

WYROK TRYBUNA?U (czwarta izba)

z dnia 20 czerwca 2018 r. (\*)

Odes?anie prejudycjalne – Podatek od warto?ci dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artyku? 143 ust. 1 lit. d) i art. 143 ust. 2 – Zwolnienia z VAT z tytu?u importu – Import, po którym nast?pi?a dostawa wewn?trzwspólnotowa – Przes?anki – Dowód potwierdzaj?cy wysy?k? lub transport towarów do innego pa?stwa cz?onkowskiego – Transport z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy – Przeniesienie na nabywc? prawa do rozporz?dzania towarami – Oszustwo podatkowe – Brak obowi?zku w?a?ciwego organu do udzielenia pomocy podatnikowi w zebraniu informacji niezb?dnych do wykazania spe?nienia przes?anek do zwolnienia z podatku

W sprawie C?108/17

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Vilniaus apygardos administracinis teismas (okr?gowy s?d administracyjny w Wilnie, Litwa) postanowieniem z dnia 15 lutego 2017 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 3 marca 2017 r., w post?powaniu:

**„Enteco Baltic” UAB**

przeciwko

**Muitin?s departamentas prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,**

przy udziale:

**Vilniaus teritorin? muitin?,**

TRYBUNA? (czwarta izba),

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

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 25 stycznia 2018 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu „Enteco Baltic” UAB przez A. Medelien?a, adwokata?, i M. Bielskien?, advokato pad?j?ja,

– w imieniu rz?du litewskiego przez R. Krasuckait?, D. Stepanien?, K. Dieninisa i D. Kriau?i?nasa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i J. Jokubauskait?, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 22 marca 2018 r.,  
wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 138, 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 wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2009/69/WE z dnia 25 czerwca 2009 r. (Dz.U. 2009, L 175, s. 12) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), a także zasady neutralności podatkowej oraz zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań.

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką „Enteco Baltic” UAB a Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (sądu?b? celny przy ministerstwie finansów, Litwa, zwany? dalej „PSC”) w przedmiocie zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) z tytułu importu na Litwę paliwa pochodzącego z Białorusi, po którym to imporcie nastąpiła wysyłka lub transport tego paliwa do innych państw członkowskich.

## Ramy prawne

### Prawo Unii

#### *Dyrektywa VAT*

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

4 Zgodnie z art. 131 owej dyrektywy:

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

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 [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”.

6 Dyrektywa 2009/69, dla której termin transpozycji minął w dniu 1 stycznia 2011 r., dodaje ust. 2 w art. 143 dyrektywy VAT w wersji pierwotnej. Ze względu na to, że transakcje rozpatrywane w postępowaniu gównym miały miejsce w latach 2010–2012, obie kolejne wersje tego art. 143 mają zastosowanie w sprawie w postępowaniu gównym.

7 Motywy 3–5 dyrektywy 2009/69 mają następujące brzmienie:

„(3) Import towaru jest zwolniony z [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 rozbieżności w jego stosowaniu wykorzystywane są przez przedsiębiorców 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 płacenia VAT, nie może być osiągnięty w sposób wystarczający przez państwa członkowskie, natomiast możliwe jest lepsze jego osiągnięcie na poziomie Wspólnoty, Wspólnota może przyjąć środki [...]”.

8 Artykuł 143 dyrektywy VAT stanowi:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

d) import towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium trzeciego lub państwa trzeciego do państwa członkowskiego innego niż państwo 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 [...];

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

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

9 Artykuł 167 tej dyrektywy stanowi:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

*Uregulowanie dotyczące współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie VAT*

10 Rozporządzenie 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) stanowi przekształconą wersję rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie [VAT] i

uchylającego rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. 2003, L 264, s. 1).

11 Rozporządzenie nr 904/2010 uchyla, na mocy jego art. 61 akapit pierwszy, rozporządzenie nr 1798/2003 ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2012 r., a zgodnie z jego art. 62 akapit drugi rozporządzenie to stosuje się od tego samego dnia. Z uwagi na moment wymiany informacji danej w sporze w postępowaniu głównym rozporządzenie nr 904/2010 jest istotne do celów niniejszej sprawy.

12 Motywy 3, 4 i 7 rozporządzenia nr 904/2010 mają następujące brzmienie:

„(3) Uchylenie się od opodatkowania i unikanie opodatkowania przekraczające granice państw członkowskich prowadzi do strat budżetowych i naruszenia zasady sprawiedliwego opodatkowania. Mogą one również powodować zakłócenia w przepływie kapitału oraz zakłócenia warunków konkurencji. Tym samym wpływają one na funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

(4) Zwalczanie uchylania się od opodatkowania VAT wymaga ścisłej współpracy między właściwymi organami każdego z państw członkowskich odpowiedzialnymi za stosowanie przepisów w tej dziedzinie.

[...]

(7) W celu poboru należnego podatku państwa członkowskie powinny współpracować, aby pomóc zapewnić dokonanie prawidłowego wymiaru VAT. W związku z tym muszą nie tylko kontrolować prawidłowość stosowania podatku należnego na swoim własnym terytorium, ale również udzielać pomocy innym państwom członkowskim w celu zapewnienia prawidłowego stosowania podatku związanego z działalnością prowadzoną na ich własnym terytorium, ale należnego w innym państwie członkowskim”.

13 Artykuł 1 ust. 1 i 2 tego rozporządzenia stanowi:

„1. Niniejsze rozporządzenie określa warunki współpracy pomiędzy właściwymi organami państw członkowskich odpowiedzialnymi za stosowanie przepisów ustawowych dotyczących VAT oraz współpracy tych organów z Komisją, w celu zapewnienia przestrzegania tych przepisów ustawowych.

W tym celu niniejsze rozporządzenie określa zasady i procedury umożliwiającej właściwym organom państw członkowskich współpracę oraz wymianę między sobą wszelkich informacji, które mogą pomóc w dokonaniu właściwego wymiaru VAT, w kontrolowaniu prawidłowego stosowania VAT, w szczególności w odniesieniu do transakcji wewnątrzwspólnotowych, oraz w zwalczaniu oszustw w dziedzinie VAT. W szczególności określa ono zasady i procedury umożliwiającej państwom członkowskim gromadzenie i wymianę takich informacji drogą elektroniczną.

2. Niniejsze rozporządzenie określa warunki udzielania przez organy, o których mowa w ust. 1, pomocy w zakresie ochrony dochodów z VAT we wszystkich państwach członkowskich”.

14 Zgodnie z art. 7 ust. 1 wspomnianego rozporządzenia:

„Na wniosek organu występującego z wnioskiem organ wezwany przekazuje informacje, o których mowa w art. 1, wraz ze wszelkimi informacjami dotyczącymi konkretnego przypadku lub przypadków”.

15 Artykuł 54 ust. 1 tego rozporządzenia stanowi:

„Organ wezwany w jednym państwie członkowskim udziela organowi występującemu z wnioskiem w innym państwie członkowskim informacji, o których mowa w art. 1, pod warunkiem że:

- a) liczba oraz charakter wniosków o udzielenie informacji złożonych przez organ występujący z wnioskiem w określonym okresie nie nakłada nieproporcjonalnych obciążeń administracyjnych na organ wezwany;
- b) organ występujący z wnioskiem wyczerpał zwyczajne źródła informacji, których mógł użyć w danych okolicznościach do uzyskania informacji, których wniosek dotyczy, bez podejmowania ryzyka narażenia się na niepowodzenie w osiągnięciu pożądanego rezultatu”.

#### *Uregulowanie dotyczące podatku akcyzowego*

16 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), przewiduje w rozdziale IV zasady regulujące przemieszczanie wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Rozdział ten obejmuje art. 17–31 owej dyrektywy.

17 Zgodnie z art. 21 ust. 1–3 rzeczony dyrektywy:

„1. Przemieszczanie wyrobów akcyzowych jest uznawane za przemieszczanie w procedurze zawieszenia poboru akcyzy tylko wówczas, gdy dokonywane jest na podstawie elektronicznego dokumentu administracyjnego stosowanego zgodnie z ust. 2 i 3.

2. Na użytek ust. 1 niniejszego artykułu wysyłający przedstawia właściwym organom państwa członkowskiego wysyłki projekt elektronicznego dokumentu administracyjnego, korzystając z systemu komputerowego, o którym mowa w art. 1 decyzji nr 1152/2003/WE, zwanego dalej »systemem komputerowym«.

3. Właściwe organy państwa członkowskiego wysyłki przeprowadzają elektroniczną weryfikację danych zawartych w projekcie elektronicznego dokumentu administracyjnego.

Jeżeli dane te są nieprawidłowe, wysyłający jest o tym bezzwłocznie informowany.

Jeżeli dane te są prawidłowe, właściwe organy państwa członkowskiego wysyłki nadają temu dokumentowi niepowtarzalny administracyjny numer ewidencyjny i przekazują go wysyłającemu”.

18 Artykuł 24 rzeczony dyrektywy stanowi:

„1. Niezwłocznie po odbiorze wyrobów akcyzowych w miejscach przeznaczenia, o których mowa w art. 17 ust. 1 lit. a) ppkt (i), (ii) lub (iv) lub w art. 17 ust. 2, i – z wyjątkiem przypadków należycie uzasadnionych zgodnie z wymogami właściwych organów – nie później niż w ciągu pięciu dni roboczych od zakończenia przemieszczenia, odbiorca składa właściwym organom raport z ich odbioru, zwany dalej »raportem odbioru«, za pośrednictwem systemu komputerowego.

[...]

3. Właściwe organy państwa członkowskiego przeznaczenia przeprowadzają elektroniczną weryfikację danych przedstawionych w raporcie odbioru.

Jeżeli dane te są nieprawidłowe, odbiorca jest o tym bezzwłocznie informowany.

Jeżeli dane te są prawidłowe, właściwe organy państwa członkowskiego przeznaczenia

przekazuj? odbiorcy potwierdzenie zarejestrowania raportu odbioru i przesy?aj? ten raport w?a?ciwym organom pa?stwa cz?onkowskiego wysy?ki.

4. W?a?ciwe organy pa?stwa cz?onkowskiego wysy?ki przekazuj? raport odbioru wysy?aj?cemu. Je?li miejsce wysy?ki i miejsce przeznaczenia znajduj? si? w tym samym pa?stwie cz?onkowskim, w?a?ciwe organy tego pa?stwa cz?onkowskiego przekazuj? raport bezpo?rednio wysy?aj?cemu”.

19 Rozporz?dzenie Komisji (WE) nr 684/2009 z dnia 24 lipca 2009 r. w sprawie wykonania dyrektywy Rady 2008/118 w odniesieniu do skomputeryzowanych procedur przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy (Dz.U. 2009, L 197, s. 24) okre?la w szczególno?ci, zgodnie z jego art. 1 lit. a), ?rodki dotycz?ce struktury i tre?ci komunikatów elektronicznych wymienianych za po?rednictwem systemu komputerowego, o którym mowa w art. 21 ust. 2 dyrektywy 2008/118, do celów art. 21–25 tej dyrektywy.

20 Zgodnie z art. 3 tego rozporz?dzenia:

„1. Projekt elektronicznego dokumentu administracyjnego przes?any zgodnie z art. 21 ust. 2 dyrektywy [2008/118] i elektroniczny dokument administracyjny, któremu nadano administracyjny numer referencyjny zgodnie z art. 21 ust. 3 akapit trzeci tej dyrektywy, s? zgodne z wymogami okre?lonymi w tabeli 1 za??cznika I do niniejszego rozporz?dzenia.

2. Projekt elektronicznego dokumentu administracyjnego przesy?a si? nie wcze?niej ni? 7 dni przed dat? wskazan? w tym dokumencie jako data wysy?ki wyrobów akcyzowych”.

21 Artyku? 7 wskazanego rozporz?dzenia stanowi:

„Raport odbioru przedstawiony zgodnie z art. 24 dyrektywy [2008/118] i raport wywozu przedstawiony zgodnie z art. 25 tej dyrektywy s? zgodne z wymogami okre?lonymi w tabeli 6 za??cznika I do niniejszego rozporz?dzenia”.

## **Prawo litewskie**

22 Artyku? 143 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT zosta? transponowany do prawa litewskiego w drodze art. 35 Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (ustawy Republiki Litewskiej o VAT, zwanej dalej „ustaw? o VAT”). Ów art. 35 znajduje si? w tytule V ustawy o VAT, zatytu?owanym „Przypadki, w których importowane produkty nie podlegaj? opodatkowaniu VAT z tytu?u importu”. Przepis ten przewiduje:

„1. Zwalnia si? z VAT import towarów, je?eli w chwili importu wiadomo, ?e produkty te s? przeznaczone do wywiezienia oraz ?e zostan? one przetransportowane do innego pa?stwa cz?onkowskiego, a dostawa towarów przez importera z Republiki Litewskiej do innego pa?stwa cz?onkowskiego, zgodnie z rozdzia?em VI niniejszej ustawy, podlega VAT w stawce 0%.

2. Niniejszy artyku? stosuje si?, je?eli importer jest zarejestrowanym podatnikiem VAT w Republice Litewskiej, a towary transportowane s? do innego pa?stwa cz?onkowskiego najpó?niej miesi?c od zdarzenia powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego, okre?lonego w art. 14 ust. 12 lub 13 niniejszej ustawy. Ustanowienie d?u?szego terminu dla przetransportowania towarów mo?e by? uzasadnione obiektywnymi okoliczno?ciami.

3. Szczegó?owe zasady stosowania niniejszego artyku?u okre?la pa?stwowa s?u?ba celna w porozumieniu z centraln? administracj? podatkow?.”.

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

„Stawka VAT 0% ma zastosowanie do towarów dostarczonych osobie zarejestrowanej do celów VAT w innym państwie członkowskim, przetransportowanych z terytorium kraju do innego państwa członkowskiego [...]”.

24 Artykuł 56 ustawy o VAT, odnoszący się do „[u]zasadnienia zastosowania stawki VAT 0%”, przewiduje:

„1. [...] Podatnik VAT, stosując stawkę VAT 0% zgodnie z art. 49 niniejszej ustawy, musi posiadać dowody na okoliczność przetransportowania towarów poza terytorium kraju, a w przypadku zastosowania stawki VAT 0% w związku z dostawą towarów na rzecz nabywcy zarejestrowanego 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, pozwalających ocenić zasadność zastosowania stawki VAT 0% [...].

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% [...]”.

25 Zasady zwolnienia z VAT w imporcie towarów importowanych i dostarczonych na rynek innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej (zwane dalej „zasadami”) zostały zatwierdzone decyzją nr 1B/439/VA/71 dyrektora PSC oraz kierownika Valstybinė mokesių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (państwowej inspekcji skarbowej przy ministerstwie finansów, Litwa, zwanej dalej „inspekcją”) z dnia 29 kwietnia 2004 r. Punkt 4 zasad ma następujące brzmienie:

„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 wywiezienia i transportu do innego państwa członkowskiego;

[...]”.

26 Zgodnie z pkt 7 rzeczonych zasad:

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

[...]

7.2. dokumenty potwierdzające, że towary importowane na terytorium kraju są przeznaczone do przetransportowania oraz że zostaną przetransportowane do innego państwa członkowskiego (między innymi dokumenty przewozowe lub umowa)”.

27 Zasady zostały zmienione decyzją nr 1B/773/VA/119 dyrektora PSC i kierownika inspekcji z dnia 28 grudnia 2010 r., która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2011 r. W drodze tej decyzji dodano pkt 7.1 do tych zasad, zgodnie z którym:

„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 nowe informacje wyjaśniające powody zmian i załączając kopie dokumentów stwierdzających te okoliczności”.

## **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

28 Enteco Baltic jest spółką z siedzibą na Litwie. Spółka prowadzi działalność obejmującą hurtowy handel paliwami.

29 W okresie rozpatrywanym w postępowaniu głównym, obejmującym lata 2010–2012, spółka Enteco Baltic importowała na Litwę paliwa pochodzenia białoruskiego. Paliwa te objęte były tak zwaną procedurą celną 42, która pozwala na swobodny obrót nimi, zwolniony z VAT z tytułu importu. W zgłoszeniach przywozowych spółka ta wskazywała numer identyfikacyjny VAT nabywców znajdujących się w innym państwie członkowskim, którym zamierzała dostarczyć towary. Spółka ta przechowywała te towary w składach towarów podlegających podatkowi akcyzowemu, należących do innych spółek prawa litewskiego.

30 Na podstawie zawartych umów na piśmie 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*”). Na mocy rzeczonych umów spółka Enteco Baltic była zatem wyjątkowo odpowiedzialna za przekazanie paliwa na rzecz nabywców na terytorium Litwy, a ci z kolei byli odpowiedzialni za dalszy transport towarów do państwa członkowskiego przeznaczenia towaru. Zarówno indywidualne zamówienia nabywców, jak i faktury wystawione przez spółkę Enteco Baltic były zwyczajowo wysyłane pocztą elektroniczną.

31 Na potrzeby transportu towary były przedmiotem elektronicznych dokumentów przewozowych dla towarów podlegających podatkowi akcyzowemu, jak również listów przewozowych CMR (listy przewozowe wystawione na podstawie Konwencji o umowie międzynarodowego przewozu drogowego towarów, zawartej w Genewie w dniu 19 maja 1956 r., zmienionej protokołem z dnia 5 lipca 1978 r.). Te ostatnie były wysyłane przez upoważnionych pracowników składu podatkowego wysyłki i wskazywały między innymi miejsce wysyłki towarów (czyli skład podatkowy wysyłki), ich nabywcę i miejsce ich odebrania (czyli skład podatkowy przeznaczenia).

32 Po dostawie towarów do składów podatkowych przeznaczenia znajdujących się w Polsce spółka Enteco Baltic otrzymywała elektroniczne potwierdzenie dostawy tych towarów (zwane dalej „potwierdzeniem e-ROR”). Spółka otrzymywała także listy przewozowe CMR zawierające potwierdzenie przez składy podatkowe przeznaczenia odbiór owych towarów.

33 Zdarzało się czasami, że spółka Enteco Baltic sprzedawała towary podmiotom znajdującym się w innych państwach członkowskich, będącymi podmiotami innymi niż te, których numery identyfikacyjne były wskazane w zgłoszeniu przywozowym. Informacje odnoszące się do podatników, w tym także ich numery identyfikacyjne VAT, przekazywane były do inspekcji w składanych regularnie miesięcznych raportach z dostaw towarów do innych państw członkowskich.

34 W 2012 r. Vilniaus teritorinė muitinė (regionalna służba celna dla Wilna, Litwa, zwana dalej „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.

35 W 2013 r. organy administracji podatkowej Węgier, Polski i Słowacji przekazały inspekcji informacje dotyczące możliwego oszustwa związanego z zastosowaniem „procedury celnej 42”. Organy te wskazały w szczególności, że nie mogły potwierdzić odbioru przedmiotowego paliwa przez nabywców i że podmioty te nie deklarowały VAT za odpowiedni okres.

36 Mając na uwadze te informacje, inspekcja przeprowadziła ponowną kontrolę podatkową w 2013 r. dotyczącą spełnienia przez spółkę Enteco Baltic obowiązków w zakresie VAT za okres od 1 stycznia 2012 r. do 30 czerwca 2013 r. Inspekcja stwierdziła, że spółka ta dostarczyła dostateczną ilość informacji potwierdzających opuszczenie terytorium litewskiego przez towary i rzeczywiste przeniesienie na nabywców prawa do rozporządzania nimi jak właściciel. Według inspekcji nie ustalono, aby podczas rozpatrywanych transakcji spółka Enteco Baltic postąpiła niedbale lub lekkomyślnie.

37 W latach 2014 i 2015 SCW również przeprowadziła ponowną kontrolę za okres od 1 kwietnia 2010 r. do 31 maja 2012 r., a także po raz pierwszy kontrolę za okres od 1 czerwca 2012 r. do 31 grudnia 2013 r. W wyniku tych kontroli SCW ustaliła, że spółka Enteco Baltic nie dostarczyła paliw podatnikom wskazanym w zgłoszeniach przywozowych lub nie wykazała, że paliwa zostały przetransportowane i że prawo do rozporządzania nimi jak właściciel zostało przeniesione na osoby, których nazwiska były wskazane na fakturach zawierających należny podatek VAT.

38 Spółka Enteco Baltic zwróciła się do polskiej spółki zajmującej się informacjami gospodarczymi w celu uzyskania dodatkowych informacji dotyczących rzeczowego transportu. Spółka Enteco Baltic wystąpiła również do SCW, aby zwróciła się ono do polskich skądów podatkowych o udzielenie informacji, których wspomniana spółka zajmująca się informacjami nie mogła uzyskać. Wniosek ten nie został uwzględniony.

39 W dniu 25 listopada 2015 r. SCW przyjął sprawozdanie z kontroli, w którym stwierdzono, że spółka Enteco Baltic błędnie uznała, że import paliwa pochodzenia białoruskiego jest zwolniony z VAT. W konsekwencji SCW nakazała spółce Enteco Baltic zwrot kwoty 3 220 822 EUR tytułem VAT, zwiększonej o kary finansowe i odsetki za zwłokę.

40 Decyzją z dnia 16 marca 2016 r. PSC potwierdziła ten nakaz.

41 Spółka Enteco Baltic zaskarżyła tę decyzję PSC do Mokestinio ginimo komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisji ds. sporów podatkowych przy rządzie, Litwa). Decyzją z dnia 1 czerwca 2016 r. komisja ta przekazała skargę do PSC.

42 Zarówno spółka Enteco Baltic, jak i PSC odwołały się do sądu odsyłającego, domagając się w szczególności stwierdzenia nieważności decyzji komisji ds. sporów podatkowych przy rządzie.

43 W tych okolicznościach Vilniaus apygardos administracinis teismas (okręgowy sąd administracyjny w Wilnie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„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) owej dyrektywy wyłącznie z tej przyczyny, że w chwili importu zamierzano dokonać dostawy towarów na rzecz danego 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 składowiska podatkowego znajdującego się na terytorium jednego państwa członkowskiego do składowiska podatkowego znajdującego się w innym państwie członkowskim [listy przewozowe (w formie elektronicznej, zwane dalej »dokumentami e-AD«) oraz potwierdzenia e-ROR], mogą zostać 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 organy podatkowe państw członkowskich odmawiały zastosowania zwolnienia przewidzianego w tym przepisie, jeżeli prawo do rozporządzania towarami nie zostało przeniesione bezpośrednio na nabywcę towarów, lecz za pośrednictwem wskazanych przez niego podmiotów (przedsiębiorstw transportowych lub składów podatkowych)?

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 stosowania 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 Europejskiej 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 do 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?.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### **W przedmiocie pytania pierwszego**

44 Poprzez pierwsze pytanie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 143 ust. 1 lit. d) i art. 143 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na

przeszkodzi temu, aby w?a?ciwe organy pa?stwa cz?onkowskiego odmawia?y zastosowania zwolnienia z VAT z tytu?u importu wy??cznie z tej przyczyny, ?e – w wyniku zmiany okoliczno?ci, która nast?pi?a po imporcie – dane towary zosta?y dostarczone na rzecz innego podatnika ni? ten, którego numer identyfikacyjny VAT zosta? wskazany w zg?oszeniu przywozowym, podczas gdy importer udzieli? w?a?ciwym organom pa?stwa cz?onkowskiego importu wszystkich informacji dotycz?cych to?samo?ci nowego nabywcy.

45 Tytu?em wst?pu nale?y zauwa?y?, ?e jak przypomniano w pkt 6 niniejszego wyroku, termin transpozycji dyrektywy 2009/69, która doda?a ust. 2 do art. 143 dyrektywy VAT w pierwotnej wersji, min?? w dniu 1 stycznia 2011 r. W zwi?zku z tym ów ostatni przepis ma zastosowanie dopiero pocz?wszy od tego dnia.

46 W pierwszej kolejno?ci z art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT wynika, ?e pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? import towarów wysy?anych lub transportowanych z terytorium trzeciego lub pa?stwa trzeciego do pa?stwa cz?onkowskiego innego ni? pa?stwo zakochzenia wysy?ki lub transportu towarów, w przypadku gdy dostawa tych towarów, dokonana przez importera wyznaczonego lub uznanego za osob? zobowi?zan? do zap?aty VAT na podstawie art. 201 owej dyrektywy, jest zwolniona zgodnie z art. 138 rzeczonyj dyrektywy.

47 Zwolnienie z VAT z tytu?u importu zale?y zatem od pó?niejszego dokonania przez importera dostawy wewn?trzwspólnotowej, która sama jest zwolniona na podstawie art. 138 dyrektywy VAT, i w zwi?zku z tym od spe?nienia przes?anek materialnych okre?lonych w tym artykule, jak zauwa?y? to rzecznik generalny w pkt 42, 50 i 68 opinii.

48 Ani art. 138, ani artyku? 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT nie przewiduj? natomiast obowi?zku wskazania przez importera numeru identyfikacyjnego VAT nabywcy uczestnicz?cego w pó?niejszej transakcji wewn?trzwspólnotowej.

49 Przed dokonan? przez dyrektyw? 2009/69 zmian? dyrektywy VAT w wersji pierwotnej obowi?zek taki móg? zosta? przewidziany przez prawo krajowe, tak jak przez prawo litewskie w sprawie w post?powaniu g?ównym.

50 Wobec braku jakichkolwiek przepisów w tym wzgl?dzie w dyrektywie VAT do pa?stw cz?onkowskich nale?y bowiem okre?lenie, zgodnie z art. 131 owej dyrektywy, przes?anek warunkuj?cych zwolnienie przez te pa?stwa importu, po którym nast?puje wewn?trzwspólnotowa dostawa, w celu zapewnienia prawid?owego i prostego stosowania zwolnienia w imporcie przewidzianego przez t? dyrektyw? oraz zapobie?enia wszelkim mo?liwym przypadkom uchylania si? od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadu?y?. Niemniej jednak przy wykonywaniu swoich kompetencji pa?stwa cz?onkowskie powinny przestrzega? ogólnych zasad prawa, które stanowi? cz??? porz?dku prawnego Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 wrze?nia 2012 r., Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 9 pa?dziernika 2014 r., Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, pkt 27; a tak?e z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, pkt 33).

51 W tym wzgl?dzie Trybuna? orzek? ju? w kontek?cie przewidzianego w art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT zwolnienia dostawy wewn?trzwspólnotowej, ?e poniewa? zwolnienie to zale?y od spe?nienia przes?anek materialnych wymienionych w tym przepisie w sposób wyczerpuj?cy, w?ród których to przes?anek nie znajduje si? obowi?zek posiadania przez nabywc? numeru identyfikacyjnego VAT, pa?stwa cz?onkowskie nie mog? co do zasady odmówi? skorzystania z rzeczonyj zwolnienia z powodu niespe?nienia wymogu formalnego, takiego jak identyfikacja nabywcy do celów VAT, przewidzianego w danym przypadku w prawie krajowym danego pa?stwa cz?onkowskiego (zob. podobnie wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, pkt 29, 32).

52 Te same rozważania mają zastosowanie w przypadku, gdy na podstawie z art. 131 dyrektywy VAT państwo członkowskie przewiduje, że skorzystanie z przewidzianego w art. 143 ust. 1 lit. d) owej dyrektywy zwolnienia w imporcie jest uwarunkowane podaniem przez importera numeru identyfikacyjnego VAT nabywcy.

53 W drugiej kolejności art. 143 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT, który jest wynikiem zmian wprowadzonych przez dyrektywę 2009/69, przewiduje obecnie, że aby móc skorzystać ze zwolnienia importu przewidzianego w art. 143 ust. 1 lit. d) tej dyrektywy, importer musi w chwili importu podać numer identyfikacyjny VAT nabywcy.

54 O ile – w świetle brzmienia tego przepisu – można by go interpretować w ten sposób, że należy odmówić zwolnienia w imporcie, gdy importer, po wskazaniu numeru identyfikacyjnego VAT nabywcy, dostarcza dane towary na rzecz innego nabywcy, o tyle wykładnia taka byłaby jednak sprzeczna z ogólną systematyką art. 143 ust. 2 dyrektywy VAT i jego kontekstem.

55 Po pierwsze, z motywów 3–5 dyrektywy 2009/69 wynika bowiem, że art. 143 ust. 2 dyrektywy VAT wymienia minimalne przesłanki do zastosowania przewidzianego w nim zwolnienia z VAT z tytułu importu. Dodanie tych przesłanek do dyrektywy VAT było uzasadnione koniecznością zapobieżenia nieuczciwego i mającego znamiona oszustwa wykorzystania systemu zwolnienia z VAT przez podmioty gospodarcze wykorzystujące różnice we wcześnie określonych przez państwa członkowskie przesłankach regulujących przyznanie zwolnienia w imporcie. Wynika stąd, że znajdujący się w art. 143 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT skutek zmiany wprowadzonej przez dyrektywę 2009/69 obowiązek podania przez importera numeru identyfikacyjnego VAT nabywcy nie może zostać uznany za przesłankę materialną dla zwolnienia, lecz ma na celu jedynie usunięcie rozbieżności między państwami członkowskimi w stosowaniu zwolnienia.

56 Jest tak tym bardziej, że dyrektywa 2009/69 nie zmienia art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT, który odsyła do określonych w art. 138 owej dyrektywy przesłanek materialnych dotyczących zwolnienia późniejszej dostawy wewnątrzspółnotowej.

57 Po drugie, w świetle rozważań przedstawionych przez rzecznika generalnego w pkt 67–71 opinii należy dodać, że przyjęcie odmiennej wykładni tego przepisu byłoby niezgodne z uzalenieniem skorzystania ze zwolnienia w imporcie od spełnienia przesłanek dla zwolnienia późniejszej dostawy wewnątrzspółnotowej, a w braku zmiany tych ostatnich przesłanek – w szczególności art. 138 dyrektywy VAT – przez dyrektywę 2009/69 system owych zwolnień cechowałby się niespójnością.

58 W konsekwencji, niezależnie od tego, czy pod rządami dyrektywy VAT w wersji początkowej, czy też pod rządami dyrektywy VAT, zwolnienia importu nie mogą co do zasady odmówić z tego tylko powodu, że towary zostały dostarczone nabywcy innemu niż ten, którego numer został wskazany w chwili dokonania importu, pod warunkiem iż zostanie wykazane, że po imporcie rzeczywiście nastąpiła dostawa wewnątrzspółnotowa spełniająca przesłanki materialne przewidziane w art. 138 ust. 1 owej dyrektywy i że importer zawsze należyście informował właściwy organ o zmianach co do tożsamości nabywców.

59 Inaczej byłoby wyjątkownie w sytuacji, gdyby importer umyślnie uczestniczył w oszustwie podatkowym, które naraziło na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu VAT lub gdyby naruszenie wymogów formalnych skutkowało uniemożliwieniem dostarczenia pewnych dowodów na spełnienie wymogów materialnych (zob. analogicznie wyroki: z dnia 20 października 2016 r., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 39, 43, 44, 46; a także z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 36–39, 42).

60 Ponadto należy przypomnieć, że w celu ukarania naruszenia wymogów formalnych państwa członkowskie mogą ustanowić sankcje inne niż odmowa zastosowania zwolnienia z VAT, takie jak nałożenie grzywny lub kary pieniężnej proporcjonalnych do wagi naruszenia (zob. podobnie wyrok z dnia 19 kwietnia 2018 r., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, pkt 52).

61 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 143 ust. 1 lit. d) i art. 143 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, aby właściwe organy państwa członkowskiego odmawiały zastosowania zwolnienia z VAT z tytułu importu wyjącznie z tej przyczyny, że – w wyniku zmiany okoliczności, która nastąpiła po imporcie – rozpatrywane towary zostały dostarczone na rzecz podatnika innego niż ten, którego numer identyfikacyjny VAT został wskazany w zgłoszeniu przywozowym, podczas gdy importer udzielił właściwym organom państwa członkowskiego importu wszystkich informacji dotyczących tożsamości nowego nabywcy, pod warunkiem że zostanie wykazane, iż przesłanki materialne zwolnienia późniejszej dostawy wewnątrzspółnotowej są rzeczywiście spełnione.

### **W przedmiocie pytania drugiego**

62 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT w związku z art. 138 i art. 143 ust. 2 lit. c) owej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że dokumenty takie jak listy przewozowe CMR i dokumenty e-AD oraz potwierdzenia e-ROR, które potwierdzają transport towarów ze składu podatkowego znajdującego się w państwie członkowskim importu z przeznaczeniem nie do nabywcy, lecz do składu podatkowego znajdującego się w innym państwie członkowskim, mogą zostać uznane za wystarczające dowody wysyłki lub transportu towarów w rozumieniu tych przepisów.

63 Należy przypomnieć, że art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT przewiduje zwolnienie importu towarów, po którym następuje wewnątrzspółnotowa dostawa, która sama w sobie jest zwolniona na mocy art. 138 ust. 1 owej dyrektywy.

64 Po pierwsze, z art. 143 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT, który to przepis jest skutkiem zmian wprowadzonych przez dyrektywę 2009/69, wynika, iż zwolnienie w imporcie ma zastosowanie wyjącznie wtedy, gdy w chwili dokonania importu importer przedstawi dowód, że importowane towary są przeznaczone do transportu lub wysyłki z państwa członkowskiego importu do innego państwa członkowskiego.

65 W tym względzie przed tymi zmianami to do samych państw członkowskich należy określić przesłanki, którym podlegało przewidziane w art. 143 ust. 1 dyrektywy VAT zwolnienie z VAT z tytułu importu towarów.

66 Po drugie, należy przypomnieć, że zwolnienie wewnątrzspółnotowej dostawy towaru na mocy art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT ma zastosowanie tylko wtedy, gdy prawo do rozporządzenia tym towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę, gdy dostawca wykaże, że rzeczony towar został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego i gdy w wyniku tej wysyłki lub transportu ten sam towar fizycznie opuści terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu (wyroki: z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 25).

67 Ciżby dowodu spełnienia przesłanek przewidzianych w art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT spoczywa na tym, kto chce z prawa do zwolnienia z VAT skorzystać, czyli na dostawcy towarów (wyrok z dnia 27 września 2007 r., Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, pkt 26).

Natomiast w okolicznościach, gdy prawo do rozporządzenia towarem jak w przypadku ciela zostaje przeniesione na nabywcę na terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu lub gdy nabywca ów wysyła lub transportuje towar poza terytorium tego państwa członkowskiego, dowody, które dostawca może przedłożyć organom podatkowym, są całkowicie zależne od dokumentów, które otrzyma w tym celu od nabywcy (wyroki: z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, pkt 37; a także z dnia 14 czerwca 2017 r., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, pkt 66).

68 Ponadto z art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT i z orzecznictwa Trybunału wynika, że przesłanka dotycząca wysyłki lub transportu danych towarów jest spełniona, gdy towary rzeczywiście opuszczają terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu w celu przemieszczenia ich na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 27, 33).

69 Z powyższego wynika, że w celu skorzystania z przewidzianego w art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT zwolnienia w imporcie importer musi w szczególności przedstawić organom państwa członkowskiego importu dowód, że po pierwsze, w chwili dokonania importu dane towary są przeznaczone do wysyłki lub transportu z przeznaczeniem do innego państwa członkowskiego, oraz po drugie, że w ramach późniejszej dostawy wewnątrz wspólnotowej wskazane towary były przedmiotem takiej wysyłki lub takiego transportu.

70 W tym względzie wystarczy, iż importer wykazuje, że dane towary są przeznaczone do wysyłki lub transportu i następnie zostały rzeczywiście wysłane lub przetransportowane do innego państwa członkowskiego, bez konieczności wykazywania, iż zostały wysłane lub przetransportowane konkretnie na adres nabywcy tych towarów.

71 W niniejszym przypadku sąd odsyłający ma wątpliwości w szczególności co do wartości dowodowej listów przewozowych CMR i eAD, a także potwierdzenia eROR. O ile do sądu odsyłającego należy ocena mocy dowodowej dowodów przedstawionych w sporze w postępowaniu głównym, o tyle Trybunał może jednak przekazać temu sądowi wszelkie wskazówki dotyczące wykazania prawa Unii, które mogą być dla niego użyteczne.

72 W tym względzie w odniesieniu najpierw do listów przewozowych eAD należy odwołać się do przepisów prawa Unii dotyczących elektronicznego dokumentu administracyjnego towarzyszącego przemieszczeniu w procedurze zawieszenia poboru akcyzy w odniesieniu do towarów (zwanego dalej „dokumentem eAD”) takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, które są wyrobami akcyzowymi.

73 Po pierwsze, z art. 21 ust. 2 dyrektywy 2008/118 i art. 3 rozporządzenia nr 684/2009 w związku z tabelą 1 znajdującą się w załączniku I do tego rozporządzenia wynika, że nie wcześniej niż siedem dni przed datą wysyłki danych wyrobów akcyzowych wysyłający przedstawia w właściwym organom państwa członkowskiego wysyłki projekt dokumentu eAD zawierający w szczególności informacje dotyczące odnośnych podmiotów gospodarczych, czyli wysyłającego i odbiorcy, miejsca wysyłki i przeznaczenia, wysyłanych towarów oraz faktury związanej z tymi towarami, a także dotyczące transportu owych towarów. Dane znajdujące się w tym projekcie są weryfikowane przez rzeczne organy zgodnie z art. 21 ust. 3 tej dyrektywy.

74 Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 122 i 124 opinii, należy stwierdzić, że taki projekt dokumentu eAD, gdy jest należyście wypełniony i przedłożony w chwili dokonania importu, może stanowić dowód skutecznego wykazania, że w chwili importu dany towar był przeznaczony do wysyłki do innego państwa członkowskiego w rozumieniu art. 143 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT.

75 Po drugie, należy wskazać, że zgodnie z art. 24 dyrektywy 2008/118 przy odbiorze

wyrobów akcyzowych odbiorca przedstawia w?a?ciwym organom pa?stwa cz?onkowskiego przeznaczenia dokument potwierdzaj?cy odbiór tych wyrobów, a organy te przekazuj? go wysy?aj?cemu. W tym wzgl?dzie z art. 7 rozporz?dzenia nr 684/2009 w zwi?zku z tabel? 6 w za??czniku I do tego rozporz?dzenia wynika, ?e ów raport odbioru zawiera mi?dzy innymi odes?anie do odpowiedniego dokumentu e?AD.

76 Nale?y stwierdzi?, tak jak rzecznik generalny w pkt 126 opinii, i? za pomoc? takiego raportu odbioru mo?na wykaza?, ?e dany towar rzeczywi?cie opu?ci? terytorium pa?stwa cz?onkowskiego rozpocz?cia wysy?ki i ?e zosta? on przetransportowany lub wys?any z przeznaczeniem do innego pa?stwa cz?onkowskiego w rozumieniu art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT.

77 Nast?pnie, je?eli chodzi o potwierdzenia e?ROR, z akt sprawy wynika, ?e potwierdzenia te zosta?y wystawione po wysy?ce czy te? transporcie towarów. Poniewa? potwierdzenia te nie istniej? jeszcze w chwili importu, nie mog? one umo?liwi? wykazania, ?e w owej chwili rozpatrywane towary s? przeznaczone do transportu lub wysy?ki do innego pa?stwa cz?onkowskiego w rozumieniu art. 143 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT. Natomiast mog? one zosta? uwzgl?dnione w celu udowodnienia faktycznego charakteru wysy?ki lub transportu owych towarów na podstawie art. 138 ust. 1 tej dyrektywy.

78 Wreszcie, w odniesieniu do listów przewozowych CMR nale?y zauwa?y?, ?e s? one sporz?dzone przed wysy?k? lub transportem do pa?stwa cz?onkowskiego przeznaczenia i wskazuj? w szczególno?ci miejsce wysy?ki, nabywc?, miejsce odbioru i pojazdy transportowe. W zwi?zku z tym mog? one wykaza?, ?e dane towary s? przeznaczone do wysy?ki lub transportu do rzeczonoego pa?stwa, oraz mog? zosta? uwzgl?dnione w ramach art. 143 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT, je?eli zosta?y one przedstawione w chwili importu. Mog? one tak?e zosta? uwzgl?dnione w ramach art. 138 ust. 1 tej dyrektywy, i to tym bardziej, gdy po zako?czeniu wysy?ki lub transportu zawieraj? potwierdzenie odbioru.

79 W tym wzgl?dzie z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e strony w post?powaniu g?ównym nie zgadzaj? si? przed s?dem odsy?aj?cym co do kwestii, czy mo?na by?o odmówi? skorzystania ze zwolnienia w imporcie z tego tylko powodu, ?e przedstawione przeze spółk? Enteco Baltic listy CMR by?y pozbawione potwierdzenia odbioru lub posiada?y potwierdzenie rejestracji polskich sk?adów podatkowych. Nale?y jednak zauwa?y?, ?e sam ten powód nie mo?e prowadzi? do odmowy skorzystania ze zwolnienia, je?eli za pomoc? innych dowodów przedstawionych przez tą spółk? mo?na wykaza?, po pierwsze, ?e w chwili importu dane towary by?y przeznaczone do wysy?ki lub transportu do pa?stwa cz?onkowskiego innego ni? pa?stwo cz?onkowskie importu, oraz po drugie, ?e podczas kolejnej transakcji towary te zosta?y rzeczywi?cie wys?ane lub przetransportowane do tego innego pa?stwa cz?onkowskiego.

80 W konsekwencji do s?du odsy?aj?cego nale?y, w ?wietle wszystkich dowodów przedstawionych przez spółk? Enteco Baltic, dokonanie weryfikacji, czy przes?anki te s? spe?nione.

81 Bior?c pod uwag? powy?sze rozwa?ania, na pytanie drugie nale?y udzieli? odpowiedzi, ?e art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT w zwi?zku z art. 138 i art. 143 ust. 2 lit. c) owej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e:

- dokumenty, które potwierdzaj? transport towarów ze sk?adu podatkowego znajduj?cego si? w pa?stwie cz?onkowskim importu z przeznaczeniem nie do nabywcy, lecz do sk?adu podatkowego znajduj?cego si? w innym pa?stwie cz?onkowskim, mog? zosta? uznane za wystarczaj?ce dowody wysy?ki lub transportu towarów do innego pa?stwa cz?onkowskiego;
- dokumenty takie jak listy przewozowe CMR oraz dokumenty e?AD mog? zosta?

uwzględnione w celu wykazania, że w chwili importu do państwa członkowskiego dane towary są przeznaczone do wysyłki lub transportu do innego państwa członkowskiego w rozumieniu art. 143 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT, pod warunkiem że rzeczony dokumenty zostaną przedstawione w owej chwili i zawierają wszystkie konieczne informacje. Za pomocą tych dokumentów, jak również potwierdzeń ROR i raportów odbioru wydanych po zakończeniu przemieszczania w procedurze zawieszenia poboru akcyzy można wykazać, że rzeczony towar został rzeczywiście wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego zgodnie z art. 138 ust. 1 owej dyrektywy.

### **W przedmiocie pytań trzeciego i czwartego**

82 Poprzez pytania trzecie i czwarte, które należy zbadać przede wszystkim, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, aby organy państwa członkowskiego odmówiły importerowi możliwości skorzystania z przewidzianego przez ów przepis prawa do zwolnienia z VAT z tytułu importów towarów, jakich dokonał on w tym państwie, po których nastąpiła wewnętrzna dostawa, gdy towary te nie zostały bezpośrednio przekazane nabywcy, lecz zostały przejęte przez przedsiębiorstwa transportowe i składy podatkowe, które wskazał nabywca, oraz czy pojęcie „dostawy towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 1 owej dyrektywy oznacza w tym kontekście to samo co w kontekście art. 167 rzeczony dyrektywy.

83 Na wstępie należy przypomnieć, że przewidziane w art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT zwolnienie w imporcie zależy od następnie dokonanej wewnętrznej dostawy, która sama w sobie podlega zwolnieniu na mocy art. 138 ust. 1 owej dyrektywy.

84 Tak jak każda dostawa towarów zdefiniowana w art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, dostawa wewnętrzna wymaga przeniesienia na nabywcę prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel (zob. podobnie wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 32).

85 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie „dostawy towarów” w rozumieniu dyrektywy VAT posiada autonomiczną i jednolitą definicję, w szczególności prawa Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 3 czerwca 2010 r., De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, pkt 22). Zgodnie z celem dyrektywy VAT, który polega między innymi na ustanowieniu systemu VAT w oparciu o jednolitą definicję czynności opodatkowanych (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 lutego 1990 r., Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, pkt 8; a także z dnia 11 maja 2017 r., Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, pkt 25), pojęcie to powinno posiadać jednolite znaczenie w ramach owej dyrektywy. W związku z tym nie może być ono interpretowane w sposób odmienny w ramach zwolnienia w imporcie i w ramach określonego w art. 167 dyrektywy VAT prawa do odliczenia podatku naliczonego.

86 Z orzecznictwa Trybunału wynika również, że pojęcie „dostawy towarów” nie odwołuje się do przeniesienia własności w sposób przewidziany przez obowiązujące prawo krajowe, lecz obejmuje ono każdą czynność przeniesienia rzeczy przez jedną stronę, która upoważnia w rzeczywistości drugą stronę do rozporządzania nią, tak jakby była ona jej właścicielem (wyrok z dnia 3 czerwca 2010 r., De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

87 Przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel nie oznacza, że strona, na rzecz której rzecz ta zostaje przeniesiona, musi ją posiadać fizycznie, ani że owa rzecz musi zostać fizycznie przetransportowana do tej osoby lub że musi ona ją fizycznie otrzymać (postanowienie z dnia 15 lipca 2015 r., Itales, C-123/14, niepublikowane, EU:C:2015:511, pkt 36).



88 Natomiast w braku takiego przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak w?a?ciciel nie mo?na obj?? poj?ciem „dostawy towarów” ani przeniesienia rzeczy w celu ich zwyk?ego przechowywania (zob. podobnie wyrok z dnia 14 lipca 2005 r., *British American Tobacco i Newman Shipping*, C?435/03, EU:C:2005:464, pkt 36), ani sytuacji, w której osoba dokonuj?ca przewozu fizycznie przemieszcza dane rzeczy z jednego miejsca do drugiego w imieniu innych podmiotów gospodarczych (zob. podobnie wyrok z dnia 3 czerwca 2010 r., *De Fruytier*, C?237/09, EU:C:2010:316, pkt 25).

89 W odniesieniu do sporu w post?powaniu g?ównym – w celu ustalenia, czy transakcje przeprowadzone mi?dzy importerem a nabywcami w nast?pstwie rozpatrywanego importu towarów nale?y uzna? za „dostawy towarów” w rozumieniu dyrektywy VAT – nale?y, jak wynika to z pkt 95–97 opinii rzecznika generalnego, oceni?, czy prawo do rozporządzania tymi towarami jak w?a?ciciel zosta?o przeniesione przez spó?k? Enteco Baltic na przewo?ników i na sk?ady podatkowe, czy te? ci ostatni pe?nili jedynie funkcj? po?rednika w zakresie transportu i przechowania, nie b?d?c adresatami przeniesienia tego prawa. W tym ostatnim przypadku, i pod warunkiem, ?e rzeczony?e prawo zosta?o rzeczywi?cie przeniesione przez spó?k? Enteco Baltic na nabywców, jak sugeruje to postanowienie odsy?aj?ce, owe transakcje mog? zosta? uznane za „dostaw? towarów”.

90 Do s?du odsy?aj?cego nale?y zweryfikowanie w ?wietle wszystkich okoliczno?ci faktycznych, którymi s?d ten dysponuje, czy jest tak w sporze przed nim zawis?ym (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 lutego 1990 r., *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C?320/88, EU:C:1990:61, pkt 13; a tak?e z dnia 18 lipca 2013 r., *Evita-K*, C?78/12, EU:C:2013:486, pkt 34).

91 Je?eli w wyniku tej oceny oka?e si?, ?e spó?ka Enteco Baltic przenios?a na nabywców prawo do rozporządzania towarami jak w?a?ciciel, i pod warunkiem, ?e pozosta?e przes?anki zwolnienia w imporcie s? spe?nione, nie mo?na odmówi? spó?ce Enteco Baltic skorzystania ze zwolnienia w imporcie.

92 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na pytania trzecie i czwarte nale?y odpowiedzie?, i? art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie temu, aby organy pa?stwa cz?onkowskiego odmówi?y importerowi mo?liwo?ci skorzystania z przewidzianego przez ów przepis prawa do zwolnienia z VAT z tytu?u importów towarów, jakich dokona? on w tym pa?stwie cz?onkowskim, po których nast?pi?a wewn?trzwspólnotowa dostawa, z tego powodu, ?e towary te nie zosta?y przekazane bezpo?rednio nabywcy, lecz zosta?y przejt?e przez przedsi?biorstwa transportowe i sk?ady podatkowe, które wskaza? nabywca, gdy prawo do rozporządzania rzeczonymi towarami jak w?a?ciciel zosta?o przeniesione przez importera na nabywc?. W tym kontek?cie poj?cie „dostawy towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 1 owej dyrektywy nale?y interpretowa? w taki sam sposób jak w kontek?cie art. 167 omawianej dyrektywy.

### **W przedmiocie pyta? pi?tego i szóstego**

93 Poprzez pytania pi?te i szóste, które nale?y zbada? ??cznie, s?d odsy?aj?cy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie praktyce administracyjnej, zgodnie z któr? w okoliczno?ciach takich jak te w sporze w post?powaniu g?ównym importerowi dzia?aj?cemu w dobrej wierze odmawia si? mo?liwo?ci skorzystania z prawa do zwolnienia z VAT z tytu?u importu, gdy przes?anki zwolnienia pó?niejszej dostawy wewn?trzwspólnotowej nie s? spe?nione ze wzgl?du na pope?nione przez nabywc? oszustwo podatkowe.

94 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u nie jest

sprzeczny z prawem Unii wymóg, aby podmiot gospodarczy działał w dobrej wierze i podejmował wszelkie działania, których można by od niego rozsądnie oczekiwać, aby upewnić się, że transakcja, której dokonuje, nie prowadzi do udziału w oszustwie podatkowym. W przypadku gdy podatnik wiedział lub mógł wiedzieć, że transakcja, której dokonuje, może stanowić oszustwo, którego dopuszcza się nabywca, i nie przedsięwziął wszelkich środków w jego dyspozycji w celu uniknięcia tego oszustwa, należy mu odmówić skorzystania ze zwolnienia z podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 48, 54 i przytoczone tam orzecznictwo).

95 Do sądu odsyłającego należy dokonanie weryfikacji, na podstawie całościowej oceny wszystkich informacji i okoliczności faktycznych sprawy w postępowaniu głównym, czy spółka Enteco Baltic działała w dobrej wierze i podjęła wszelkie działania, jakich można by od niej rozsądnie wymagać, aby upewnić się, że przeprowadzana transakcja nie prowadzi do udziału w oszustwie podatkowym (zob. podobnie wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 53). Trybunał może jednak przekazać temu sądowi wszelkie wskazówki dotyczące wykadni prawa Unii, które mogą być dla niego użyteczne (wyrok z dnia 14 czerwca 2017 r., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, pkt 72).

96 W niniejszym przypadku akta sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie zawierają informacji pozwalających stwierdzić, czy ustalono, że spółka Enteco Baltic działała bądź nie działała z wymaganą starannością. W tym względzie należy niemniej wskazać, że – jak zauważył rzecznik generalny w pkt 102–104 opinii – okoliczności, zgodnie z którą importer porozumiewa się ze swoimi klientami drogą elektroniczną, nie pozwala ani na określenie braku dobrej wiary lub zaniedbania z jego strony, ani na przyjęcie zaocznych, że spółka ta wiedziała lub powinna była wiedzieć, iż uczestniczy w oszustwie podatkowym.

97 W sytuacji, w której sąd odsyłający stwierdziłby, że spółka Enteco Baltic działała w dobrej wierze i podjęła wszelkie działania, jakich można by od niej rozsądnie wymagać, aby upewnić się, że zrealizowane transakcje importu i dostawy nie prowadziły do jej udziału w oszustwie podatkowym, warto przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada pewności prawa stoi na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie, które początkowo przyjęło dokumenty przedstawione przez sprzedawcę jako dowody uzasadniające prawo do zwolnienia dostawy, mogłoby później zobowiązać owego sprzedawcę do rozliczenia VAT związanego z tą dostawą ze względu na popełnione przez nabywcę oszustwo podatkowe, o którym ów sprzedawca nie wiedział i nie mógł wiedzieć (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 50; a także z dnia 14 czerwca 2017 r., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, pkt 75).

98 Z informacji zawartych w aktach sprawy, jakimi dysponuje Trybunał, wynika, że przesłanki te są spełnione w przypadku rozpatrywanym w postępowaniu głównym. W tym względzie z informacji tych wynika co prawda, że na podstawie dowodów przedłożonych przez spółkę Enteco Baltic inspekcja stwierdziła, że przesłanki zwolnienia dostaw wewnątrzwspólnotowych zostały spełnione i że spółce tej nie można zarzucić żadnego zaniedbania. Niemniej jednak należy podkreślić, że dokonana przez inspekcję analiza, która w każdym razie dotyczyła jedynie niektórych transakcji rozpatrywanych w postępowaniu głównym, nie uniemożliwiła zbadania przez SCW, podczas ponownej kontroli dokonanej z poszanowaniem właściwych terminów, czy spółka Enteco Baltic nie miała lub nie mogła mieć wiadomości ewentualnego oszustwa podatkowego popełnionego przez nabywcę w odniesieniu do wszystkich rozpatrywanych transakcji.

99 Wykadni zasady pewności prawa w świetle rozważań przedstawionych w pkt 97 i 98

niniejszego wyroku nie podważa argument wysunięty przez rząd litewski i Komisję podczas rozprawy, zgodnie z którym to argumentem kontrole przeprowadzone przez, odpowiednio, inspekcję i SCW miały odmienny zakres przedmiotowy – podczas pierwszej kontroli badano spełnienie przesłanek określonych w art. 138 dyrektywy VAT, a podczas drugiej kontroli weryfikowano spełnienie przesłanek przewidzianych w art. 143 ust. 1 lit. d) owej dyrektywy. Skorzystanie na podstawie art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT ze zwolnienia w imporcie jest bowiem całkowicie zależne od spełnienia przesłanek zwolnienia z podatku późniejszej dostawy wewnątrzspółnotowej stosownie do art. 138 ust. 1 tej dyrektywy. Otóż zgodnie z informacjami znajdującymi się w postanowieniu odsyłającym decyzja SCW dotyczyła, czy i ile rzecz ujmując, przesłanek z tego ostatniego przepisu.

100 W świetle powyższych rozważań na pytania piąte i szóste należy odpowiedzieć, że art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie praktyce administracyjnej, zgodnie z którą w okolicznościach takich jak te w sporze w postępowaniu głównym importerowi działającemu w dobrej wierze odmawia się możliwość skorzystania z prawa do zwolnienia z VAT z tytułu importu, gdy przesłanki zwolnienia późniejszej dostawy wewnątrzspółnotowej nie są spełnione ze względu na dokonane przez nabywcę oszustwo podatkowe, chyba że zostanie wykazane, że importer wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja stanowiła czysty skądos oszustwa popełnionego przez nabywcę, i że nie podjął on wszelkich racjonalnych środków znajdujących się w jego mocy w celu uniknięcia udziału w tym oszustwie. Sama okoliczność, że importer i nabywca porozumiewali się za pomocą środków komunikacji elektronicznej, nie może prowadzić do przyjęcia założenia, że importer wiedział lub mógł wiedzieć, że bierze udział w takim oszustwie.

### **W przedmiocie pytania siódmego**

101 Poprzez pytanie siódme sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przy badaniu przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel właściwe organy krajowe są zobowiązane do zebrania informacji, do których dostęp mogą mieć jedynie organy władzy publicznej.

102 W tym względzie należy przypomnieć, że analogicznie do orzecznictwa przytoczonego w pkt 67 niniejszego wyroku, i jak zresztą wskazał sąd odsyłający, do importera należy wykazanie, że przesłanki do zastosowania przewidzianego w art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT zwolnienia w imporcie są spełnione. W związku z tym to do niego należy w szczególności wykazanie, że prawo do rozporządzania towarami jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę.

103 Ponadto w kontekście transakcji wewnątrzspółnotowych z orzecznictwa Trybunału wynika, że gdy dostawca nie jest w stanie przedstawić dowodów koniecznych do wykazania, że przesłanki do zastosowania zwolnienia dostawy wewnątrzspółnotowej są spełnione, organy podatkowe państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów nie są zobowiązane do wnoszenia o uzyskanie informacji od organów państwa członkowskiego przeznaczenia na podstawie przepisów rozporządzenia nr 1798/2003 dotyczących systemu wymiany informacji pomiędzy organami administracji podatkowej państw członkowskich (zob. podobnie wyrok 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; a także analogicznie wyrok z dnia 27 września 2007 r., Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, pkt 28, 34, 38).

104 Wykądni tak można także stosować do rozporządzenia nr 904/2010, które – zgodnie z jego art. 62 akapit drugi – znajduje zastosowanie od dnia 1 stycznia 2012 r., i – zgodnie z jego art. 61 akapit pierwszy – uchyla rozporządzenie nr 1798/2003 ze skutkiem od tego samego dnia.

105 Jak bowiem wynika w szczególności z motywów 3, 4 i 7 rozporządzenia nr 904/2010, celem

tego rozporządzenia jest zwalczanie uchylania się od opodatkowania VAT oraz unikania opodatkowania, a także przyczynienie się do właściwego stosowania VAT. W tym celu rozporządzenie to, zgodnie z jego art. 1 ust. 1 akapit drugi, określa zasady i procedury umożliwiającej właściwym organom państwa członkowskich współpracę oraz wymianę między sobą wszelkich informacji, które mogą pomóc w dokonaniu właściwego wymiaru VAT, w kontrolowaniu prawidłowego stosowania VAT, w szczególności w odniesieniu do transakcji wewnątrzwspólnotowych, oraz w zwalczaniu oszustw w dziedzinie VAT. W szczególności art. 7 ust. 1 rzeczonego rozporządzenia przewiduje w tym celu, że na wniosek organu krajowego organ wezwany przekazuje wszystkie informacje, które mogą pomóc w dokonaniu właściwego wymiaru VAT. Artykuł 54 ust. 1 rozporządzenia nr 904/2010 przewiduje granice tej wymiany informacji pomiędzy organami krajowymi, które to organy nie są zobowiązane do udzielania objętych wnioskiem informacji we wszystkich okolicznościach. W związku z tym, i wobec braku wyraźnego przepisu w tym względzie w owym rozporządzeniu, akt ten nie przyznaje podatnikowi żadnego szczególnego prawa do wnoszenia o przekazanie informacji w przypadku, gdy podatnik ten nie jest sam w stanie przedstawić dowodów mogących uzasadnić jego prawo do zwolnienia z VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 27 września 2007 r., Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, pkt 30–34).

106 W świetle powyższych rozważań na pytanie siódme należy odpowiedzieć, iż art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przy badaniu przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel właściwe organy krajowe nie są zobowiązane do zebrania informacji, do których dostęp mogą mieć jedynie organy władzy publicznej.

### **W przedmiocie kosztów**

107 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 143 ust. 1 lit. d) i art. 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., należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, aby właściwe organy państwa członkowskiego odmówiały zastosowania zwolnienia z podatku od wartości dodanej z tytułu importu wyłącznie z tej przyczyny, że – w wyniku zmiany okoliczności, która nastąpiła po imporcie – dane towary zostały dostarczone na rzecz podatnika innego niż ten, którego numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej został wskazany w zgłoszeniu przywozowym, podczas gdy importer udzielił właściwym organom państwa członkowskiego importu wszystkich informacji dotyczących tożsamości nowego nabywcy, pod warunkiem że zostanie wykazane, iż przesłanki materialne zwolnienia późniejszej dostawy wewnątrzwspólnotowej są rzeczywiście spełnione.**

2) **Artykuł 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2009/69, w związku z art. 138 i art. 143 ust. 2 lit. c) owej zmienionej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że:**

- dokumenty, które potwierdzają transport towarów ze składu podatkowego znajdującego się w państwie członkowskim importu z przeznaczeniem nie do nabywcy, lecz do składu podatkowego znajdującego się w innym państwie członkowskim, mogą zostać uznane za wystarczające dowody wysyłki lub transportu towarów do innego państwa członkowskiego;
  - dokumenty takie jak listy przewozowe wystawione na podstawie Konwencji o umowie międzynarodowego przewozu drogowego towarów, zawartej w Genewie w dniu 19 maja 1956 r., zmienionej protokołem z dnia 5 lipca 1978 r., oraz elektroniczne dokumenty administracyjne towarzyszące przemieszczeniu towarów w procedurze zawieszenia poboru akcyzy mogą zostać uwzględnione w celu wykazania, że w chwili importu do państwa członkowskiego dane towary są przeznaczone do wysyłki lub transportu do innego państwa członkowskiego w rozumieniu art. 143 ust. 2 lit. c) zmienionej dyrektywy 2006/112, pod warunkiem że rzeczony dokumenty zostaną przedstawione w owej chwili i że zawierają wszystkie konieczne informacje. Za pomocą tych dokumentów, jak również elektronicznych potwierdzeń dostawy towarów i raportów odbioru wydanych po zakończeniu przemieszczania w procedurze zawieszenia poboru akcyzy można wykazać, że rzeczony towary zostały rzeczywiście wysłane lub przetransportowane do innego państwa członkowskiego zgodnie z art. 138 ust. 1 zmienionej dyrektywy 2006/112.
- 3) Artykuł 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2009/69, należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, aby organy państwa członkowskiego odmówiły importerowi możliwości skorzystania z przewidzianego przez ów przepis prawa do zwolnienia z podatku od wartości dodanej z tytułu importów towarów, jakich dokonał on w tym państwie członkowskim, po których nastąpiła wewnątrzspółnotowa dostawa, z tego powodu, że towary te nie zostały przekazane bezpośrednio nabywcy, lecz zostały przejęte przez przedsiębiorstwa transportowe i składy podatkowe, które wskazał nabywca, gdy prawo do rozporządzania rzeczonymi towarami jak właściciel zostało przeniesione przez importera na nabywcę. W tym kontekście pojęcie „dostawy towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 1 owej zmienionej dyrektywy należy interpretować w taki sam sposób jak w kontekście art. 167 omawianej zmienionej dyrektywy.
- 4) Artykuł 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2009/69, należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie praktyce administracyjnej, zgodnie z którą w okolicznościach takich jak te w sporze w postępowaniu głównym importerowi działającemu w dobrej wierze odmawia się możliwości skorzystania z prawa do zwolnienia z podatku od wartości dodanej z tytułu importu, gdy przesłanki zwolnienia późniejszej dostawy wewnątrzspółnotowej nie są spełnione ze względu na dokonane przez nabywcę oszustwo podatkowe, chyba że zostanie wykazane, że importer wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja stanowiła czysty skądowy oszustwa popełniony przez nabywcę, i że nie podjął on wszelkich racjonalnych środków znajdujących się w jego mocy w celu uniknięcia udziału w tym oszustwie. Sama okoliczność, że importer i nabywca porozumiewali się za pomocą środków komunikacji elektronicznej, nie może prowadzić do przyjęcia zaoczności, że importer wiedział lub mógł wiedzieć, że bierze udział w takim oszustwie.
- 5) Artykuł 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2009/69, należy interpretować w ten sposób, że przy badaniu przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel właściwe organy krajowe nie są zobowiązane do zebrania informacji, do których dostęp mogą mieć jedynie organy władzy publicznej.

Podpisy

\* Język postępowania: litewski.