

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 wewnątrzwspólnotowa – 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 miódz państwami członkowskimi*

(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 miódz państwami członkowskimi*

(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 wewnątrzwspólnotowej, 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 wewnątrzwspólnotowej od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając wymogów merytorycznych, a w szczególności nie biorąc 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 wewnątrzwspólnotowego 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 wewnątrzwspólnotowej jest bezsporny, zasada neutralności podatkowej wymaga, by zwolnienie od podatku zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek merytorycznych, nawet jeżeli podatnik pominął 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 został w tym celu przewidziany dokładny termin, mógłby

podważa? zasad? pewno?ci prawa. Istotne jest bowiem, by zmiany sposobu zakwalifikowania dostawy jako wewn?trzwspólnotowej dokonane po jej zako?czeniu mog?y by? uwzgl?dnione w ksi?gowo?ci podatnika. Dlatego te? w przypadku pó?niejszej korekty zapisów ksi?gowych nale?y uzna?, ?e dana dostawa ma charakter w?wn?trzwspólnotowy, o ile spe?nione s? obiektywne kryteria, na których opieraj? si? poj?cia definiuj?ce t? czynno??.

(por. pkt 29–33, 41; sentencja)

2. Przy badaniu prawa do zwolnienia od podatku od warto?ci dodanej zwi?zanego z tego rodzaju dostaw? s?d krajowy powinien uwzgl?dni? okoliczno??, ?e podatnik uprzednio ?wiadomie zatai? dokonanie dostawy wewn?trzwspólnotowej, tylko wówczas, gdy istnieje zagro?enie utraty wp?ywów podatkowych i je?eli zagro?enie to nie zosta?o ca?kowicie wyeliminowane przez podatnika.

W istocie w celu zapewnienia neutralno?ci podatku od warto?ci dodanej pa?stwa cz?onkowskie winny wprowadzi? do swych wewn?trznych porz?dków prawnych mo?liwo?? dokonania korekty ka?dego niew?a?ciwie zafakturowanego podatku, je?eli wystawca faktury wyka?e, ?e dzia?a? w dobrej wierze. Jednak?e je?li wystawca faktury we w?a?ciwym czasie w pe?ni wyeliminowa? zagro?enie utraty wp?ywów podatkowych, to zasada neutralno?ci podatku od warto?ci dodanej wymaga, by nies?uszenie zafakturowany podatek móg? podlega? korekcie, niezale?nie od dobrej wiary wystawcy faktury. To samo stosuje si? równie? w przypadku korekty zapisów ksi?gowych dokonanej w celu uzyskania zwolnienia od podatku dostawy wewn?trzwspólnotowej.

Wreszcie prawo wspólnotowe nie uniemo?liwia pa?stwom cz?onkowskim uznania, pod okre?lonymi warunkami, zatajenia dokonania dostawy wewn?trzwspólnotowej za usi?owanie pope?nienia oszustwa podatkowego w zakresie podatku od warto?ci dodanej i stosowania w takim przypadku grzywnien lub sankcji pienię?nych przewidzianych w ich przepisach wewn?trznych. Jednak?e sankcje te zawsze musz? by? proporcjonalne do wagi nadu?ycia.

(por. pkt 35, 40; sentencja)

WYROK TRYBUNA?U (trzecia izba)

z dnia 27 wrze?nia 2007 r. (\*)

Szósta dyrektywa VAT – Artyku? 28c cz??? A lit. a) akapit pierwszy – Dostawa wewn?trzwspólnotowa – Odmowa zwolnienia – Spó?niony dowód dokonania dostawy

W sprawie C?146/05

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 10 lutego 2005 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 1 kwietnia 2005 r., w post?powaniu:

**Albert Collée** b?d?cy ogólnym nast?pc? 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.?? A 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: ujednolicona 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. Collée 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 wewnątrzwspólnotowej 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 działa [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 osobie 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, szczególnie z całości kwoty transakcji odnoszących się do tego podatku i odliczeń oraz całości kwoty 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 wysła 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 „księgi 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, wchodziła 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 przekazała

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 wniosł 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 księgowe i zaksięgowalną odpowiadającą im wpisy w pozycji „zwolnione od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowe”, 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 powiększył 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 były dokonane na bieżąco i bezpośrednio po dokonaniu omawianej czynności.

17 Ponieważ zarówno odwołanie od powyższej decyzji, jak i skarga wniesiona do Finanzgericht zostały oddalone, A. Collée wniosł skargę rewizyjną („Revision”) do Bundesfinanzhof. Na poparcie tej skargi powołał się on na istnienie dowodów księgowych dotyczących umowy sprzedaży, przekazania ceny sprzedaży oraz na poświadczenie odbioru samochodów przez B, które zostało później uzupełnione fakturami wystawionymi B przez GmbH. B był przekonany, że owe dokumenty handlowe mogły wykazać dokonanie dostawy wewnątrzwspólnotowej A. Collée wniosł 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 księgowe wymagane dla celów dowodowych muszą być dokonywane na bieżąco 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 wewnątrzwspólnotowej a zasadą proporcjonalności.

19 W związku z tym uznając, że rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu wymaga wykładni 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 wewnątrzwspólnotowej, 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 zawiadomie zatai, i że miała miejsce dostawa wewnątrzwspólnotowa?”

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

20 Zwracając się z powyższymi pytaniami, które należy rozpatrywać przede wszystkim, sąd krajowy w istocie pyta, czy art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że 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, iż we właściwym czasie nie został przedstawiony dowód na dokonanie tej dostawy. Sąd krajowy zastanawia się również nad kwestią, czy okoliczności, że podatnik uprzednio zawiadomie zatai istnienie dostawy wewnątrzwspólnotowej, ma w tym zakresie znaczenie.

21 Na wstępie należy przypomnieć, że ciążący na państwach członkowskich obowiązek zwolnienia od podatku wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów przewidziany jest w art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy. Z przepisu tego wynika, że państwa członkowskie zwalniają od podatku dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę bądź nabywcę, lub na ich rachunek, do miejsca poza terytorium państwa członkowskiego, lecz znajdujące się na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, którzy działają w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

22 Na zasadzie odstąpienia od fundamentalnej zasady wspólnego systemu podatku VAT, zgodnie z którą podatek VAT znajduje zastosowanie do każdej czynności obejmującej produkcję lub dystrybucję (zob. w szczególności wyroki z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Supergaz, Rec. str. I-1883, pkt 16; z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych 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 połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb. Orz. str. I-6161, pkt 49), omawiane zwolnienie ma podstawę w regulacji przejściowej podatku VAT znajdującej zastosowanie do handlu wewnątrzwspólnotowego, w ramach której opodatkowanie wymiany handlowej pomiędzy państwami członkowskimi opiera się na zasadzie przyznania wpływów podatkowych państwu członkowskiemu, w którym ma miejsce końcowe wykorzystanie (zob. wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 Twoh International, Zb. Orz. str. I-7897, pkt 22).

23 Zwolnienie od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej w państwie członkowskim rozpoczęcia wewnątrzwspólnotowej wysyłki lub wewnątrzwspólnotowego transportu towarów, której odpowiada nabycie wewnątrzwspólnotowe podlegające opodatkowaniu w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu, pozwala więc uniknąć podwójnego opodatkowania, a przez to naruszenia zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT (zob. podobnie, wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos i in., Zb. Orz. str. I-7797, pkt 24 i 25).

24 Jeżeli chodzi o dowody, jakie podatnicy muszą przedstawić w celu skorzystania ze zwolnienia od podatku VAT, to należy stwierdzić, że żaden przepis szóstej dyrektywy nie dotyczy tej kwestii bezpośrednio. Pierwsza cz. 1 zdania w art. 28c cz. 1 lit. a) tej dyrektywy mówi jedynie, że do państw członkowskich należy określić warunki, na jakich zwalniają one od podatku wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów (ww. wyrok w sprawie Twoh International, pkt 25).

25 Oczywiście art. 22 szóstej dyrektywy nakłada na podatników określone obowiązki formalne dotyczące księgowości, wystawiania faktur i deklaracji podatkowych oraz przedstawiania organom

podatkowym zestawie?. Ust. p 8 tego artykułu przyznaje jednak państwowym członkowskim możliwość wprowadzenia innych obowiązków, które uznają one za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku i unikania oszustw podatkowych.

26 Jednak z utrwalonego orzecznictwa wynika, że przepisy, do przyjęcia których państwa członkowskie są upoważnione na podstawie art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku i unikania oszustw podatkowych, nie powinny wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia tych celów (zob. wyrok z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 *Gabalfriśa 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 mogą być więc wykorzystywane w sposób, który podważyby neutralność podatku VAT, stanowiąc podstawę zasad wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez przepisy wspólnotowe w tej dziedzinie (zob. wyrok z dnia 19 września 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 Rząd niemiecki twierdzi, że wymogi dotyczące dowodu z dokumentów i zapisów księgowych odpowiadają zasadzie proporcjonalności, ponieważ nie podważają one w sposób systematyczny prawa do zwolnienia od podatku VAT w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej. Zasady te, po pierwsze, sąu? celowi wyrażenie określone w art. 28c cz??? A. lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, to znaczy prawidłowemu i prostemu pobieraniu podatku oraz zwalczaniu naduży?, a po drugie, są niezbędne dla przeciwdziałania oszustwom typu „karuzeli”.

28 W tym miejscu należy podnieść, że zgodnie z postanowieniem odsyłającym odmowa zwolnienia od podatku VAT w sprawie przed sądem krajowym nie jest wynikiem obowiązującego w niemieckich przepisach wymogu, zgodnie z którym podatnik ma obowiązek udowodnić dokonanie dostawy wewnątrzwspólnotowej za pomocą dokumentów i zapisów księgowych. W rzeczywistości ta odmowa jest konsekwencją orzecznictwa Bundesfinanzhof, zgodnie z którym zapisy księgowe wymagane dla celów dowodowych muszą być dokonywane na bieżąco i bezpo?rednio po dokonaniu danej czynności, który to warunek nie został w tej sprawie spe?niony, mimo że fakt dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej został bezspornie ustalony, jak to zresztą przyznaje Finanzamt.

29 Jeżeli chodzi, po pierwsze, o kwestię, czy organy podatkowe mogą odmówić zwolnienia od podatku VAT dostawy wewnątrzwspólnotowej, jedynie na tej podstawie, że dowód księgowy na dokonanie tej dostawy był spó?niony, należy stwierdzić, że przepis krajowy, który uzależnia w istocie prawo do zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej od spe?nienia obowiązków formalnych, nieuwzględniając wymogów merytorycznych, a w szczególności nie biorąc pod uwagę kwestii, czy zostały one spe?nione, wykracza poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku.

30 Czynności powinny być bowiem opodatkowane z uwzględnieniem ich obiektywnych cech (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawie *Optigen i in.*, pkt 44, oraz w sprawie *Kittel i Recolta Recycling*, pkt 41). Natomiast co się tyczy ustalania wewnątrzwspólnotowego charakteru danej dostawy, to zgodnie z orzecznictwem Trybunału, jeżeli dostawa spe?nia przesłanki przewidziane w art. 28c cz??? A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, to z tytułu takiej dostawy nie powstaje żaden obowiązek w zakresie podatku VAT (ww. postanowienie w sprawie *Transport Service*, pkt 18 i 19).

31 W konsekwencji, w odniesieniu do sprawy przed sądem krajowym, skoro z postanowienia odsyłającego wynika, że fakt dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej jest bezsporny, zasada neutralności podatkowej wymaga – jak to słusznie 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 niezbędną 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 okoliczność 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 związanego 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 Obowiazkiem s?du krajowego jest ponadto zbadanie, czy zatajenie faktu dokonania czynno?ci wewn?trzwsp?lnotowej i wynikaj?ce z tego opó?nienie w korekcie zapisów ksi?gowych dotycz?cych tej czynno?ci nie nosi znamion oszustwa w zakresie podatku VAT. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem podmioty prawa nie mog? powo?ywa? si? na normy prawa wsp?lnotowego w celach nieuczciwych lub stanowi?cych nadu?ycie (zob. w szczeg?lnoci ww. wyrok w sprawie Kittel i Recolta Recycling, pkt 54). Podobnie nie mo?na rozszerza? zakresu zastosowania uregulowania wsp?lnotowego tak, aby obj?? nim czynno?ci dokonywane w celu nadu?ycia korzy?ci przewidzianych w prawie wsp?lnotowym (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Halifax i in. pkt 69).

39 Jednak w sytuacji takiej jak rozpatrywana w sprawie przed s?dem krajowym pos?u?enie si? po?rednikiem w celu uzyskania prowizji umownych nie mo?e by? traktowane jako czynno?? stanowi?ca oszustwo podatkowe lub nadu?ycie zasad wsp?lnotowych, je?eli bezsporne jest, ?e dzia?anie takie nie zosta?o podj?te w celu uzyskania nienale?nej korzy?ci podatkowej.

40 Wreszcie nale?y podkre?li?, ?e prawo wsp?lnotowe nie uniemo?liwia pa?stwom cz?onkowskim uznania, pod okre?lonymi warunkami, zatajenia dokonania dostawy wewn?trzwsp?lnotowej za usi?owanie pope?nienia oszustwa podatkowego i stosowania w takim przypadku grzywien lub sankcji pieni??nych przewidzianych w ich przepisach wewn?trznych (zob. podobnie ww. wyrok Schmeink & Cofreth i Strobel, pkt 62). Jednak?e, jak to s?uszenie podkre?la Komisja, sankcje te zawsze musz? by? proporcjonalne do wagi nadu?ycia.

41 Zatem na zadane pytania nale?y odpowiedzie?, ?e art. 28c cz??? A lit. a) akapit pierwszy sz?stej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten spos?b, i? stoi on na przeszkodzie temu, by organy podatkowe pa?stwa cz?onkowskiego odmawia?y zwolnienia od podatku VAT dostawy wewn?trzwsp?lnotowej, która rzeczywi?cie mia?a miejsce, jedynie na tej podstawie, ?e dowód na dokonanie tej dostawy nie zosta? przedstawiony we w?a?ciwym czasie.

42 Przy badaniu prawa do zwolnienia od podatku VAT zwi?zanego z tego rodzaju dostaw? s?d krajowy powinien uwzgl?dni? okoliczno??, ?e podatnik uprzednio ?wiadomie zatai? dokonanie dostawy wewn?trzwsp?lnotowej tylko wówczas, gdy istnieje zagro?enie utraty wp?ywów podatkowych i je?eli zagro?enie to nie zosta?o ca?kowicie wyeliminowane przez podatnika.

## **W przedmiocie kosztów**

43 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? (trzecia izba) orzeka, co nast?puje:

**Artyku? 28c cz??? A lit. a) akapit pierwszy sz?stej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych ? wsp?lny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektyw? Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. nale?y interpretowa? w ten spos?b, ?e stoi on na przeszkodzie temu, by organy podatkowe pa?stwa cz?onkowskiego odmawia?y zwolnienia od podatku od warto?ci dodanej dostawy wewn?trzwsp?lnotowej, która rzeczywi?cie mia?a miejsce, jedynie na tej podstawie, ?e dowód na dokonanie tej dostawy nie zosta? przedstawiony we w?a?ciwym czasie.**

**Przy badaniu prawa do zwolnienia od podatku od warto?ci dodanej zwi?zanego z tego rodzaju dostaw? s?d krajowy powinien uwzgl?dni? okoliczno??, ?e podatnik uprzednio**

**Wiadomość zatajać dokonanie dostawy wewnątrzspółnotowej, tylko wówczas, gdy istnieje zagrożenie utraty wpływów podatkowych i jeżeli zagrożenie to nie zostało całkowicie wyeliminowane przez podatnika.**

Podpisy

\* Język postępowania: niemiecki.