

Sprawa C-146/05

Albert Collée

przeciwko

Finanzamt Limburg an der Lahn

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy – Dostawa wewnątrzspółnotowa – Odmowa zwolnienia – Spółniony dowód dokonania dostawy

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu międzynarodowymi przedsiębiorstwami*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu międzynarodowymi przedsiębiorstwami*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy)

1. Artykuł 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą Rady 91/680, należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by organy podatkowe państwa członkowskiego odmawiały zwolnienia od podatku od wartości dodanej dostawy wewnątrzspółnotowej, która rzeczywiście miała miejsce, jedynie na tej podstawie, że dowód na dokonanie tej dostawy nie został przedstawiony we właściwym czasie.

Przepis krajowy, który uzależnia w istocie prawo do zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzspółnotowej od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając wymogów merytorycznych, a w szczególności nie bierąc pod uwagę kwestii, czy zostały one spełnione, wykracza poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku. Czynności powinny być bowiem opodatkowane z uwzględnieniem ich obiektywnych cech. Natomiast co się tyczy ustalania wewnątrzspółnotowego charakteru danej dostawy, jeżeli dostawa spełnia przesłanki przewidziane w art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, to z tytułu takiej dostawy nie powstaje żaden obowiązek w zakresie podatku od wartości dodanej. W konsekwencji, skoro fakt dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej jest bezsporny, zasada neutralności podatkowej wymaga, by zwolnienie od podatku zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek merytorycznych, nawet jeżeli podatnik pominiął pewne wymogi formalne. Inaczej byłoby jedynie w przypadku, gdyby naruszenie tych wymogów formalnych uniemożliwiło przedstawienie przekonującego dowodu spełnienia przesłanek merytorycznych.

Ponadto wymóg, by wymagane zapisy księgowe dokonywane były niezwłocznie po dokonaniu czynności, w sytuacji gdy nie zostało w tym celu przewidziany dokładny termin, mogłoby

podważa zasadę pewności prawa. Istotne jest bowiem, by zmiany sposobu zakwalifikowania dostawy jako wewnątrzwspólnotowej dokonane po jej zakończeniu mogły być uwzględnione w księgowości podatnika. Dlatego też w przypadku późniejszej korekty zapisów księgowych należy uznać, że dana dostawa ma charakter wewnątrzwspólnotowy, o ile spełnione są obiektywne kryteria, na których opiera się pojęcie definiujące tę czynność.

(por. pkt 29–33, 41; sentencja)

2. Przy badaniu prawa do zwolnienia od podatku od wartości dodanej związanego z tego rodzaju dostawą sąd krajowy powinien uwzględnić okoliczności, że podatnik uprzednio zawiadomił o dokonaniu dostawy wewnątrzwspólnotowej, tylko wówczas, gdy istnieje zagrożenie utraty wpływów podatkowych i jeżeli zagrożenie to nie zostało całkowicie wyeliminowane przez podatnika.

W istocie w celu zapewnienia neutralności podatku od wartości dodanej państwa członkowskie winny wprowadzić do swych wewnętrznych porządków prawnych możliwość dokonania korekty kadego niewłaściwie zafakturowanego podatku, jeżeli wystawca faktury wykazuje, że działa w dobrej wierze. Jednakże jeżeli wystawca faktury we właściwym czasie w pełni wyeliminował zagrożenie utraty wpływów podatkowych, to zasada neutralności podatku od wartości dodanej wymaga, by niesłusznie zafakturowany podatek mógł podlegać korekcie, niezależnie od dobrej wiary wystawcy faktury. To samo stosuje się również w przypadku korekty zapisów księgowych dokonanej w celu uzyskania zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej.

Wreszcie prawo wspólnotowe nie uniemożliwia państwom członkowskim uznania, pod określonymi warunkami, zatajenia dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej za usiłowanie popełnienia oszustwa podatkowego w zakresie podatku od wartości dodanej i stosowania w takim przypadku grzywnien lub sankcji pieniężnych przewidzianych w ich przepisach wewnętrznych. Jednakże sankcje te zawsze muszą być proporcjonalne do wagi nadużycia.

(por. pkt 35, 40; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 27 września 2007 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy – Dostawa wewnątrzwspólnotowa – Odmowa zwolnienia – Spółniony dowód dokonania dostawy

W sprawie C-146/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 10 lutego 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 1 kwietnia 2005 r., w postępowaniu:

Albert Collée będący ogólnym następcą prawnym Collée KG,

przeciwko

Finanzamt Limburg an der Lahn,

TRYBUNA (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (sprawozdawca) i A. Ó Caoimh, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 czerwca 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu A. Colléego będącego ogólnym następcą prawnym Collée KG przez M. Preisingera, Steuerberater,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz F. Huschensa, oraz przez C. Schulze-Bahr działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez I. M. Braguglię działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez M. Massellę Ducciego Teriego, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafylloua działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 stycznia 2007 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1), zmienionej dyrektywą Rady 91/860/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. L 376, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy A. Colléem będącym ogólnym następcą prawnym Collée KG (zwanej dalej „Collée”) a Finanzamt Limburg an der Lahn (zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie odmowy przyznania zwolnienia od podatku obrotowego (zwanego dalej „podatkiem VAT”) dostawy wewnątrzspółnotowej dokonanej w roku podatkowym 1994.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Na mocy art. 2 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika.

4 Szósta dyrektywa zawiera tytuł XVIa „Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi”, który został wprowadzony przez dyrektywę 91/680.

5 Prawo do zwolnienia wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów przewidziane jest w art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, który ma następujące brzmienie:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego oraz na warunkach ustanowionych w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień przewidzianych poniżej, a także aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom, państwa członkowskie zwalniają z podatku:

a) dostawy towarów, określone w art. 5 i 28a ust. 5 lit. a) wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę bądź nabywcę towarów lub na jego [ich] rachunek, do miejsca poza terytorium określonym w art. 3, lecz znajdującego się na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, który [z]y [ją] w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

[...]

6 Artykuł 22 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z art. 28h powyższej dyrektywy określa formalności, jakie musi spełnić podatnik VAT. Przepis ten stanowi między innymi:

„[...]”

2. a) Każdy podatnik prowadzi rachunkowo w sposób wystarczający szczegóły, aby umożliwić zastosowanie podatku od wartości dodanej oraz kontrolę przez organ podatkowy.

[...]

3. a) Każdy podatnik wystawia fakturę lub inny dokument uznawany za fakturę, w odniesieniu do towarów i usług, które dostarczy lub świadczy na rzecz innego podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu. Każdy podatnik wystawia ponadto fakturę lub inny dokument uznawany za fakturę w odniesieniu do dostaw towarów określonych w art. 28b (B) ust. 1 oraz w odniesieniu do towarów dostarczonych na warunkach określonych w art. 28c (A). Podatnik zachowuje jeden egzemplarz każdego wystawionego dokumentu.

[...]

4. a) Każdy podatnik składa deklarację podatkową w terminie ustalonym przez każde z państw członkowskich. Termin ten nie może przekraczać dwóch miesięcy od zakończenia każdego z okresów podatkowych. Okres podatkowy może być ustalony przez każde z państw członkowskich na jeden, dwa lub trzy miesiące. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inne okresy podatkowe, pod warunkiem że nie będą one przekraczały roku.

b) Na deklaracji podatkowej muszą się znaleźć wszystkie niezbędne informacje potrzebne do obliczenia należnego podatku oraz dokonanych odliczeń, w danym przypadku, łącznie z całkowitą kwotą transakcji odnoszących się do tego podatku i odliczeń oraz całkowitą kwotą transakcji zwolnionych od podatku, o ile wydaje się to niezbędne dla ustalenia podstawy opodatkowania.

[...]

8. Państwa członkowskie mogą nałożyć inne zobowiązania, które uznają za niezbędne dla poprawnego poboru podatków i aby zapobiec oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji wewnętrznych oraz transakcji zawieranych przez podatników w różnych państwach członkowskich, o ile tego rodzaju zobowiązania nie będą prowadziły w handlu między państwami członkowskimi do niepotrzebnych formalności związanych z przekraczaniem granic”.

Uregulowania krajowe

7 Na mocy art. 4 ust. 1 lit. b) Umsatzsteuergesetz 1993 (ustawy o podatku obrotowym z 1993 r., BGBl. 1993 I, str. 565, zwanej dalej „UStG”) dostawy wewnętrzne objęte zakresem art. 1 ust. 1 pkt. 1 tej ustawy są zwolnione od podatku VAT.

8 Artykuł 6a ust. 1 UStG stanowi, że pojęcie dostawy wewnętrznej zakłada między innymi, iż przedsiębiorca lub klient transportuje lub wysyła przedmiot dostawy na pozostały obszar Wspólnoty.

9 Zgodnie z art. 6a ust. 3 UStG obowiązek wykazania, że przesłanki przewidziane w ust. 1 tego artykułu zostały spełnione, spoczywa na przedsiębiorcy, a federalny minister finansów może, za zgodą Bundesrat, określić w drodze rozporządzenia szczegółowe zasady, zgodnie z którymi przedsiębiorca może wykazać dokonanie transportu lub wysyłki towarów będących przedmiotem dostawy wewnętrznej.

10 W związku z tym art. 17a ust. 1 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (rozporządzenia w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku obrotowym z 1993 r., BGBl. 1993 I, str. 601) przewiduje, że w przypadku dostaw wewnętrznych przedsiębiorca, do którego rozporządzenie to znajduje zastosowanie, musi wykazać, za pomocą odpowiednich dowodów, że on sam lub odbiorca transportowa lub wysłał przedmiot dostawy na pozostały obszar Wspólnoty.

11 Ponadto zgodnie z art. 17c ust. 1 tego samego rozporządzenia przedsiębiorca jest zobowiązany do wykazania za pomocą dokumentów księgowych, że zostały spełnione przesłanki zwolnienia od podatku VAT. Przepis ten określa w szczególności, że „książki powinny być prowadzone w taki sposób, aby spełnienie przesłanek wynikało z nich jednoznacznie i mogło być zweryfikowane z łatwością”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

12 Collée była spółką dominującą względem spółki z ograniczoną odpowiedzialnością prawa niemieckiego (zwanej dalej „GmbH”), która sprzedawała samochody działając jako autoryzowany przedstawiciel spółki akcyjnej A (zwanej dalej „A-AG”). Wiosną 1994 r. GmbH zawarła umowę sprzedaży 20 samochodów przeznaczonych do celów demonstracyjnych z belgijskim przedstawicielem B, który wpłacił na rachunek GmbH cenę sprzedaży netto i po otrzymaniu przez GmbH płatności odebrał samochody z siedziby tej spółki za pomocą własnego pojazdu transportowego.

13 GmbH, która ze względu na wyjątkowo terytorialną mogła domagać się od A-AG prowizji jedynie od sprzedaży na rzecz klientów mających miejsce zamieszkania albo siedzibę w jej rejonie, wziętych w transakcję w charakterze pośrednika sprzedawcy samochodów S. W zamian za prowizję nabył on i odsprzedał pro forma wspomniane samochody demonstracyjne. GmbH wystawiła S faktury dotyczące tej fikcyjnej sprzedaży wykazujące podatek VAT. S przekazał

GmbH faktury in blanco, które zostały następnie wykorzystane w imieniu S w związku z dostawą pojazdów na rzecz B. W deklaracjach dotyczących podatku VAT za okres lipiec – wrzesień 1994 r. S wniósł o zwrot podatku naliczonego, który został wykazany na fakturach wystawionych przez GmbH.

14 Po przeprowadzeniu nadzwyczajnej kontroli w październiku 1994 r. Finanzamt odmówił S prawa do odliczenia wykazanego na fakturach zapłaconego podatku naliczonego, ponieważ stwierdził, że sprzedaż dokonana pomiędzy GmbH a S miała charakter fikcyjny, a ten ostatni uczestniczył w transakcji jedynie pro forma.

15 Gdy Collée dowiedział się o kontroli poinformował S, że faktury dotyczące okresu lipiec – wrzesień 1994 r. stały się bezprzedmiotowe i w dniu 25 listopada 1994 r. sprostował dotyczący ich zapisy księgowy i zaksięgowalną odpowiadając im wpisy w pozycji „zwolnione od podatku dostawy wewnątrzspółnotowe”, wykazując czynność w tymczasowej deklaracji VAT za listopad 1994 r.

16 Decyzją z dnia 12 lutego 1998 r. zmieniał decyzję dotyczącą określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku VAT za 1994 r. Finanzamt powrócił obrót Collée podlegający opodatkowaniu o kwotę odpowiadającą cenie sprzedaży samochodów dostarczonych B, lecz odmówił przyznania zwolnienia od podatku w związku z tą dostawą uzasadniając, że wymagane zapisy nie byłyby dokonane na bieżący i bezpośrednio po dokonaniu omawianej czynności.

17 Ponieważ zarówno odwołanie od powyższej decyzji, jak i skarga wniesiona do Finanzgericht zostały oddalone, A. Collée wniósł skargę rewizyjną („Revision”) do Bundesfinanzhof. Na poparcie tej skargi powołuje się on na istnienie dowodów księgowych dotyczących umowy sprzedaży, przekazania ceny sprzedaży oraz na poświadczenie odbioru samochodów przez B, które zostały później uzupełnione fakturami wystawionymi B przez GmbH. Będąc przekonany, że owe dokumenty handlowe mogły wykazać dokonanie dostawy wewnątrzspółnotowej A. Collée wniósł o zmianę powyższej decyzji podatkowej i uznanie, że dostawa samochodów do celów demonstracyjnych, która została dokonana na początku 1994 r. jest zwolniona od podatku.

18 Sąd krajowy podnosi, że zgodnie z jego własnym orzecznictwem w sprawie wymaga dotyczących dowodu dokonania wywozu do państwa trzeciego, które znajduje zastosowanie również w zawisłej przed nim sprawie, dokumenty przedstawiane na poparcie wywozu są integralną częścią dowodów księgowych i że zapisy księgowy wymagane dla celów dowodowych muszą być dokonywane na bieżący i bezpośrednio po dokonaniu danej czynności. Po ustaleniu, że ta ostatnia przesłanka nie została w niniejszej sprawie spełniona, sąd krajowy zastanawia się, w jaki sposób na gruncie prawa wspólnotowego należy rozstrzygnąć konflikt pomiędzy obowiązkiem przedstawienia dowodu dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej a zasadą proporcjonalności.

19 W związku z tym uznając, że rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu wymaga wykąadni szóstej dyrektywy, Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy organy podatkowe mogą odmówić dokonania zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzspółnotowej, która bezsprzecznie miała miejsce, jedynie na tej podstawie, że podatnik nie przedstawił wymaganego dokumentu księgowego we właściwym czasie?

2) Czy na odpowiedź na to pytanie ma wpływ to, że podatnik uprzednio wiadomie zatai, i? mia? a miejsce dostawa wewn?trzwspólnotowa?”

W przedmiocie pyta? prejedycjalnych

20 Zwracaj?c si? z powy?szymi pytaniami, które nale?y rozpatrywa? ??cznie, s?d krajowy w istocie pyta, czy art. 28c cz??? A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by organy podatkowe pa?stwa cz?onkowskiego odmawia?y zwolnienia od podatku VAT dostawy wewn?trzwspólnotowej, która rzeczywi?cie mia?a miejsce, jedynie na tej podstawie, i? we w?a?ciwym czasie nie zosta? przedstawiony dowód na dokonanie tej dostawy. S?d krajowy zastanawia si? równie? nad kwesti?, czy okoliczno??, że podatnik uprzednio wiadomie zatai? istnienie dostawy wewn?trzwspólnotowej, ma w tym zakresie znaczenie.

21 Na wst?pie nale?y przypomnie?, że ci???cy na pa?stwach cz?onkowskich obowi?zek zwolnienia od podatku wewn?trzwspólnotowych dostaw towarów przewidziany jest w art. 28c cz??? A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy. Z przepisu tego wynika, że pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? od podatku dostawy towarów wysy?anych lub transportowanych przez sprzedaw? b?d? nabywc?, lub na ich rachunek, do miejsca poza terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, lecz znajduj?cego si? na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegaj?cej opodatkowaniu, którzy dzia?aj? w takim charakterze w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? pa?stwo rozpocz?cia wysy?ki lub transportu towarów.

22 Na zasadzie odst?pstwa od fundamentalnej zasady wspólnego systemu podatku VAT, zgodnie z któr? podatek VAT znajduje zastosowanie do ka?dej czynno?ci obejmuj?cej produkcj? lub dystrybucj? (zob. w szczególno?ci wyroki z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C?62/93 BP Soupergaz, Rec. str. I?1883, pkt 16; z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach po??czonych C?354/03, C?355/03 i C?484/03 Optigen i in., Zb. Orz. str. I?483, pkt 54, oraz z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach po??czonych C?439/04 i C?440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb.Orz. str. I?6161, pkt 49), omawiane zwolnienie ma podstaw? w regulacji przej?ciowej podatku VAT znajduj?cej zastosowanie do handlu wewn?trzwspólnotowego, w ramach której opodatkowanie wymiany handlowej pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi opiera si? na zasadzie przyznania wp?ywów podatkowych pa?stwu cz?onkowskiemu, w którym ma miejsce ko?cowe wykorzystanie (zob. wyrok z dnia 27 wrze?nia 2007 r. w sprawie C?184/05 Twoh International, Zb.Orz. str. I?7897, pkt 22).

23 Zwolnienie od podatku dostawy wewn?trzwspólnotowej w pa?stwie cz?onkowskim rozpocz?cia wewn?trzwspólnotowej wysy?ki lub wewn?trzwspólnotowego transportu towarów, której odpowiada nabycie wewn?trzwspólnotowe podlegaj?ce opodatkowaniu w pa?stwie cz?onkowskim zako?czenia wysy?ki lub transportu, pozwala wi?c unikn?? podwójnego opodatkowania, a przez to naruszenia zasady neutralno?ci podatkowej, na której opiera si? wspólny system podatku VAT (zob. podobnie, wyrok z dnia 27 wrze?nia 2007 r. w sprawie C?409/04 Teleos i in., Zb.Orz. str. I?7797, pkt 24 i 25).

24 Je?li chodzi o dowody, jakie podatnicy musz? przedstawi? w celu skorzystania ze zwolnienia od podatku VAT, to nale?y stwierdzi?, że ?aden przepis szóstej dyrektywy nie dotyczy tej kwestii bezpo?rednio. Pierwsza cz??? zdania w art. 28c cz??? A tej dyrektywy mówi jedynie, że do pa?stw cz?onkowskich nale?y okre?lenie warunków, na jakich zwalniaj? one od podatku wewn?trzwspólnotowe dostawy towarów (ww. wyrok w sprawie Twoh International, pkt 25).

25 Oczywi?cie art. 22 szóstej dyrektywy nak?ada na podatników okre?lone obowi?zki formalne dotycz?ce ksi?gowo?ci, wystawiania faktur i deklaracji podatkowych oraz przedstawiania organom

podatkowym zestawie?. Ust?p 8 tego artyku?u przyznaje jednak pa?stwom cz?onkowskim mo?liwo?? wprowadzenia innych obowi?zków, które uznaj? one za niezb?dne dla zapewnienia prawid?owego poboru podatku i unikania oszustw podatkowych.

26 Jednak z utrwalonego orzecznictwa wynika, ?e przepisy, do przyj?cia których pa?stwa cz?onkowskie s? upowa?nione na podstawie art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy w celu zapewnienia prawid?owego poboru podatku i unikania oszustw podatkowych, nie powinny wykracza? poza to, co jest niezb?dne do osi?gni?cia tych?e celów (zob. wyrok z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach po??czonych od C?110/98 do C?147/98 Gabalfrisa i in., Rec. str. I?1577, pkt 52 oraz postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C?395/02 Transport Service, Rec. str. I?1991, pkt 29). Przepisy te nie mog? by? wi?c wykorzystywane w sposób, który podwa?a?by neutralno?? podatku VAT, stanowi?c? podstawow? zasad? wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez przepisy wspólnotowe w tej dziedzinie (zob. wyrok z dnia 19 wrze?nia 2000 r. w sprawie C?454/98 Schmeink & Cofreth i Strobel, Rec. str. I?6973, pkt 59 oraz wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C?255/02 Halifax i in., Zb.Orz. str. I?1609, pkt 92).

27 Rz?d niemiecki twierdzi, ?e wymogi dotycz?ce dowodu z dokumentów i zapisów ksi?gowych odpowiadaj? zasadzie proporcjonalno?ci, poniewa? nie podwa?aj? one w sposób systematyczny prawa do zwolnienia od podatku VAT w przypadku dostawy wewn?trzwspólnotowej. Zasady te, po pierwsze, s?u?? celowi wyra?nie okre?lonemu w art. 28c cz??? A. lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, to znaczy prawid?owemu i prostemu pobieraniu podatku oraz zwalczaniu nadu?y?, a po drugie, s? niezb?dne dla przeciwdzia?ania oszustwom typu „karuzeli”.

28 W tym miejscu nale?y podnie??, ?e zgodnie z postanowieniem odsy?aj?cym odmowa zwolnienia od podatku VAT w sprawie przed s?dem krajowym nie jest wynikiem obowi?zuj?cego w niemieckich przepisach wymogu, zgodnie z którym podatnik ma obowi?zek udowodni? dokonanie dostawy wewn?trzwspólnotowej za pomoc? dokumentów i zapisów ksi?gowych. W rzeczywisto?ci ta odmowa jest konsekwencj? orzecznictwa Bundesfinanzhof, zgodnie z którym zapisy ksi?gowe wymagane dla celów dowodowych musz? by? dokonywane na bie??co i bezpo?rednio po dokonaniu danej czynno?ci, który to warunek nie zosta? w tej sprawie spe?niony, mimo ?e fakt dokonania dostawy wewn?trzwspólnotowej zosta? bezspornie ustalony, jak to zreszt? przyznaje Finanzamt.

29 Je?li chodzi, po pierwsze, o kwesti?, czy organy podatkowe mog? odmówi? zwolnienia od podatku VAT dostawy wewn?trzwspólnotowej, jedynie na tej podstawie, ?e dowód ksi?gowy na dokonanie tej dostawy by? spó?niony, nale?y stwierdzi?, ?e przepis krajowy, który uzale?nia w istocie prawo do zwolnienia od podatku dostawy wewn?trzwspólnotowej od spe?nienia obowi?zków formalnych, nieuwzgl?dniaj?c wymogów merytorycznych, a w szczególno?ci nie bior?c pod uwag? kwestii, czy zosta?y one spe?nione, wykracza poza to, co jest niezb?dne dla zapewnienia prawid?owego poboru podatku.

30 Czynno?ci powinny by? bowiem opodatkowane z uwzgl?dnieniem ich obiektywnych cech (zob. w szczególno?ci ww. wyroki w sprawie Optigen i in., pkt 44, oraz w sprawie Kittel i Recolta Recycling, pkt 41). Natomiast co si? tyczy ustalania wewn?trzwspólnotowego charakteru danej dostawy, to zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u, je?li dostawa spe?nia przes?anki przewidziane w art. 28c cz??? A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, to z tytu?u takiej dostawy nie powstaje ?aden obowi?zek w zakresie podatku VAT (ww. postanowienie w sprawie Transport Service, pkt 18 i 19).

31 W konsekwencji, w odniesieniu do sprawy przed s?dem krajowym, skoro z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e fakt dokonania dostawy wewn?trzwspólnotowej jest bezsporny, zasada neutralno?ci podatkowej wymaga ? jak to s?usznie podnosi Komisja Wspólnot Europejskich ? by

zwolnienie od podatku VAT zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek merytorycznych, nawet jeżeli podatnik pominiął pewne wymogi formalne. Inaczej byłoby jedynie w przypadku, gdyby naruszenie tych wymogów formalnych uniemożliwiło przedstawienie przekonującego dowodu spełnienia przesłanek merytorycznych. Jednak nie wydaje się, by tak było w sprawie przed sądem krajowym.

32 Ponadto należy podnieść, że wymóg, by wymagane zapisy księgowe dokonywane były niezwłocznie po dokonaniu czynności, w sytuacji gdy nie zostało w tym celu przewidziany określony termin, może podważać zasadę pewności prawa, która jest częścią wspólnotowego porządku prawnego i która musi być przestrzegana przez państwa członkowskie przy wykonywaniu kompetencji przyznanych im na mocy wspólnotowych dyrektyw (zob. wyrok z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Industries i in., Zb.Orz. str. I-4191, pkt 29).

33 Jak bowiem słusznie zauważył rzecznik generalny w pkt 35 swej opinii istotne jest, by zmiany sposobu zakwalifikowania dostawy jako wewnątrzwspólnotowej dokonane po jej zakończeniu mogły być uwzględnione w księgowości podatnika. Tego rodzaju korekty mogą nawet okazać się niezbędne na skutek okoliczności wynikających niezależnie od woli podatnika. Dlatego też w przypadku późniejszej korekty zapisów księgowych należy uznać, że dana dostawa ma charakter wewnątrzwspólnotowy, o ile spełnione są obiektywne kryteria, na których opierają się pojęcia definiujące tę czynność.

34 Po drugie, jeżeli chodzi o kwestię, czy okoliczności początkowego zatajenia przez podatnika faktu dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej ma znaczenie dla udzielenia odpowiedzi sądowi krajowemu, a tym samym, czy zwolnienie od podatku VAT może być uzależnione od dobrej wiary podatnika, należy stwierdzić, że rozstrzygnięcie tej kwestii zależy od wystąpienia zagrożenia utraty wpływów podatkowych przez zainteresowane państwo członkowskie.

35 W pkt 18 wyroku z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87 Genius Holding, Rec. str. 4227, Trybunał orzekł, że w celu zapewnienia neutralności podatku VAT państwa członkowskie winny wprowadzić do swych wewnętrznych porządków prawnych możliwość dokonania korekty kadego niewłaściwie zafakturowanego podatku, jeżeli wystawca faktury wykaże, że działał w dobrej wierze. Jednakże w pkt 60 i 63 ww. wyroku w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel Trybunał wyjaśnił, że jeżeli wystawca faktury we właściwym czasie w pełni wyeliminował zagrożenie utraty wpływów podatkowych, to zasada neutralności podatku VAT wymaga, by niesłusznie zafakturowany podatek VAT mógł podlegać korekcie, niezależnie od dobrej wiary wystawcy faktury (zob. wyrok z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawach połączonych od C-78/02 do C-80/02 Karageorgou i in., Rec. str. I-13295, pkt 50). To samo stosuje się również w przypadku korekty zapisów księgowych dokonanej w celu uzyskania zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej.

36 Zadaniem sądu krajowego jest więc zbadanie, przy uwzględnieniu wszystkich istotnych okoliczności rozpoznawanej przez niego sprawy, czy opóźnienie w sporządzeniu dowodu księgowego mogło doprowadzić do utraty wpływów podatkowych lub zagrożenia poboru podatku VAT.

37 W tym zakresie należy stwierdzić, że niepobranie podatku VAT związane z dostawą wewnątrzwspólnotową, która najpierw została błędnie zakwalifikowana jako dostawa dokonana wewnątrz kraju, skutkująca co do zasady poborem podatku VAT, nie może być uznane za utratę wpływów podatkowych. Zgodnie bowiem z zasadą terytorialności podatkowej tego rodzaju wpływy są należne temu państwu członkowskiemu, w którym następuje końcowe wykorzystanie towaru.

38 Obowiązkiem sądu krajowego jest ponadto zbadanie, czy zatajenie faktu dokonania czynności wewnątrzwspólnotowej i wynikające z tego opóźnienie w korekcie zapisów księgowych dotyczących tej czynności nie nosi znamion oszustwa w zakresie podatku VAT. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem podmioty prawa nie mogą powoływać się na normy prawa wspólnotowego w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Kittel i Recolta Recycling, pkt 54). Podobnie nie można rozszerzać zakresu zastosowania uregulowania wspólnotowego tak, aby objęte nim czynności dokonywane w celu nadużycia korzyści przewidzianych w prawie wspólnotowym (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Halifax i in. pkt 69).

39 Jednak w sytuacji takiej jak rozpatrywana w sprawie przed sądem krajowym postępowanie się pośrednikiem w celu uzyskania prowizji umownych nie może być traktowane jako czynność stanowiąca oszustwo podatkowe lub nadużycie zasad wspólnotowych, jeżeli bezsporne jest, że działanie takie nie zostało podjęte w celu uzyskania nienależnej korzyści podatkowej.

40 Wreszcie należy podkreślić, że prawo wspólnotowe nie uniemożliwia państwom członkowskim uznania, pod określonymi warunkami, zatajenia dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej za usiłowanie popełnienia oszustwa podatkowego i stosowania w takim przypadku grzywien lub sankcji pieniężnych przewidzianych w ich przepisach wewnętrznych (zob. podobnie ww. wyrok Schmeink & Cofreth i Strobel, pkt 62). Jednakże, jak to zostało podkreślone przez Komisję, sankcje te zawsze muszą być proporcjonalne do wagi nadużycia.

41 Zatem na zadane pytania należy odpowiedzieć, że art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie temu, by organy podatkowe państwa członkowskiego odmawiały zwolnienia od podatku VAT dostawy wewnątrzwspólnotowej, która rzeczywiście miała miejsce, jedynie na tej podstawie, że dowód na dokonanie tej dostawy nie został przedstawiony we właściwym czasie.

42 Przy badaniu prawa do zwolnienia od podatku VAT związanego z tego rodzaju dostawą sąd krajowy powinien uwzględnić okoliczności, że podatnik uprzednio zawiadomił o dokonaniu dostawy wewnątrzwspólnotowej tylko wówczas, gdy istnieje zagrożenie utraty wpływów podatkowych i jeżeli zagrożenie to nie zostało całkowicie wyeliminowane przez podatnika.

W przedmiocie kosztów

43 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnąć o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by organy podatkowe państwa członkowskiego odmawiały zwolnienia od podatku od wartości dodanej dostawy wewnątrzwspólnotowej, która rzeczywiście miała miejsce, jedynie na tej podstawie, że dowód na dokonanie tej dostawy nie został przedstawiony we właściwym czasie.

Przy badaniu prawa do zwolnienia od podatku od wartości dodanej związanego z tego rodzaju dostawą sąd krajowy powinien uwzględnić okoliczności, że podatnik uprzednio

Wiadomie zatai? dokonanie dostawy wewn?trzwspólnotowej, tylko wówczas, gdy istnieje zagrożenie utraty wp?ywów podatkowych i je?eli zagrożenie to nie zostało ca?kowicie wyeliminowane przez podatnika.

Podpisy

* J?zyk post?powania: niemiecki.