Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 14 czerwca 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatek od wartości dodanej (VAT) — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 138 ust. 2 lit. a) — Warunki zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy nowego środka transportu — Miejsce zamieszkania nabywcy w państwie członkowskim przeznaczenia — Tymczasowa rejestracja w państwie członkowskim przeznaczenia — Ryzyko przestępstwa podatkowego — Dobra wiara sprzedawcy — Obowiązek dochowania staranności przez sprzedawcę

W sprawie C-26/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia] postanowieniem z dnia 30 listopada 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 stycznia 2016 r., w postępowaniu:

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda

przeciwko

Autoridade Tributária e Aduaneira

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

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

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda przez B. Botelha Antunesa oraz J. Mendonçę, advogados,

— w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandesa, R. Camposa Lairesa oraz M. Figueireda, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Caeirosa oraz L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: portugalski.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 1 lutego 2017 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda (zwaną dalej „Santogal") a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem podatkowym i celnym, Portugalia) w przedmiocie odmówienia przez ten organ zwolnienia z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT") transakcji jako wewnątrzwspólnotowej dostawy nowego środka transportu.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z motywem 11 dyrektywy VAT:

„W powyższym okresie przejściowym należy również opodatkowywać w państwach członkowskich przeznaczenia wewnątrzwspólnotowe nabycia o pewnej wartości dokonywane przez podatników zwolnionych lub osoby prawne niebędące podatnikami, niektóre wewnątrzwspólnotowe transakcje sprzedaży wysyłkowej oraz dostawy nowych środków transportu na rzecz osób fizycznych lub podmiotów zwolnionych lub niebędących podatnikami, według stawek i na warunkach określonych przez te państwa członkowskie, o ile takie transakcje, ze względu na brak przepisów szczególnych, mogłyby spowodować znaczące zakłócenia konkurencji między państwami członkowskimi".

4 Artykuł 2 tej dyrektywy stanowi:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[…]

b) odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane:

[…]

ii) w przypadku nowych środków transportu – przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku których inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, lub przez jakąkolwiek inną osobę niebędącą podatnikiem;

[…]".

5 Zgodnie z art. 3 tej dyrektywy:

„1. W drodze odstępstwa od art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) następujące transakcje nie podlegają opodatkowaniu VAT:

[…]

b) wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów inne niż te, o których mowa w lit. a) i art. 4, oraz inne niż nabycia nowych środków transportu i wyrobów podlegających akcyzie, dokonywane przez podatnika do celów związanych z prowadzonym przez niego gospodarstwem rolnym, leśnym lub rybackim podlegającym wspólnemu systemowi ryczałtowemu dla rolników, przez podatnika dokonującego wyłącznie dostaw towarów lub świadczenia usług, z tytułu których nie ma on prawa do odliczenia VAT, lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem.

[…]".

6 Artykuł 20 akapit pierwszy tejże dyrektywy stanowi:

„»Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów« oznacza nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel rzeczowym majątkiem ruchomym wysyłanym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów".

7 Artykuł 131 dyrektywy VAT, zawarty w rozdziale 1, zatytułowanym „Przepisy ogólne", w ramach jej działu IX, poświęconemu zwolnieniom VAT, przewiduje:

„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".

8 Rozdział 4 działu IX tej dyrektywy dotyczy „Zwolnie[ń] związan[ych] z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi". W zakresie dotyczącym zwolnienia z tytułu dostawy towarów art. 138 tej dyrektywy stanowi, co następuje:

„1. 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.

2. Poza dostawami, o których mowa w ust. 1, państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

a) dostawy nowych środków transportu wysyłanych lub transportowanych do nabywcy do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium [Unii], przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dla podatników lub osób prawnych niebędących podatnikami, w przypadku których wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, lub na rzecz każdej innej osoby niebędącej podatnikiem;

[…]".

Prawo portugalskie

9 Przepisy Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (systemu VAT dotyczącego transakcji wewnątrzwspólnotowych, zwanego dalej „RITI") dokonują transpozycji przepisów w zakresie transakcji wewnątrzwspólnotowych wynikających z dyrektywy VAT do prawa portugalskiego.

10 Zgodnie z art. 14 lit. b) RITI w związku z art. 1 lit. e) RITI dokonywana odpłatnie dostawa nowych środków transportu, wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę, nabywcę lub na ich rachunek z terytorium krajowego do nabywcy z siedzibą lub miejscem zamieszkania w innym państwie członkowskim, jest zwolniona z VAT.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 Santogal jest spółką handlową prowadzącą działalność w zakresie handlu pojazdami samochodowymi w Portugalii.

12 Na podstawie faktury z dnia 26 stycznia 2010 r. Santogal sprzedał za kwotę 447 665 EUR nowy pojazd, który wcześniej nabył od spółki Mercedes-Benz Portugal SA, a którego wjazd na terytorium portugalskie został stwierdzony w zgłoszeniu celnym z dnia 25 maja 2009 r.

13 Przy sprzedaży nabywca, będący obywatelem Angoli, poinformował Santogal o zamiarze wykorzystywania rzeczonego pojazdu na użytek osobisty w Hiszpanii, gdzie miał swoje miejsca zamieszkania, samodzielnego przetransportowania go tam, poddania go w tym kraju kontroli technicznej oraz rejestracji. Przedstawił Santogalowi swój numer identyfikacji cudzoziemca (Número de Identidad de Extranjero, zwany dalej NIE) w Hiszpanii, dokument wydany w dniu 2 maja 2008 r. przez Ministério del Interior, Dirección General de la Policia y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (ministerstwo spraw wewnętrznych, dyrekcję generalną policji i żandarmerii, gmina Tui-Valencia, Hiszpania) potwierdzający wpisanie go do centralnego rejestru cudzoziemców pod przywołanym numerem NIE, jak również kopię swojego paszportu angolskiego. Adres nabywcy wskazany przez niego przy sprzedaży nie pokrywał się jednakże z adresem figurującym w dokumencie wydanym w dniu 2 maja 2008 r.

14 Mając na uwadze powyższe dokumenty, Santogal uznał, że sprzedaż jest zwolniona z VAT na podstawie art. 14 lit. b) RITI. W konsekwencji nie nastąpił pobór VAT w Portugalii.

15 Pojazd został przetransportowany do Hiszpanii na w pełni zamkniętej przyczepie.

16 Po przejściu przez pojazd kontroli technicznej w Hiszpanii nabywca przesłał Santogalowi, na jego wniosek, dwa dokumenty w celu uzupełnienia dokumentacji sprzedaży, a mianowicie, po pierwsze, zaświadczenie z badania technicznego wydane w dniu 11 lutego 2010 r., a po drugie, zaświadczenie o rejestracji w Hiszpanii, wydane w dniu 18 lutego 2010 r. To ostatnie zaświadczenie, na którym znajdował się adres nabywcy, niepokrywający się ani z adresem wskazanym przez tego ostatniego przy sprzedaży, ani z figurującym w dokumencie z dnia 2 maja 2008 r., dotyczył rejestracji „turystycznej", tymczasowej, która wygasła w dniu 17 lutego 2011 r. Wedle wskazań przedstawionych przez sąd odsyłający zgodnie z prawem hiszpańskim rejestracja turystyczna ma charakter tymczasowy, przy czym normalny okres jej używania wynosi sześć miesięcy w okresie dwunastu miesięcy, który może być przedłużony przez właściwe organy. Mogą z niej skorzystać jedynie osoby niemające zwykłego miejsca zamieszkania w Hiszpanii.

17 Wskutek informacji przekazanych przez Santogal w lutym 2011 r. w celu uchylenia zgłoszenia celnego z dnia 25 maja 2009 r. Mercedes-Benz Portugal przedstawił w dniu 3 marca 2011 r. uzupełniające zgłoszenie celne zmierzające do uchylenia wskazanego zgłoszenia ze względu na wysyłkę pojazdu. Zgłoszenie celne z dnia 25 maja 2009 r. zostało uchylone przez właściwe portugalskie organy.

18 Pismem z dnia 24 października 2013 r. Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (dyrekcja służb celnych do zwalczania nadużyć finansowych, Portugalia) wystąpiła o nakazanie zapłaty VAT należnego od sprzedaży tego pojazdu. Dyrekcja ta wskazała w szczególności, że nabywca mieszkał w Portugalii

i był w tym kraju zarejestrowany jako prowadzący spółkę. Ponadto w odpowiedzi na wniosek o udzielenie informacji władze hiszpańskie wskazały, że nabywca nie był rezydentem Hiszpanii w 2010 r. i nigdy nie złożył w tym państwie deklaracji podatkowej.

19 Następnie Santogal został poddany częściowej kontroli wewnętrznej w zakresie VAT w odniesieniu do stycznia 2010 r. W tym kontekście organ celny i podatkowy sporządził sprawozdanie stwierdzające, że sprzedaż pojazdu nie wchodziła w zakres zwolnienia przewidzianego w art. 14 lit. b) RITI ze względu na to, że nabywca nie zamieszkiwał w Hiszpanii ani nie wykonywał tam działalności. Podniósł on ponadto, że zgodnie z jego bazami danych nabywca posiadał portugalski numer podatnika nadany w 2001 r., a jego państwem zamieszkania była Portugalia.

20 W dniu 14 października 2014 r. organ podatkowy i celny wydał decyzję ustalającą pozostały do zapłaty VAT w wysokości 89 533 EUR, jak również ustalającą odsetki wyrównawcze za okres od dnia 12 marca 2010 r. do dnia 20 sierpnia 2014 r. na kwotę w wysokości 15 914,80 EUR. Santogal zapłacił te kwoty w grudniu 2014 r.

21 Santogal wniósł do sądu odsyłającego skargę o stwierdzenie nieważności tych decyzji ustalających należności podatkowe, a także wystąpił z żądaniem odszkodowania. Przed sądem podniósł między innymi argument dotyczący naruszenia – w wykładni art. 1 lit. e) i art. 14 lit. b) RITI przyjętej przez organ podatkowy i celny – art. 138 ust. 2 dyrektywy VAT, który charakteryzuje bezpośrednia skuteczność. Spółka ta twierdzi również, że ewentualnego przestępstwa w ramach systemu VAT popełnionego przez nabywcę nie można podnosić przeciwko niej.

22 We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający wyraża przede wszystkim wątpliwości co do miejsca zamieszkania nabywcy w chwili sprzedaży pojazdu, o którym mowa w postępowaniu głównym. W szczególności sąd ten wskazuje, że zwykłe miejsce zamieszkania pobytu tego ostatniego nie znajdowało się w Hiszpanii. Nie wykazano jednak, że w chwili sprzedaży mieszkał on w Portugalii. Ponadto w aktach sprawy, którymi dysponował ów sąd, nie było informacji ani o zapłacie VAT od pojazdu w Hiszpanii, ani o dalszych losach pojazdu po wydaniu rejestracji turystycznej. Nie zostało również wykazane, czy możliwość skorzystania z procedury rejestracji turystycznej ustała zgodnie z warunkami przewidzianymi w prawie hiszpańskim.

23 Następnie sąd odsyłający zauważył, że nie wykazano, iż Santogal współpracował z nabywcą w celu uniknięcia zapłaty VAT z tytułu sprzedaży pojazdu. Przeciwnie, sąd ten uważa, że jak wynika z przedstawionych mu dowodów, Santogal czuwał nad przestrzeganiem warunków zwolnienia z VAT. Sąd wskazuje, że ani inspektorzy celni, ani służby celne nie podnieśli wątpliwości odnośnie do wystarczającego charakteru tych dokumentów w celu uchylenia zgłoszenia celnego z dnia 25 maja 2009 r., oraz że pismo dyrekcji służb celnych do zwalczania nadużyć finansowych z dnia 24 października 2013 r. było oparte na dodatkowych informacjach, do których Santogal nie miał dostępu.

24 Wreszcie, w zakresie dotyczącym wyroku z dnia 7 grudnia 2010 r., R. (C-285/09, EU:C:2010:742) sąd odsyłający stwierdził, że orzecznictwo Trybunału nie odpowiada w sposób jasny na pytania zadane w zawisłym przed nim sporze.

25 W tych okolicznościach Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 138 ust. 2 lit. [a)] [dyrektywy VAT] stoi na przeszkodzie temu, by przepisy krajowe [art. 1 lit. e) i art. 14 lit. b) RITI] wymagały dla uznania zwolnienia z podatku VAT dotyczącego dokonywanej odpłatnie dostawy nowych środków transportu, transportowanych przez nabywcę z terytorium krajowego do innego państwa członkowskiego, by nabywca miał siedzibę lub miejsce zamieszkania w tamtym państwie członkowskim?

2) Czy art. 138 ust. 2 lit. [a)] [dyrektywy VAT] stoi na przeszkodzie odmówieniu przyznania zwolnienia w państwie członkowskim, z którego wyjechał transport, w sytuacji gdy nabyty środek transportu został przetransportowany do Hiszpanii, gdzie otrzymał rejestrację turystyczną o charakterze tymczasowym, objętą zasadami opodatkowania systemu [hiszpańskiego] […]?

3) Czy art. 138 ust. 2 lit. [a)] [dyrektywy VAT] stoi na przeszkodzie wymaganiu zapłaty VAT od [sprzedawcy] nowego środka transportu, w sytuacji gdy nie zostało wykazane, czy rejestracja turystyczna dobiegła końca z uwagi na jeden ze względów określonych w [prawie hiszpańskim] ani czy VAT został lub będzie zapłacony w następstwie końca ważności tej rejestracji?

4) Czy art. 138 ust. 2 lit. [a)] [dyrektywy VAT] oraz zasady pewności prawa, proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań stoją na przeszkodzie wymaganiu zapłaty VAT od sprzedawcy nowego środka transportu wysłanego do innego państwa członkowskiego, w sytuacji gdy:

— nabywca przed wysyłką poinformował dostawcę, że ma miejsce zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia i okazał mu dokument poświadczający, że został mu przyznany w tym państwie członkowskim numer identyfikacyjny cudzoziemca, w którym wskazano miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim, inne niż to, które on sam wskazał;

— nabywca przedstawił w późniejszym czasie sprzedawcy dokumenty poświadczające, że nabyty środek transportu został poddany przeglądowi technicznemu w państwie członkowskim przeznaczenia i otrzymał tam rejestrację turystyczną;

— nie wykazano, że sprzedawca współdziałał z nabywcą w celu uniknięcia zapłaty VAT;

— organy celne nie zgłaszały żadnych zastrzeżeń wobec anulowania zgłoszenia celnego pojazdu na podstawie dokumentów znajdujących się w posiadaniu sprzedawcy?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

26 Rząd portugalski podniósł, że pytania prejudycjalne są niedopuszczalne z trzech względów.

27 Po pierwsze, rząd ów podniósł, że pytania prejudycjalne takie jak te, które zostały przedstawione w postanowieniu odsyłającym, dotyczą art. 138 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT, który nie ma znaczenia w ramach sporu w postępowaniu głównym. Okoliczność, że jeden z członków sądu odsyłającego wysłał do niego wiadomość elektroniczną, w której wskazał, że właściwym przepisem jest art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, i że kopia tej wiadomości została załączona do postanowienia odsyłającego, nie może skutkować sprostowaniem początkowo popełnionego błędu, mając na uwadze przepisy proceduralne prawa wewnętrznego oraz udzielone innym państwom członkowskim zapewnienie możliwości przedstawienia uwag.

28 Należy przypomnieć, że okoliczność, iż sąd krajowy powołał się formalnie w pytaniu prejudycjalnym na określone przepisy prawa Unii, nie stoi na przeszkodzie temu, by Trybunał przekazał temu sądowi wszelkie wskazówki dotyczące wykładni, które mogą być pomocne w rozstrzygnięciu rozpatrywanej przez niego sprawy, niezależnie od tego, czy sąd krajowy powołał się na nie w treści pytań. W tym zakresie do Trybunału należy wyprowadzenie z całości informacji przedstawionych mu przez sąd krajowy, a w szczególności z uzasadnienia postanowienia odsyłającego, tych aspektów prawa Unii, które wymagają dokonania wykładni w świetle przedmiotu sporu (zob. w szczególności podobnie

wyroki: z dnia 21 czerwca 2016 r., New Valmar, C-15/15, EU:C:2016:464, pkt 29; a także z dnia 29 września 2016 r., Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 W niniejszej sprawie, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 21–23 niniejszej opinii, z uzasadnienia postanowienia odsyłającego wynika jednoznacznie, że pytania sądu krajowego dotyczą interpretacji art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, jakkolwiek sąd ów błędnie wskazał w tym postanowieniu art. 138 ust. 2 lit. b) tej dyrektywy. Ponadto sąd ów sprostował ten błąd w wiadomości elektronicznej załączonej do owego postanowienia.

30 Po drugie, rząd portugalski jest zdania, że opis stanu faktycznego sporu w postępowaniu główny zawiera niespójności i sprzeczności, oraz że nie jest on jasny.

31 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pytania dotyczące wykładni prawa Unii, z którymi zwrócił się do niego sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny, czego prawidłowość nie podlega ocenie Trybunału, korzystają z domniemania posiadania znaczenia dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia, o które wnioskował sąd krajowy, jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą zwrócono się do Trybunału, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu przed sądem krajowym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego, które są konieczne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu przedstawione (wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że opis stanu faktycznego przedstawiony przez sąd odsyłający jest wystarczający, by umożliwić Trybunałowi udzielenie w sposób użyteczny odpowiedzi na zadane pytania.

33 Po trzecie, rząd portugalski podniósł, że pytania prejudycjalne są hipotetyczne, ponieważ sąd odsyłający wskazał już – czy to słusznie, czy nie – że decyzja w przedmiocie zapłaty VAT, o której mowa w postępowaniu głównym, zawierała wadę braku uzasadnienia i powinna w związku z tym zostać uchylona niezależnie od odpowiedzi Trybunału na te pytania.

34 Jak wskazał rzecznik generalny w pkt 26, opinii brak jest w postanowieniu odsyłającym wskazań, które pozwalałyby na wniosek, że wskazana decyzja zostanie uchylona niezależnie od odpowiedzi na pytania prejudycjalne. W każdym wypadku brak jest wątpliwości co do tego, że art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT ma związek z przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, które dotyczy zgodności z tym przepisem odmowy zwolnienia z VAT transakcji dotyczącej nowego środka transportu.

35 Przedstawione pytania są zatem dopuszczalne.

W przedmiocie pytania pierwszego

36 Poprzez swe pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, by przepisy krajowe uzależniały zastosowanie zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy nowego środka transportu od przesłanki posiadania przez nabywcę tego środka transportu siedziby lub miejsca zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia rzeczonego środka transportu.

37 Na wstępie należy wskazać, że pytanie to wpisuje się w ramy przejściowej regulacji VAT obowiązującej w handlu wewnątrzwspólnotowym, wprowadzonej przez dyrektywę Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. 1991, L 376, s. 1). Regulacja ta opiera się na

ustanowieniu nowego zdarzenia podatkowego, jakim jest wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, pozwalającego na przeniesienie wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym ma miejsce ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów (wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X, C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 W ten sposób mechanizm polegający, po pierwsze, na zwolnieniu przez państwo wysyłki dostawy skutkującej wysyłką lub transportem wewnątrzwspólnotowym, uzupełnionym przez prawo odliczenia lub zwrotu VAT naliczonego w tym państwie członkowskim, oraz po drugie, na opodatkowaniu nabycia wewnątrzwspólnotowego przez państwo członkowskie przeznaczenia, zmierza do wyraźnego rozgraniczenia władztwa podatkowego państw członkowskich (zob. wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X, C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Jeżeli chodzi w szczególności o zasady dotyczące opodatkowania nabycia nowych środków transportu, to z motywu 11 dyrektywy VAT wynika, że zmierzają one, poza dokonaniem rozdziału kompetencji podatkowych, również do uniknięcia zakłóceń konkurencji pomiędzy państwami członkowskimi, które mogłyby wyniknąć ze stosowania różnych stawek (wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X, C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 24).

40 To w świetle takiego kontekstu i w świetle takich celów należy interpretować art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT.

41 Przepis ten przewiduje obowiązek zwolnienia przez państwa członkowskie dostaw nowych środków transportu spełniających przesłanki w nim wymienione (zob. analogicznie wyrok z dnia 9 października 2014 r., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 46) w sposób wyczerpujący (zob. analogicznie wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 59).

42 Zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie zwalniają dostawy nowych środków transportu wysyłanych lub transportowanych do nabywcy do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Unii, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dla podatników lub osób prawnych niebędących podatnikami, w przypadku których wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1 dyrektywy VAT lub na rzecz każdej innej osoby niebędącej podatnikiem.

43 Jak wskazał rzecznik generalny w pkt 38 i 39 swej opinii, zwolnienie dostawy wewnątrzwspólnotowej nowego środka transportu znajduje zastosowanie tylko wtedy, gdy prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na kupującego i gdy sprzedawca ustali, że towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego i że w wyniku wysyłki lub transportu fizycznie opuścił on terytorium państwa członkowskiego dostawy (zob. analogicznie wyroki: z dnia 18 listopada 2010 r., X, C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 27; a także z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 Natomiast zgodnie z brzmieniem art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT zwolnienie wewnątrzwspólnotowej dostawy nowego środka transportu nie jest w żadnym razie uzależnione od spełnienia przesłanki posiadania przez nabywcę siedziby lub miejsca zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia.

45 Wprowadzenie tego rodzaju przesłanki byłoby ponadto sprzeczne z systematyką tych przepisów, a także z kontekstem i celami przejściowego systemu podatku VAT stosowanego do handlu wewnątrzwspólnotowego, wymienionymi w pkt 37–39 niniejszego wyroku. Odmowa zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej z tego tylko względu, że nabywca nowego środka transportu nie ma siedziby ani miejsca zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia, niezależnie nawet od spełnienia przesłanek materialnych zwolnienia, prowadziłaby do tego, że państwo członkowskie dostawy opodatkowałoby transakcje, które z zastrzeżeniem spełnienia owych przesłanek powinny być

opodatkowane jako nabycie wewnątrzwspólnotowe w państwie członkowskim przeznaczenia. W konsekwencji dochodziłoby do podwójnego opodatkowania, sprzecznego z zasadą neutralności podatkowej.

46 Wykładnia ta jest również potwierdzona przez orzecznictwo Trybunału dotyczące kwalifikacji transakcji dotyczącej nowego środka transportu jako nabycia wewnątrzwspólnotowego.

47 Mając bowiem na uwadze szczególny charakter tego rodzaju transakcji, Trybunał orzekł, że aby można było zaklasyfikować daną transakcję jako „nabycie wewnątrzwspólnotowe", konieczne jest dokonanie globalnej oceny wszystkich obiektywnych okoliczności faktycznych, które mają znaczenie dla określenia, czy nabyty towar faktycznie opuścił terytorium państwa dostawy, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej – które państwo członkowskie będzie miejscem jego ostatecznej konsumpcji. W tym względzie pewne znaczenie może mieć poza przebiegiem transportu danego towaru również miejsce jego zarejestrowania oraz zwykłego użytku, miejsce siedziby lub zamieszkania nabywcy, a także istnienie lub brak związków, jakie nabywca utrzymuje z państwem członkowskim dostawy lub z innym państwem członkowskim (zob. podobnie wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X, C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 41–45, 50).

48 Z tego orzecznictwa wynika, że jakkolwiek miejsce siedziby lub zamieszkania nabywcy nowego środka transportu stanowi istotny czynnik dla celów ogólnej oceny służącej ustaleniu miejsca ostatecznej konsumpcji środka transportu, nie może ono samo warunkować kwalifikacji jako „dostawy wewnątrzwspólnotowej" i jego zwolnienia w ramach przesłanek przewidzianych w art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT.

49 Ponadto przesłanka związana z siedzibą lub miejscem zamieszkania nabywcy w państwie członkowskim przeznaczenia nie może być również oparta na art. 131 dyrektywy VAT.

50 O ile prawdą jest, że zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie określają przesłanki, na jakich zwalniają dostawy wewnątrzwspólnotowe, w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień i zapobiegania jakimkolwiek ewentualnym przestępstwom, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom, to jednak przy wykonywaniu przyznanych im kompetencji państwa członkowskie muszą przestrzegać ogólnych zasad prawa będących częścią unijnego porządku prawnego, wśród których znajdują się między innymi zasady pewności prawa, proporcjonalności i neutralności podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X, C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 35, 37).

51 Jednakże odmowa udzielenia zwolnienia przewidzianego w art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT jedynie z tego względu, że nabywca nie jest rezydentem w państwie członkowskim przeznaczenia, byłaby sprzeczna z rozdziałem kompetencji podatkowych i mogłaby podważyć zasadę neutralności podatkowej. Ponadto, jak wynika z pkt 45 niniejszego wyroku, tego rodzaju odmowa mogłaby spowodować ryzyko podwójnego opodatkowania.

52 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, że art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT sprzeciwia się temu, by przepisy krajowe uzależniały zastosowanie zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy nowego środka transportu od przesłanki posiadania przez nabywcę tego środka transportu siedziby lub miejsca zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia rzeczonego środka transportu.

W przedmiocie pytania drugiego

53 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że można odmówić zwolnienia dostawy nowego środka transportu w państwie członkowskim dostawy, jeżeli ów środek transportu był jedynie tymczasowo zarejestrowany w państwie członkowskim przeznaczenia.

54 Jak wynika z odpowiedzi na pytanie pierwsze, państwa członkowskie są zobowiązane do zwolnienia dostawy nowych środków transportu, jeżeli spełnione zostaną przesłanki materialne wymienione w sposób wyczerpujący w art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT i przypomniane w pkt 42 i 43 niniejszego wyroku.

55 Tymczasem rejestracja nowego środka transportu w państwie członkowskim przeznaczenia nie znajduje się pośród tych przesłanek.

56 W związku z tym nie można odmówić zwolnienia w państwie członkowskim dostawy z tego tylko względu, że rejestracja dokonana w państwie członkowskim przeznaczenia jest, jak rozpatrywana w postępowaniu głównym rejestracja turystyczna, rejestracją tymczasową udzieloną na okres dwunastu miesięcy.

57 W zakresie, w jakim Komisja i rząd portugalski opierają swe argumenty na okoliczności, że dokonanie tego rodzaju rejestracji w państwie członkowskim przeznaczenia nie pozwala na ustalenie państwa członkowskiego ostatecznej konsumpcji danego środka transportu, należy dodać, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 55 opinii, iż wydanie tego rodzaju rejestracji nie oznacza automatycznie, że miejsce ostatecznej konsumpcji nie znajduje się w tym państwie członkowskim przeznaczenia. Jak wynika z postanowienia odsyłającego, tego rodzaju rejestracja może być bowiem udzielona na znaczny okres, wynoszący w niniejszej sprawie dwanaście miesięcy, który może zostać przedłużony lub po którym może nastąpić rejestracja zwykła.

58 Ze względów analogicznych do przedstawionych w pkt 51 niniejszego wyroku wniosek zawarty w jego pkt 56 nie może zostać podważony ze względu na okoliczność, że zgodnie z art. 131 dyrektywy VAT państwa członkowskie określają warunki w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz w celu zapobiegania ewentualnym przestępstwom, unikaniu opodatkowania oraz nadużyciom.

59 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi, że art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie można odmówić zwolnienia dostawy nowego środka transportu w państwie członkowskim dostawy z tego tylko względu, że ów środek transportu był zarejestrowany w państwie członkowskim przeznaczenia jedynie tymczasowo.

W przedmiocie pytania trzeciego

60 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT sprzeciwia się temu, by sprzedawca nowego środka transportu, przetransportowanego przez nabywcę do innego państwa członkowskiego i tymczasowo zarejestrowanego w tym państwie, był później zobowiązany do uiszczenia VAT, gdy nie jest wykazane, że rejestracja tymczasowa wygasła i że VAT został lub zostanie uiszczony w państwie członkowskim przeznaczenia.

61 W tym względzie należy na wstępie przypomnieć, że jak wynika z pkt 50 niniejszego wyroku, przy określaniu przesłanek, na jakich państwa członkowskie zwalniają dostawy wewnątrzwspólnotowe na podstawie art. 131 dyrektywy VAT, państwa te są zobowiązane do poszanowania zasad pewności prawa, proporcjonalności i neutralności podatkowej.

62 Ponadto Trybunał orzekł, że do sprzedawcy należy przedstawienie dowodów na to, że zostały spełnione przesłanki przewidziane dla zastosowania zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy, włączywszy w to przesłanki ustanowione przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim przestępstwom, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2012 r., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

63 Wreszcie wewnątrzwspólnotowe transakcje dotyczące nowych środków transportu mają charakter szczególny, jako że w szczególności VAT z ich tytułu powinien zostać zapłacony również przez osobę fizyczną niebędącą podatnikiem, do której nie stosuje się obowiązków dotyczących deklaracji i księgowości, w związku z czym późniejsza kontrola w odniesieniu do niej nie jest możliwa, oraz że jako konsument końcowy, osoba fizyczna nie może dochodzić prawa do odliczenia podatku VAT nawet w przypadku odsprzedaży nabytego pojazdu i w związku z tym ma większy interes niż podmiot gospodarczy w uniknięciu opodatkowania (zob. podobnie wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X, C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 42, 43).

64 Z powyższego wynika, że, jak przypomniano w pkt 47 niniejszego wyroku, aby można było zaklasyfikować transakcję dotyczącą nowego środka transportu jako „nabycie wewnątrzwspólnotowe", konieczne jest dokonanie globalnej oceny wszystkich obiektywnych okoliczności faktycznych, jakie mają znaczenie dla określenia, czy nabyty towar faktycznie opuścił terytorium państwa dostawy, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej – które państwo członkowskie będzie miejscem jego ostatecznej konsumpcji.

65 W przypadku, w którym sprzedawca przedstawił dowody zmierzające do wykazania dokonanie przez nabywcę transportu lub wysyłki nowego środka transportu do innego państwa członkowskiego, jego rejestracji, nawet tymczasowej, oraz jego wprowadzenia do użytku w tym państwie, sprzedawca nie może zostać zobowiązany do przedstawienia przekonującego dowodu na okoliczność ostatecznego i definitywnego użytkowania owego środka transportu w państwie członkowskim przeznaczenia oraz zakończenia rejestracji turystycznej, w danym przypadku, po uiszczeniu VAT w tym państwie członkowskim.

66 Należy bowiem wskazać, że w tych okolicznościach dowód fizycznego przemieszczenia tego środka transportu do jego miejsca ostatecznej konsumpcji, który sprzedawca może przedstawić władzom skarbowym, zależy zasadniczo od dokumentów, jakie otrzyma on w tym celu od nabywcy (zob. podobnie wyrok z dnia 16 grudnia 2010 r., Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, pkt 37).

67 Jednocześnie zgodnie z orzecznictwem Trybunału nie można nałożyć na sprzedawcę obowiązku przedstawienia dowodów dotyczących opodatkowania danego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w celu skorzystania z odpowiedniego zwolnienia (wyrok z dnia 27 września 2012 r., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 55). Tymczasem uzależnienie zastosowania zwolnienia od uprzedniego ustalenia państwa członkowskiego ostatecznej konsumpcji nowego środka transportu oznaczałoby dokładnie nałożenie tego rodzaju obowiązku na sprzedawcę. Mogłoby to bowiem prowadzić do nałożenia na sprzedawcę ciężaru dowodu na okoliczność ostatecznej rejestracji, która mogłaby nastąpić w danym przypadku po uiszczeniu VAT przez nabywcę.

68 W tych okolicznościach obowiązek tego rodzaju co wskazany w pkt 65 niniejszego wyroku nie prowadziłby do prawidłowego i prostego stosowania zwolnień.

69 W świetle powyższych rozważań na pytanie trzecie pytanie trzecie należy udzielić odpowiedzi, że art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT sprzeciwia się temu, by sprzedawca nowego środka transportu, przetransportowanego przez nabywcę do innego państwa członkowskiego i tymczasowo zarejestrowanego w tym państwie, był później zobowiązany do uiszczenia VAT, gdy nie jest wykazane, że rejestracja tymczasowa wygasła i że VAT został lub zostanie uiszczony w państwie członkowskim przeznaczenia.

W przedmiocie pytania czwartego

70 Poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT oraz zasady pewności prawa, proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwiają się temu, by sprzedawca nowego środka transportu, przetransportowanego przez nabywcę

do innego państwa członkowskiego i tymczasowo zarejestrowanego w tym państwie, był później zobowiązany do uiszczenia VAT, jeżeli w danych okolicznościach sprzedaży nabywca mógł dopuścić się przestępstwa podatkowego, przy czym nie został wykazany udział sprzedawcy w tym przestępstwiw.

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

72 Do sądu odsyłającego należy zatem dokonanie ogólnej oceny całokształtu danych i okoliczności faktycznych tej sprawy w celu ustalenia, czy Santogal działał w dobrej wierze i podjął wszelkie kroki, jakich w sposób racjonalny można od niego wymagać, w celu upewnienia się, że dokonywana transakcja nie prowadziła do przestępstwa podatkowego (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 wykładni prawa Unii, jakie mogą być dla niego użyteczne.

73 W związku z tym należy wskazać, że przy czynności obejmującej wykonanie transakcji wewnątrzwspólnotowej dotyczącej nowego środka transportu sprzedawca nie może polegać jedynie na wyrażonym przez nabywcę zamiarze dokonania transportu towaru do innego państwa członkowskiego dla celów jego ostatecznej konsumpcji. Przeciwnie, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 63 opinii, sprzedawca powinien się upewnić, czy zamiar wyrażony przez nabywcę jest poparty obiektywnymi dowodami (zob. podobnie wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X, C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 47).

74 Należy wskazać, że na podstawie dowodów przedstawionych przez nabywcę w chwili sprzedaży można było rozsądnie przyjąć, że ów nabywca miał miejsce zamieszkania w Hiszpanii i że podjął kroki konieczne do użytkowania tam pojazdu, o którym mowa w postępowaniu głównym, nawet jeśli odbyło się to w ramach procedury szczególnej. Do sądu należy jednak weryfikacja, czy Santogal wykazał się wymaganą starannością dla celów upewnienia się, czy dokonywana transakcja nie doprowadziła do jego uczestnictwa w przestępstwie podatkowym. Należy w tym względzie dodać, że Santogal powinien wykazać się należytą starannością, mając na względzie wartość pojazdu, o którym mowa, oraz uwzględniając, że w kontekście nabycia nowego środka transportu osoba fizyczna nie może dochodzić prawa do odliczenia podatku VAT nawet w przypadku odsprzedaży nabytego pojazdu i w związku z tym ma większy niż podmiot gospodarczy interes w uniknięciu opodatkowania (wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X, C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 43). Ponadto w ramach oceny dokonywanej przez sąd odsyłający należy w szczególności zbadać, czy przy uwzględnieniu dowodów, które Santogal posiadał lub mógł posiadać, spółka ta mogła wiedzieć, że rejestracja tymczasowa była przeznaczona jedynie dla osób niebędących rezydentami i że nabywca przedstawił wiele adresów w Hiszpanii, co mogło prowadzić do powstania wątpliwości co do jego rzeczywistego miejsca zamieszkania.

75 Poza zachowaniem sprzedawcy należy również wziąć pod uwagę zachowanie władz portugalskich. Gdyby sąd odsyłający miał zweryfikować, gdzie Santogal przedstawił dokumenty dla celów skorzystania ze zwolnienia rozpatrywanej transakcji i gdzie owe dokumenty zostały zbadane i przyjęte przez właściwe władze, należy przypomnieć, że sprzeczna z zasadą pewności prawa byłaby sytuacja, w której państwo członkowskie, które początkowo przyjęło dokumenty przedstawione przez sprzedawcę jako dowody uzasadniające prawo do zwolnienia, mogłoby później zobowiązać owego

sprzedawcę do rozliczenia podatku VAT związanego z tą dostawą ze względu na przestępstwo popełnione przez nabywcę, o którym ów sprzedawca nie wiedział i nie mógł wiedzieć (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 50).

76 W zakresie, w jakim sąd odsyłający odnosi się do zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, należy wskazać, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo powołania się na tę zasadę przysługuje każdemu podmiotowi prawa, w którym organ administracyjny wzbudził nadzieje znajdujące poparcie w udzielanych mu przez ten organ precyzyjnych zapewnieniach (wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo). Jednakże podatnik nie może powołać się na uzasadnione oczekiwania w utrzymaniu sytuacji, w której miało miejsce przestępstwo (zob. podobnie wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Gemeente Leusden i Holin Groep, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, pkt 77).

77 Mając na względzie powyższe rozważania, na pytanie czwarte należy udzielić odpowiedzi, że art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT oraz zasady pewności prawa, proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwiają się temu, by sprzedawca nowego środka transportu, przetransportowanego przez nabywcę do innego państwa członkowskiego i tymczasowo zarejestrowanego w tym państwie, był później zobowiązany do uiszczenia VAT w przypadku przestępstwa podatkowego popełnionego przez nabywcę, chyba że w oparciu o obiektywne okoliczności zostanie wykazane, że ów sprzedawca wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja stanowiła część składową przestępstwa popełnionego przez nabywcę, i że nie podjął on wszelkich racjonalnych środków znajdujących się w jego mocy w celu uniknięcia udziału w tym przestępstwie. Do sądu odsyłającego należy weryfikacja, na podstawie ogólnej oceny wszystkich dowodów i okoliczności faktycznych sprawy w postępowaniu głównym, czy ma to miejsce.

W przedmiocie kosztów

78 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:

1) **Artykuł 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej sprzeciwia się temu, by przepisy krajowe uzależniały zastosowanie zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy nowego środka transportu od przesłanki posiadania przez nabywcę tego środka transportu siedziby lub miejsca zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia rzeczonego środka transportu.**

2) **Artykuł 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie można odmówić zwolnienia dostawy nowego środka transportu w państwie członkowskim dostawy z tego tylko względu, że ów środek transportu był zarejestrowany w państwie członkowskim przeznaczenia jedynie tymczasowo.**

3) **Artykuł 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2006/112 sprzeciwia się temu, by sprzedawca nowego środka transportu, przetransportowanego przez nabywcę do innego państwa członkowskiego i tymczasowo zarejestrowanego w tym państwie, był później zobowiązany do uiszczenia podatku od wartości dodanej, gdy nie jest wykazane, że rejestracja tymczasowa wygasła i że ów podatek został lub zostanie uiszczony w państwie członkowskim przeznaczenia.**

4) **Artykuł 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2006/112 oraz zasady pewności prawa, proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwiają się temu, by sprzedawca nowego środka transportu, przetransportowanego przez nabywcę do innego państwa członkowskiego i tymczasowo zarejestrowanego w tym państwie, był później zobowiązany do uiszczenia podatku od wartości dodanej w przypadku popełnienia przestępstwa podatkowego przez nabywcę, chyba że w oparciu o obiektywne okoliczności zostanie wykazane, że ów sprzedawca wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja stanowiła część składową przestępstwa popełnionego przez nabywcę, i że nie podjął on wszelkich racjonalnych środków znajdujących się w jego mocy w celu uniknięcia udziału w tym przestępstwie. Do sądu odsyłającego należy weryfikacja, na podstawie ogólnej oceny wszystkich dowodów i okoliczności faktycznych sprawy stanowiącej przedmiot postępowania głównego, czy ma to miejsce.**

Podpisy