

**Sprawa C-285/09**

**Postępowanie karne**

**przeciwko**

**R.**

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

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 28c cz. 1 lit. a) – Oszustwo w podatku VAT – Odmowa zwolnienia z podatku obrotowego w przypadku wewnątrzspółnotowych dostaw towarów – Czynne uczestnictwo sprzedawcy w oszustwie – Kompetencje państw członkowskich w ramach zwalczania oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć

**Streszczenie wyroku**

*Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi*

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

Gdy wewnątrzspółnotowa dostawa towarów rzeczywiście miała miejsce, lecz przy okazji jej wykonywania dostawca ukrył tożsamość prawdziwych nabywców w celu umożliwienia im uniknięcia zapłaty podatku VAT, państwo członkowskie rozpoczęcia dostawy może na podstawie kompetencji przyznanych mu na mocy pierwszego zdania art. 28c cz. 1 lit. a szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 2000/65, odmówić zwolnienia tej transakcji.

W tym zakresie przedstawienie fałszywych faktur lub fałszywych deklaracji, jak również i inne manipulacje dowodami są w stanie uniemożliwić prawidłowy pobór podatku i tym samym utrudnić prawidłowe funkcjonowanie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Otóż takie machinacje są o tyle bardziej poważne, o ile zostały one dokonane w ramach przejściowego systemu opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych, który funkcjonuje na podstawie dowodów przedstawionych przez podatników. Tym samym prawo Unii nie sprzeciwia się temu, aby państwa członkowskie uznały wystawianie fałszywych faktur za stanowiące oszustwo podatkowe i aby odmawiały w takim przypadku przyznania zwolnienia.

Niemniej jednak w szczególnych przypadkach, w których istnieją poważne powody, aby przypuszczać, że nabycie wewnątrzwspólnotowe odpowiadające spornej dostawie mogłoby uniknąć zapłaty podatku od wartości dodanej w państwie członkowskim przeznaczenia, i to pomimo wzajemnej pomocy i współpracy administracyjnej pomiędzy organami podatkowymi zainteresowanych państw członkowskich, państwo członkowskie pochodzenia, co do zasady powinno odmówić zwolnienia na rzecz dostawcy towarów i zobowiązać go do zapłaty podatku a posteriori w celu nie dopuszczenia do tego, aby dana transakcja uniknęła jakiegokolwiek opodatkowania. Zgodnie bowiem z podstawowymi zasadami wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, podatek ten ma zastosowanie do każdej transakcji wytworzenia lub sprzedaży, po odliczeniu podatku od wartości dodanej, który obciąża bezpośrednio koszt poszczególnych elementów składających się na cenę.

(por. pkt 48, 49, 52, 55; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 7 grudnia 2010 r. (\*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 28c cz. 1 lit. a) – Oszustwo w podatku VAT – Odmowa zwolnienia z podatku obrotowego w przypadku wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów – Czynne uczestnictwo sprzedawcy w oszustwie – Kompetencje państw członkowskich w ramach zwalczania oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć

W sprawie C-285/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesgerichtshof (Niemcy), postanowieniem z dnia 7 lipca 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 lipca 2009 r., w postępowaniu karnym przeciwko

**R.**,

przy udziale:

**Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,**

**Finanzamt Karlsruhe-Durlach,**

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.C. Bonichot, A. Arabadjiev i J.J. Kasel, prezesi izb, E. Juhász, G. Arestis, U. Lõhmus (sprawozdawca), T. von Danwitz i C. Toader, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 5 maja 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu R. przez A. Parsch, D. Sauer, F. Kreilein, C. Prinz oraz K.F. Zapf, Rechtsanwälte,
- w imieniu Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof przez M. Harms oraz K. Lohsego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Irlandii przez D. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez B. Doherty'ego, barrister,
- w imieniu rządu greckiego przez G. Kanellopoulos oraz przez Z. Chatzipavlou oraz V. Karra, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej, przez D. Triantafyllou, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 29 czerwca 2010 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 ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. (Dz.U. L 269, s. 44, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach postępowania w sprawie ścigania karnego wszczętego przeciwko R. z powodu oszustwa podatkowego zarzucanego mu w dziedzinie poboru podatku od wartości dodanej.

## **Ramy prawne**

### *Szósta dyrektywa*

3 Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy poddaje opodatkowaniu podatkiem VAT dostawę towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze, jak również przywóz towarów.

4 Szósta dyrektywa zawiera tytuł XVIa „Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi”, który został wprowadzony 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. L 376, s. 1). Tytuł ten obejmuje art. 28a-28n.

5 Zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy:

„1. Przedmiotem podatku od wartości dodanej są również:

a) odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabywanie towarów na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niepodlegającą opodatkowaniu, gdy sprzedawca jest podatnikiem działającym w takim charakterze nieuprawniony do zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 24 i którego nie dotyczy uregulowanie ustanowione w art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie drugie lub art. 28b (B) ust. 1.

[...]”

6 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, 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 [która] działający w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

#### *Uregulowanie krajowe*

7 Zgodnie z § 370 ust. 1 pkt 1 Abgabenordnung 1977 (niemieckiej ordynacji podatkowej z 1977 r.), BGBl. 1976 I, s. 613, i 1977 I, s. 269):

„(1) karze pozbawienia wolności do pięciu lat lub karze grzywny podlega ten:

1. kto dostarcza organom podatkowym [...] błędnych lub niedokładnych informacji dotyczących podatkowo istotnych okoliczności,

[...]

i powoduje wskutek tego uszczuplenie podatków lub przysparza w ten sposób nienależne korzyści podatkowe dla siebie lub osób trzecich.”

8 Zdaniem sądu krajowego § 370 niemieckiej ordynacji podatkowej z 1977 r. stanowi przepis blankietowy, ponieważ nie zawiera wszystkich znamion czynu karnego. Jest on uzupełniony przepisami materialnego prawa podatkowego, które określają okoliczności podatkowo istotne oraz przesłanki wymagalności podatku. W związku z tym, wymagalność podatku jest przesłanką karalności.

9 Zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 1 Umsatzsteuergesetz 1999 (niemieckiej ustawy o podatku obrotowym z 1999 r., zwanej dalej „UStG”, BGBl. 1999 I, s. 1270), dostawa towarów lub świadczenie usług dokonane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, podlegają co do zasady niemieckiemu podatkowi VAT.

10 Na podstawie § 4 ust. 1 lit. b) UStG, który transponuje art. 28c cz. 1 lit. a) szóstej

dyrektywy, dostawy wewnątrzspółnotowe wymienione w § 1 ust. 1 pkt 1 tej ustawy są zwolnione z podatku VAT.

11 Paragraf 6 a ust. 1 UStG stanowi, że:

„Dostawa wewnątrzspółnotowa [§ 4 ust. 1 lit. b)] istnieje wówczas, gdy zostały spełnione następujące przesłanki:

1. przedsiębiorca lub odbiorca transportowa lub wysłany przedmiot dostawy na pozostałe terytorium Wspólnoty;

2. nabywca jest:

a) przedsiębiorca, który nabywa przedmiot dostawy dla swojego przedsiębiorstwa;

b) osoba prawna, która nie jest przedsiębiorcą lub która nie nabywa przedmiotu dostawy dla swojego przedsiębiorstwa, lub

c) każdym nabywcą w przypadku dostawy nowego pojazdu;

oraz

3. nabycie przedmiotu dostawy podlega u nabywcy w innym państwie członkowskim przepisom dotyczącym podatku obrotowego.

[...]”

12 Zgodnie z § 6a ust. 3 UStG przedsiębiorca musi wykazać spełnienie przesłanek z ust. 1 i 2 tego paragrafu. W porozumieniu z Bundesrat federacyjny minister ds. Finansów może ustalić w drodze rozporządzenia sposób, w jaki przedsiębiorcy powinni dostarczyć takich dowodów.

13 Na podstawie § 18a ust. 1 UStG przedsiębiorca będący rezydentem, który zrealizował wewnątrzspółnotowe dostawy zwolnione z podatku, musi przedłożyć Bundeszentralamt für Steuern (federalnemu organowi podatkowemu) zgłoszenie, w którym należy miłą innymi podać numer identyfikacji podatkowej dla podatku od wartości dodanej nabywcy. Zgłoszenie stanowi podstawę nadzoru nad wewnątrzspółnotowym przepływem towarów, ponieważ zawiera ono informacje, które są następnie przekazywane występującym z zapytaniem organom podatkowym w systemie wymiany informacji o podatku VAT.

14 Zgodnie z § 18b pkt 2 UStG przedsiębiorca musi zadeklarować w właściwemu organowi podatkowemu podstawę opodatkowania dostaw wewnątrzspółnotowych swojego przedsiębiorstwa. W myśl § 10 ust. 1 zdanie drugie UStG podstawę opodatkowania dostawy wewnątrzspółnotowej jest zasadniczo kwota netto, którą odbiorca dostawy zapłaci przedsiębiorcy. Wraz z deklaracją przewidzianą w rzeczonym § 18b przedsiębiorca informuje organ podatkowy o tym, czy zrealizowane dostawy są zwolnione na podstawie § 4 pkt 1 lit. b) i § 6a UStG, tak, czy nie ma on obowiązku zapłaty podatku VAT z tytułu tych dostaw.

15 Obowiązki dowodowe przedsiębiorcy, który zrealizował dostawę wewnątrzspółnotową zostały uregulowane w sposób bardziej szczegółowy w Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999 (rozporządzenia w sprawie stosowania podatku obrotowego z 1999 r.; zwanego dalej „UStDV”, BGBl. 1999 I, s. 1308).

16 Zgodnie z § 17a UStDV, przedsiębiorca musi za pomocą odpowiednich dowodów wykazać, że przedmiot dostawy został przetransportowany lub wysłany na pozostałe terytorium

Wspólnoty (tak zwany „dowód z dokumentów”). Ponadto w myśl § 17c UStDV za pomoc dokumentów księgowych musi wykazać, że zostały spełnione przesłanki zwolnienia z podatku, w tym numer identyfikacji podatkowej dla podatku VAT nabywcy („dowód księgowy”).

## **Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne**

17 R., obywatel portugalski zarządza spółką niemiecką, której przedmiotem działalności był handel luksusowymi samochodami. Z ustaleń znajdujących się w postanowieniu odsyłającym wynika, że od 2001 r. sprzedawał ponad 500 samochodów rocznie. Nabywcami w większości byli przedsiębiorcy zajmujący się sprzedażą samochodów z siedzibą w Portugalii.

18 Od 2002 r. R. dokonał szeregu manipulacji księgowych, ukrywając tożsamość prawdziwych nabywców pojazdów, aby umożliwić dystrybutorom mającym siedzibę w Republice Portugalskiej dokonanie oszustw w podatku VAT w tym państwie członkowskim. Umocowił to ponadto sprzedaż samochodów po korzystniejszej cenie i osiągnięciu w ten sposób znacznych zysków.

19 Owe manipulacje polegały na wystawianiu, w celach księgowych, fałszywych faktur na fikcyjnych kupujących, którzy występowali jako odbiorcy dostaw. Faktury te wskazywały w każdym przypadku nazwę rzekomego nabywcy, numer identyfikacyjny dla celów podatku VAT, oznaczenie pojazdu, który w rzeczywistości dostarczany był innemu nabywcy, cenę nabycia oraz wzmiankę „dostawa wewnątrzspółnotowa zwolniona z podatku zgodnie z § 6a UstG”, co sprawiało wrażenie, iż podatek VAT zostanie zapłacony w Portugalii. Fikcyjni nabywcy byli rzeczywistymi przedsiębiorcami mającymi siedzibę w Portugalii, z których niektórzy wiedzieli o sposobie użycia ich nazwy, a niektórzy o tym nie wiedzieli.

20 Z kolei prawdziwi nabywcy sprzedawali pojazdy prywatnym końcowym odbiorcom w Portugalii, bez deklaruwania portugalskim organom wspólnotowym wczesniejszego wewnątrzspółnotowego nabycia oraz bez płacenia należnego od tego nabycia podatku VAT, ukrywając przed organami tego kraju wczesniejsze wewnątrzspółnotowe nabycie. Prawdziwe stosunki handlowe były ponadto ukrywane za pomocą dodatkowych środków. W przypadkach gdy w chwili dostawy znany był już nabywca końcowy, R. wystawiał listy przewozowe CMR na nabywcę końcowego. Wystawiał wówczas dodatkowo fałszywe faktury, na której ów nabywca końcowy figurował jako odbiorca wraz z celowo nieprawdziwymi wzmiankami „opodatkowanie marży zysku na podstawie § 25a UstG”, mającego zastosowanie do pojazdów używanych.

21 W ten sposób spółka zarządzana przez R. sprzedała i dostarczyła w latach 2002 i 2003 ponad 1100 pojazdów za łączną kwotę około 19 mln EUR. W deklaracjach podatkowych za te lata R. zgłaszała te transakcje jako zwolnione dostawy wewnątrzspółnotowe a w deklaracjach „zbiorczych” kierowanych do Bundeszentralamt für Steuern wskazywała fikcyjnych nabywców jako kontrahentów, tak aby nie można było ustalić tożsamości prawdziwych nabywców w Portugalii za pomocą wymiany informacji podatkowych na poziomie Unii.

22 Po wszczęciu postępowania karnego przeciwko R. został on tymczasowo aresztowany w dniu 30 stycznia 2008 r. Wyrokiem z dnia 17 września 2008 r. Landgericht Mannheim (sąd okręgowy w Mannheim) skazał R. na łączną karę pozbawienia wolności przez okres trzech lat za dwa przestępstwa oszustwa podatkowego, w wyniku których uniknął zapłaty ponad 1 mln EUR podatku VAT w 2002 r. oraz ponad 1,5 mln EUR w 2003 r. Zdaniem tego sądu ukryte dostawy kierowane do Portugalii nie są dostawami wewnątrzspółnotowymi w rozumieniu art. 28c cz. 1 lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy. Zamierzone nadużycie przepisów prawa Unii, uzasadnia bowiem odmowę przyznania zwolnienia w Niemczech. Poprzez brak spełnienia obowiązku pobrania niemieckiego podatku z tytułu tych dostaw, przekazania tego podatku organowi podatkowemu oraz poprzez brak wykazania go na jego rocznych deklaracjach podatkowych, R.

dopuszczalności oszustwa podatkowego.

23 R. wniosł kasację od tego wyroku do sądu odsyłającego. Jego zdaniem Landgericht Mannheim nie zaklasyfikował w prawidłowy sposób spornych transakcji, ponieważ rzeczywiście chodzi o dostawy wewnątrzwspólnotowe zwolnione z podatku VAT z uwagi na fakt, iż pojazdy te rzeczywiście zostały dostarczone na rzecz przedsiębiorców w Portugalii. W żadnym wypadku nie mogło być mowy o wpływach z podatku VAT w Niemczech, ponieważ podatek ten byłby należny w państwie członkowskim zakwalifikowania dostawy, to znaczy w Republice Portugalskiej. Okoliczności, iż podatek ten nie został zapłacony w ostatnim z wymienionych państw nie ma znaczenia.

24 W postanowieniu odsyłającym Bundesgerichtshof (federalny sąd najwyższy) wyraził swoje stanowisko, zgodnie z którym art. 28c cz. 1 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż należy odmówić korzyści podatkowych przewidzianych zasadniczo dla danej transakcji wszystkim uczestnikom takich transakcji dokonanych w celu popełnienia oszustwa podatkowego, jeżeli dany podatnik wie o praktyce stanowienia nadużycie lub oszustwo i w niej uczestniczy. Wynika to zdaniem tego sądu, z jednej strony, z ustanowionego w prawie wspólnotowym i stosowanego w dziedzinie podatku VAT zakazu praktyk stanowienia nadużycie, oraz, z drugiej strony, z systematyki i zakresu tego przepisu oraz celów szóstej dyrektywy.

25 Sąd ten zauważa, że nigdy nie miał wątpliwości co do wykładni szóstej dyrektywy z uwagi na wystarczająco jasne orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, oraz że w dwóch podobnych sprawach odmówił już przyznania zwolnienia dostawom wewnątrzwspólnotowym.

26 Niemniej jednak z akt sprawy wynika, że w ramach równoległego postępowania skarbowego przeciwko R. w związku z tymi samymi czynami Finanzgericht Baden-Württemberg (sąd podatkowy Badenii-Wirtembergii) w postanowieniu z dnia 11 marca 2009 r. sprzeciwił się wykładni dokonanej przez Bundesgerichtshof w zakresie odmowy przyznania zwolnienia i zawiesił wykonanie decyzji określających wysokość podatku VAT skierowanych do R. Zdaniem Finanzgericht, wspólnotowy zakaz praktyk stanowienia nadużycie nie ma zastosowania w zakresie, w jakim sporna transakcja ma inne uzasadnienie niż tylko chęć uzyskania korzyści podatkowych. Ponadto teza Bundesgerichtshof byłaby sprzeczna z zasadą neutralności i terytorialności podatku VAT.

27 Z uwagi na taką rozbieżność stanowisk sądów niemieckich Bundesgerichtshof uważa, iż odesłanie prejudycjalne jest konieczne, ponieważ R. mógłby uniknąć ścigania karnego, jeżeli sporne transakcje zostałyby zaklasyfikowane jako dostawy wewnątrzwspólnotowe objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy. W takim przypadku udział przedsiębiorcy niemieckiego w oszustwie podatkowym w Portugalii nie mógłby zostać ukarany na podstawie niemieckiego prawa karnego podatkowego w braku wzajemności w dziedzinie ścigania karnego. Fałszywe deklaracje dotyczącyce nabywców nie stanowiąby przestępstw karnych lecz tylko wykroczenia administracyjne podlegające grzywnie w wysokości do 5000 EUR.

28 W tych okolicznościach Bundesgerichtshof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 28c cz. 1 lit. a) szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że należy odmówić zwolnienia z podatku od wartości dodanej w przypadku dostawy towarów w rozumieniu tego przepisu, jeżeli dostawa została wprowadzona faktycznie dokonana, lecz na podstawie obiektywnych okoliczności wykazano, że sprzedawca byłby podatnikiem:

- a) wiedzia?, ?e przez dostaw? uczestniczy? w transakcji zwi?zanej z oszustwem w podatku od warto?ci dodanej, lub
- b) podj?? dzia?ania, których celem by?o zatajenie to?samo?ci prawdziwego nabywcy, w celu umo?liwienia mu lub osobie trzeciej pope?nienia oszustwa w podatku od warto?ci dodanej?”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

#### *W przedmiocie dopuszczalno?ci*

29 R. kwestionuje dopuszczalno?? wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z dwóch powodów. Po pierwsze twierdzi, ?e s?d krajowy w sposób b??dny przedstawi? okoliczno?ci faktyczne tocz?cego si? przed nim post?powania, poniewa? stwierdzi?, ?e samochody u?ywane by?y sprzedawane „fikcyjnym przedsi?biorcom” czy te? „missing traders”, podczas gdy chodzi?o o rzeczywiste dostawy realizowane na rzecz rzeczywistych podmiotów gospodarczych, które by?y rentownymi transakcjami i odpowiada?y warunkom rynkowym. Poniewa? pytanie prejudycjalne nie ma jakiegokolwiek zwi?zku z okoliczno?ciami faktycznymi lub przedmiotem rzeczzonego post?powania oraz nie s?u?y ono obiektywnym potrzebom jego rozstrzygni?cia, jest ono niedopuszczalne.

30 Po drugie R. uwa?a, i? pytanie ma charakter hipotetyczny, poniewa? dyrektywa nie mo?e wywiera? bezpo?rednich skutków w dziedzinie karnej. Powo?tuje si? w tym zakresie na wyroki z dnia 8 pa?dziernika 1987 r. w sprawie 80/86 Kolpinghuis Nijmegen, Rec. s. 3969; z dnia 12 grudnia 1996 r. w sprawie C?74/95 i C?129/95 X, Rec. s. I?6609, pkt 23, oraz z dnia 3 maja 2005 r. w sprawie C?387/02, C?391/02 oraz C?403/02 Berlusconi i in., Zb.Orz. s. I?3565, pkt 73 i nast. Jego zdaniem interpretacja szóstej dyrektywy dokonana przez s?d odsy?aj?cy nie wynika z w?a?ciwych obowi?zuj?cych przepisów prawa niemieckiego. Otó? niemieckie prawo konstytucyjne, a szczególnie?ci zasada legalno?ci w prawie karnym, nak?ada?aby ograniczenie na podobn? wyk?adni? szóstej dyrektywy, je?eli prowadzi?aby ona do skazania w post?powaniu karnym przed s?dem krajowym.

31 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e na podstawie art. 267 TFUE, wy??cznie do s?du krajowego, przed którym toczy si? spór i który wobec tego musi przyj?? na siebie odpowiedzialno?? za wydane orzeczenie, nale?y ocena, w ?wietle konkretnych okoliczno?ci zawis?ej przed nim sprawy, zarówno niezbdno?ci orzeczenia prejudycjalnego do wydania wyroku, jak i istotno?ci pyta? skierowanych do Trybuna?u. W zwi?zku z tym, je?li postawione pytania dotycz? wyk?adni lub wa?no?ci prawa Unii, Trybuna? jest co do zasady zobowi?zany do wydania orzeczenia (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 15 grudnia 1995 r. w sprawie C?415/93 Bosman, Rec. s. I?4921, pkt 59; z dnia 19 wrze?nia 2000 r. w sprawie C?454/98 Schmeink & Cofreth i Strobel, Rec. s. I?6973, pkt 37, a tak?e z dnia 26 pa?dziernika 2010 r. w sprawie C?97/09 Schmelz, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 28).

32 W ten sposób oddalenie przez Trybuna? wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z?o?onego przez s?d krajowy jest wi?c mo?liwe tylko wtedy, gdy wida? w sposób wyra?ny, ?e wyk?adnia prawa Unii, o któr? wnosi s?d krajowy, nie ma ?adnego zwi?zku ze stanem faktycznym czy przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym lub gdy problem ma charakter hipotetyczny, b?d? gdy Trybuna? nie zna okoliczno?ci stanu faktycznego lub prawnego niezbdnych do udzielenia przydatnej odpowiedzi na przedstawione mu pytania (zob. wyroki: z dnia 5 grudnia 2006 r. w sprawach po??czonych C?94/04 i C?202/04 Cipolla i in., Zb.Orz. s. I?11421, pkt 25, z dnia 18 marca 2010 r. w sprawach po??czonych C?317/08 do C?320/08 Alassini i in., Zb.Orz. s. I?2213, pkt 26 a tak?e ww. wyrok w sprawie Schmelz, pkt 29).



33 Tymczasem nie jest tak w niniejszej sprawie. Sąd krajowy przedstawił Trybunałowi okoliczności faktyczne i prawne pozostające w oczywistym związku z przedmiotem sporu przed sądem krajowym, a także powody, które doprowadziły do stwierdzenia, że wykładnia art. 28 c cz. 1 A lit. a) szóstej dyrektywy jest konieczna dla wydania przez niego wyroku.

34 Należy zatem uznać wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym za dopuszczalny.

#### *Co do istoty*

35 Przez swoje pytanie sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 28c cz. 1 A lit. a) szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że w okolicznościach, takich jak sporne przed sądem krajowym, w których dostawa towarów do innego państwa członkowskiego rzeczywiście miała miejsce, lecz przy okazji jej wykonywania dostawca ukrył tożsamość prawdziwych nabywców w celu umożliwienia im uniknięcia zapłaty podatku VAT należnego z tytułu odpowiedniego wewnątrzwspólnotowego nabycia, należy odmówić korzystania ze zwolnienia z podatku z tytułu takiej dostawy wewnątrzwspólnotowej.

36 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy tytułem wstępu przypomnieć, iż zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę celem (zob. w szczególności wyroki z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep, Rec. s. I-5337, pkt 76, a także z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 71).

37 Wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów są zwolnione na podstawie art. 28c cz. 1 A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, który to przepis wpisuje się w system przejściowy opodatkowania wymiany pomiędzy państwami członkowskimi przewidziany w tytule XVIa tej dyrektywy, i ma na celu przeniesienie wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym następuje ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów (zob. wyroki: z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos i in., Zb.Orz. s. I-7797, pkt 36; w sprawie C-146/05 Collée, Zb.Orz. s. I-7861, pkt 22; w sprawie C-184/05 Twoh International, Zb.Orz. s. I-7897, pkt 22, a także z dnia 22 kwietnia 2010 r. w sprawie C-536/08 i C-539/08 X i fiscale eenheid Facet-Facet Trading, Zb.Orz. s. I-3581, pkt 30).

38 W tym zakresie mechanizm stworzony przez system przejściowy polega, po pierwsze, na zwolnieniu przez państwo członkowskie pochodzenia dostawy prowadzącej do wysyłki lub transportu wewnątrzwspólnotowego, uzupełnionym przez prawo do odliczenia lub zwrotu podatku VAT zapłaconego w tym państwie członkowskim, oraz, po drugie, do opodatkowania przez państwo członkowskie przeznaczenia nabycia wewnątrzwspólnotowego. Mechanizm ten zapewnia w ten sposób wyraźne rozgraniczenie kompetencji podatkowych odnośnych państw członkowskich (zob. podobnie wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-245/04 EMAG Handel Eder, Zb.Orz. s. I-3227, pkt 30 i 40).

39 Podobnie jak wszelkie inne pojęcia definiujące czynności podlegające opodatkowaniu na mocy szóstej dyrektywy (zob. wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb.Orz. s. I-483, pkt 44 oraz z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb.Orz. s. I-6161, pkt 41), pojęcia definiujące dostawę wewnątrzwspólnotową i nabycie wewnątrzwspólnotowe mają charakter obiektywny i znajdują zastosowanie niezależnie od celów i rezultatów tych czynności (ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 38).

40 Jeżeli chodzi w szczególności o dostawy wewnątrzwspólnotowe, to z art. 28c cz. 1 A lit. a)

akapit pierwszy szóstej dyrektywy wynika, że pojęciem tym objęte są i są zwolnione na warunkach ustalonych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania przewidzianych tam zwolnień, a także aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom, dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę lub nabywcę lub na ich rachunek, do miejsca znajdującego się poza terytorium danego państwa członkowskiego, lecz w obrębie Wspólnoty, dokonane na rzecz podatnika lub na rzecz osoby prawnej nie będącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towaru.

41 Trybuna interpretowała ten przepis w ten sposób, że zwolnienie dostawy wewnątrzspółnotowej z podatku znajduje zastosowanie tylko wtedy, gdy prawo do rozporządzenia towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę i gdy dostawca ustali, że towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego i że w wyniku wysyłki lub transportu fizycznie opuścił terytorium państwa członkowskiego dostawy (zob. ww. wyroki w sprawie Teleos i in., pkt 42, a także Twoh International, pkt 23).

42 Trybuna stwierdziła również, że od czasu zniesienia kontroli granicznych pomiędzy państwami członkowskimi stwierdzenie, czy towary fizycznie opuściły terytorium tego państwa członkowskiego, okazuje się trudne dla organów podatkowych. Z tego powodu organy podatkowe dokonują kontroli w tym zakresie głównie na podstawie dowodów dostarczanych przez podatników i składanych przez nich deklaracji (ww. wyroki w sprawie Teleos i in., pkt 44, oraz w sprawie Twoh International, pkt 24).

43 Niemniej jednak żaden przepis szóstej dyrektywy nie przewiduje dokonanie, jakich dowodów powinni dostarczyć podatnicy w celu korzystania ze zwolnienia z podatku VAT, ponieważ kwestia ta, jak to wynika z pierwszego członu zdania art. 28c A szóstej dyrektywy, należy do kompetencji państw członkowskich (zob. ww. wyrok w sprawie Collée, pkt 24).

44 W związku z tym, zgodnie z rzeczonym przepisem, po pierwsze, do państw członkowskich należy określenie warunków, na jakich dostawy wewnątrzspółnotowe są zwalniane w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania rzeczonych zwolnień, a także zapobieganie wszelkim ewentualnym oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom.

45 Niemniej jednak przy wykonywaniu kompetencji państwa członkowskie muszą przestrzegać ogólnych zasad prawa stanowiących część wspólnotowego porządku prawnego, wśród których znajdują się między innymi zasady pewności prawa i proporcjonalności oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań (zob. podobnie wyroki z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 Molenheide i in., Rec. s. I-7281, pkt 48; z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Industries i in., Zb.Orz. s. I-4191, pkt 29 i 30, oraz z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 Netto Supermarkt, Zb.Orz. s. I-771, pkt 18). Jeżeli chodzi w szczególności o zasady proporcjonalności, to Trybuna orzekła, że zgodnie z tymi zasadami, środki, jakie w ten sposób mogą zastosować państwa członkowskie, nie powinny wykraczać poza to, co jest niezbędne do realizacji celów w postaci zapewnienia prawidłowego poboru podatku i unikania oszustw podatkowych (zob. w szczególności wyrok z dnia 29 lipca 2010 r. w sprawie C-188/09 Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, Zb.Orz. s. I-7635, pkt 26).

46 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że aby móc skorzystać ze zwolnienia na podstawie art. 28c cz. I lit. a) szóstej dyrektywy, do dostawcy towarów należy przedstawienie dowodów na to, że zostały spełnione przesłanki przewidziane dla zastosowania tego przepisu, w których w to przesłanki wprowadzone przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień i zapobieżenia wszelkim ewentualnym oszustwom, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Twoh International,

pkt 26).

47 Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e w sprawie przed s?dem krajowym R. dochodzi? prawa do zwolnienia z podatku VAT w okoliczno?ciach, w których dostarczone towary rzeczywi?cie opu?ci?y terytorium niemieckie, lecz w których faktury i deklaracje przedstawione przez niego organowi podatkowemu zawiera?y w sposób umy?lny nieprawid?owo?ci materialne. Zdaniem s?du krajowego bowiem, R. zatai? w owych fakturach to?samo?? prawdziwych nabywców, aby umo?liwi? im unikni?cie zap?aty podatku VAT z tytu?u nabycia wewn?trzwspólnotowego dokonanego w Portugalii.

48 W tym zakresie przedstawienie fa?szywych faktur lub fa?szywych deklaracji, jak równie? i inne manipulacje dowodami s? w stanie uniemo?liwi? prawid?owy pobór podatku i tym samym utrudni? prawid?owe funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT. Otó? takie machinacje s? o tyle bardziej powa?ne, o ile zosta?y one dokonane w ramach przej?ciowego systemu opodatkowania transakcji wewn?trzwspólnotowych, który funkcjonuje, jak zosta?o to przypomniane w pkt 42 niniejszego wyroku, na podstawie dowodów przedstawionych przez podatników.

49 Tym samym prawo Unii nie sprzeciwia si? temu, aby pa?stwa cz?onkowskie uzna?y wystawianie fa?szywych faktur za stanowi?ce oszustwo podatkowe i aby odmawia?y w takim przypadku przyznania zwolnienia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, pkt 62, a tak?e postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C?395/02 Transport Service, Rec. s. I?1991, pkt 30).

50 W rzeczywisto?ci bowiem odmowa zwolnienia w przypadku nieprzestrzegania obowi?zku przewidzianego przez prawo krajowe, w niniejszej sprawie obowi?zku wskazania nabywcy b?d?cego odbiorc? dostawy wewn?trzwspólnotowej, ma skutek zniech?caj?cy, który ma na celu zapewni? skuteczno?? tego obowi?zku i zapobiec wszelkim oszustwom i unikaniu opodatkowania (zob. analogicznie w odniesieniu do pobrania cz??ci podlegaj?cego zwrotowi podatku, ww. wyrok w sprawie Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, pkt 28).

51 Z powy?szego wynika, ?e w okoliczno?ciach takich jak w post?powaniu przed s?dem krajowym pa?stwo cz?onkowskie rozpocz?cia dostawy wewn?trzwspólnotowej mo?e odmówi? zastosowania zwolnienia opieraj?c si? na kompetencjach przyznanych mu na mocy pierwszej cz??ci zdania art. 28c cz??? A szóstej dyrektywy d???c do realizacji celu polegaj?cego na prawid?owym i prostym stosowaniu zwolnie? oraz na zapobieganiu wszelkim ewentualnym oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadu?ycom.

52 Niemniej jednak w szczególnych przypadkach, w których istniej? powa?ne powody, aby przypuszcza?, ?e nabycie wewn?trzwspólnotowe odpowiadaj?ce spornej dostawie mog?oby unikn?? zap?aty podatku VAT w pa?stwie cz?onkowskim przeznaczenia, i to pomimo wzajemnej pomocy i wspó?pracy administracyjnej pomi?dzy organami podatkowymi zainteresowanych pa?stw cz?onkowskich, pa?stwo cz?onkowskie pochodzenia, co do zasady powinno odmówi? zwolnienia na rzecz dostawcy towarów i zobowi?za? go do zap?aty podatku a posteriori w celu nie dopuszczenia do tego, aby dana transakcja unikn??a jakiegokolwiek opodatkowania. Zgodnie bowiem z podstawow? zasad? wspólnego systemu podatku VAT, podatek ten ma zastosowanie do ka?dej transakcji wytworzenia lub sprzeda?y, po odliczeniu podatku VAT, który obci??a? bezpo?rednio koszt poszczególnych elementów sk?adaj?cych si? na cen? (zob. mi?dzy innymi ww. postanowienie w sprawie Transport Service, pkt 20 i 21; oraz ww. wyroki w sprawie Optigen i in., pkt 54, a tak?e Collée, pkt 22).

53 Je?eli chodzi o zasad? proporcjonalno?ci, to nale?y podnie??, ?e nie sprzeciwia si? ona temu, aby dostawca, który uczestniczy w oszustwie by? zobowi?zany do uiszczenia a posteriori

podatku VAT od dokonanej przez niego dostawy wewn?trzwspólnotowej, w stopniu, w jakim jego uczestnictwo w oszustwie jest decyduj?cym czynnikiem, nale?y wzi?? pod uwag? podczas badania proporcjonalno?ci danego ?rodka krajowego.

54 Ponadto twierdzenia zawartego w pkt 51 niniejszego wyroku nie podwa?aj? ani zasady neutralno?ci podatku, pewno?ci prawa, ani zasada ochrony uzasadnionych oczekiwa?. W rzeczywisto?ci bowiem na zasady te nie mo?e skutecznie powo?ywa? si? podatnik, który umy?lnie uczestniczy? w oszustwie podatkowym i narazi? na niebezpiecze?stwo funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT.

55 Z uwagi na ogó? powy?szych rozwa?a? na przedstawione pytanie nale?y odpowiedzie?, ?e w okoliczno?ciach takich, jak okoliczno?ci w post?powaniu przed s?dem krajowym, w których wewn?trzwspólnotowa dostawa towarów rzeczywi?cie mia?a miejsce, lecz przy okazji jej wykonywania dostawca ukry? to?samo?? prawdziwych nabywców w celu umo?liwienia im unikni?cia zap?aty podatku VAT, pa?stwo cz?onkowskie rozpocz?cia dostawy mo?e na podstawie kompetencji przyznanych mu na mocy pierwszego cz?onu zdania art. 28c cz??? A szóstej dyrektywy, odmówi? zwolnienia tej transakcji.

### **W przedmiocie kosztów**

56 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (wielka izba) orzeka, co nast?puje:

**W okoliczno?ciach takich, jak okoliczno?ci w post?powaniu przed s?dem krajowym, w których wewn?trzwspólnotowa dostawa towarów rzeczywi?cie mia?a miejsce, lecz przy okazji jej wykonywania dostawca ukry? to?samo?? prawdziwych nabywców w celu umo?liwienia im unikni?cia zap?aty podatku VAT, pa?stwo cz?onkowskie rozpocz?cia dostawy mo?e na podstawie kompetencji przyznanych mu na mocy pierwszego cz?onu art. 28c cz??? A szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednoliconą podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektyw? Rady 2000/65/WE z dnia 17 pa?dziernika 2000 r., odmówi? zwolnienia tej transakcji.**

Podpisy

\*J?zyk post?powania: niemiecki.