

Sprawa C-271/06

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

przeciwko

Finanzamt Malchin

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

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 15 pkt 2 – Zwolnienie od podatku dostaw towarów wywozonych poza terytorium Wspólnoty – Niespełnienie przesłanek zwolnienia od podatku – Dowód wywozu sfałszowany przez nabywcę – Dostawca zachowujący staranność sumiennego kupca

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie

(dyrektywa Rady 77/388, art. 15 pkt 2)

Artykuł 15 pkt 2 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 95/7, należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przyznaniu przez państwo członkowskie zwolnienia od podatku od wartości dodanej związanego z wywozem towarów poza terytorium Wspólnoty Europejskiej, gdy przesłanki tego zwolnienia nie są spełnione, lecz gdy podatnik nie mógłby sobie z tego zdawać sprawy, nawet przy dołożeniu wszelkiej staranności sumiennego kupca, ze względu na sfałszowanie dowodu wywozu przedstawionego przez nabywcę.

Cel w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym, o którym mowa w art. 15 szóstej dyrektywy, czasem uzasadnia wyższe wymagania w zakresie obowiązków dostawców jako zobowiązanych do zapłaty podatku od wartości dodanej. Jednakże w każdym przypadku rozpoznanie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności. Nie byłoby tak, w przypadku gdyby regulacja podatkowa przerzucała całą odpowiedzialność za zapłatę podatku od wartości dodanej na dostawcę, niezależnie od jego udziału w oszustwie popełnionym przez nabywcę. Przypisywanie bowiem podatnikowi utraty dochodów podatkowych spowodowanej oszustwem działaniem osób trzecich, na które podatnik nie ma żadnego wpływu, byłoby oczywiście nieproporcjonalne.

Natomiast nie jest sprzeczne z prawem wspólnotowym wymaganie, by dostawca przedsięwziął wszystkie środki, których zastosowania można od niego racjonalnie oczekiwać w celu zagwarantowania, by dokonywana przez niego czynność nie prowadziła do udziału w oszustwie podatkowym. Wobec tego okoliczności, że dostawca działa w dobrej wierze, że przedsięwziął wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jego mocy, oraz że jego udział w oszustwie podatkowym jest wykluczony, stanowi czynnik istotny dla ustalenia możliwości zobowiązania go do rozliczenia podatku od wartości dodanej a posteriori.

Podobnie sprzeczna z zasadą pewności prawa byłaby sytuacja, w której państwo członkowskie, które określiło przesłanki stosowania zwolnienia od podatku dostawy towarów do miejsca

przeznaczenia poza terytorium Wspólnoty, w szczególności ustalając wykaz dokumentów, jakie należy przedstawić właściwym organom, i które najpierw przyjmą dokumenty przedstawione przez dostawcę w charakterze dowodów na przysługiwanie mu prawa do zwolnienia, mogłoby później zobowiązać dostawcę do rozliczenia podatku od wartości dodanej związanego z tą dostawą, gdy okaże się, że ze względu na oszustwo popełnione przez nabywcę, o którym zbywca nie wiedział i nie mógł się dowiedzieć, przesłanki zwolnienia od podatku w rzeczywistości nie zostały spełnione.

(por. pkt 21–26, 29; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 21 lutego 2008 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 15 pkt 2 – Zwolnienie od podatku dostaw towarów wywozonych poza terytorium Wspólnoty – Niespełnienie przesłanek zwolnienia od podatku – Dowód wywozu sfałszowany przez nabywcę – Dostawca zachowujący staranność sumiennego kupca

W sprawie C-271/06

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 2 marca 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 czerwca 2006 r., w postępowaniu:

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

przeciwko

Finanzamt Malchin,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, G. Arestis, (sprawozdawca), E. Juhász, J. Malenovský i T. von Danwitz, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG przez V. Bootena oraz J. Sprada, Rechtsanwälte,

- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschke, działających w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu rządu polskiego przez E. Oñiecką-Tamecką, działającą w charakterze pełnomocnika,
 - w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou, działającego w charakterze pełnomocnika,
- po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 października 2007 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 15 pkt 2 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 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG (zwaną dalej „Netto Supermarket”) a Finanzamt Malchin (organem podatkowym, zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie odmowy przyznania przez ten organ zwolnienia od podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) za lata 1995–1998.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 15 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Zwolnienia od podatku od wywozu ze Wspólnoty transakcji porównywalnych oraz transportu międzynarodowego”, stanowi:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają od podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania takich zwolnień i zapobieżenia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

2. dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza Wspólnotą przez lub na rachunek nabywcy niemającego przedsiębiorstwa na terytorium kraju, z wyjątkiem towarów transportowanych przez samego nabywcę do celów wyposażenia, zaopatrzenia w paliwo i aprowizacji odczy rekreacyjnych oraz prywatnych statków powietrznych lub innych środków transportu, służących do celów prywatnych;

W przypadku dostawy towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych, zwolnienie to ma zastosowanie, pod warunkiem że:

- podróżny nie jest zamieszkały we Wspólnocie,

- towary są transportowane do miejsca przeznaczenia poza Wspólnotę przed końcem trzeciego miesiąca następującego po miesiącu, w którym została dokonana dostawa,
- całkowita wartość dostawy, łącznie z podatkiem od wartości dodanej, jest większa niż równoważna kwota 175 [EUR] w walucie krajowej, ustalona zgodnie z art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/169/EWG [...]; jednakże państwa członkowskie mogą zwolnić dostawę o wartości całkowitej mniejszej od tej kwoty.

Do celów stosowania akapitu drugiego:

- za podróznego niezamieszkałego we Wspólnocie jest uważany podrózny, którego miejsce stałego zamieszkania lub miejsce stałego pobytu nie jest usytuowane we Wspólnocie. Do celów niniejszego przepisu »miejsce stałego zamieszkania lub miejsce stałego pobytu« oznacza miejscowość wskazaną jako taka w paszporcie, dowodzie tożsamości lub innych dokumentach potwierdzających tożsamość, które państwo członkowskie, na którego terytorium ma miejsce dostawa, uznaje za własne,
- dowód wywozu stanowi faktura lub inny zastępujący ją dokument, potwierdzony przez urząd celny, przez który towary zostały wywiezione ze Wspólnoty.

Każde państwo członkowskie przekazuje Komisji wzory pieczęci, jakie stosuje ono dla potwierdzenia określonego w akapicie trzecim tiret drugie. Komisja przekazuje te informacje organom podatkowym w innych państwach członkowskich.

[...].

Uregulowania krajowe

4 W zakresie dostaw wewnątrzwspólnotowych art. 6a ust. 4 Umsatzsteuergesetz 1993 (ustawy o podatku obrotowym z 1993 r., BGBl. 1993 I, s. 565, zwanej dalej „UStG”) zawiera przepis dotyczący ochrony uzasadnionych oczekiwań sformułowany w następujący sposób:

„Jeżeli przedsiębiorca potraktował daną dostawę jako zwolnioną od podatku, pomimo że określone w ust. 1 przesłanki nie zostały spełnione, to należy taką dostawę uznać za zwolnioną od podatku, jeżeli skorzystanie ze zwolnienia od podatku było oparte na fałszywych informacjach przedstawionych przez nabywcę, a przedsiębiorca nawet przy zachowaniu staranności sumiennego kupca nie mógł o tym wiedzieć. W takim przypadku na nabywcy ciąży zobowiązanie podatkowe w zakresie niezapłaconego podatku”.

5 W niemieckim prawie podatkowym nie ma tego rodzaju przepisu dotyczącego ochrony uzasadnionych oczekiwań w odniesieniu do dostaw poza terytorium Wspólnoty.

6 Ponadto art. 227 Abgabenordnung 1977 (ordynacji podatkowej z 1977 r.) stanowi:

„Organy podatkowe mogą umorzyć zobowiązanie podatkowe w całości albo w części, jeżeli pobranie podatku w danym przypadku byłoby sprzeczne z zasadą sżusznoci; przy zachowaniu takich samych przesłanek zapłacone już kwoty mogą zostać zwrócone albo zaliczone na poczet przyszłych należności”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

7 W latach 1992–1998 Netto Supermarkt, prowadząca supermarkety „dyskontowe” w Meklemburgii-Pomorzu Przednim, zwróciła swoim klientom wiele tysięcy marek niemieckich

zapłaconych przez nich tytułem podatku VAT. Postanowiła dokonywać tego rodzaju zwrotów na rzecz obywateli państw trzecich pod warunkiem, że byli oni w stanie przedstawić dowód wywozu poza terytorium Wspólnoty towarów zakupionych przy okazji podróży o charakterze niehandlowym, przy czym w charakterze tego dowodu należało przedstawić, po pierwsze, pieczęć urzędu celnego przybitą w polowie na paragonie kasowym, a w polowie na formularzu celnym, a po drugie, paszport obywatela zagranicznego.

8 W 1998 r. Netto Supermarkt zwróciła się do Hauptzollamt Neubrandenburg (głównego urzędu celnego w Neubrandenburg) o sprawdzenie, czy pieczęć celna nr 73 oraz formularze celne, na których widniała, zostały sfałszowane. Pierwsza odpowiedź urzędu była przecząca, lecz następnie poinformowała on Netto Supermarkt, że nowe badanie wykazało, iż przesłane przez nią dokumenty są sfałszowane. Następnie wydział kontroli podatkowych ustalił, że pomiędzy 1993 r. a 1998 r. obywatele polscy sfabrykowali bardzo dużą ilość dowodów wywozu towarów za pomocą fałszywych formularzy celnych i że na tych rzekomych dowodach przybijana była fałszywa pieczęć celna. Na tej podstawie osoby te wystąpiły do Netto Supermarkt o zwrot podatku VAT, a spółka ta wypłaciła im odpowiednie kwoty.

9 W 1999 r. Finanzamt nałożył na Netto Supermarkt dodatkowe zobowiązanie z tytułu podatku VAT przypadającego do zapłaty za lata 1993–1998, w wysokości odpowiedniej do wysokości rzeczywiście osiągniętego w tym okresie obrotu.

10 Decyzją z dnia 14 lutego 2000 r. Finanzamt oddalił wniosek Netto Supermarkt o umorzenie podatku VAT opłaconego a posteriori za powyższy okres. Netto Supermarkt wniosła odwołanie od tej decyzji.

11 Decyzją z dnia 3 maja 2000 r. Finanzamt uwzględnił odwołanie jedynie w części. Umorzył zobowiązanie z tytułu podatku VAT za lata 1993 i 1994, ponieważ decyzje określające wysokość zobowiązań podatkowych za ten okres nie mogły zostać już zmienione, oraz umorzył odsetki za lata 1993–1997. Finanzamt oddalił odwołanie Netto Supermarkt w pozostałej części, uznając, że spółka ta jest zobowiązana do zapłaty podatku, gdy nie była w stanie przedstawić dowodów, w odpowiedniej i przepisanej formie, na okoliczność wywozu uzasadniającego zwolnienie od podatku VAT. Zdaniem Finanzamt, Netto Supermarkt powinna była wcześniej sprawdzić autentyczność potwierdzeń wywozu i mogła być, przy dołożeniu należytej staranności, zapobiec trwającym wiele lat oszustwom. Ponadto Finanzamt uznał, że okoliczność, iż Netto Supermarkt przyczyniła się do wyjaśnienia sprawy, pozostaje bez znaczenia dla wysokości podatku VAT, który spółka ta zobowiązana jest zapłacić.

12 Netto Supermarkt wniosła do Finanzgericht skargę na powyższą decyzję z dnia 3 maja 2000 r. o oddaleniu odwołania w części, domagając się umorzenia podatku VAT opłaconego a posteriori za lata 1995–1998. Finanzgericht skargę tę oddalił.

13 W konsekwencji Netto Supermarkt wniosła skargę rewizyjną do Bundesfinanzhof, w której twierdzi, że Finanzgericht powinien być uznać dostawę towarów na rzecz nabywców polskich za zwolnioną od podatku na podstawie stosowanej w drodze analogii krajowej zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań zawartej w art. 6a ust. 4 UStG, która znajduje zastosowanie w ramach wewnątrzwspólnotowych. W skardze tej Netto Supermarkt powołała się również na zasadę sędziowską zawartą w art. 227 ordynacji podatkowej z 1977 r.

14 W odniesieniu do zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań Bundesfinanzhof uważa, że w każdym razie istnieje wątpliwość w kwestii, czy na mocy prawa wspólnotowego dostawa poza terytorium Wspólnoty może być zwolniona od podatku w sytuacji, gdy przedsiębiorca dokonujący tej dostawy nie jest w stanie, mimo dołożenia wszelkiej staranności sumiennego kupca, wykryć fałszerstwa dowodu wywozu przedstawionego przez kupującego, nawet, gdy przesłanki

zwolnienia takiej dostawy od podatku nie s? obiektywnie spe?nione ze wzgl?du na sfa?szowanie dokumentów przedstawionych dla potwierdzenia wywozu, tak jak to ma miejsce w niniejszej sprawie.

15 W tych okoliczno?ciach Bundesfinanzhof postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy regulacje prawa wspólnotowego dotycz?ce zwolnienia od podatku wywozu towarów do pa?stwa trzeciego sprzeciwiaj? si? przyznaniu przez pa?stwo cz?onkowskie zwolnienia od podatku ze wzgl?dów s?uszno?ci, gdy przes?anki zwolnienia nie zosta?y spe?nione, jednak?e podatnik nie móg? o tym wiedzie? nawet przy zachowaniu staranno?ci sumiennego kupca?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

16 Zwracaj?c si? z powy?szym pytaniem, s?d krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 15 pkt 2 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on przyznaniu przez pa?stwo cz?onkowskie zwolnienia od podatku VAT zwi?zanego z wywozem towarów poza terytorium Wspólnoty, gdy przes?anki tego zwolnienia nie s? spe?nione, lecz gdy podatnik nie móg?by sobie z tego zdawa? sprawy, nawet przy do?o?eniu wszelkiej staranno?ci sumiennego kupca, ze wzgl?du na sfa?szowanie dowodu wywozu przedstawionego przez nabywc?.

17 Jak wynika z pierwszej cz??ci art. 15 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy, pa?stwa cz?onkowskie maj? okre?li? warunki stosowania zwolnienia od podatku dostaw towarów do miejsca przeznaczenia poza terytorium Wspólnoty. Przepis ten wyja?nia równie?, ?e pa?stwa cz?onkowskie okre?laj? te warunki mi?dzy innymi w celu „zapobie?enia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadu?yciom”.

18 Nale?y jednak przypomnie?, ?e przy wykonywaniu kompetencji powierzonych im na mocy dyrektyw wspólnotowych pa?stwa cz?onkowskie musz? przestrzega? ogólnych zasad prawa stanowi?cych cz??? wspólnotowego porz?dku prawnego, w?ród których znajduj? si? mi?dzy innymi zasady pewno?ci prawa i proporcjonalno?ci oraz ochrony uzasadnionych oczekiwa? (zob. podobnie wyroki z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach po??czonych C?286/94, C?340/95, C?401/95 i C?47/96 Molenheide i in., Rec. s. I?7281, pkt 45–48; z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C?384/04 Federation of Technological Industries i in., Zb.Orz. s. I?4191, pkt 29, oraz z dnia 14 wrze?nia 2006 r. w sprawach po??czonych od C?181/04 do C?183/04 Elmeka, Zb.Orz. s. I?8167, pkt 31).

19 W szczególno?ci, w odniesieniu do zasady proporcjonalno?ci Trybuna? orzek?, ?e zgodnie z t? zasad? pa?stwa cz?onkowskie musz? stosowa? ?rodki, które przy jednoczesnym umo?liwieniu im efektywnego osi?gni?cia realizowanego celu w jak najmniejszym stopniu zagraj? celom i zasadom wynikaj?cym z odpowiednich przepisów wspólnotowych (zob. ww. wyrok w sprawie Molenheide i in., pkt 46, oraz wyrok z dnia 27 wrze?nia 2007 r. w sprawie C?409/04 Teleos i in., Zb.Orz. s. I?7797, pkt 52).

20 Zatem o ile uzasadnione jest, by ?rodki stosowane przez pa?stwa cz?onkowskie zmierzaj? do jak najskuteczniejszej ochrony praw skarbu pa?stwa, to nie powinny one wykracza? poza to, co jest niezb?dne dla osi?gni?cia tego celu (zob. w szczególno?ci ww. wyrok i w sprawach Molenheide i in., pkt 47, oraz Federation of Technological Industries i in., pkt 30).

21 W tym miejscu nale?y podnie??, ?e w dziedzinie podatku VAT dostawcy dzia?aj? jako poborcy na rachunek pa?stwa i w interesie skarbu pa?stwa (zob. wyrok z dnia 20 pa?dziernika 1993 r. w sprawie C?10/92 Balocchi, Rec. s. I?5105, pkt 25). Dostawcy s? zobowi?zani do zap?aty podatku VAT, mimo ?e podatek ten, jako podatek od konsumpcji, ponoszony jest

ostatecznie przez konsumenta koŃcowego (zob. wyrok z dnia 3 paŃdziernika 2006 r. w sprawie C-475/03 Banca popolare di Cremona, Zb.Orz. s. I-9373, pkt 22 i 28).

22 WŃaŃnie dlatego cel w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym, o którym mowa w art. 15 szóstej dyrektywy, czasem uzasadnia wyŃsze wymagania w zakresie obowiŃzków dostawców. JednakŃe w kaŃdym przypadku rozŃoŃenie ryzyka pomiŃdzy dostawcŃ a organami podatkowymi w nastŃpstwie oszustwa popeŃnionego przez osobŃ trzeciŃ musi odpowiadaŃ zasadzie proporcjonalnoŃci (ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 58).

23 Nie byŃoby tak w przypadku, gdyby regulacja podatkowa przerzucaŃa caŃŃ odpowiedzialnoŃŃ za zapŃatŃ podatku VAT na dostawcŃ, niezaleŃnie od jego udziaŃu w oszustwie popeŃnionym przez nabywcŃ (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 58). Jak bowiem podniŃsŃ rzecznik generalny w pkt 45 swojej opinii, przypisywanie podatnikowi utraty dochodów podatkowych spowodowanej oszukaŃczym dziaŃaniem osŃb trzecich, na które podatnik nie ma Ńadnego wpŃywu, byŃoby oczywiŃcie nieproporcjonalne.

24 Natomiast zgodnie z orzecznictwem TrybunaŃu nie jest sprzeczne z prawem wspólnotowym wymaganie, by dostawca przedsiŃwziŃŃ wszystkie Ńrodki, których zastosowania moŃna od niego racjonalnie ŃŃdaŃ w celu zagwarantowania, by dokonywana przez niego czynnoŃŃ nie prowadziŃa do udziaŃu w oszustwie podatkowym (zob. ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 65 i przywoŃane tam orzecznictwo).

25 Wobec tego okolicznoŃci, Ńe dostawca dziaŃaŃ w dobrej wierze, Ńe przedsiŃwziŃŃ wszelkie racjonalne Ńrodki, jakie pozostawaŃy w jego mocy, oraz Ńe jego udziaŃ w oszustwie podatkowym jest wykluczony, stanowiŃ czynniki istotne dla ustalenia moŃliwoŃci zobowiŃzania go do rozliczenia podatku VAT a posteriori (zob. ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 66).

26 Podobnie, sprzeczna z zasadŃ pewnoŃci prawa byŃaby sytuacja, w której paŃstwo czŃonkowskie, które okreŃliŃo przesŃanki stosowania zwolnienia od podatku dostawy towarŃw do miejsca przeznaczenia poza terytorium WspŃlnoty, w szczegŃlnoŃci ustalajŃc wykaz dokumentŃw, jakie naleŃy przedstawiŃ wŃaŃciwym organom, i które najpierw przyŃŃo dokumenty przedstawione przez dostawcŃ w charakterze dowodŃw na przysŃugiwanie mu prawa do zwolnienia, mogŃoby pŃŃniej zobowiŃzaŃ dostawcŃ do rozliczenia podatku VAT zwiŃzanego z tŃ dostawŃ, gdy okaŃe siŃ, Ńe ze wzglŃdu na oszustwo popeŃnione przez nabywcŃ, o którym zbywca nie wiedziaŃ i nie mŃgŃ siŃ dowiedzieŃ, przesŃanki zwolnienia od podatku w rzeczywistoŃci nie zostaŃy speŃnione (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 50).

27 Z powyŃszego wynika, Ńe dostawca powinien mŃc pokŃadaŃ zaufanie w zgodnoŃŃ z prawem podejmowanych przez siebie czynnoŃci bez naraŃania siŃ na utratŃ prawa do zwolnienia od podatku VAT, jeŃeli – tak jak w sprawie przed sŃdem krajowym – nie moŃe zdawaŃ sobie sprawy, nawet wykazujŃc wszelkŃ starannoŃŃ sumiennego kupca, Ńe przesŃanki tego zwolnienia w rzeczywistoŃci nie zostaŃy speŃnione ze wzglŃdu na sfaŃszowanie dowodu wywozu przedstawionego mu przez nabywcŃ.

28 NaleŃy ponadto dodaŃ, Ńe wbrew temu, co twierdzi rzŃd niemiecki, orzecznictwo TrybunaŃu w dziedzinie opŃat celnych, zgodnie z którym podmiot niebŃdŃcy w stanie wykazaŃ speŃnienia przesŃanek umorzenia przywozowych lub wywozowych naleŃnoŃci celnych musi ponieŃŃ tego konsekwencje niezaleŃnie od swojej dobrej wiary, nie moŃe byŃ powoŃywane w sytuacji takiej, jak w sprawie przed sŃdem krajowym, w celu zakwestionowania powyŃszych rozwaŃaŃ. Jak to bowiem podniŃsŃ rzecznik generalny w pkt 51 swojej opinii, orzecznictwa tego nie moŃna zastosowaŃ do szczegŃlnej sytuacji, w której znajduje siŃ podatnik podlegajŃcy wspŃlnemu systemowi podatku VAT ustanowionemu na mocy szóstej dyrektywy, ze wzglŃdu na róŃnice pomiŃdzy strukturŃ, przedmiotem i celami tego systemu i wspŃlnotowego systemu pobierania

op?at celnych.

29 W ?wietle ca?o?ci powy?szych rozwa?a? na zadane pytanie nale?y odpowiedzie?, ?e art. 15 pkt 2 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie sprzeciwia si? on przyznaniu przez pa?stwo cz?onkowskie zwolnienia od podatku VAT zwi?zanego z wywozem towarów poza terytorium Wspólnoty, gdy przes?anki tego zwolnienia nie s? spe?nione, lecz gdy podatnik nie mógłby sobie z tego zdawa? sprawy, nawet przy do?o?eniu wszelkiej staranno?ci sumiennego kupca, ze wzgl?du na sfa?szowanie dowodu wywozu przedstawionego przez nabywc?.

W przedmiocie kosztów

30 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? (czwarta izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 15 pkt 2 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 podstawą wymiaru podatku, zmienionej dyrektyw? Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie sprzeciwia si? on przyznaniu przez pa?stwo cz?onkowskie zwolnienia od podatku od warto?ci dodanej zwi?zanego z wywozem towarów poza terytorium Wspólnoty Europejskiej, gdy przes?anki tego zwolnienia nie s? spe?nione, lecz gdy podatnik nie mógłby sobie z tego zdawa? sprawy, nawet przy do?o?eniu wszelkiej staranno?ci sumiennego kupca, ze wzgl?du na sfa?szowanie dowodu wywozu przedstawionego przez nabywc?.

Podpisy

* J?zyk post?powania: niemiecki.