Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 25 października 2018 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 143 ust. 1 lit. d) – Zwolnienia z VAT z tytułu przywozu – Przywóz, po którym nastąpiła dostawa wewnątrzwspólnotowa – Ryzyko oszustwa podatkowego – Dobra wiara podatnika będącego importerem i dostawcą – Ocena – Obowiązek staranności podatnika będącego importerem i dostawcą

W sprawie C-528/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Vrhovno sodišče (sąd najwyższy, Słowenia) postanowieniem z dnia 28 sierpnia 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 września 2017 r., w postępowaniu:

Milan Božičevič Ježovnik

przeciwko

Republika Slovenija,

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

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

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu M. Božičeviča Ježovnika przez J. Ahlina, odvetnik,

– w imieniu rządu słoweńskiego przez A. Grum, działającą w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu rządu greckiego przez M. Tassopoulou, A. Dimitrakopoulou i I. Kotsoni, działające w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu hiszpańskiego przez S. Jiméneza Garcíę, działającego w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez J. Jokubauskaitė i M. Žebrego, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: słoweński.

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 143 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”), w związku z art. 138 dyrektywy VAT.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Milanem Božičevičem Ježovnikiem a Republika Slovenija (Republiką Słowenii) w przedmiocie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego po zwolnieniu towarów związanego z opodatkowaniem podatkiem od wartości dodanej (VAT) transakcji przywozu bananów z państw trzecich.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

3 Zgodnie z art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT:

„Państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium [Unii] przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

4 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 zakończenia 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 przedstawił 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".

5 Artykuł 143 ust. 2 dyrektywy VAT został do niej wprowadzony przez dyrektywę 2009/69, której termin transpozycji upłynął w dniu 1 stycznia 2011 r. Z uwagi na daty okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, dwie następujące po sobie wersje owego art. 143 mają zastosowanie w sprawie w postępowaniu głównym.

6 Artykuł 201 dyrektywy VAT ma następującą treść:

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

Kodeks celny

7 Zgodnie z art. 78 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 4, s. 307, zwanego dalej „kodeksem celnym"):

„1. Po zwolnieniu towarów organy celne mogą z urzędu lub na wniosek zgłaszającego dokonać sprostowania [weryfikacji] zgłoszenia.

2. Po dokonaniu zwolnienia towarów organy celne mogą, w celu upewnienia się o prawidłowości danych zawartych w zgłoszeniu, przystąpić do kontroli dokumentów i danych handlowych dotyczących operacji [transakcji] przywozu lub wywozu towarów objętych zgłoszeniem oraz późniejszych operacji [transakcji] handlowych dotyczących tych samych towarów. Kontrole te mogą być przeprowadzone u zgłaszającego bądź u każdej osoby bezpośrednio lub pośrednio zainteresowanej tymi operacjami [transakcjami] w zakresie swej działalności gospodarczej, jak również u każdej innej osoby posiadającej dla potrzeb działalności gospodarczej wymienione dokumenty i dane. Organy te mogą również przeprowadzić rewizję [badanie] towarów, o ile istnieje jeszcze możliwość ich okazania.

3. Jeżeli z kontroli zgłoszenia lub kontroli po zwolnieniu towarów wynika, że przepisy regulujące właściwą procedurę celną zostały zastosowane w oparciu o nieprawidłowe lub niekompletne dane, organy celne podejmują, zgodnie z wydanymi przepisami, niezbędne działania w celu uregulowania sytuacji, biorąc pod uwagę nowe dane, którymi dysponują".

8 Artykuły 201 i 204 kodeksu celnego ustanawiają różne sytuacje, w których powstaje dług celny.

Prawo słoweńskie

9 Zgodnie z art. 46 pkt 1 Zakon o davku na dodano vrednost (ustawy o podatku od wartości dodanej, Uradni list RS, nr 13/11, zwanej dalej „ustawą o VAT") zwolnione z podatku VAT są „dostawy towarów wysyłane lub transportowane przez sprzedawcę, nabywcę towaru lub inną osobę działającą na ich rachunek z terytorium słoweńskiego do innego państwa członkowskiego, jeżeli są dokonywane one na rzecz innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, którzy działają w takim charakterze w owym innym państwie członkowskim".

10 Artykuł 50 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT przewiduje zwolnienie z VAT „przywozu towaru wysyłanego lub transportowanego z terytorium innego państwa lub terytorium państwa trzeciego do państwa członkowskiego, które nie jest państwem członkowskim przeznaczenia, jeżeli dostawa tego towaru dokonana przez importera, określonego w art. 76 ust. 1 pkt 6 niniejszej ustawy, jest zwolniona na podstawie art. 46 niniejszej ustawy".

11 Zgodnie z art. 50 ust. 2 ustawy o VAT:

„Przywóz towaru na podstawie pkt 4 poprzedzającego ustępu jest zwolniony z VAT, jeżeli po przywozie towaru następuje dostawa towaru zwolniona na podstawie art. 46 pkt 1 i 4 niniejszej ustawy, jednakże tylko wówczas, jeżeli importer w chwili przywozu przedstawi właściwemu organowi celnemu przynajmniej następujące informacje:

a) swój numer identyfikacyjny VAT, który został mu nadany przez organ podatkowy w Słowenii lub numer identyfikacyjny VAT swojego przedstawiciela podatkowego, który jest zobowiązany do zapłaty VAT, i który to numer został nadany przez organ podatkowy w Słowenii;

b) numer identyfikacyjny VAT odbiorcy towaru, któremu towar jest dostarczany na podstawie art. 46 pkt 1 niniejszej ustawy, nadany w innym państwie członkowskim, w którym kończy się przesyłka lub transport towaru, jeżeli towar jest przedmiotem transakcji na podstawie art. 46 pkt 4 niniejszej ustawy;

c) dowód, że przywożony towar jest przeznaczony do wysyłki lub transportu z terytorium słoweńskiego do innego państwa członkowskiego".

12 Artykuł 50 ust. 2 ustawy o VAT ma zastosowanie od dnia 1 stycznia 2011 r. Przed ta datą art. 80 obowiązującego wówczas rozporządzenia wykonawczego do tej ostatniej ustawy ustanawiał identyczne co do istoty wymogi.

13 Zgodnie z art. 76 ust. 1 pkt 6 ustawy o VAT – VAT jest należny w przypadku przywozu towaru „od dłużnika długu celnego ustalonego zgodnie z przepisami celnymi lub od odbiorcy towaru".

Okoliczności postępowania głównego i pytania prejudycjalne

14 W okresie zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym M. Božičevič Ježovnik prowadził jako jednoosobowy podmiot gospodarczy działalność w zakresie przywozu i dystrybucji bananów.

15 W okresie mającym znaczenie dla postępowania głównego M. Božičevič Ježovnik przywoził do Słowenii banany pochodzące z państw trzecich. Na podstawie 30 zgłoszeń celnych złożonych we właściwym urzędzie celnym w Koprze (Słowenia) w okresie od 26 sierpnia 2009 r. do 26 stycznia 2011 r. importowane banany zostały objęte procedurą zwaną „procedurą celną 42", która pozwalała na ich dopuszczenie do swobodnego obrotu ze zwolnieniem z podatku VAT od przywozu. W celu wykazania, iż wspomniane banany były przeznaczone do transportu do innego państwa członkowskiego, M. Božičevič Ježovnik przedstawił deklaracje o przeznaczeniu i o miejscu końcowego przeznaczenia, opatrzone pieczęcią zadeklarowanych odbiorców towarów.

16 M. Božičevič Ježovnik sprzedał przywiezione banany nabywcom z siedzibą w Rumunii w wyniku negocjacji i zamówień dokonywanych telefonicznie. Faktury, w tym faktury zaliczkowe, oraz inne dokumenty były przekazywane pocztą elektroniczną, faksem lub pocztą zwykłą. Przed zawieraniem umów M. Božičevič Ježovnik sprawdzał numer rejestracji i identyfikacji podmiotów gospodarczych

(numer „EORI”), a także ważność numerów identyfikacyjnych VAT nabywców. Wzywał ich do sporządzenia deklaracji poświadczających, że zobowiązują się oni do transportu bananów do innego państwa członkowskiego.

17 Po otrzymaniu zapłaty od nabywców M. Božičevič Ježovnik wydał im banany oclone w porcie Koper, przenosząc na nich również prawo ich własności. Następnie nabywcy zobowiązali się do przetransportowania bananów do Rumunii, jak również do przesłania listów przewozowych CMR potwierdzonych po wyładunku towarów w miejscu końcowego przeznaczenia.

18 Przy okazji kontroli po zwolnieniu towarów zgłoszeń celnych M. Božičeviča Ježovnika urząd celny zauważył, że kilku nabywców rumuńskich zostało zarejestrowanych dla celów VAT na krótko przed pierwszą dostawą i wykreślonych z systemu VAT tego samego dnia. Zdaniem tego urzędu przedstawione na wezwanie przez M. Božičeviča Ježovnika listy przewozowe CMR były mało czytelne i niekompletne, a także zawierały niewystarczające wskazówki co do daty i miejsca wyładunku towaru. Wspomniany urząd zauważył również, że wartość sprzedaży bananów i ich cena zakupu przez M. Božičeviča Ježovnika były identyczne lub różniły się jedynie w minimalny sposób, że waga bananów wskazana na fakturach sprzedaży odbiegała od danych przedstawionych w zgłoszeniach celnych oraz że faktury zarejestrowane w księgowości różniły się od faktur przedstawionych dla tego samego towaru urzędowi celnemu i organom podatkowym.

19 Urząd celny zasięgnął informacji u rumuńskich organów podatkowych. Zdaniem tych organów niektórzy rumuńscy nabywcy byli „znikającymi podmiotami gospodarczymi”, które nie wykonywały działalności pod zarejestrowanym adresem, nie odpowiadały na ich telefony oraz których dyrektorzy byli obywatelami tureckimi, irakijskimi, węgierskimi lub egipskimi. Ponadto, zdaniem wspomnianych organów, niektórzy przewoźnicy potwierdzili transport i wyładunek bananów w danym miejscu handlu hurtowego w Rumunii. Wskazali, że otrzymali polecenie transportu przez telefon oraz że zapłata odbyła się gotówką. Pozostali przewoźnicy zaprzeczyli autentyczności podpisów znajdujących się na dokumentach przewozowych, a także istnieniu jakiegokolwiek powiązania z nabywcami.

20 Z uwagi na te elementy urząd celny uznał, że M. Božičevič Ježovnik nie wykazał, że omawiane banany opuściły terytorium słoweńskie i zostały wydane zgłoszonym nabywcom. Urząd ten stwierdził ponadto, że M. Božičevič Ježovnik nie zachował należytej staranności, nie dokonał podstawowej weryfikacji nabywców i zignorował wskazówki oszustwa w zakresie VAT.

21 Decyzją z dnia 24 maja 2013 r. urząd celny w Lublanie (Słowenia) nałożył w związku z tym na M. Božičeviča Ježovnika obowiązek zapłaty VAT w kwocie 242 949,04 EUR.

22 Decyzją z dnia 30 września 2014 r. Ministrstvo za finance (ministerstwo finansów, Słowenia) oddaliło zażalenie wniesione przez M. Božičeviča Ježovnika od decyzji urzędu celnego.

23 Upravno sodišče Republike Slovenije (sąd administracyjny Republiki Słowenii) oddalił skargę wniesioną przez M. Božičeviča Ježovnika od decyzji ministra finansów. Sąd ten przypomniał w szczególności, że w przypadku uchybienia zobowiązaniom dotyczącym „procedury celnej 42” ewentualna dobra wiara podatnika nie ma żadnego wpływu na zapłatę VAT po zwolnieniu towarów.

24 M. Božičevič Ježovnik wniósł skargę rewizyjną do Vrhovno sodišče (sądu najwyższego, Słowenia).

25 Sąd ten zastanawia się nad warunkami, w jakich importer może być zobowiązany do zapłaty VAT w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym.

26 W tym zakresie sąd odsyłający wyjaśnia, że na podstawie art. 201 dyrektywy VAT prawo słoweńskie wiąże odpowiedzialność za zapłatę VAT w przypadku przywozu z przepisami kodeksu celnego dotyczącymi odpowiedzialności za zapłatę ceł przywozowych. W tym kontekście uważa, że konieczne jest ustalenie, czy importer jest dłużnikiem z tytułu długu celnego na podstawie art. 201 lub art. 204 kodeksu celnego.

27 Sąd odsyłający zauważa, że w wyroku z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in. (C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 56, 57), Trybunał dokonał rozróżnienia pomiędzy odpowiedzialnością podatnika za zapłatę VAT i odpowiedzialnością importera za zapłatę długów celnych. Sąd ten zastanawia się, czy w przypadku takim jak w postępowaniu głównym importer jest odpowiedzialny za zapłatę VAT z tego samego tytułu, z którego jest odpowiedzialny za zapłatę długów celnych, nawet wówczas, gdy nabywca zobowiązał się do transportu towaru i importer działał z należytą starannością i w dobrej wierze.

28 W przypadku gdy odpowiedzialność importera za zapłatę VAT różniłaby się od odpowiedzialności za zapłatę długów celnych, sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy owa odpowiedzialność jest tożsama z odpowiedzialnością podatnika dokonującego dostawy wewnątrzwspólnotowej w rozumieniu art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT oraz jak należy ocenić w tych ramach dobrą wiarę importera w przypadku oszustwa popełnionego przez nabywcę.

29 W tym względzie podkreśla, że w niniejszym przypadku urząd celny zezwolił na zwolnienie z uwagi na dowody przedstawione przez importera w chwili przywozu w zgłoszeniach oraz w wyniku uprzedniej kontroli. Podkreśla, że z wyroku z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in. (C-409/04, EU:C:2007:548), może wynikać, że takie zezwolenie oznacza, że importer nie jest zobowiązany do zapłaty VAT, w przypadku gdy kontrola po zwolnieniu towarów wykaże nieprawidłowości. Jeżeliby tak było, taka wykładnia jej zdaniem ograniczałaby znaczenie kontroli po zwolnieniu towarów, przewidzianej w art. 78 kodeksu celnego.

30 Ponadto sąd odsyłający zastanawia się nad tym, czy okoliczność, iż chodzi o pierwsze wprowadzenie towaru na terytorium celne Unii, wymaga szczególnej staranności ze strony importera.

31 W tych okolicznościach Vrhovno sodišče (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy importer (zgłaszający), który przy imporcie wnosi o zwolnienie z VAT (import według procedury 42), ponieważ towary mają być dostarczone do innego państwa członkowskiego, może być odpowiedzialny za zapłatę VAT (jeżeli następnie okaże się, że warunki zwolnienia nie zostały materialnie spełnione), tak samo jak jest odpowiedzialny za zapłatę długu celnego?

2) W razie odpowiedzi przeczącej – czy odpowiedzialność importera (zgłaszającego) jest taka sama jak odpowiedzialność podatnika, który dokonuje wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów zwolnionej na podstawie art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT?

3) Czy w tym ostatnim przypadku element subiektywny importera (zgłaszającego) dotyczący oszustwa w ramach systemu VAT należy oceniać inaczej niż w przypadku dostawy towarów [w ramach Unii], o której mowa w art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT? Czy ocena ta powinna być łagodniejsza ze względu na to, że zwolnienie z VAT w ramach procedury celnej 42 wymaga uprzedniego zezwolenia organu celnego? Czy też przeciwnie, powinna być bardziej rygorystyczna, ponieważ chodzi o transakcje związane z pierwszym wejściem towarów z państw trzecich na rynek wewnętrzny [Unii]?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

32 Poprzez trzy pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że wymaga on w okolicznościach, w których importer i dostawca korzystają ze zwolnienia z VAT w przywozie na podstawie zezwolenia wydanego po uprzedniej kontroli przez właściwe organy celne z uwagi na dowody przedstawione przez tego podatnika, aby podatnik ten był jednak zobowiązany do zapłaty VAT po zwolnieniu towarów, jeżeli okaże się przy okazji późniejszej kontroli, że nie zostały spełnione materialne przesłanki zwolnienia.

33 Z art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT wynika, że państwa członkowskie zwalniają przywóz towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium trzeciego lub państwa trzeciego do państwa członkowskiego innego niż państwo zakończenia wysyłki lub transportu towarów, w przypadku gdy dostawa tych towarów, dokonana przez importera wyznaczonego lub uznanego za osobę zobowiązaną do zapłaty VAT na podstawie art. 201 owej dyrektywy, jest zwolniona zgodnie z art. 138 rzeczonej dyrektywy.

34 Zwolnienie z VAT z tytułu przywozu zależy zatem od późniejszego dokonania przez importera dostawy wewnątrzwspólnotowej, która sama jest zwolniona na podstawie art. 138 dyrektywy VAT, i w związku z tym od spełnienia przesłanek materialnych określonych w tym artykule (wyrok z dnia 20 czerwca 2018 r., Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, pkt 47).

35 W tym zakresie należy zauważyć w pierwszej kolejności, że w ramach zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy na podstawie art. 138 dyrektywy VAT, po pierwsze, Trybunał orzekł już, nie jest sprzeczne z prawem Unii wymaganie od przedsiębiorcy, aby działał on w dobrej wierze i przedsięwziął wszystkie środki, których można od niego rozsądnie wymagać w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi do uczestnictwa w oszustwie podatkowym (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 65; a także z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo). Z powyższego wynika, że jeżeli dany podatnik wiedział lub mógł wiedzieć, że transakcja, której dokonuje, może brać udział w oszustwie popełnionym przez nabywcę, i nie przedsięwziął wszelkich rozsądnych będących w jego dyspozycji środków celem uniknięcia tego oszustwa, to 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 54 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Po drugie, z orzecznictwa Trybunału zasadniczo wynika, że odpowiedzialność dostawcy za zapłatę VAT po zwolnieniu towarów jest oceniana w odmienny sposób od odpowiedzialności importera za zapłatę długów celnych. W ten sposób importer jest zobowiązany do zapłaty należności celnych z tytułu przywozu towaru, w stosunku do którego eksporter dopuścił się naruszenia przepisów celnych, w tym także i wówczas, gdy importer wykazał dobrą wiarę i nie brał żadnego udziału w tym naruszeniu (zob. podobnie wyrok z dnia 17 lipca 1997 r., Pascoal & Filhos, C-97/95, EU:C:1997:370, pkt 61). Orzecznictwa tego nie można z kolei transponować do oceny tego, czy dostawca w ramach transakcji wewnątrzwspólnotowej biorącej udział w oszustwie może być zobowiązany do zapłaty VAT po zwolnieniu towarów (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 54–57).

37 Z powyższego wynika, że w ramach zwolnienia wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów na podstawie art. 138 dyrektywy VAT dostawca, który w dobrej wierze oraz po podjęciu wszystkich środków, jakie można było rozsądnie od niego wymagać, dokonał transakcji, która uczestniczyła bez jego wiedzy w oszustwie popełnionym przez nabywcę, nie może zostać zobowiązany do zapłaty VAT po zwolnieniu towarów (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 65–67).

38 Orzecznictwo to ma również zastosowanie do systemu zwolnienia z przywozu towarów przeznaczonych do dostawy wewnątrzwspólnotowej, ustanowionego przez art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 20 czerwca 2018 r., Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, pkt 94).

39 W rzeczywistości bowiem, jak wynika z orzecznictwa, o którym mowa w pkt 34 niniejszego wyroku, zwolnienie przywozu jest uzależnione od dokonania następnie przez importera dostawy wewnątrzwspólnotowej zwolnionej na podstawie art. 138 dyrektywy VAT. W konsekwencji należy traktować te dwie transakcje w sposób spójny, aby zapewnić logikę właściwą dla systemu zwolnień przywozu ustalonego w art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT.

40 Otóż automatyczna odmowa podatnikowi będącemu importerem i dostawcą, bez względu na jego staranność, prawa do zwolnienia z VAT przywozu w przypadku oszustwa popełnionego przez nabywcę w ramach następującej później dostawy wewnątrzwspólnotowej, powodowałaby zerwanie związku pomiędzy zwolnieniem przywozu i zwolnieniem następującej później dostawy wewnątrzwspólnotowej. W rzeczywistości bowiem, jak wynika z pkt 37 niniejszego wyroku, nie można automatycznie odmówić tego zwolnienia dostawcy w przypadku oszustwa popełnionego przez nabywcę.

41 Z powyższego wynika, że z samego tylko faktu, że w dziedzinie ceł art. 78 ust. 3 kodeksu celnego przewiduje, iż „[j]eżeli z kontroli zgłoszenia lub kontroli po zwolnieniu towarów wynika, że przepisy regulujące właściwą procedurę celną zostały zastosowane w oparciu o nieprawidłowe lub niekompletne dane, organy celne podejmują, zgodnie z wydanymi przepisami, niezbędne działania w celu uregulowania sytuacji, biorąc pod uwagę nowe dane, którymi dysponują”, nie można wywieść, że wspomniane organy mogą wymagać od podatnika będącego importerem zapłaty VAT po zwolnieniu towarów od przywozu we wszystkich okolicznościach bez oceny jego należytej staranności i dobrej wiary.

42 Po drugie, należy zauważyć, że sąd odsyłający zastanawia się dokładniej nad wpływem, jaki może mieć w postępowaniu głównym okoliczność, że właściwy organ celny po uprzedniej kontroli dokonanej na podstawie dowodów przedstawionych przez importera w zgłoszeniach celnych zezwolił na podstawie art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT na zwolnienie z VAT przywozu na terytorium Unii towaru pochodzącego z państwa trzeciego.

43 W tym zakresie należy podkreślić, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, do którego zresztą odnosi się sąd odsyłający, zasada pewności prawa sprzeciwia się temu, aby państwo członkowskie, które najpierw zaakceptowało dokumenty przedstawione przez sprzedawcę jako dowód potwierdzający prawo do zwolnienia z podatku danej dostawy, mogło następnie zobowiązać tego sprzedawcę do zapłaty VAT dotyczącego tej dostawy z powodu oszustwa, którego dopuścił się nabywca, o czym wspomniany 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).

44 Niemniej jednak zastosowanie tego orzecznictwa ogranicza się do przypadku, w którym podatnik działa w dobrej wierze i przedsięwziął środki, jakie można było od niego rozsądnie wymagać w celu uniknięcia wszelkiego uczestnictwa w oszustwie podatkowym. Z powyższego wynika, że wspomniane orzecznictwo nie może być rozumiane w ten sposób, iż zasada pewności prawa sprzeciwia się temu, aby właściwe organy krajowe przystąpiły z zachowaniem właściwych terminów do nowej kontroli mającej na celu sprawdzenie, czy podatnik nie wiedział i nie mógł wiedzieć o ewentualnym oszustwie podatkowym (zob. podobnie wyrok z dnia 20 czerwca 2018 r., Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, pkt 97, 98).

45 W ten sposób, sama tylko okoliczność, że w postępowaniu głównym zwolnienie przywozu po uprzedniej kontroli dokonanej na podstawie dowodów przedstawionych przez importera w zgłoszeniach celnych zostało dopuszczone przez właściwy organ celny, nie może sama w sobie

wyłączać wszelką możliwość wymagania po zwolnieniu zapłaty VAT od przywozu, jeżeli okaże się, że importer ten uczestniczył w oszustwie podatkowym lub nie dochował należytej staranności w celu uniknięcia takiego uczestnictwa.

46 Do sądu odsyłającego należy zatem dokonanie ogólnej oceny całokształtu danych i okoliczności faktycznych postępowania głównego w celu ustalenia, czy M. Božičevič Ježovnik działał w dobrej wierze i czy przedsięwziął wszelkie środki, jakie można było od niego rozsądnie wymagać w celu upewnienia się, że dokonywane przez niego transakcje nie prowadzą do uczestnictwa w oszustwie podatkowym (zob. podobnie wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 53). W tym względzie należy zauważyć, że, jak podniosła Komisja Europejska, sama tylko okoliczność, iż odnośne towary zostały uprzednio przywiezione z państwa trzeciego, nie uzasadnia bardziej rygorystycznego podejścia do odpowiedzialności M. Božičeviča Ježovnika, niż to ma miejsce w ramach zwykłej transakcji wewnątrzwspólnotowej, takiej jak przewidziana w art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT.

47 W wypadku gdyby sąd odsyłający doszedł do wniosku z uwagi na obiektywne dowody, że dany podatnik wiedział albo powinien był wiedzieć, iż dostawy następujące po przywozie omawianym w postępowaniu głównym uczestniczyły w oszustwie popełnionym przez nabywcę, i że nie przedsięwziął on wszystkich dostępnych mu racjonalnych środków w celu uniknięcia tego oszustwa, sąd ten powinien odmówić temu podatnikowi korzystania z prawa do zwolnienia z VAT przywozu (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 54; z dnia 9 października 2014 r., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 42).

48 Z kolei w wypadku gdyby sąd odsyłający doszedł do wniosku, że dany podatnik nie wiedział ani nie mógł wiedzieć, iż dostawy następujące po przywozie omawianym w postępowaniu głównym uczestniczyły w oszustwie popełnionym przez nabywcę, oraz że podatnik ten przedsięwziął wszelkie racjonalne dostępne dla niego środki w celu uniknięcia tego oszustwa, sąd ten nie może odmówić temu podatnikowi korzystania ze zwolnienia przywozu.

49 W świetle powyższych rozważań na pytania prejudycjalne trzeba odpowiedzieć, iż art. 143 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach, w których podatnik będący importerem i dostawcą skorzystał ze zwolnienia z VAT z tytułu przywozu na podstawie zezwolenia udzielonego po uprzedniej kontroli przez właściwe organy celne z uwzględnieniem dowodów dostarczonych przez tego podatnika, podatnik ten tylko wtedy jest zobowiązany do zapłaty VAT po zwolnieniu, jeżeli okaże się przy okazji późniejszej kontroli, że nie zostały spełnione materialne przesłanki zwolnienia, chyba że zostanie wykazane na podstawie obiektywnych dowodów, że podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, iż dostawy następujące po danym przywozie uczestniczyły w oszustwie popełnionym przez nabywcę oraz że podatnik ten nie podjął wszystkich dostępnych dla niego racjonalnych środków w celu uniknięcia tego oszustwa, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie kosztów

50 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 (dziewiąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 143 ust. 1 lit. d) 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 w okolicznościach, w których podatnik będący importerem i dostawcą skorzystał ze zwolnienia z podatku od wartości dodanej

z tytułu przywozu na podstawie zezwolenia udzielonego po uprzedniej kontroli przez właściwe organy celne z uwzględnieniem dowodów dostarczonych przez tego podatnika, podatnik ten tylko wtedy jest zobowiązany do zapłaty VAT po zwolnieniu, jeżeli okaże się przy okazji późniejszej kontroli, że nie zostały spełnione materialne przesłanki zwolnienia, chyba że zostanie wykazane na podstawie obiektywnych dowodów, że podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że dostawy następujące po danym przywozie uczestniczyły w oszustwie popełnionym przez nabywcę oraz że podatnik ten nie podjął wszystkich dostępnych dla niego racjonalnych środków w celu uniknięcia tego oszustwa, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego.

Podpisy