)

Odes?anie prejudycjalne – VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artyku?y 131 i 138 – Przes?anki zwolnienia dostawy wewn?trzwspólnotowej – System wymiany informacji o VAT (VIIES) – Brak rejestracji nabywcy – Odmowa skorzystania ze zwolnienia – Dopuszczalno??

W sprawie C?21/16

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [s?d arbitra?owy do spraw podatkowych (centrum arbitra?u administracyjnego), Portugalia] postanowieniem z dnia 30 listopada 2015 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 15 stycznia 2016 r., w post?powaniu:

### **Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal**

przeciwko

### **Autoridade Tributária e Aduaneira,**

TRYBUNA? (dziewi?ta izba),

w sk?adzie: E. Juhász, prezes izby, K. Jürimäe (sprawozdawca) i C. Lycourgos, s?dziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rz?du portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, R. Camposa Lairesa oraz M. Figueireda, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du polskiego przez B. Majczyn?, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz G. Brag? da Cruza, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

wydaje nast?puj?cy

### **Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 131 oraz art. 138 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego

systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”), jak również zasady proporcjonalności.

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal (zwanym dalej „Euro Tyre”) a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem podatkowym i celnym, Portugalia) w przedmiocie odmowy przez ten organ zwolnienia z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) szeregu transakcji, które Euro Tyre zakwalifikowała jako wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

#### *Dyrektywa VAT*

3 Zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. „Działalność gospodarcza” została zdefiniowana w tym przepisie jako wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Wskazany przepis precyzuje, że za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

4 Zgodnie z art. 131 owej 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”.

5 Artykuł 138 ust. 1 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„Państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, 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”.

6 Artykuł 213 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Kiedy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności jako podatnika.

Państwa członkowskie zezwalają na dokonanie tego zgłoszenia drogą elektroniczną na warunkach, które ustalił; mogą też wymagać stosowania takiej drogi”.

7 Artykuł 214 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki, aby zapewnić, że następujące osoby zostaną zidentyfikowane za pomocą indywidualnego numeru:

a) każdy podatnik, z wyjątkiem podatników, o których mowa w art. 9 ust. 2, który dokonuje na terytorium danego państwa dostaw towarów lub świadczy usługi dające prawo do odliczenia VAT, inne niż dostawy towarów lub świadczenie usług, od których VAT jest płacony wyłącznie przez

nabywcę lub odbiorcę, zgodnie z art. 194–197 i art. 199;

b) każdy podatnik, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, który dokonuje wewnątrzwspólnotowych nabywów towarów podlegających VAT zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) albo każdy podatnik, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, który skorzysta z możliwości objęcia wewnątrzwspólnotowych nabywów podatkiem VAT, przewidzianej w art. 3 ust. 3;

[...]”.

*Rozporządzenia (WE) nr 1798/2003 oraz (UE) nr 904/2010*

8 Zgodnie z art. 27 ust. 1 rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylającego rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. 2003, L 264, s. 1):

„Każde państwo członkowskie prowadzi elektroniczną bazę danych zawierającą ewidencję osób, którym nadano numer identyfikacyjny dla potrzeb podatku VAT w tym państwie członkowskim”.

9 Rozporządzenie nr 1798/2003 zostało uchylone ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2012 r. rozporządzeniem Rady (UE) 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).

10 Artykuł 17 ust. 1 tego drugiego rozporządzenia przewiduje:

„Każde z państw członkowskich przechowuje w elektronicznym systemie następujące informacje:

- a) informacje, które gromadzi zgodnie z tytułem XI rozdziału 6 dyrektywy [VAT];
- b) dane dotyczące tożsamości, działalności, formy prawnej i adresu osób, którym nadano numer identyfikacyjny VAT, zgromadzone zgodnie z art. 213 dyrektywy [VAT], a także datę nadania takiego numeru;

[...]”.

*Prawo portugalskie*

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

12 Zgodnie z art. 14 lit. a) RITI zwolnione z VAT są:

„dostawy towarów dokonywane przez podatnika, o którym mowa w art. 2 ust. 1 lit. a), wysłane lub transportowane do nabywcy przez sprzedawcę, nabywcę lub na ich rzecz z terytorium kraju do innego państwa członkowskiego, jeżeli nabywca ów jest osobą fizyczną lub osobą prawną zarejestrowaną na potrzeby podatku od wartości dodanej w innym państwie członkowskim, która uzyskała odpowiedniego numeru identyfikacyjnego w celu przeprowadzenia transakcji nabycia i która jest tam objęta systemem opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów”.

**Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

13 Euro Tyre jest portugalskim oddziałem spółki prawa niderlandzkiego, Euro Tyre BV. Euro Tyre prowadzi działalność w zakresie przywozu, wywozu i wprowadzania do obrotu opon różnych marek dla detalistów na terytorium Portugalii i Hiszpanii. Na rynku hiszpańskim dokonuje

sprzedaży czysto bezpośrednio, a czysto za pośrednictwem dystrybutora, czyli spółki Euro Tyre Distribución de Neumáticos SL.

14 Spór w postępowaniu głównym dotyczy szeregu transakcji sprzedaży realizowanych na rzecz spółki Euro Tyre Distribución de Neumáticos w okresie obejmującym lata 2010–2012. W momencie dokonywania tych transakcji sprzedaż spółka ta była zarejestrowana jako podatnik VAT w Hiszpanii. Natomiast nie podlegała jeszcze w tym państwie członkowskim systemowi opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia ani nie była zarejestrowana w systemie wymiany informacji o VAT (zwanym dalej „systemem VIES”). Dopiero w dniu 19 marca 2013 r. hiszpańska administracja podatkowa przyznała jej status wewnątrzwspólnotowego podmiotu gospodarczego i zarejestrowała ją w tym systemie ze skutkiem od dnia 1 lipca 2012 r.

15 Euro Tyre zgłosiła wspomniane transakcje sprzedaży jako wewnątrzwspólnotowe dostawy zwolnione na podstawie art. 14 lit. a) RITI.

16 W następstwie kontroli podatkowej dotyczącej lat 2010–2012 Inspeção Tributária (urząd kontroli podatkowej, Portugalia) uznała jednak, że określone w art. 14 lit. a) RITI przesłanki zwolnienia nie zostały spełnione, ponieważ w momencie dokonywania rozpatrywanych transakcji sprzedaż spółka Euro Tyre Distribución de Neumáticos nie była ani zarejestrowana do celów dokonania transakcji wewnątrzwspólnotowych w Hiszpanii, ani zarejestrowana w systemie VIES.

17 W związku z tym organ podatkowy i celny określił nową wysokość zobowiązań podatkowych w zakresie VAT należnego od Euro Tyre za lata 2010–2012 wraz z odsetkami za zwłokę.

18 Euro Tyre zakwestionowała tę decyzję. Po oddaleniu jego nieprocesowego zażalenia oraz odwołania w ramach toku instancji Euro Tyre wniósł skargę do sądu odsyłającego. Przed owym sądem Euro Tyre podniósł, iż przewidziana w art. 14 lit. a) RITI przesłanka, zgodnie z którą nabywca musi być objęty systemem opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz zarejestrowany w systemie VIES, jest rezultatem nieprawidłowej transpozycji dyrektywy VAT. Przesłanka taka nie znajduje się bowiem w art. 138 owej dyrektywy i stanowi co najwyżej wymóg o charakterze formalnym nałożony przez samą Republikę Portugalską.

19 Sąd odsyłający ma wątpliwości co do kwestii, czy zwolnienie dostaw wewnątrzwspólnotowych przewidziane w art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT może zależeć od tego, czy nabywca mający siedzibę w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów jest zarejestrowany w tym pierwszym państwie na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych i czy znajduje się on w systemie VIES.

20 W tym względzie sąd ów zauważa, że od czerwca 2010 r. spółka Euro Tyre Distribución de Neumáticos była zarejestrowana do celów VAT w Hiszpanii na potrzeby transakcji krajowych pod numerem identyfikacyjnym, który znajdował się na wszystkich fakturach dotyczących rozpatrywanych transakcji sprzedaży, a także na związanych z nimi informacjach podsumowujących. Natomiast w momencie dokonywania tych transakcji sprzedaż spółka ta, będąca podatnikiem VAT, nie była objęta systemem opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia oraz nie była zarejestrowana w systemie VIES. Euro Tyre wiedziała o tym stanie rzeczy, lecz oczekiwała, że hiszpańska administracja podatkowa przyzna Euro Tyre Distribución de Neumáticos status wewnątrzwspólnotowego podmiotu gospodarczego ze skutkiem wstecznym. Ponadto portugalski organ podatkowy stwierdził, że w niniejszej sprawie po stronie Euro Tyre nie doszło ani do oszustwa podatkowego, ani do unikania opodatkowania.

21 W tych okolicznościach Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia]

postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 131 i art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w odniesieniu do wewn?trzwspólnotowej dostawy towarów sprzeciwiaj? si? temu, by organ podatkowy pa?stwa cz?onkowskiego odmówi? przyznania zwolnienia z VAT przekazuj?cemu towar maj?cemu miejsce zamieszkania lub siedzib? w tym pa?stwie cz?onkowskim, gdy? nabywca, maj?cy miejsce zamieszkania lub siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, nie jest zarejestrowany w systemie VIES ani nie jest obj?ty w tym kraju systemem opodatkowania wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów, chocia? w momencie przekazania posiada on wa?ny numer identyfikacyjny VAT w tym innym pa?stwie cz?onkowskim, który to numer wykorzystano w tre?ci faktur dotycz?cych transakcji i gdy spe?niono materialnoprawne ??czne przes?anki wewn?trzwspólnotowej dostawy towarów, to jest gdy uprawnienie do rozporz?dzania towarem jak w?a?ciciel zosta?o przekazane nabywcy i gdy dostawca wyka?e, ?e rzeczony towar zosta? wys?any lub przewieziony do innego pa?stwa cz?onkowskiego oraz ?e w wyniku owej wysy?ki lub transportu ten sam towar opu?ci? fizycznie terytorium pa?stwa cz?onkowskiego wysy?ki do nabywcy b?d?cego podatnikiem lub osoby prawnej dzia?aj?cej w takim charakterze w pa?stwie cz?onkowskim odmiennym od pa?stwa wysy?ki towarów?

2) Czy zasada proporcjonalno?ci sprzeciwia si? temu, by art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT interpretowa? w ten sposób, ?e nale?y odmówi? zwolnienia z VAT, w przypadku gdy maj?cy miejsce zamieszkania lub siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim przekazuj?cy towar wiedzia? o tym, i? nabywca maj?cy miejsce zamieszkania lub siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, cho? posiada w tym innym pa?stwie cz?onkowskim wa?ny numer identyfikacyjny VAT, nie jest zarejestrowany w systemie VIES ani nie by? obj?ty w tym kraju systemem opodatkowania wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów, ale oczekiwana?, ?e nabywca zostanie wpisany do rejestru ze skutkiem wstecznym jako wewn?trzwspólnotowy podmiot gospodarczy?”.

### **W przedmiocie pyta? prejudycjalnych**

22 Poprzez swoje pytania, które nale?y zbada? ??cznie, s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 131 i art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie temu, aby organ podatkowy danego pa?stwa cz?onkowskiego odmawia? zwolnienia z VAT wewn?trzwspólnotowej dostawy z tego wzgl?du, ?e w momencie tej dostawy nabywca, maj?cy miejsce zamieszkania lub siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim przeznaczenia i posiadaj?cy numer identyfikacyjny VAT wa?ny do dokonywania transakcji w tym pa?stwie, nie jest ani zarejestrowany w systemie VIES, ani obj?ty systemem opodatkowania wewn?trzwspólnotowego nabycia. Wspomniany s?d zapytuje równie?, czy art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT, interpretowany w ?wietle zasady proporcjonalno?ci, stoi na przeszkodzie takiej odmowie, je?eli sprzedawca wiedzia? o sytuacji nabywcy w zakresie VAT i by? przekonany, ?e nabywca zostanie w pó?niejszym czasie zarejestrowany ze skutkiem wstecznym jako wewn?trzwspólnotowy podmiot gospodarczy.

23 Nale?y najpierw przypomnie?, ?e art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje obowi?zek zwolnienia przez pa?stwa cz?onkowskie dostaw towarów spe?niaj?cych wymienione w nim przes?anki (wyrok z dnia 9 pa?dziernika 2014 r., Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, pkt 46).

24 Na podstawie tego przepisu pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? dostawy towarów wysy?anych lub transportowanych z ich terytorium, lecz w obr?bie Unii Europejskiej, przez sprzedawc? lub nabywc? lub na rzecz sprzedawcy lub nabywcy, dokonane dla innego podatnika lub dla osoby prawnej nieb?d?cej podatnikiem, dzia?aj?cych w takim charakterze w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? pa?stwo rozpocz?cia wysy?ki lub transportu towarów.

25 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zwolnienie z VAT dostawy wewnątrzspółnotowej znajduje zastosowanie tylko wtedy, gdy prawo do rozporządzenia towarem jak właściciel zostało przeniesione na kupującego i gdy sprzedawca ustali, że towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego i że w wyniku wysyłki lub transportu fizycznie opuści on terytorium państwa członkowskiego dostawy (wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 W niniejszej sprawie z informacji znajdujących się w postanowieniu odsyłającym wynika, iż zadane pytania opierają się na założeniu, że materialnoprawne przesłanki wewnątrzspółnotowej dostawy w rozumieniu art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT, które zostały przywołane w pkt 24 i 25 niniejszego wyroku, są spełnione. Odmówiono możliwości skorzystania ze zwolnienia z VAT z tego tylko względu, że w momencie sprzedaży rozpatrywanej w postępowaniu głównym nabywca nie był zarejestrowany na potrzeby dokonania transakcji wewnątrzspółnotowych w Hiszpanii i nie był zarejestrowany w systemie VIES. Nabywca posiada w tym państwie członkowskim jedynie numer identyfikacyjny VAT ważny do dokonywania transakcji w rzeczonym państwie, a nie do dokonywania transakcji wewnątrzspółnotowych.

27 W tym względzie należy przypomnieć, że prawdą jest, iż w przejściowym systemie opodatkowania obrotu wewnątrz Unii identyfikacja podatników VAT za pomocą numerów indywidualnych ma na celu ułatwienie ustalenia, w jakim państwie członkowskim miało miejsce końcowe wykorzystanie dostarczonych towarów (wyroki: z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 57; z dnia 14 marca 2013 r., Ablesio, C-527/11, EU:C:2013:168, pkt 19). Artykuł 214 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT nakłada bowiem na państwa członkowskie obowiązek podjęcia wszelkich działań niezbędnych do tego, aby w szczególności każdy podatek lub każda osoba prawna niebędąca podatnikiem, którzy dokonują nabycia wewnątrzspółnotowego, byli zidentyfikowani za pomocą indywidualnego numeru.

28 Rejestracja w systemie VIES podatników dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych również ma niewątpliwie znaczenie w tym kontekście. System ów ma na celu umożliwienie podmiotom gospodarczym uzyskania potwierdzenia numeru identyfikacyjnego VAT ich partnerów handlowych, a krajowym organom podatkowym – kontrolowania transakcji wewnątrzspółnotowych i wykrywania ewentualnych nieprawidłowości. Rzeczony system odpowiada zatem wymogowi przewidzianemu w art. 27 rozporządzenia nr 1798/2003, a od dnia 1 stycznia 2012 r. w art. 17 rozporządzenia nr 904/2010, aby państwa członkowskie prowadziły elektroniczną bazę danych zawierającą ewidencję osób, którym państwa te nadały numer identyfikacyjny dla potrzeb VAT.

29 Niemniej jednak ani art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT, ani orzecznictwo Trybunału nie wzmiankuje wśród materialnoprawnych przesłanek zaistnienia dostawy wewnątrzspółnotowej, które to przesłanki zostały wymienione w sposób wyczerpujący, obowiązku dysponowania przez nabywcę numerem identyfikacyjnym VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 59), ani tym bardziej obowiązku rejestracji nabywcy do celów dokonywania transakcji wewnątrzspółnotowych oraz rejestracji w systemie VIES.

30 W przeciwieństwie do podniesionych zasadniczo przed Trybunałem twierdzeń portugalskiego i polskiego takich obowiązków nie można wywieść z przesłanki, zgodnie z którą nabywca musi być podatnikiem działającym w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów (zob. analogicznie wyrok z dnia 27 września 2012 r., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 40).

31 Definicja podatnika, określona w art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, obejmuje wyjącznie osobę, która prowadzi działalność gospodarczą w sposób samodzielny i niezależnie od miejsca jej wykonywania, bez względu na cele lub rezultaty takiej działalności, przy czym nie uzależnia tego statusu od posiadania przez osobę numeru identyfikacyjnego VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2012 r., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo), w stosownych przypadkach szczególnego dla dokonania transakcji wewnątrzwspólnotowych, lub od tego, że rzeczona osoba jest zarejestrowana w systemie VIES. Z orzecznictwa Trybunału wynika ponadto, że podatek działa w takim charakterze, jeżeli dokonuje transakcji w ramach swojej działalności podlegającej opodatkowaniu (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2012 r., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 W związku z tym ani uzyskanie przez nabywcę wałnego numeru identyfikacyjnego VAT w celu dokonania transakcji wewnątrzwspólnotowych, ani rejestracja nabywcy w systemie VIES nie stanowi materialnych przesłanek zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej z VAT. Są to wyjącznie wymogi formalne, które nie mogą podważać prawa sprzedawcy do zwolnienia z VAT, ponieważ materialne przesłanki w zakresie dostawy wewnątrzwspólnotowej zostały spełnione (zob. analogicznie wyroki: z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 60; z dnia 27 września 2012 r., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 51; z dnia 20 października 2016 r., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 40).

33 W tym względzie należy przypomnieć, że w braku w dyrektywie VAT konkretnego przepisu dotyczącego dowodów, jakich podatnicy zobowiązani są dostarczyć w celu skorzystania ze zwolnienia z VAT, to do państw członkowskich należy określenie, zgodnie z art. 131 owej dyrektywy, przesłanek warunkujących zwolnienie przez te państwa dostaw wewnątrzwspólnotowych w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz w celu zapobiegania ewentualnym oszustwom, unikaniu opodatkowania oraz nadużyciom. Niemniej jednak przy wykonywaniu swoich kompetencji państwa członkowskie powinny przestrzegać ogólnych zasad prawa, które stanowi porządek prawny Unii (zob. wyroki: z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 9 października 2014 r., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 27).

34 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału przepis krajowy wykracza poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku, jeżeli uzależnia w istocie prawo do zwolnienia z VAT dostawy wewnątrzwspólnotowej od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając wymogów materialnych, a w szczególności nie bierze pod uwagę kwestii, czy zostały one spełnione. Transakcje powinny być bowiem opodatkowane z uwzględnieniem ich obiektywnych cech (wyrok z dnia 20 października 2016 r., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W odniesieniu zaś do obiektywnych cech dostawy wewnątrzwspólnotowej, z pkt 23–25 niniejszego wyroku wynika, że jeżeli dostawa towarów została przewidziana w art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT, to jest ona zwolniona z VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 20 października 2016 r., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Wynika z tego, że zasada neutralności podatkowej wymaga, aby zwolnienie z VAT było przyznawane, gdy zostały spełnione przesłanki materialne, nawet jeżeli niektóre wymogi formalne zostały pominięte przez podatników (wyrok z dnia 20 października 2016 r., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 39).

37 W konsekwencji administracja danego państwa członkowskiego nie może co do zasady odmówić zwolnienia z VAT dostawy wewnątrzwspólnotowej z tego tylko powodu, że nabywca nie

jest ani zarejestrowany w systemie VIES, ani objęty systemem opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia.

38 Należy zatem zauważyć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału istnieją jedynie dwie sytuacje, w jakich nieprzebrnięcie wymogu formalnego może skutkować utratą prawa do zwolnienia z VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 20 października 2016 r., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 43).

39 W pierwszej kolejności na zasadzie neutralności podatkowej nie może powoływać się, do celów zwolnienia z VAT, podatnik, który umyślnie uczestniczy w oszustwie podatkowym i narazi na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu VAT (zob. wyrok z dnia 20 października 2016 r., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

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

41 W niniejszym przypadku sama wskazana przez sąd odsyłający okoliczność, że sprzedawca, po pierwsze, wiedział o tym, iż w momencie dokonania transakcji nabywca nie był ani zarejestrowany w systemie VIES, ani objęty systemem opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz, po drugie, był przekonany, że nabywca zostanie w późniejszym czasie zarejestrowany ze skutkiem wstecznym jako wewnątrzwspólnotowy podmiot gospodarczy, nie stanowi wystarczającego powodu do odmowy przez organ podatkowy zwolnienia z VAT. Z informacji zawartych w przekazanych przez sąd odsyłający aktach sprawy i wskazanych w pkt 20 niniejszego wyroku wynika bowiem, że w niniejszej sprawie po stronie Euro Tyre nie doszło ani do oszustwa podatkowego, ani do unikania opodatkowania.

42 W drugiej kolejności naruszenie wymogu formalnego może prowadzić do odmowy zwolnienia z VAT, jeżeli naruszenie to skutkuje uniemożliwieniem przedstawienia przekonującego dowodu spełnienia wymogów materialnych (zob. wyrok z dnia 20 października 2016 r., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 W rozpatrywanej sprawie, jak wynika to zasadniczo z pkt 26 niniejszego wyroku, zadane pytania opierają się na założeniu, że materialnoprawne przesłanki wewnątrzwspólnotowej dostawy w rozumieniu art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT zostały spełnione. Ponadto żadna informacja z przekazanych Trybunałowi akt sprawy nie wskazuje, aby naruszenie wymogu formalnego rozpatrywanego w postępowaniu głównym miało uniemożliwić stwierdzenie, że tak było. Do sądu odsyłającego należy jednak dokonanie niezbędnych ustaleń w tej kwestii.

44 W świetle powyższych rozważań na zadane pytania należy odpowiedzieć, że art. 131 i art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż stoją one na przeszkodzie temu, aby organ podatkowy danego państwa członkowskiego odmawiał zwolnienia z VAT wewnątrzwspólnotowej dostawy z tego tylko względu, że w momencie tej dostawy nabywca, mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie członkowskim przeznaczenia i posiadający numer identyfikacyjny VAT waży do dokonywania transakcji w tym państwie, nie jest ani

zarejestrowany w systemie VIES, ani objęty systemem opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia, chociaż nie istnieje żadna konkretna przesłanka wskazująca na popełnienie oszustwa podatkowego oraz ustalono, że przesłanki materialnoprawne zwolnienia z VAT zostały spełnione. W tym wypadku art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT, interpretowany w świetle zasady proporcjonalności, stoi również na przeszkodzie takiej odmowie, jeżeli sprzedawca wiedział o sytuacji nabywcy w zakresie VAT i był przekonany, że nabywca zostanie w późniejszym czasie zarejestrowany ze skutkiem wstecznym jako wewnątrzwspólnotowy podmiot gospodarczy.

### **W przedmiocie kosztów**

45 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 (dziewięćta izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 131 i art. 138 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, iż stoją one na przeszkodzie temu, aby organ podatkowy danego państwa członkowskiego odmawiał zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy z podatku od wartości dodanej z tego tylko względu, że w momencie tej dostawy nabywca, mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie członkowskim przeznaczenia i posiadający numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej ważny do dokonywania transakcji w tym państwie, nie jest ani zarejestrowany w systemie wymiany informacji o podatku od wartości dodanej, ani objęty systemem opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia, chociaż nie istnieje żadna konkretna przesłanka wskazująca na popełnienie oszustwa podatkowego oraz ustalono, że przesłanki materialnoprawne zwolnienia z podatku od wartości dodanej zostały spełnione. W tym wypadku art. 138 ust. 1 owej dyrektywy, interpretowany w świetle zasady proporcjonalności, stoi również na przeszkodzie takiej odmowie, jeżeli sprzedawca wiedział o sytuacji nabywcy w zakresie podatku od wartości dodanej i był przekonany, że nabywca zostanie w późniejszym czasie zarejestrowany ze skutkiem wstecznym jako wewnątrzwspólnotowy podmiot gospodarczy.**

Podpisy

\* Język postępowania: portugalski.