

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 11 stycznia 2007 r.(1)

Sprawa C-409/04

Teleos plc i. in.

przeciwko

The Commissioners of Customs and Excise

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division, Administrative Court [Zjednoczone Królestwo])

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 28a ust. 1 lit. a) i ust. 3 oraz art. 28c cz. 1 lit. a) – Wewnątrzwspólnotowe nabycie – Wewnątrzwspólnotowa dostawa – Zwolnienie – Towary wysyłane lub transportowane do innego państwa członkowskiego – Warunki dotyczące dowodu – Nieprawidłowości przy wysyłce lub transporcie z przyczyn nieleżących po stronie dostawcy

I – Wprowadzenie

1. W niniejszej sprawie należy odpowiedzieć na pytania dotyczące wykładni szóstej dyrektywy VAT(2) w związku ze zwolnieniem wewnątrzwspólnotowych dostaw. Pytania te pozostają w ścisłym związku z pytaniami, które zostały postawione w sprawach C-146/05 (Collée) oraz C-184/05 (Twoh International) w odniesieniu do których przedstawiam opinię również w dniu dzisiejszym.
2. Skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym, mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, Teleos plc oraz trzynastu innych przedsiębiorstw(3) (Teleos i in.) sprzedali hiszpańskiemu przedsiębiorstwu telefony przenośne. Nabywca miał dokonać wywozu towaru ze Zjednoczonego Królestwa do innych państw członkowskich. Jak się w późniejszym czasie okazało, doszło przy tym do nieprawidłowości, w których jednak nie uczestniczyli Teleos i in. Mimo to organy administracji podatkowej odmówiły im zwolnienia dostaw od podatku.
3. Po pierwsze, sąd krajowy zmierza do ustalenia, kiedy zostaje dokonane wewnątrzwspólnotowe nabycie lub wewnątrzwspólnotowa dostawa i w jakim przypadku na terytorium kraju powstaje uprawnienie do zwolnienia od podatku VAT. W szczególności należy wyjaśnić, czy w tym celu jest konieczny faktyczny wywóz towaru za granicę. Po drugie, powstaje pytanie, czy można odmówić dostawcy zwolnienia, jeżeli sporządzony przez nabywcę dowód wywozu za granicę okaże się następnie fałszywy, przy czym dostawca nie wiedział o nieprawidłowości lub nie musiał o niej wiedzieć.
4. Wykładnia szóstej dyrektywy, jakiej należy dokonać w niniejszym przypadku, powinna

uwzględnia dwa cele. Po pierwsze, cel polegający na ograniczeniu oszustw w podatku VAT. W szczególności bowiem dokonywanie transgranicznych transakcji dotyczących towarów łatwych do przewożenia oraz o wysokiej wartości charakteryzuje się szczególnie podatnością na działania nieuczciwe na gruncie podatku VAT. Po drugie, przedsiębiorstwa dokonujące w sposób prawidłowy i staranny transakcji transgranicznych nie mogą być obciążane zbyt dużym ryzykiem i obciążeniami, aby nadmiernie nie utrudniać handlu wewnątrzwspólnotowego. Wreszcie, powstaje tu pytanie o to, kto powinien ponosić ryzyko oszustw dokonywanych przez osobę trzecią: jej partner handlowy, działający w dobrej wierze, czy państwo.

II – Ramy prawne

A – Prawo wspólnotowe

5. Dyrektywa Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych(4) włączyła do szóstej dyrektywy nowy tytuł XVIa (Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi [art. 28a-28m]). Przepisy te nadal znajdują zastosowanie, bowiem do tej pory nie wydano ostatecznego uregulowania dotyczącego opodatkowania dostaw towarów przez przedsiębiorstwa w handlu między państwami członkowskimi.

6. Artykuł 28a szóstej dyrektywy stanowi:

„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 sprzedawcą jest podatnik działający 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.

[...]

3. „Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów” oznacza nabycie uprawnienia do rozporządzania jako właściciel ruchomymi rzeczami wysyłanymi lub transportowanymi do osoby nabywającej towary, przez lub na rachunek sprzedawcy bądź osoby nabywającej towary w państwie członkowskim innym niż to, z którego towary są wysyłane lub transportowane.

[...]”.

7. Zdarzenie podatkowe zdefiniowane jest w art. 28d ust. 1 szóstej dyrektywy w następujący sposób:

„Zdarzenie podatkowe powstaje w momencie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uważa się za dokonane w momencie, w którym uznawana jest za dokonaną dostawa podobnych towarów na terytorium kraju.”

8. Artykuł 28b cz. II A szóstej dyrektywy reguluje miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia w następujący sposób:

„1. Miejscem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest miejsce, w którym towary te znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do osoby, która je nabywa.

2. Bez uszczerbku dla ust. 1 za miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów określone w

art. 28a ust. 1 lit. a) uważa się miejsce na terytorium państwa czonkowskiego, które nadał numer identyfikacji do celów podatku od wartości dodanej użyty przez nabywcę w celu nabycia towarów, o ile nabywca towarów nie udowodni, że nabycie to zostało opodatkowane zgodnie z przepisami ust. 1.

[...].

9. Zgodnie z art. 28c czł. 6 A szóstej dyrektywy wewnątrzwspólnotowe dostawy między dwoma państwami członkowskimi są zwolnione z podatku. Przepis ten stanowi:

„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 wysyłane lub transportowane przez sprzedawcę bądź nabywcę towarów lub na jego rachunek, do miejsca poza terytorium, określone w art. 3, lecz znajdujące się na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, która działa w takim charakterze w państwie członkowskim innym, niż państwo rozpoczęcia dostawy lub transportu towarów.

[...].

B – Prawo krajowe

10. Artykuł 30 ust. 8 Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „VAT Act 1994”) stanowi:

„Rozporządzenie może określać stosowanie stawki zerowej do dostaw towarów lub towarów bliżej określonych w rozporządzeniu, jeżeli:

a) Commissioners są przekonani o tym, że towary zostały lub zostaną wywiezione poza terytorium państw członkowskich lub na skutek danej dostawy:

i) towary zarówno opuścić Zjednoczone Królestwo,

ii) jak te zostaną nabyte w innym państwie członkowskim przez osobę podlegającą opodatkowaniu w zakresie nabycia zgodnie z przepisami tego państwa członkowskiego, odpowiadającymi art. 10, i

b) w danym przypadku spełnione są dalsze przesłanki określone w rozporządzeniu lub wskazane przez Commissioners”.

11. Wykonując to upoważnienie art. 134 Value Added Tax Regulations (rozporządzenia VAT) z 1995 r. reguluje szczegółowo zwolnienie wewnątrzwspólnotowych dostaw. Dalsze wskazówki znajdują się w wytycznych (Notices) 725 i 703 Commissioners, które po czł. 6 mają moc ustawy zgodnie z art. 30 ust. 8 ustawy z 1994 r. i załącznikiem 7 ust. 4. Jak zauważa sąd krajowy zgodnie ze wskazanymi powyżej uregulowaniami, uprawnienie do zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy z prawem do odliczenia podatku naliczonego (stawka zerowa) powstaje wówczas, gdy towary faktycznie opuściły Zjednoczone Królestwo.

III – Okoliczności faktyczne i pytania prejudycjalne

12. W 2002 r. Teleos i in. sprzedali przedsiębiorstwu Total Telecom S.A./Ercosys Mobil S.A.

(zwanemu dalej „TT”), mającemu siedzibę w Hiszpanii, telefony przenośne. W umowach najczęściej wskazano Francję, w niektórych przypadkach również Hiszpanię, jako miejsce przeznaczenia dla towarów. Dostawa nastąpiła „z zakładu” (ex works)(5). W tym zakresie Teleos i in. byli zobowiązani jedynie do dostarczenia towaru do magazynu spedytora TT w Zjednoczonym Królestwie. Następnie spedytor przekazał rzekomo towar przewoźnikowi w celu transportu do krajów przeznaczenia. W odniesieniu do każdej transakcji TT przesłał Teleos i in. pocztą kurierską opatrzoną pieczęcią i podpisany list przewozowy – CMR – w oryginale, celem udowodnienia, że telefony przenośne dotarły do miejsca przeznaczenia. Zgodnie z ustaleniami sądu krajowego Teleos i in. nie mieli powodu, aby powziąć wątpliwość co do informacji zawartych w listach przewozowych lub co do ich autentyczności.

13. Na wniosek Teleos i in. dostawy zwolniono od podatku i przyznano odliczenie podatku naliczonego (stawka zerowa). W trakcie kontroli przeprowadzonych kilka tygodni po ostatnich dostawach Commissioners odkryli, że listy przewozowe CMR zawierały liczne fałszywe informacje odnośnie miejsca przeznaczenia, przewoźnika i rzekomo używanych pojazdów. W tym względzie Commissioners byli zdania, że telefony przenośne nie opuściły Zjednoczonego Królestwa. Sąd krajowy podzielił tę opinię. W konsekwencji Commissioners określił podatek od wartości dodanej w wysokości wielu milionów GBP do zapłaty przez Teleos i in. Jednakże przyznali, że Teleos i in. ani nie byli uwiarygodnieni w oszustwo, ani nie wiedzieli, że telefony przenośne nie opuściły Zjednoczonego Królestwa.

14. Zgodnie z ustaleniami sądu krajowego spółka TT złożyła w Hiszpanii deklaracje podatkowe dotyczące wewnątrzwspólnotowego nabycia telefonów przenośnych, wniosła o odliczenie podatku naliczonego oraz zgłosiła dalsze dostawy jako dostawy wewnątrzwspólnotowe zwolnione od podatku.

15. Zanim Teleos i in. nawiązali stosunki handlowe ze spółką TT, upewnili się oni co do wiarygodności tego odbiorcy, sprawdzając jego hiszpański numer do celów podatku od wartości dodanej, wpis do rejestru handlowego oraz zdolność kredytową. Zasięgnęli również informacji na temat spedytora, którego zaangażowała spółka TT.

16. High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division (Administrative Court), zajmujący się sporem dotyczącym wymiaru podatku od wartości dodanej, przedłożył zgodnie z art. 234 WE w postanowieniu z dnia 7 maja 2004 r. (które wpłynęło do Trybunału dnia 24 września 2004 r.) następujące pytania prejudycjalne:

1) Czy w okolicznościach zaistniałych [w sprawie przed sądem krajowym] określenie „wysyłane” użyte w art. 28a ust. 3 (wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów) [szóstej dyrektywy] należy rozumieć w ten sposób, że wewnątrzwspólnotowe nabycie następuje, gdy:

a) uprawnienie do rozporządzania towarami jak właściciel przeszło na nabywcę, a towary dostarczane są przez dostawcę poprzez oddanie ich do dyspozycji nabywcy (który jest zarejestrowany do celów podatku VAT w innym państwie członkowskim) na podstawie umowy sprzedaży z klauzulą „z zakładu”, na mocy której nabywca przyjmuje odpowiedzialność za przetransportowanie towarów do państwa członkowskiego innego niż państwo dostawy z zabezpieczonego magazynu znajdującego się w państwie członkowskim dostawcy, oraz jeżeli dokumentacja umowy lub inne dowody z dokumentów potwierdzają, że zamiarem stron jest przetransportowanie następnie tych towarów do miejsca znajdującego się w innym państwie członkowskim, lecz towary te nie opuściły jeszcze fizycznie terytorium państwa członkowskiego dostawy; lub gdy

b) uprawnienie do rozporządzania towarami jak właściciel przeszło na nabywcę, a towary wyruszyły w drogę do innego państwa członkowskiego, lecz niekoniecznie dotarły do celu

(zwłaszcza, jeżeli towary nie opuściły jeszcze fizycznie terytorium państwa członkowskiego dostawy); lub gdy

c) uprawnienie do rozporządzania towarami jak właściciel przeszło na nabywcę, a towary fizycznie opuściły terytorium państwa członkowskiego dostawy wyruszając w drogę do innego państwa członkowskiego

2) Czy art. 28c cz. III. A lit. a) [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że dostawy towarów są zwolnione od podatku VAT, jeżeli:

– towary są dostarczone nabywcy, który jest zarejestrowany do celów podatku VAT w innym państwie członkowskim, oraz

– nabywca zobowiązuje się umownie do zakupu towarów w ten sposób, że po nabyciu uprawnienia do rozporządzania towarami jak właściciel w państwie członkowskim dostawcy będzie on odpowiedzialny za przetransportowanie tych towarów z państwa członkowskiego dostawcy do innego państwa członkowskiego, oraz:

a) uprawnienie do rozporządzania towarami jak właściciel przeszło na nabywcę, a towary zostały dostarczone przez dostawcę poprzez oddanie ich do dyspozycji nabywcy na podstawie umowy sprzedaży z klauzulą „z zakładem”, na mocy której nabywca przyjmuje odpowiedzialność za przetransportowanie towarów do państwa członkowskiego innego niż państwo dostawy z zabezpieczonego magazynu znajdującego się w państwie członkowskim dostawcy, oraz jeżeli dokumentacja umowy lub inne dowody z dokumentów potwierdzają, że zamiarem stron jest przetransportowanie następnie tych towarów do miejsca znajdującego się w innym państwie członkowskim, lecz towary te nie opuściły jeszcze fizycznie terytorium państwa członkowskiego dostawy, lub gdy

b) uprawnienie do rozporządzania towarami jak właściciel przeszło na nabywcę, a towary wyruszyły w drogę do innego państwa członkowskiego, lecz niekoniecznie dotarły do celu (zwłaszcza, jeżeli towary nie opuściły jeszcze fizycznie terytorium państwa członkowskiego dostawy), lub gdy

c) uprawnienie do rozporządzania towarami jak właściciel przeszło na nabywcę, a towary fizycznie opuściły terytorium państwa członkowskiego dostawy wyruszając w drogę do innego państwa członkowskiego, lub gdy

d) uprawnienie do rozporządzania towarami jak właściciel przeszło na nabywcę i możliwe jest również wykazanie, że towary rzeczywiście dotarły do państwa członkowskiego przeznaczenia?

3) W zaistniałych [w sprawie przed sądem krajowym] okolicznościach, w których działający w dobrej wierze dostawca przedłożył właścicielom organom w swoim państwie członkowskim, po zgłoszeniu żądania zwrotu, obiektywne dowody, które w chwili ich otrzymania zdawały się potwierdzać jego prawo do zwolnienia od podatku towarów na podstawie art. 28c cz. III. A lit. a) [szóstej dyrektywy], a właściwe organy początkowo przyjął te dowody dla celów zwolnienia od podatku, pod jakimi warunkami (i czy w ogóle) właściwe organy w państwie członkowskim dostawy mogą jednak następnie domagać się od dostawcy rozliczenia podatku VAT od tych towarów, jeżeli wejdą one następnie w posiadanie kolejnych dowodów, które a) podają w wątpliwość słuszność wcześniejszych dowodów, lub b) wykazują, że przedstawione dowody były zasadniczo fałszywe, jednak bez wiedzy lub uczestnictwa dostawcy?

4) Czy na odpowiedź na pytanie trzecie ma wpływ okoliczność, że istniały dowody, iż nabywca złożył deklaracje podatkowe organom podatkowym państwa członkowskiego

przeznaczenia, przy czym te deklaracje podatkowe ujmowa?y omawiane transakcje jako wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów, kupuj?cy poda? kwot? rzekomo stanowi?c? podatek zwi?zany z tym nabyciem oraz dokona? odliczenia tej sumy na podstawie art. 17 ust. 2 lit. d) szóstej dyrektywy?"

17. W post?powaniu przed Trybuna?em Teleos i in., rz?d Zjednoczonego Królestwa, Irlandia, rz?dy Francji, Grecji, W?och i Portugalii, jak i Komisja Wspólnot Europejskich przedstawili uwagi.

IV – Ocena prawna

18. Okoliczno?ci faktyczne sporu przed s?dem krajowym charakteryzuj? si? tym, ?e dokumenty i rzeczywisto?? stoj? w sprzeczno?ci ze sob?. Zgodnie z dokumentami, które Teleos i in. otrzymali od swojego partnera handlowego TT i przed?o?yli Commissioners, pe?nomocnik TT odebra? telefony przeno?ne w Zjednoczonym Królestwie i zleci? ich transport do innych pa?stw cz?onkowskich. Tym samym by?yby spe?nione wszystkie przes?anki zarówno dla wewn?trzwspólnotowego nabycia, jak i dla zwolnienia wewn?trzwspólnotowej dostawy, niezale?nie od tego, która z wyk?adni omówionych w pierwszym i drugim pytaniu prejudycjalnym zostanie potwierdzona.

19. Trzecie i czwarte pytanie prejudycjalne dotycz? zagadnienia, jakie skutki dla traktowania dostawy pod wzgl?dem podatkowym b?dzie mia?o to, je?eli oka?e si? w pó?niejszym czasie, ?e dokumenty i stan faktyczny stoj? w sprzeczno?ci ze sob?. Tylko w przypadku odpowiedzi na te pytania, ?e pó?niej ujawnione fakty mog? prowadzi? do nowej oceny sytuacji, nale?y zbada? pierwsze i drugie pytanie prejudycjalne.

20. Za pomoc? tych pyta? nale?y wyja?ni?, czy ewentualnie ju? wówczas nast?pi?o wewn?trzwspólnotowe nabycie oraz zwolniona od podatku wewn?trzwspólnotowa dostawa, je?eli telefony nie opu?ci?y (jeszcze) Zjednoczonego Królestwa. Je?eli organy podatkowe nie mog?yby jednak powo?ywa? si? wobec dostawcy na t? okoliczno?ci, gdy? przyj?? on dzia?aj?c w dobrej wierze, ?e listy przewozowe s? rzetelne, to by?oby bez znaczenia, czy i kiedy ma w tych okoliczno?ciach zastosowanie zwolnienia.

21. Trzecie i czwarte pytanie prejudycjalne by?yby bez znaczenia, je?eli Trybuna? w odniesieniu do pierwszego i drugiego pytania prejudycjalnego doszed?by do wniosku, ?e zwolnienie od podatku nast?pi nawet wówczas, je?eli towar nie opu?ci? pa?stwa pochodzenia.

22. W zwi?zku z tym nie ma jasnego, logicznego pierwsze?stwa jednej czy drugiej grupy pyta?, dlatego nale?y odpowiada? na pytania w kolejno?ci, w jakiej zosta?y one przedstawione przez s?d krajowy.

A – *Uwagi wst?pne w przedmiocie zasad opodatkowania handlu pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi*(6)

23. Zanim zajm? si? bli?ej pytaniami prejudycjalnymi, chcia?abym jeszcze na wst?pie przedstawi? kilka uwag w przedmiocie przyczyn szczególnych uregulowa? dla dostaw wewn?trzwspólnotowych w handlu wewn?trzwspólnotowym.

24. Podatkiem od warto?ci dodanej opodatkowuje si? prywatn? konsumpcj? w kraju. Z tego wzgl?du dostawa towarów i us?ug na terytorium kraju (art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy VAT) jak i przywóz towarów (art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy) podlegaj? podatkowi od warto?ci dodanej. Dla transgranicznego handlu wewn?trzwspólnotowego regulacja przej?ciowa dotycz?ca opodatkowania handlu mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi (rozdzia? XVIa), wprowadzona dyrektyw? 91/680, przewiduje dodatkowe zdarzenie podatkowe, a mianowicie nabycie

wewn?trzwspólnotowe (art. 28a ust.1, lit. a).

25. Dostawa towarów, wysy?anych lub transportowanych do pa?stwa trzeciego, jest zwolniona z podatku zgodnie z art. 15 pkt 1 szóstej dyrektywy, poniewa? towary te nie s? konsumowane na terytorium kraju. To samo dotyczy dostaw do innego pa?stwa cz?onkowskiego zgodnie z art. 28c cz??? A lit. a) szóstej dyrektywy.

26. Przed wprowadzeniem przepisów przej?ciowych dla handlu wewn?trzwspólnotowego dostawy towarów mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi klasyfikowano jak dostawy w pozosta?ym handlu mi?dzynarodowym. Dostawa podlega?a zasadniczo opodatkowaniu w miejscu dostawy w rozumieniu art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, a wi?c w miejscu wysy?ki, by?a jednak zwolniona od podatku w przypadku wywozu. W ten sposób podatek od warto?ci dodanej podlega? zap?acie w przypadku przywozu do kraju przeznaczenia. Przekroczenie granicy w przypadku wywozu lub przywozu, stanowi?ce zawsze decyduj?cy element dla zwolnienia podatkowego lub opodatkowania, nale?a?o wykaza? na podstawie dokumentów celnych tak?e dla celów podatku od warto?ci dodanej.

27. W trakcie urzeczywistniania rynku wewn?trznego zniesiono kontrole na granicach wewn?trznych, co wymaga?o w konsekwencji tak?e dokonanie zmiany regulacji dotycz?cych podatku od warto?ci dodanej w odniesieniu do handlu wewn?trzwspólnotowego(7). Jednak?e reforma ta nie si?gn??a tak daleko, by rozszerzy? stosowanie regulacji obowi?zuj?cych dla krajowych dostaw towarów na handel pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, poniewa? oznacza?oby to, ?e podatek od warto?ci dodanej – inaczej ani?eli dotychczas – nie przys?ugiwa?by pa?stwu, do którego towar jest wwo?ony i w którym jest konsumowany, lecz pa?stwu, z którego towar jest wysy?any.

28. Przepis przej?ciowy nie narusza dotychczasowego podzia?u w?adztwa podatkowego pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi. Aby podatek od warto?ci dodanej nadal przys?ugiwa? pa?stwu cz?onkowskiemu ostatecznej konsumpcji, dyrektywa 91/680 wprowadzi?a wewn?trzwspólnotowe nabycie jako nowe zdarzenie podatkowe w handlu pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi [art. 28a ust.1 lit. a)].

29. Poniewa? wewn?trzwspólnotowe nabycie podlega opodatkowaniu w pa?stwie przeznaczenia towaru, nale?y zwolni? od podatku odpowiadaj?c? mu wewn?trzwspólnotow? dostaw? w pa?stwie pochodzenia, aby unikn?? podwójnego opodatkowania, a tym samym naruszenia zasady neutralno?ci podatku od warto?ci dodanej [art. 28c cz??? A lit. a) szóstej dyrektywy](8). Nabycie wewn?trzwspólnotowe zaj??o wi?c miejsce opodatkowania przywozu, natomiast zwolnienie wewn?trzwspólnotowej dostawy zast?puje zwolnienie wywozu.

B – *W przedmiocie pierwszego i drugiego pytania prejudycjalnego*

1. W przedmiocie nak?adania si? wewn?trzwspólnotowego nabycia i zwolnienia wewn?trzwspólnotowej dostawy od podatku

30. W sporze zawis?ym przed s?dem krajowym skar??cy ??daj? zwolnienia dostaw od podatku zgodnie z art. 28a cz??? A lit. a) szóstej dyrektywy jako wewn?trzwspólnotowych dostaw towarów. High Court wnosi jednak w pytaniu pierwszym o wyk?adni? art. 28a ust. 3 szóstej dyrektywy, który reguluje opodatkowanie wewn?trzwspólnotowego nabycia.

31. Podej?cie to oparte jest na prawid?owym za?o?eniu, ?e zwolnienie od podatku zgodnie z art. 28a cz??? A lit. a) szóstej dyrektywy oraz wewn?trzwspólnotowe nabycie podlegaj?ce opodatkowaniu w rozumieniu art. 28a ust. 3 akapit pierwszy szóstej dyrektywy s? ?ci?le zwi?zane ze sob? w odniesieniu do dostarczonych towarów. Przez wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów

prawo do opodatkowania jest przenoszone z kraju pochodzenia do kraju przeznaczenia(9).

32. Z powodu nałożenia się nabycia i zwolnienia od podatku, które wykazują odnośność do siebie sformułowania w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy, pierwsze i drugie pytanie prejudycjalne należy zbadać łącznie.

33. Zgodnie z art. 28a ust. 3 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, wewnątrzwspólnotowe nabycie następuje przy spełnieniu poniższych dwóch przesłanek:

- nabywca nabywa uprawnienie do rozporządzania jako właściciel rzeczami ruchomymi(10) oraz

- dany towar jest wysyłany lub transportowany do nabywcy przez lub na rachunek sprzedawcy bądź nabywcy do państwa członkowskiego innego niż to, z którego towary są wysyłane lub transportowane.

34. Zwolnienie wewnątrzwspólnotowej dostawy od podatku zgodnie z art. 28c cz. 1 lit. a) szóstej dyrektywy znajduje zastosowanie przy spełnieniu poniższych warunków:

- towary są wysyłane lub transportowane przez sprzedawcę bądź nabywcę towarów lub na ich rachunek do miejsca poza określone w art. 3 [szóstej dyrektywy] terytorium [a więc terytorium kraju], lecz znajdujące się na obszarze Wspólnoty,

- dostawy dokonane są na rzecz podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, którzy działają w takim charakterze w państwie członkowskim, innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

35. Jeżeli chodzi o spełnienie warunków wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, to strony uznają za bezsporne, że TT nabyła uprawnienie do rozporządzania towarami jako właściciel, mimo że nie objęła ona towarów bezpośrednio w posiadanie, lecz przez umocowanego przez nią spedytora. W przypadku zwolnienia od podatku druga przesłanka, a mianowicie dostawa na rzecz podatnika działającego w tym charakterze poza terytorium państwa wysyłki, nie przysparza żadnych problemów.

36. Strony nie zgadzają się jedynie w kwestii dotyczącej prawidłowej wykładni pojęcia wysyłki do innego państwa członkowskiego, które występuje tak w art. 28a ust. 3 akapit pierwszy i art. 28c cz. 1 lit. a) szóstej dyrektywy.

2. Wysyłka i transport w rozumieniu art. 28a ust. 3 i 28a cz. 1 lit. a) szóstej dyrektywy

37. Teleos i in. są zdania, że wysyłka jest dokonana w przypadku takim jak w niniejszej sprawie już wówczas gdy dostawca przekazuje towar pełnomocnikowi nabywcy w państwie wysyłki, przy czym strony umowy ustalają, że nabywca dokona wywozu towaru do innego państwa członkowskiego. Z tego względu wraz z przekazaniem następuje wewnątrzwspólnotowe nabycie i powstaje uprawnienie do zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy od podatku.

38. Po pierwsze, opierają się oni przy tym na brzmieniu właściwych przepisów. Wysyłka oznacza początek transportu, ale nie jego zakończenie, jako przybycie do państwa przeznaczenia. Po drugie podnoszą oni, że sprzedawca w chwili przekazania nabywcy towaru traci władztwo nad rzeczą i z tego względu obowiązek podatkowy przechodzi na nabywcę.

39. Natomiast uczestniczące państwa członkowskie i Komisja są zdania, że wysyłka do innego państwa członkowskiego zakłada co najmniej, że towary faktycznie opuściły państwo wysyłki lub przybyły do państwa przeznaczenia. Tylko przez nawiązanie do tego obiektywnego zdarzenia zagwarantowane jest prawidłowe funkcjonowanie systemu podatku od wartości

dodanej. Nie jest natomiast wystarczającym sam zamiar lub zobowiązanie umowne kupującego do przewiezienia towaru do innego państwa członkowskiego.

40. Rzeczywiście, pojęcie wysyłki (*dispatch*) nie jest całkiem jednoznaczne w żadnej wersji językowej szóstej dyrektywy. Jak podnosi Teleos i in. z czysto językowego punktu widzenia wydaje się racjonalnym, że chodzi przy tym tylko o jednostkowe zdarzenie.

41. Nasuwa się jednak wątpliwość, czy następuje tu w ogóle wysyłka, gdy oba przepisy znajdującej zastosowanie wymieniają ponadto transport. Pojęcie transportu – inaczej niż ewentualnie pojęcie wysyłki – nie opisuje tylko jednostkowego zdarzenia, lecz ciągły proces przemieszczania się towaru. Z tego względu nie można przyjąć, że transport do innego państwa członkowskiego jest zakończony, jeżeli towar nie opuści jeszcze państwa pochodzenia.

42. Moim zdaniem różnic między wysyłką i transportem należy wyjaśnić w sposób następujący. Wysyłka ma miejsce, jeżeli sprzedawca lub nabywca wózcza do transportu niezależną osobę trzecią, np. pocztę, która podczas transportu nie podlega poleceniom sprzedawcy ani nabywcy. Z chwilą przekazania osobie trzeciej, a mianowicie w momencie wysyłki, sprzedawca traci władztwo nad rzeczą bez nabycia przez nabywcę uprawnień właścicielskich. Odpowiednie uprawnienie przechodzi na nabywcę dopiero, gdy osoba trzecia przekaze mu towar w państwie przeznaczenia. W tym momencie następuje wewnętrznotowowe nabycie.

43. Natomiast z transportem w rozumieniu dyrektywy mamy do czynienia wówczas, jeżeli sprzedawca lub nabywca dokonuje transportu towaru sam lub przez osobę umocowaną, podlegającą jego poleceniom. Jeżeli sprzedawca jest odpowiedzialny za transport, to wewnętrznotowowe nabycie następuje, gdy sprzedawca lub osoba przez niego umocowana dostarcza towar do nabywcy w państwie przeznaczenia. Jeżeli nabywca przejmuje transport, to nabywa on, bezpośrednio lub przez osobę przez niego umocowaną w państwie pochodzenia, uprawnienie do rozporządzania towarem jak właściciel. Mimo to wewnętrznotowowe nabycie następuje tu dopiero wtedy, gdy transport do innego państwa członkowskiego jest zakończony.

44. W sporze przed sądem krajowym wewnętrznotowowe nabycie miało rzekomo nastąpić przez przekazanie spedytorowi przenośnych telefonów i ich transport do państwa przeznaczenia. Ze względu na to, że spedytor nie był niezależną osobą trzecią, lecz działał na zlecenie TT, ma tu miejsce transport a nie wysyłka. Argumenty Teleos i in. oparte na znaczeniu swojnym pojęcia wysyłki są z tego względu chybione.

45. Przedstawiona w tym miejscu interpretacja pojęcia wysyłki i transportu prowadzi – mimo że w odmienny sposób – do takiego samego rezultatu, jak stanowisko reprezentowane przez państwa członkowskie i Komisję: wewnętrznotowowe nabycie i związane z nim zwolnienie wewnętrznotowej dostawy od podatku są tymczasowo uzależnione od tego, czy rzecz faktycznie opuściła państwo pochodzenia.

46. Jak słusznie zauważa zwłaszcza Komisja, wniosek ten jest zgodny z celem przepisów przejściowych dotyczących handlu wewnętrznym. W niniejszym przypadku podstawowe założenie polega na tym, że dochodzi do transferu towaru z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego i tym samym przenosi się odpowiednio ostateczną konsumpcję, podlegającą opodatkowaniu. Artykuł 28g cz. 1 ust. 1 szóstej dyrektywy ustanawia państwo członkowskie przeznaczenia jako miejsce wewnętrznym nabycia podlegającego opodatkowaniu. To, że dochodzi do takiego przeniesienia, nie jest pewne w wystarczającym stopniu, o ile towar nie przekroczy granicy.

47. Należy przy tym uwzględnić, że art. 28c cz. 1 ust. 1 szóstej dyrektywy, w zdaniu

wprowadzającym, wzywa państwa członkowskie do zwolnienia dostaw wewnątrzwspólnotowych od podatku „na warunkach ustanowionych w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień przewidzianych poniżej, a także aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom”.

48. Celowi temu służy warunek zawarty w art. 30 ust. 8 lit. a) oraz i) VAT Act 1994 stanowiący, że zwolnienie wewnątrzwspólnotowej dostawy od podatku jest przyznawane tylko wówczas, jeżeli towary faktycznie opuściły kraj. Teleos i in. mają wprowadzić rację, argumentując, że warunki krajowe ustanowione w celu realizacji zdania wprowadzającego art. 28c cz. 1 A szóstej dyrektywy nie mogą naruszać pozostałych jej przepisów(11), jednak jak wynika z powyższych rozważań nie ma to miejsca w niniejszym przypadku.

49. Ponadto pojęcia działości gospodarczej i dostawy towarów, które definiują zgodnie z szóstą dyrektywą transakcje podlegające opodatkowaniu, mają zgodnie z utrwalonym orzecznictwem charakter obiektywny oraz znajdują zastosowanie niezależnie od celów i wyników danych transakcji(12).

50. Ma to również zastosowanie do pojęcia wewnątrzwspólnotowej dostawy. Definicja tego pojęcia, odnosząc się do fizycznego przemieszczenia towaru przez granicę, również nawiązuje do zdarzenia obiektywnego. Również w przypadku dokumentacji takiego przemieszczenia towaru nie można nigdy założyć manipulacji, jak ilustrują to okoliczności faktyczne sporu zawisłego przed sądem krajowym. Mimo to, obiektywne zdarzenia pojawiające się w świecie zewnętrznym łatwiej jest poddać późniejszej kontroli, aniżeli zamiary nabywcy i przejęte przez niego obowiązki uzgodnione w drodze umowy(13). W tym zakresie warunek faktycznego wywiezienia z państwa pochodzenia może przyczynić się do zapobiegania oszustwom podatkowym.

51. Odwołanie się do obiektywnych okoliczności służy ponadto celowi zagwarantowania pewności prawa i ułatwia dokonywanie czynności związanych ze stosowaniem podatku VAT(14).

52. Teleos i in. przedstawiają szereg kolejnych argumentów przemawiających przeciwko temu, by zwolnienie wewnątrzwspólnotowej dostawy od podatku nastąpiło dopiero wówczas, gdy towar opuści państwo pochodzenia. Zasadniczo kwestionują oni to, że sprzedawca powinien odpowiadać za rzeczywisty transport towarów z państwa pochodzenia, mimo że od momentu przekazania towarów nabywcy lub spedytorowi straci nad nimi kontrolę. Taka wykładnia prowadzi do obciążenia wysokim ryzykiem przyjętej w handlu międzynarodowym formy dostawy „z zakładu” oraz szereg innych rodzajów dostaw uregulowanych w Incoterms (np. CIF oraz FOB). Powyższe spowodowałyby, że wewnątrzwspólnotowy przepływ towarów stałby się mniej atrakcyjny i tym samym naruszałoby art. 29 WE.

53. Prawdą jest, że sprzedawca jest narażony w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy „z zakładu” na szczególne ryzyko. Jeżeli kupujący nie transportuje towarów do innego państwa członkowskiego wbrew postanowieniom umownym, wówczas transakcja nie stanowi faktycznie wewnątrzwspólnotowej dostawy zwolnionej od podatku, w związku z którym nabywca powinien zapłacić podatek w państwie przeznaczenia. Co więcej, świadczenie należy wówczas zakwalifikować jako dostawę wewnątrzną, w związku z którą dostawca podlega opodatkowaniu. Dostawca nie wykaże z reguły w fakturze dla nabywcy podatku VAT, ponieważ byłaby planowana zwolniona dostawa wewnątrzwspólnotowa.

54. Ryzyko dostawcy, polegające na obowiązku uiszczenia podatku z powodu niezgodnego z umową zachowania nabywcy, jest w pierwszym rzędzie skutkiem ukształtowania stosunków umownych. Jeżeli dostawca pozostawia nabywcy dokonanie transportu towaru do innego państwa członkowskiego, na co zezwala szósta dyrektywa, wówczas w przypadku niewykonania

obowiązku wynikającego z umowy powinien on pozostawać w kontakcie z kontrahentem i czy od niego zapłaty podatku VAT, należnego tytułem dostawy wewnętrznej. W celu zabezpieczenia się w takiej sytuacji dostawca może, do czasu udokumentowania dokonania transportu do innego państwa członkowskiego, czy od kupującego zabezpieczenia dotyczącego podatku VAT, jak zalecają to Commissioners w wytycznych 703.

55. Natomiast zgodnie z wykładnią zaproponowaną przez Teleos i in. nabycie miałooby miejsce w momencie poprzedzającym dokonanie transportu z kraju pochodzenia. Od tej chwili uprawnionym do pobrania podatku byłoby państwo siedziby nabywcy, mimo że towary faktycznie tam nie dotarły, lecz pozostały w państwie pochodzenia i przypuszczalnie bądź tam te wykorzystane. Tym samym wykładnia taka jest sprzeczna z podziałem władztwa podatkowego, jaki mają na celu przepisy przejściowe.

56. Ryzyko niewykonania obowiązku wynikającego z umowy przez nabywcę, a mianowicie wywozu towarów do innego państwa członkowskiego, dotyczyłoby ostatecznie skarbu państwa kraju pochodzenia towarów. Nie jest on jednakże stroną umowy zawartej między zbywcą a nabywcą. Ze względu na to, że wewnątrzwspólnotowemu nabyciu towarzyszy zwolnienie wewnątrzwspólnotowej dostawy od podatku, skarb państwa pochodzenia towarów nie mógłby już zwrócić się do dostawcy mającego siedzibę na terytorium kraju. Musiałby on raczej próbować pobrać podatek VAT od nabywcy, który prawdopodobnie nie jest tam zarejestrowany jako podatnik(15).

57. Nie wymaga zbadania to, czy obciążenia i ryzyko, które dla dostawcy w niniejszej sytuacji mogły być związane z wewnątrzwspólnotową dostawą, stanowi ograniczenie wewnątrzwspólnotowego przepływu towarów. Ryzyko to związane jest bowiem przede wszystkim z ukształtowaniem umowy dotyczącej dostawy „z zakładu”, jaką zawarł dostawca, a nie z wykładnią znajdujących zastosowanie przepisów szóstej dyrektywy. W każdym razie odpowiednie ograniczenia byłyby uzasadnione, ponieważ umożliwiają one prawidłowe pobranie podatku VAT w przypadku dostaw transgranicznych i służy celowi uznanemu i propagowanemu przez szóstą dyrektywę, a mianowicie zwalczaniu oszustw podatkowych(16).

58. Udzielając odpowiedzi na pytanie trzecie należy jednak zbadać, czy odpowiedzialność dostawcy w szczególnych sytuacjach, jak w niniejszym przypadku, nie jest nadmierna, i czy nie ogranicza swobody przepływu towarów w sposób nieproporcjonalny oraz nie narusza ogólnych zasad prawa.

59. Na pierwsze i drugie pytanie prejudycjalne należy zatem odpowiedzieć w sposób następujący:

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru w rozumieniu art. 28a ust. 3 akapit pierwszy szóstej dyrektywy zakłada, że nabywca nabywa uprawnienie do rozporządzania jako właściciel rzecz, która jest wysyłana lub transportowana do innego państwa członkowskiego i która wskutek tego fizycznie opuściła państwo pochodzenia.

Zwolnienie wewnątrzwspólnotowej dostawy od podatku w rozumieniu art. 28c cz. 1 lit. a) szóstej dyrektywy zakłada, że dostarczony towar jest wysyłany lub transportowany do innego państwa członkowskiego i wskutek tego fizycznie opuści państwo pochodzenia.

C – W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego

60. Udzielając odpowiedzi na pytanie trzecie należy wyjaśnić, czy dostawcy, przedkładającemu w dobrej wierze udostępnione przez nabywcę dowody na transport z kraju pochodzenia, można odmówić w późniejszym czasie poczynkowo uznanego zwolnienia dostawy,

jeżeli okaże się, że dowody były fałszywe.

61. Uczestniczące państwa członkowskie zgodnie podzielają opinię, że dostawca musi udowodnić spełnienie przesłanek zwolnienia dostawy. Jeżeli podczas kontroli organów podatkowych przedłożone przez niego dowody okażą się fałszywe, dowód uznaje się za niedostarczony a zwolnienia należy w związku z tym odmówić.

62. Komisja wykazuje natomiast, że dostawy wewnątrzwspólnotowe byłyby w nadmiernym stopniu utrudnione, jeżeli dostawca nie korzystałby ze zwolnienia, mimo że uczynił wszystko, co było w jego mocy, aby spełnić i udowodnić przesłanki zwolnienia. Komisja odsyła do wspólnego oświadczenia do protokołu, które złożyły Rada Unii Europejskiej i Komisja w związku z przyjęciem dyrektywy 91/680. Zgodnie z tym oświadczeniem regulacja przejściowa nie powinna prowadzić w żadnych okolicznościach do tego, aby odmówić zwolnienia przewidzianego w art. 28c cz. 4. A, ponieważ w późniejszym czasie okazało się, że kupujący podał nieprawdziwe informacje, podczas gdy podatnik podjął wszelkie konieczne czynności celem wykluczenia nieprawidłowego zastosowania przepisów dotyczących podatku od wartości dodanej w odniesieniu do dostaw jego przedsiębiorstwa.

63. Przede wszystkim należy podkreślić, że szósta dyrektywa przewiduje bardzo szeroki zakres stosowania podatku VAT(17). Z powyższego wynika, że zwolnienia od podatku jako wyjątek od tej zasady należy interpretować ściśle(18). Ten, kto powołuje się na taki wyjątek, musi wykazać, że są spełnione przesłanki jego zastosowania.

64. Jak wynika ze zdania wprowadzającego art. 28c cz. 4. A szóstej dyrektywy, do kompetencji państw członkowskich należy ustalanie formalnych warunków dotyczących dowodu spełnienia przesłanek zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy(19). Państwa członkowskie powinny korzystać ze swobodnego uznania przyznanego im przez szóstą dyrektywę, z poszanowaniem postanowień traktatu WE, celów szóstej dyrektywy oraz ogólnych zasad prawa, takich jak zasada proporcjonalności(20).

65. Regulacja przejściowa dla handlu wewnątrzwspólnotowego została wprowadzona dyrektywą 91/680 w trakcie tworzenia rynku wewnętrznego i usuwania granic podatkowych(21). Głównym celem tych środków jest zatem ułatwienie swobodnego przepływu towarów między państwami członkowskimi, który jest zagwarantowany w art. 28 i 29 WE. Jak słusznie zauważa Komisja, warunki dotyczące dowodu dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej nie mogły w związku z tym prowadzić do większego utrudnienia wewnątrzwspólnotowego przepływu towarów spowodowanego regulacją przejściową, anieli miało to miejsce przed zniesieniem kontroli granicznych.

66. W czasie istnienia kontroli granicznych podatnicy mogli opierać się, w celu wykazania wywozu dostarczanych towarów, na dokumentach wystawianych przez organy celne. Po zniesieniu granic wewnętrznych podatnicy nie mają już do dyspozycji tego wysoce wiarygodnego środka dowodowego. Dowód wywozu przez granicę może dostarczyć zamiast tego na ogół tylko osoba prywatna poprzez oświadczenie.

67. W szczególności służy temu list przewozowy, sporządzony zgodnie z wymogami konwencji o umowie międzynarodowego przewozu drogowego towarów (Convention on the Contract of the International Carriage of Goods by Road – CMR), na którym odbiorca zaznacza przyjęcie towaru w innym państwie członkowskim.

68. List przewozowy CMR jest podpisywany przez nadawcę towarów i przez przewoźnika, i służy jako dowód przejścia towaru przez przewoźnika(22). Jeden egzemplarz towarzyszy towarowi i jest przekazywany odbiorcy na jego żądanie(23). Jeżeli zaznaczy on odbiór towaru na

liście przewozowym, to oznacza to, że w wystawianiu dowodu wywieżenia do innego państwa czonkowskiego biorą udział przynajmniej trzy osoby, najczęściej niezależne od siebie. Fakt ten zmniejsza niebezpieczeństwo manipulacji, nie może go jednak całkowicie wykluczyć.

69. Jeżeli podatek przedmiotowy list przewozowy wystawiony w ten sposób, to z reguły wystarczy to jako dowód transportu lub wysłania z państwa rozpoczęcia dostawy do innego państwa czonkowskiego. W przypadku spełnienia pozostałych przesłanek ma zastosowanie prawo do zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej. Nie wyklucza to możliwości dostarczenia dowodu transportu lub wysyłki również w inny sposób, jeżeli nie prowadzi to do większego utrudnienia w transgranicznym przepływie towarów, aniżeli w czasie obowiązywania wymogów dowodowych przed zniesieniem wewnątrznych granic.

70. Wątpliwe jest, jakie konsekwencje pociąga za sobą sytuacja, gdy informacje w liście przewozowym okażą się w późniejszym czasie nieprawdziwe i gdy należy przyjąć, że towar nie został w rzeczywistości transportowany przez granicę, przy czym podatek ani nie wspólnie z osobami wystawiającymi list przewozowy sprzecznie z prawem ani nie wiedział o jego nieprawidłowości lub te nie musiały o niej wiedzieć.

71. Dostawca może być zakwalifikowany następująco, zgodnie ze stanem faktycznym ustalonym w późniejszym czasie, jako dostawca krajowy, niezwolniony od podatku i zależny od dostawcy zapłaty podatku od wartości dodanej. Takie stanowisko reprezentują państwa członkowskie. Natomiast Komisja jest zdania, że w tym przypadku nie można uznać dostawcy zapłaty podatku od wartości dodanej.

72. Nie podzielam opinii reprezentowanej przez państwa członkowskie. Prowadzi ona do nadmiernego obciążenia dostawcy, a tym samym do utrudnienia w swobodnym przepływie towarów. Ryzyko ponoszenia odpowiedzialności za podatek od wartości dodanej przez dostawcę, w przypadku gdy jego odbiorca nie wywozi faktycznie towarów, lecz pozoruje ich transport za pomocą zmanipulowanych dokumentów transportowych, mogłoby powstrzymać dostawcę od dokonywania transakcji transgranicznych. W związku z tym opinia reprezentowana przez państwa członkowskie stoi w sprzeczności z celami regulacji przejściowej.

73. Jak wynika z przywołanego przez Komisję oświadczenia do protokołu zwołanego przez Radę Unii Europejskiej i Komisję podczas przyjęcia dyrektywy 91/680, odpowiedzialność dostawcy nie powinna sięgać tak dalece, również zgodnie z wolą ustawodawcy.

74. Uznany i propagowany przez szóstą dyrektywę cel, polegający na zapewnieniu prawidłowego pobierania podatku od wartości dodanej i zwalczaniu oszustw podatkowych(24), może uzasadniać ograniczenia swobodnego przepływu towarów(25). Opinia reprezentowana przez państwa członkowskie może tak być zapobiec stratom we wpływach z podatków, spowodowanym przez zachowanie przestępcze, prowadzi ona jednak do nieodpowiedniego rozłożenia ryzyka pomiędzy dostawcą a skarbnicą państwa, związanego z przestępczym działaniem osoby trzeciej, a tym samym stoi w sprzeczności z zasadą proporcjonalności.

75. Z pewnością dostawca jest zobowiązany uczynić wszystko, co jest w jego mocy, aby zagwarantować prawidłową realizację dostawy wewnątrzwspólnotowej(26). Jeżeli dostawca na podstawie umowy pozostawia nabywcy wywóz towaru do innego państwa czonkowskiego, musi on, gdy zachodzi taka konieczność – jak przedstawiono w rozważaniach dotyczących pierwszego pytania – ponieść konsekwencje niespełnienia tego obowiązku przez nabywcę.

76. Ponadto sprzedawca musi się upewnić co do rzetelności partnera handlowego. Cel zapobiegania oszustwom podatkowym uzasadnia stawianie wysokich wymagań w odniesieniu do tego zobowiązania. Do kompetencji sądu krajowego należy ocena, czy dostawca spełnił to

zobowiązanie. Zgodnie z informacjami sądu krajowego we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, Teleos i in. prawdopodobnie wyczerpali wszystkie przysługujące im prawnie możliwości sprawdzenia spółki TT.

77. Natomiast byliby nadużyciem obarczać dostawcę odpowiedzialności także za przestępcze zachowanie partnera handlowego, przed którym nie może się bronić(27). Dostawcy nie pomogą w tym przypadku fakt, że zobowiązań nabywcy do zapłaty zabezpieczenia w wysokości podatku od wartości dodanej, a do czasu wykazania dowodu transportu towaru do innego państwa członkowskiego, jak zalecają Commissioners w wytycznych 703. Poprzez przedłożenie listu przewozowego, który zawiera informacje trudne do rozpoznania przez dostawcę jako fałszywe, dowód ten wydaje się być wadliwie dostarczony. W związku z tym dostawca ma obowiązek zwolnić zabezpieczenie w przypadku otrzymania listu przewozowego, nawet jeżeli – jak się okaże dopiero w późniejszym czasie – w rzeczywistości transport za granicę kraju nie został dokonany.

78. Przeciwnie temu wnioskowi nie można przywołać również wyroków w sprawie Faroe Seafood(28) i in. oraz w sprawie Pascal & Filhos(29).

79. Sprawy te dotyczą pobierania cła od towarów z państw trzecich. Importer otrzymywał zwolnienie od cła, opierając się za każdym razem na świadectwie pochodzenia, wydanym przez kraj wywozu. W późniejszym czasie okazało się, że świadectwa pochodzenia były nieważne, w związku z tym cło preferencyjne zostało przyznane niesłusznie. W wymienionych wyrokach Trybunał nie uznawał retrospektywnego pobrania cła za nieproporcjonalne obciążenie importera, który w dobrej wierze opierał się na (nieprawidłowym) świadectwie pochodzenia kraju wywozu(30).

80. Ustalenie tych, dotyczących prawa celnego, nie można przenieść na wykładnię szóstej dyrektywy. W prawie celnym to, czy importer musi zapłacić cło, może zależeć od pochodzenia towaru. Natomiast zgodnie z przepisami o handlu wewnątrzspółnotowym określa się nie tylko czy dostawa jest zwolniona, lecz również czy nabycie podlega opodatkowaniu. Nabycie i zwolnienie decydują o podziale uprawnień do opodatkowania w ramach rynku wewnętrznego, nie prowadzi jednak do całkowitego zniesienia obowiązku podatkowego, lecz do przeniesienia tego obowiązku z dostawcy na nabywcę. Jeżeli dochodzi do zwolnienia na skutek wadliwych dowodów, skarb państwa koncentruje się na nabywcy. W prawie celnym odpowiada natomiast wyjątkowo ten, w czym imieniu nastąpiło zgłoszenie przywozowe(31). W jego miejsce nie wstępuje żaden inny dłużnik, który odpowiada wobec kraju wwozu za cło, jeżeli świadectwo pochodzenia okazało się nieprawidłowe.

81. Przy tym nieograniczony handel z państwami trzecimi nie stanowi prawa jednostki, chronionego przez podstawowe swobody wynikające z traktatu. Z tego względu dla ograniczenia handlu z państwami trzecimi obowiązują mniej surowe kryteria, aniżeli dla ograniczenia wewnątrzspółnotowego przepływu towarów.

82. Ponadto jak słusznie zauważyła Komisja, w przywołanych orzeczeniach znalazł zastosowanie szczególny przepis(32) prawa celnego, który wyrażnie regulował przypadek następczej korekty świadectwa pochodzenia. Zgodnie z tym przepisem zaniechanie pobrania cła było możliwe wyjątkowo w przypadku błędów wadliwych organów celnych. W niniejszym przypadku brak jest odpowiednich przepisów.

83. Jestem świadoma, że przedstawiona w niniejszym przypadku wykładnia obciążona jest pewnym ryzykiem. Dostawca pomógłby być skłonny do lekkomyślnego zachowania, jeżeli w przypadku pozorowania wywozu zagranicę przez nabywcę nie musiałby się liczyć z odpowiedzialnością za podatek od wartości dodanej. Z tego względu należy raz jeszcze

podkreśli, że dostawca tylko wtedy nie może zostać wezwany do zapłacenia podatku od wartości dodanej w późniejszym czasie, jeżeli nie ma żadnych oznak, że byłby uwikłany w oszustwa lub o nim wiedział, oraz że uczynił wszystko, co było w jego mocy, aby zabezpieczyć prawidłowe pobranie podatku od wartości dodanej.

84. W końcu należy zająć się jeszcze skutkami, które wynikają z powyższych ustaleń. W tym kontekście Komisja przedstawia następujące możliwości: po pierwsze można uznać, że wystąpiły warunki zwolnienia już poprzez przedłożenie dokumentów, które nie zostały rozpoznane jako fałszywe, oraz wyrazić ponowną materialną ocenę sytuacji (rozwiązanie materialne). Do takiego rozwiązania przychyliła się Komisja. Po drugie Komisja jest zdania, że można dokonać ponownej materialnej oceny sytuacji na podstawie późniejszej wiedzy, nie pozbawiając podatnika w późniejszym czasie przyznanego mu już zwolnienia (rozwiązanie proceduralne).

85. Rozwiązanie materialne wydaje mi się korzystniejsze. Pozawala ono, korespondując ze zwolnieniem dostawy, na przyjęcie nabycia wewnątrzwspólnotowego przez kupującego – w niniejszym przypadku TT – w początkowym państwie dostawy(33). Drugie rozwiązanie mogłoby natomiast prowadzić – że tak powiem – donikąd w aspekcie prawa podatkowego. Dostawa mogłaby zostać zakwalifikowana w późniejszym czasie w ramach rozwiązania materialnego jako dostawa krajowa, bez możliwości odroczenia podatku od dostawcy podlegającego temu podatkowi. Jednocześnie prawie niemożliwe byłoby uzasadnienie, jak może się odbyć podlegające podatkowi wewnątrzwspólnotowe nabycie, jeżeli nie jest z tym związana dostawa wewnątrzwspólnotowa.

86. Na trzecie pytanie prejudycjalne należy zatem odpowiedzieć następująco:

Jeżeli dostawca przedłożył w dobrej wierze obiektywne dowody na to, że dostarczony przez niego towar opuszczył państwo pochodzenia oraz jeżeli organy tego państwa zwolniły dostawcę na podstawie tych dowodów od podatku zgodnie z art. 28c cz. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, to nie mogły one być w późniejszym czasie od dostawcy zapłacenia podatku w warunkach sporu toczącego przed sądem krajowym, jeżeli okaże się, że przedłożone dowody zawierają fałszywe informacje, o których dostawca nie wiedział ani też nie mógł wiedzieć. Dotyczy to w każdym razie przypadku, w którym dostawca uczynił wszystko, co było w jego mocy, aby zabezpieczyć prawidłowe zastosowanie przepisów o podatku od wartości dodanej.

D – W przedmiocie czwartego pytania prejudycjalnego

87. Pytanie to dotyczy tego, czy zadeklarowanie wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie przeznaczenia ma wpływ na opodatkowanie w państwie pochodzenia. Strony, które zajęły stanowisko w przedmiocie tego pytania, zaprzeczają temu.

88. Jak wskazano powyżej, zwolnienia od podatku w państwie pochodzenia co do zasady towarzyszą opodatkowaniu nabycia w państwie przeznaczenia i sąu podziałowi uprawnień do nałożenia podatku(34).

89. Niemniej jednak by?oby to okazj? do nieuczciwych dzia?a?, je?eli pa?stwo pochodzenia musia?oby automatycznie zwolni? od podatku dostaw?, po z?o?eniu przez kupuj?cego deklaracji podatkowej w sprawie wewn?trzwsp?lnotowego nabycia danych towar?w. Przez z?o?enie fa?szywej deklaracji podatkowej w pa?stwie (rzekomego) nabycia, kupuj?cy m?g?by manipulowa? miejscem opodatkowania i na przyk?ad wybra? pa?stwo ze szczególnie nisk? stawk? podatkow?. Nawet w przypadku niewystarczaj?cej kontroli informacji o nabyciu w pa?stwie przeznaczenia nieprawid?owa deklaracja mog?aby spowodowa? mimo to zwolnienie dostawy od podatku w pa?stwie pochodzenia.

90. Co wi?cej, dla prawid?owego poboru podatku lepsze jest takie rozwi?zanie, gdy zar?wno warunki dla wewn?trzwsp?lnotowego nabycia, jak r?wnie? dla zwolnienia koresponduj?cej dostawy s? kontrolowane niezale?nie od siebie przez ka?dorazowo w?a?ciwe organy podatkowe. Jednak musz? one zapewni? – w razie potrzeby w drodze zwrotu podatku – aby w przypadku prawid?owej realizacji dostawy i nabycia nie dosz?o do podw?jnego opodatkowania.

91. W odniesieniu do wykazania, ?e nast?pi?a zwolniona od podatku wewn?trzwsp?lnotowa dostawa, dodatk? wskaz?wk? faktycznego dokonania przez kupuj?cego wywozu towaru z kraju mo?e stanowi? to, ?e przed?o?y on deklaracj? podatkow? w sprawie wewn?trzwsp?lnotowego nabycia towaru z?o?on? w pa?stwie przeznaczenia. Z deklaracji takiej wynika w?a?ciwie tylko po?rednio, ?e towary zosta?y wywiezione z pa?stwa pochodzenia do pa?stwa przeznaczenia. Dostawca nie mo?e jednak na tym polega?, poniewa? deklaracja podatkowa w sprawie nabycia z?o?ona w pa?stwie przeznaczenia nie wi??e organ?w podatkowych w pa?stwie pochodzenia przy podejmowaniu decyzji o zwolnieniu od podatku.

92. Na pytanie czwarte nale?y zatem odpowiedzie?, ?e dla udowodnienia dokonania zwolnionej od podatku wewn?trzwsp?lnotowej dostawy nie ma zasadniczego znaczenia to, ?e nabywca z?o?y? w urz?dzie skarbowym pa?stwa przeznaczenia deklaracj? podatkow? w sprawie wewn?trzwsp?lnotowego nabycia danego towaru.

V – Wnioski

93. Maj?c na uwadze powy?sze rozwa?ania, proponuj?, aby Trybuna? odpowiedzia? na pytania prejudycjalne w nast?puj?cy spos?b:

1. Wewn?trzwsp?lnotowe nabycie towar?w w rozumieniu art. 28a ust. 3 akapit pierwszy sz?stej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatk?w obrotowych — wsp?lny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku zak?ada, ?e nabywca nabywa uprawnienie do rozporz?dzania jako w?a?ciciel rzecz?, kt?ra jest wysy?ana lub transportowana do innego pa?stwa cz?onkowskiego i kt?ra wskutek tego fizycznie opu?ci?a pa?stwo pochodzenia.

2. Zwolnienie wewn?trzwsp?lnotowej dostawy od podatku w rozumieniu art. 28c cz??? A lit. a) sz?stej dyrektywy zak?ada, ?e dostarczona rzecz jest wysy?ana lub transportowana do innego pa?stwa cz?onkowskiego i wskutek tego fizycznie opu?ci?a pa?stwo pochodzenia.

3. Je?eli dostawca przed?o?y w dobrej wierze obiektywne dowody na to, ?e dostarczany przez niego towar opu?ci? pa?stwo pochodzenia oraz je?eli organy tego pa?stwa zwolni? t? dostaw? na podstawie tych dowod?w od podatku zgodnie z art. 28c cz??? A lit. a) sz?stej dyrektywy, to nie mog? one ??da? od dostawcy w p??niejszym czasie zap?aty podatku w warunkach sporu toczonego przed s?dem krajowym, je?li oka?e si?, ?e przed?o?one dowody zawiera?y fa?szywe informacje, o kt?rych dostawca nie wiedzia? ani te? nie m?g? wiedzie?. Dotyczy to w ka?dym razie przypadku, w kt?rym dostawca uczyni? wszystko, co by?o w jego mocy, aby zabezpieczy?

prawidłowe zastosowanie przepisów o podatku od wartości dodanej.

4. Dla udowodnienia dokonania zwolnionej od podatku wewnątrzwspólnotowej dostawy nie ma zasadniczego znaczenia to, że nabywca złożył w urzędzie skarbowym państwa przeznaczenia deklarację podatkową w sprawie wewnątrzwspólnotowego nabycia danego towaru.

1 – Język oryginału: niemiecki.

2 – Szósta dyrektywa 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, str. 1) – zwana dalej „szóstą dyrektywą”.

3 – Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd, Stardex (UK) Ltd.

4 – Dz.U. L 376, str. 1 i nast.

5 – Zgodnie z warunkami Incoterms ustanowionymi przez Międzynarodowy Izby Handlowe w Paryżu w wersji z 2000 r. „z zakładu” oznacza, że „sprzedawca dokonuje dostawy, jeżeli udostępni towar kupującemu na terenie sprzedawcy lub w innym podanym miejscu (tzn. zakład, miejsce produkcji, magazyn itd.), bez dokonania odprawy celnej i bez załadunku na statek transportu”.

6 – Zobacz w tym zakresie moją opinię z dnia 10 listopada 2005 r. w sprawie C-245/04 EMAG Handel Eder, Zb.Orz., str. I-3227, pkt 19 i nast.

7 – Zobacz motyw drugi i trzeci dyrektywy 91/680. Zobacz w odniesieniu do tego zagadnienia wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-245/04 EMAG Handel Eder, Zb.Orz. str. I-3227, pkt 26 i 27.

8 – Zobacz ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie EMAG Handel Eder, pkt 29 oraz pkt 24 i 25 opinii w tej sprawie.

9 – Ustalenia dokonane przez organy w państwie przeznaczenia w przedmiocie wewnątrzwspólnotowego nabycia nie wiążą jednak organów w państwie pochodzenia w przypadku kontroli w zakresie, czy spełnione są przesłanki zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy od podatku (zob. poniżej pkt 90).

10 – W odniesieniu do odpowiedniego sformułowania zawartego w art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy Trybunał wyjaśnił, że obejmuje ono każdą transakcję przeniesienia dobra materialnego przez stronę, która przyznaje drugiej stronie prawo do faktycznego dysponowania nim, jak gdyby była ona właścicielem tego dobra (wyroki: z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Rec. str. I-285, pkt 7 i z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. str. I-1609, pkt 43).

11 – Zobacz: wyroki z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie C-287/00 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-5811, pkt 50 i z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates und Montecello, Zb.Orz. str. I-4427, pkt 24 w przedmiocie podobnie brzmiącego zdania wprowadzającego art. 13 szóstej dyrektywy.

12 – Wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. str. 655, pkt 19, 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 43 i 44 i 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 41.

13 – Zobacz w przedmiocie braku znaczenia odpowiednich elementów subiektywnych w odniesieniu do odliczenia podatku naliczonego: wyrok z dnia 6 kwietnia 1994 r. w sprawie C?4/94 BLP Group, Rec. str. I?983, pkt 24 i ww. w przypisie 12 wyrok w sprawie Optigen, pkt 45.

14 – Zobacz podobnie ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie BLP Group, pkt 24 i ww. w przypisie 12 wyrok w sprawie Optigen, pkt 45.

15 – Wymaga?oby to skomplikowanej struktury: nale?a?oby za?o?y? dokonanie w tym pa?stwie fikcyjnej zwrotnej dostawy do pa?stwa pochodzenia towarów – a wi?c w tym przypadku do Zjednoczonego Królestwa – powi?zanej z podlegaj?cym opodatkowaniu wewn?trznospólnotowym nabyciem – w niniejszym przypadku przez spółk? TT. Teleos i in. podnosz?, ?e organy podatkowe Zjednoczonego Królestwa przydzieli?yby spółce TT numer identyfikacyjny do celów podatku VAT oraz spróbowal?yby pobra? podatek równie? od TT w sposób wy?ej opisany. Kwestionuj? oni takie dzia?anie jako podwójne opodatkowanie. Oczywiście jest, ?e podatek mo?e zosta? pobrany tylko raz, albo od Teleos i in. albo od spółki TT. Od odpowiedzi na pytanie trzecie zale?y, czy w pierwszym rz?dzie odpowiada za to Teleos i in. czy te? spółka TT.

16 – Wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach po??czonych C?487/01 i C 7/02 Gemeente Leusden und Holin Groep, Rec. str. I?5337, pkt 76 i ww. w przypisie 12 w sprawie Kittel i Ricolta, pkt 54.

17 – Wyroki: ww. w przypisie 10 w sprawie Halifax i in., pkt 14, ww. w przypisie 12 w sprawie Optigen i in., pkt 37 oraz ww. w przypisie 12 w sprawie Kittel i Recolta, pkt 40.

18 – Wyroki: z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C?185/89 Velker International Oil Company, Rec. str. I?2561, pkt 19, z dnia 16 wrze?nia 2004 r. w sprawie C?382/02 Cimber Air, Zb.Orz. str. I?8379, pkt 25 i z dnia 14 wrze?nia 2006 r. w sprawach po??czonych od C?181/04 do 183/04 Elmeka, Zb.Orz. str. I?8167, pkt 15.

19 – Zobacz tak?e podobnie postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C?395/02 Transport Service, Rec.str. I?1991, pkt 27 i 28 oraz ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 90 i 91. Bli?ej w tym zakresie pkt 20 i nast. mojej opinii z dnia 11 stycznia 2007 r. w sprawie C?146/05 Collée, Zb.Orz. str. I?7861.

20 – Zobacz podobnie w zwi?zku z art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy VAT ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 92. Podobnie w przedmiocie prawa do odliczenia podatku naliczonego równie? wyroki: z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach po??czonych C?286/94, C340/95, C401/95 i C?47/96 Molenheide i in., Rec.str. I?7281, pkt 48 i z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach od C?110/98 do C?147/98 Gabalfrisa i in., Rec. str. I?1577, pkt 52 oraz w odniesieniu do art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy wyrok z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C?384/04 Federation of Technical Industries i in., Zb.Orz. str. I?4191, pkt 29.

21 – Zobacz pierwszy i drugi motyw dyrektywy 91/680, ww. w przypisie 4.

22 – Zobacz art. 5 pkt 1 i 9 pkt 1 CMR.

23 – Zobacz art.5 pkt 1 i 13 pkt 1 CMR.

24 – Wyroki: ww. w przypisie 16 w sprawie Gemeente Leusden i Holin Groep, pkt. 76 oraz ww. w przypisie 12 w sprawie Kittel i Ricolta, pkt 54.

25 – Zobacz powyżej pkt 57.

26 – Wyroki: ww. w przypisie 20 w sprawie Federation of Technological Industries i in., pkt 33 oraz ww. w przypisie 12 w sprawie Kittel i Ricolta, pkt 51.

27 – Pogląd, że staranny i uczciwy podatnik nie powinien odpowiadać w zakresie poboru podatku od wartości dodanej za oszukające zachowanie innych, jest wyrażony w szeregu orzeczeń dotyczących przypadków oszustw typu „karuzela podatkowa” (zobacz w szczególności wyroki: ww. w przypisie 20 w sprawie Federation of Technological Industries i in., pkt 33, ww. w przypisie 12 w sprawie Optigen i in. pkt 52 i nast. oraz ww. w przypisie 12 w sprawie Kittel i Ricolta, pkt 45 i nast.). Przypadków tych nie można porównywać w odniesieniu do stanu faktycznego z niniejszą strukturą, ponieważ chodzi o w nich o wiele niezależnych od siebie transakcji, podczas gdy w niniejszym przypadku miała nastąpić tylko jedna wewnątrzwspólnotowa dostawa, w realizacji której uczestniczyło jednak więcej osób.

28 – Wyrok z dnia 14 maja 1996 r. w sprawach połączonych C-153/94 i C-204/94 Faroe Seafood i in., Rec. str. I-2465.

29 – Wyrok z dnia 17 czerwca 1997 r. w sprawie C-97/95 Pascoal & Filhos, Rec. str. I-4209.

30 – Zobacz w szczególności wyroki: ww. w przypisie 28 w sprawie Faroe Seafood i in., pkt 114 oraz ww. w przypisie 29 w sprawie Pascoal & Filhos, pkt 55.

31 – Zobacz ww. w przypisie 29 wyrok w sprawie Pascoal & Filhos, pkt 49.

32 – Artykuł 5 ust. 2 rozporządzenia Rady (EWG) nr 1697/79 z dnia 24 lipca 1979 r. w sprawie odzyskiwania, po dokonaniu odprawy celnej, należności celnych przywozowych lub wywozowych, które nie były wymagane od osoby odpowiedzialnej za zapłatę za towary zgłoszone do procedury celnej przewidującej obowiązek uiszczenia takich należności (Dz.U. L 197, str. 1).

33 – Zobacz powyżej przypis 15 w przedmiocie tego skomplikowanego, ale faktycznie wybranego przez organy Zjednoczonego Królestwa rozwizania.

34 – Zobacz pkt 29 i 31 i nast. niniejszej opinii.