

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 11 stycznia 2007 r.(1)

Sprawa C-146/05

Albert Collée

przeciwko

Finanzamt Limburg an der Lahn

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

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 28c cz. 1 lit. a) – Dostawa wewnątrzwspólnotowa – Zwolnienie – Warunki dotyczące dowodu

I – Wprowadzenie

1. Przedmiotem wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym są pytania dotyczące wykładni szóstej dyrektywy VAT(2), związane z obowiązkami dowodowymi w odniesieniu do zwolnienia od podatku dostaw wewnątrzwspólnotowych. Pytania te pozostają w ścisłym związku z pytaniami postawionymi w sprawach C-409/04 (Teleos i.in.) oraz C-184/05 (Twoh International), w których przedstawiam opinie również w dniu dzisiejszym.

2. Postępowanie główne w niniejszej sprawie dotyczy sporu przed Bundesfinanzhof (sędzią w sprawie w sprawach finansowych) toczącego się między Albertem Collée, jako uniwersalnym następcą prawnym Collée KG (zwanym dalej „skarżącym”) oraz Finanzamt Limburg an der Lahn (urzędem skarbowym, zwanym dalej „pozwanym”) w przedmiocie przyznania zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej. Dostawa ta wprawdzie miała bezspornie miejsce, jednak skarżący nie przedstawił we właściwym czasie wymaganego przez prawo krajowe dowodu księgowego, pomimo że miał wiadomość tego, iż jest to dostawa wewnątrzwspólnotowa.

II – Ramy prawne

A – Prawo wspólnotowe

3. Dyrektywa Rady nr 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(3), wprowadziła do szóstej dyrektywy tytułu 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.

4. Zgodnie z art. 28c cz. III A szóstej dyrektywy dostawy wewnątrzwspólnotowe między dwoma państwami członkowskimi są zwolnione od podatku. Przepis ten stanowi, iż:

„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 znajdujące się na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, który [z]y działa [j] w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

[...]”

5. Artykuł 22 szóstej dyrektywy reguluje formalne obowiązki podatnika i przewiduje w wersji znajdującej zastosowanie w niniejszej sprawie (4), między innymi, co następuje:

„2. a) Każdy podatnik prowadzi rachunkowo w sposób wystarczająco szczegółowy, 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 nie podlegającej opodatkowaniu. Każdy podatnik wystawia ponadto fakturę lub inny dokument uznawany za fakturę w odniesieniu do dostaw towarów określonych w art. 28b cz. III B ust. 1 oraz w odniesieniu do towarów dostarczonych na warunkach określonych w art. 28c cz. III A. Podatnik zachowuje jeden egzemplarz każdego wystawionego dokumentu.

[...]

4. a) Każdy podatnik składa deklarację podatkową w terminie ustalonym przez każde z państw członkowskich. [...]

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

c) Deklaracja podatkowa określa ponadto:

- z jednej strony, kwotę wartość, pomniejszoną o podatek od wartości dodanej, dostaw towarów, określonych w art. 28c cz. III A, od których podatek stał się wymagalny w tym okresie podatkowym.

- [...]

6. [...]

b) Każdy podatnik posiadający numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej składa ponadto zestawienie nabywców posiadających numery identyfikacyjne do celów podatku od wartości dodanej, którym dostarcza towary na warunkach ustanowionych w art. 28c cz. 1 pkt 1 lit. a) i d) [...].

7. [...]

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.”

B – Prawo krajowe

6. Zgodnie z § 4 pkt 1 lit. b) Umsatzsteuergesetz (niemieckiej ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”) w ramach obrotu objętego zakresem § 1 ust. 1 pkt 1 UStG dostawy wewnętrzne w rozumieniu § 6a UStG są zwolnione od podatku.

7. Paragraf 6a UStG w ust. 1 określa definicję dostawy wewnętrznej, a w ust. 3 określa następujące zasady ciążące dowodu:

„Przedsiębiorca powinien udowodnić, że przesłanki określone w ust. 1 i 2 zostały spełnione. Bundesministerium der Finanzen (ministerstwo finansów) za zgodą Bundesrat może określić w rozporządzeniu, jakie dowody powinien przedstawić przedsiębiorca.”

8. Rozporządzeniem wydanym na podstawie § 6a ust. 3 zdanie drugie UStG jest Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (rozporządzenie w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku obrotowym, zwane dalej „UStDV”). Rozporządzenie to w § 17a precyzuje wymagania dotyczące dowodów dokonania dostaw wewnętrznych w przypadku wysyłki i transportu:

„1. W odniesieniu do dostaw wewnętrznych (§ 6a ust. 1 ustawy) przedsiębiorca w zakresie obowiązywania niniejszego rozporządzenia powinien przedstawić dowody na to, że on lub odbiorca wysłał lub transportował przedmiot dostawy na pozostały obszar Wspólnoty. Powinno to wynikać z dokumentów jednoznacznie i w sposób z łatwością możliwy do zweryfikowania.

2 W przypadkach gdy przedsiębiorca lub odbiorca wysłał przedmiot dostawy na pozostały obszar Wspólnoty, powinien on udokumentować to poprzez:

1. kopie faktury (§ 14, 14a ustawy),
2. zwyczajowy dokument występujący w obrocie handlowym, z którego wynika miejsce przeznaczenia, w szczególności dokument poświadczający dostawę,
3. poświadczenie odbioru przez odbiorcę lub jego pełnomocnika, oraz
4. w przypadkach wysyłki towaru przez odbiorcę oświadczenie odbiorcy lub jego pełnomocnika, że przedmiot dostawy zostanie wysłany na pozostały obszar Wspólnoty.”

9. Ponadto § 17c UStDV określa zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej:

„1 W przypadku dostaw wewnątrzwspólnotowych (§ 6a ust. 1 i 2 ustawy) przedsiębiorca objęty zakresem stosowania niniejszego rozporządzenia powinien udokumentować za pomocą dokumentów księgowych, że przesłanki zwolnienia od podatku zostały spełnione, wskazując także numer identyfikacji podatkowej dla podatku VAT odbiorcy. Księgi powinny być prowadzone w taki sposób, aby spełnienie przesłanek wynikało z nich jednoznacznie i mogło być zweryfikowane z łatwością.

2 Przedsiębiorca powinien regularnie dokonywać zapisów obejmujących:

1. nazwisko i adres odbiorcy;
2. nazwisko i adres pełnomocnika odbiorcy w przypadku dostawy w handlu detalicznym lub dokonanej na warunkach właściwych dla handlu detalicznego;
3. rodzaj działalności lub zawód odbiorcy;
4. handlowe określenie towaru będącego przedmiotem dostawy i jego ilości albo rodzaj i zakres innego zrównanego z dostawą świadczenia na podstawie umowy o dzieło;
5. dzieło dostawy albo innego zrównanego z dostawą świadczenia na podstawie umowy o dzieło;
6. ustalony zapatek lub w przypadku opodatkowania na podstawie otrzymanej zapłaty otrzymane zapatek oraz dzieło jej otrzymania;
7. rodzaj i zakres obróbki lub przetworzenia poprzedzającego transport lub wysyłkę na pozostały obszar Wspólnoty (§ 6a ust. 1 zdanie drugie ustawy);
8. transport lub wysyłkę na pozostały obszar Wspólnoty;
9. miejsce przeznaczenia na pozostałym obszarze Wspólnoty.

[...]”

III – Stan faktyczny i pytanie prejudycjalne

10. Collée KG była w 1994 r. spółką dominującą spółki Autohaus-GmbH mającej siedzibę w Niemczech, która jako przedstawiciel handlowy A-AG sprzedawała w imieniu tej ostatniej samochody osobowe. GmbH posiadała prawo do otrzymania prowizji od A-AG jedynie w zakresie sprzedaży dokonanej na rzecz okolicznych odbiorców.

11. Wiosną 1994 r. GmbH zawarła z B, belgijskim handlowcem zajmującym się sprzedażą samochodów, umowę na piśmie dotyczącą sprzedaży 20 samochodów przeznaczonych do celów demonstracyjnych w określonej cenie 1 018 200 DM. B dokonał przelewu na rzecz GmbH ceny kupna netto i odebrał samochody po otrzymaniu pieniędzy przez sprzedającego.

12. W celu uzyskania prawa do otrzymania prowizji od A-AG, GmbH włączyła do tej transakcji mającego siedzibę w jej siedzibie w Niemczech S, handlowca zajmującego się sprzedażą samochodów, który za opłatę wyraził gotowość nabycia pro forma samochodów przeznaczonych do celów demonstracyjnych oraz odsprzedaania ich następnie B. W tym celu S przekazała GmbH formularze faktur in blanco, która wykorzystała je do wystawienia faktur na rzecz B w imieniu S w

odniesieniu do dostawy rzeczonych samochodów przeznaczonych do celów demonstracyjnych. W deklaracjach dla podatku VAT za lipiec, sierpień i wrzesień 1994 r. S wykazał określony przez GmbH w fakturach podatek VAT w wysokości 152 730 DM jako podatek naliczony.

13. Jednakże, po przeprowadzeniu w 1994 r. kontroli nadzwyczajnej, pozwany odmówił S możliwości dokonania odliczenia podatku naliczonego, wskazując w uzasadnieniu, że S był jedynie formalnie uczestnikiem transakcji jako „figurant”. Gdy skarżący, który uprzednio potraktował tę transakcję jako podlegającą opodatkowaniu obrót uzyskany na terytorium kraju, dowiedział się o tym, sprostował w dniu 25 listopada 1994 r. zapisy księgowe i wykazał wpływ w pozycji „zwolnione od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowe”, co odpowiednio uwzględnił w deklaracji dla podatku VAT za listopad 1994 r.

14. Finanzamt w decyzji z dnia 12 lutego 1998 r. zmieniał decyzję dotyczącą podatku VAT za 1994 r. podwyższył podlegający opodatkowaniu obrót skarżącego o 1 018 200 DM. Skarżącemu odmówiono zwolnienia od podatku w odniesieniu do dostawy samochodów osobowych na rzecz B, bowiem wymagane zapisy nie zostały dokonane na bieżący i bezpośrednio po osiągnięciu danego obrotu.

15. Odwołanie skarżącego nie zostało uwzględnione. Skarżący wnoszą w ramach postępowania rewizyjnego o dokonanie zmiany decyzji z 1998 r. zmieniającej decyzję dotyczącą podatku VAT w taki sposób, by obrót w wysokości 1 018 200 DM został uznany za obrót zwolniony od podatku. W uzasadnieniu podnosi on zasadniczo, że o ile w czasie rozpoczęcia kontroli u S GmbH nie wystawiła jeszcze faktur na rzecz B, to zarówno z dokumentów księgowych GmbH, jak i z operacji w ramach rachunku bankowego wynika jednoznacznie, że miała miejsce dostawa wewnątrzwspólnotowa na rzecz B.

16. W związku z powyższym Bundesfinanzhof przedłożył Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

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 zawiadomienie zataił, i że miała miejsce dostawa wewnątrzwspólnotowa?

IV – Ocena prawna

17. Poprzez pierwsze pytanie sąd krajowy zasadniczo dąży do uzyskania wyjaśnienia, czy samo niedotrzymanie przez podatnika warunków formalnych, w niniejszym przypadku warunku sporządzenia dokumentu księgowego we właściwym czasie, może prowadzić do odmowy zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej. Drugie pytanie zmierza dalej i dotyczy tego, czy w konkretnym przypadku dalsza przesłanka materialna, a mianowicie to, że podatnik uprzednio zawiadomienie zataił, i że miała miejsce dostawa wewnątrzwspólnotowa, powinno zostać uwzględnione w ramach decyzji dotyczącej przyznania lub odmowy przyznania zwolnienia od podatku. Pytanie drugie stanowi zatem doprecyzowanie pytania pierwszego i jest z nim ściśle związane. Toteż oba pytania przedstawione przez Bundesfinanzhof w ramach wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym należy rozpatrywać łącznie.

18. Bundesfinanzhof dąży do uzyskania wyjaśnienia, czy szósta dyrektywa sprzeciwia się praktyce stosowanej przez krajowe organy podatkowe, zgodnie z którym spójny dowód księgowy istnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej – mającej bezsprzecznie miejsce – prowadzi do odmowy zwolnienia od podatku.

19. Zasada zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej została określona w art. 28c cz. III A lit. a) szóstej dyrektywy. U podstaw zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej leży założenie, że podczas okresu przejściowego obowiązującego dla wspólnotowego podatku obrotowego, podatek VAT, jako podatek konsumpcyjny, powinien nadal być pobierany w państwie członkowskim, w którym ma miejsce końcowe wykorzystanie (zasada państwa przeznaczenia). Dlatego też w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania, dostawa wewnątrzwspólnotowa, odpowiadająca podlegającemu opodatkowaniu nabyciu wewnątrzwspólnotowemu, powinna być zwolniona od podatku w państwie pochodzenia(5).

20. Szósta dyrektywa nie zawiera jednak żadnych konkretnych wymogów dotyczących udowodnienia dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej przez podatnika.(6) Artykuł 22 określa jedynie ogólne wymogi dotyczące księgowości podatnika, faktur i deklaracji podatkowych. W pozostałym zakresie art. 22 ust. 8 pozostawia państwom członkowskim „założenie innych obowiązków, które uznają za konieczne do prawidłowego naliczenia i pobrania podatku i uniknięcia oszustw podatkowych.”

21. Ponadto zgodnie z art. 28c cz. III A państwa członkowskie zwalniają od podatku dostaw wewnątrzwspólnotowych „na warunkach ustanowionych w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień przewidzianych poniżej, a także aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom.”

22. Artykuł 28c cz. III A oraz art. 22 ust. 8 wskazują jedynie cele, natomiast pozostawiają państwom członkowskim szczegółowe określenie wymogów dotyczących formalnych obowiązków dowodowych w odniesieniu do czynności zwolnionych od podatku VAT.

23. U podstaw takiego rozważania leży założenie, że szósta dyrektywa nie miała na celu pełnej harmonizacji systemów podatku VAT państw członkowskich. Przeciwnie, dyrektywa „ma na celu ustanowienie jednolitej podstawy opodatkowania, która powinna zapewnić neutralność systemu [...]”(7). Jak już stwierdził Trybunał w wyroku w sprawie BP Supergaz państwa członkowskie dysponują przy tym „relatywnie szerokim zakresem możliwości działania w odniesieniu do wykonania poszczególnych przepisów szóstej dyrektywy”(8). Rzecznik generalny Fenelly wskazał w tej kwestii między innymi w opiniach w sprawach Molenheide oraz Schmeink & Cofreth, że należy w sposób ogólny przyjąć, „iż do państw członkowskich należy zarządzenie całym systemem podatku VAT(9)”.

24. W zakresie podejmowania działań służących wykonaniu postanowień systemu VAT państwa członkowskie są związane nie tylko celami określonymi w art. 28c cz. III A oraz art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy, lecz także zasadą proporcjonalności. Trybunał niedawno ponownie podkreślił w wyroku w sprawie Halifax, iż „przepisy, do których przyjęcia są upoważnione państwa członkowskie na podstawie art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów(10)”.

25. Następnie Trybunał wskazał w rzeczonym wyroku, że podejmowane przez państwa członkowskie środki „nie mogą być więc wykorzystywane w sposób, który podważa by neutralność podatku VAT, która stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez przepisy wspólnotowe w tej dziedzinie”(11). Neutralność ta byaby

zagro?ona, gdyby dosz?o do podwójnego opodatkowania dostawy, z powodu odmowy zwolnienia od podatku dostawy wewn?trzwspólnotowej i opodatkowania nabycia wewn?trzwspólnotowego równie? w pa?stwie przeznaczenia(12).

26. Zastosowanie zasady proporcjonalno?ci w konkretnym przypadku nale?y do s?du krajowego, który powinien zbada?, czy ?rodki krajowe s? zgodne z prawem wspólnotowym. Trybuna? mo?e jednak udzieli? wszelkich wskazówek w zakresie wyk?adni prawa wspólnotowego, które umo?liwi? s?dowi krajowemu ocen? tej zgodno?ci w celu rozstrzygni?cia zawis?ego przed nim sporu(13).

27. Prawo niemieckie w § 17a oraz 17c UStDV stanowi, ?e przes?anki istnienia dostawy wewn?trzwspólnotowej powinny w sposób „jednoznaczny i ?atwy do zweryfikowania” wynika? zarówno z dokumentów ksi?gowych, jak i ksi?g rachunkowych. Zgodnie z orzecznictwem Bundesfinanzhof dotycz?cym § 13 ust. 1 zdanie drugie UStDV, który okre?la wymogi dotycz?ce udokumentowania wywozu do pa?stwa trzeciego i zawiera sformu?owanie odpowiadaj?ce § 17a oraz 17c UStDV, wymóg ten nale?y rozumie? w ten sposób, ?e zapisy w ksi?dze powinny by? dokonywane „na bie??co i bezpo?rednio po osi?gni?ciu danego obrotu”.

28. W niniejszym przypadku skar??cy wykaza? w ksi?gach dostawy dokonane w lipcu, sierpniu i wrze?niu 1994 r. pocz?tkowo jako podlegaj?c? opodatkowaniu dostaw? krajow?. W listopadzie 1994 r., czyli dwa miesi?ce po dokonaniu ostatniej dostawy, nast?pi?o przeksi?gowanie i wykazanie tej dostawy jako zwolnionej od podatku dostawy krajowej oraz odpowiednie uwzgl?dnienie tego w deklaracji dla podatku VAT za listopad 1994 r. Finanzamt, powo?uj?c si? na to, ?e zapisy niezb?dne do dokonania zwolnienia od podatku nie by?y dokonywane na bie??co i bezpo?rednio, odmówi? skar??cemu zwolnienia od podatku, mimo ?e mo?na by?o jednoznacznie stwierdzi?, i? dostawa wewn?trzwspólnotowa mia?a miejsce.

29. Zdaniem rz?du niemieckiego, obowi?zuj?ce zgodnie z prawem niemieckim wymogi dotycz?ce dowodów ksi?gowych oraz ksi?g czyni? zado?? zasadzie proporcjonalno?ci. Prawo do zwolnienia od podatku w przypadku dostawy wewn?trzwspólnotowej nie jest systematycznie kwestionowane. Przewidziany w § 17a i nast. UStDV obowi?zek zapisów ksi?gowych s?u?y celowi, który zosta? wyra?nie okre?lony w art. 28c cz??? A szóstej dyrektywy, a mianowicie zapewnieniu prawid?owego i prostego poboru podatku, a tak?e zwalczaniu oszustw podatkowych. Zdaniem rz?du niemieckiego przepisy § 17a–17c UStDV s? niezb?dne do realizacji tego celu, a w szczególno?ci do przeciwdzia?ania oszustwom dotycz?cym podatku VAT w formie tak zwanej „karuzeli”. Przy tym nie jest istotne, czy dostawa by?a bezsprzecznie wewn?trzwspólnotowa, czy te? nie.

30. W tym wzgl?dzie nale?y przede wszystkim stwierdzi?, ?e niniejszy przypadek nie dotyczy wyk?adni wymogów okre?lonych w dyrektywie w ?wietle wymogów okre?lonych w § 17a–17c UStDV. Przeciwnie, w?tpliwo?ci budzi tu orzecznictwo i praktyka administracyjna zwi?zane z wykonaniem tych przepisów, zgodnie z którymi dostawa wewn?trzwspólnotowa musi by? udokumentowana w ksi?gach w sposób „bie??cy i bezpo?redni”.

31. Jak wynika z art. 22 ust. 8 oraz art. 28c cz??? A szóstej dyrektywy to, ?e pa?stwa cz?onkowskie wymagaj? dowodu blisko zwi?zanego w czasie z transakcj?, by zapewni? prawid?owy pobór podatku oraz zapobiega? oszustwom podatkowym jest zgodne z prawem. (14) Pa?stwa cz?onkowskie mog? bowiem ustanowi? w?a?ciw? ochron? przed zagro?eniami wp?ywów z podatków, przy czym maj? prawo okre?la? wymogi formalne, w???cznie z oznaczonymi obowi?zkami dotycz?cymi czasu udokumentowania transakcji, w celu przeciwdzia?ania uchylaniu si? od opodatkowania lub oszustwom dotycz?cym podatku VAT w formie „karuzeli”.

32. W niniejszym przypadku nie wymaga badania to, czy ewentualnie by?oby dopuszczalne ustawowe okre?lenia konkretnych terminów sporz?dzania dokumentów oraz zapisów ksi?gowych w celu, po pierwsze, umo?liwienia skutecznego poboru podatku oraz, po drugie, zapewnienia pewno?ci prawa.

33. Bowiem, po pierwsze, rozpatrywane uregulowanie krajowe nie okre?la konkretnych terminów. Paragraf 17a oraz 17c UStDV przewiduj? jedynie, ?e przes?anki zwolnienia powinny w sposób „jednoznaczny i ?atwy do zweryfikowania” wynika? z dokumentów lub zapisów ksi?gowych. Równie? orzecznictwo Bundesfinanzhof dotycz?ce tych poj??, zgodnie z którym wspomniane sformu?owanie nale?y rozumie? jako obowi?zek odnosz?cy si? do kwestii chronologicznych, a wymagane zapisy powinny by? dokonywane w sposób „bie??cy i bezpo?rednio po osi?gni?ciu danego obrotu”, samo wymaga dokonania wyk?adni.

34. Jest to samo w sobie problematyczne z uwagi na przyj?t? w prawie wspólnotowym zasad? pewno?ci prawa, do przestrzegania której zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u pa?stwa cz?onkowskie s? zobowi?zane dokonuj?c transpozycji dyrektyw(15). Ponadto Trybuna? w wyroku w sprawie Halifax podkre?li?, ?e wymóg pewno?ci prawa ma szczególne znaczenie w przypadku uregulowania, które mo?e mie? skutki finansowe(16).

35. Po drugie, nawet konkretne uregulowania dotycz?ce terminów powinny co do zasady umo?liwia? to, by dokonywane nast?pnie zmiany zakwalifikowania dostawy jako dostawy wewn?trzwspólnotowej mog?y zosta? uwzgl?dnione w zapisach ksi?gowych. Tego rodzaju korekty mog? bowiem w danym przypadku wynika? z powodów niezale?nych od woli podatnika. Korekty takie nie musz? prowadzi? do utrudnie? w poborze podatku lub zagra?a? poborowi podatku. W szczególno?ci w przypadku krótkich terminów mo?na zapewni? poprzez klauzule dotycz?ce odst?pstw lub legalizacji albo poprzez podobne uregulowania, by w wyj?tkowych przypadkach dostawa wewn?trzwspólnotowy, która faktycznie mia?a miejsce, mog?a zosta? wykazana jako taka w drodze dokonanej nast?pczo zmiany w zapisach ksi?gowych.

36. Bez odpowiedniej klauzuli dotycz?cej odst?pstw, prawo do zwolnienia od podatku, które szósta dyrektywa przewiduje w odniesieniu do dostawy wewn?trzwspólnotowej w?a?nie po to, aby zapewni? realizacj? zasady neutralno?ci podatkowej, by?oby nadmiernie ograniczone. Równie? w przypadku dokonanego z opó?nieniem zakwalifikowania dostawy jako dostawy wewn?trzwspólnotowej zastosowanie ma wskazana przez rzecznika generalnego Fenelliego mo?liwo?? dokonania korekty podatku VAT nies?uszenie wykazanego w fakturach dotycz?cych obrotu, który nigdy nie zosta? zrealizowany, bowiem „je?li prawo krajowe nie dopuszcza?oby dokonania korekty, by?oby to w ka?dym razie niezgodne z zasad? neutralno?ci podatkowej”(17).

37. O ile odpowiednie konkretne terminy oraz mo?liwo?? dokonania nast?pczych zmian nie s? przewidziane w ustawie, to w zakresie stosowania § 17a oraz 17c UStDV nale?y w danym przypadku zbada?, czy odmowa nast?pczego dokonania zmiany zakwalifikowania dostawy jest proporcjonalna.

38. Przy tym nale?y przede wszystkim wyja?ni?, jak s?uszenie wskazuje Komisja, czy dostawa wewn?trzwspólnotowa mia?a faktycznie miejsce, czy te? nie. W pierwszym przypadku bowiem szósta dyrektywa przewiduje co do zasady zwolnienie od podatku, natomiast w drugim przypadku obowi?zuje zasada opodatkowania. W tym wzgl?dzie Trybuna? w sprawie Transport Service NV stwierdzi?, ?e „do s?du krajowego nale?y ustalenie, czy dostawa b?d?ca przedmiotem post?powania g?ównego spe?nia te przes?anki. Je?li tak, to dostawa ta nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT”(18). To zasadnicze uregulowanie dyrektywy nie mo?e zosta? wyeliminowane poprzez formalne obowi?zki okre?lone przez pa?stwa cz?onkowskie. Przeciwnie, mo?na od niego odst?pi? tylko wówczas gdy jest to niezb?dne dla realizacji celów okre?lonych we

w?a?ciwych przepisach prawa wspólnotowego. Nie mo?na zatem zgodzi? si? ze stanowiskiem przedstawionym przez rz?d niemiecki, zgodnie z którym, o ile zapisy ksi?gowe nie zosta?y dokonane we w?a?ciwym czasie, to bez znaczenia jest, czy dostawa wewn?trzwspólnotowa faktycznie mia?a miejsce.

39. Je?li oka?e si?, ?e dostawa wewn?trzwspólnotowa faktycznie mia?a miejsce, to odmowa zwolnienia od podatku z uwagi na naruszenie krajowych przepisów formalnych jest dopuszczalna, je?li przepisy te s?u?? realizacji celów okre?lonych w dyrektywie, a mianowicie zapobieganiu uchylaniu si? od opodatkowania oraz prawid?owemu poborowi podatku, w szczególno?ci prawid?owemu i prostemu stosowaniu zwolnie?. Ponadto wymogi formalne nie mog? wykracza? ponad to co jest niezb?dne do osi?gni?cia tych celów.

40. W zwi?zku z tym w danym przypadku nale?y zbada?, czy opó?nianie w sporz?dzeniu dokumentów ma wp?yw na skuteczno?? poboru podatku albo czy jest zwi?zane z tym, ?e mia?y miejsce manipulacje, które w jakiegokolwiek formie mog? prowadzi? do zagro?enia poboru podatku. Natomiast nie jest wymagane do osi?gni?cia celów wyra?nie okre?lonych w art. 28c cz??? A oraz art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy to, by odmawia? systematycznie dokonania zwolnienia od podatku w ka?dym przypadku, gdy zapisy ksi?gowe zosta?y dokonane z opó?nieniem.

41. Je?li mo?na stwierdzi? ponad wszelk? w?tpliwo??, ?e dostawa wewn?trzwspólnotowa mia?a miejsce, to mimo i? wymagane zapisy ksi?gowe nie zosta?y dokonane we w?a?ciwym czasie, nale?y zastosowa? zasad? zwolnienia od podatku dostaw wewn?trzwspólnotowych, okre?lon? w szóstej dyrektywie i dokona? zwolnienia. Odmowa zwolnienia od podatku wymaga – oprócz naruszenia wymogów formalnych okre?lonych przez orzecznictwo i organy podatkowe – istnienia odpowiedniej dodatkowej podstawy odpowiadaj?cej postanowieniom szóstej dyrektywy, która to podstawa mo?e w szczególno?ci wynika? z tego, ?e z powodu opó?nie? w dokonaniu zapisów ksi?gowych prawid?owe okre?lenie lub pobranie podatku sta?o si? niemo?liwe lub zosta?o znacznie utrudnione.

42. Z powy?szego wynika jednocze?nie odpowied? na pytanie drugie, poprzez które s?d krajowy oczekuje wyja?nienia, czy na udzielenie odpowiedzi na pytanie pierwsze ma wp?yw to, ?e podatnik uprzednio ?wiadomienie zatai? istnienie dostawy wewn?trzwspólnotowej.

43. Z powy?szych rozwa?a? wynika, ?e równie? tutaj, zgodnie z postanowieniami szóstej dyrektywy, dla zwolnienia od podatku dostaw wewn?trzwspólnotowych istotne znaczenie ma to, jakie s? przyczyny opó?nionego sporz?dzenia dokumentów i jakie skutki wynikaj? z tego opó?nienia dla prawid?owego pobrania podatku. Powy?sze powinien w danym przypadku zbada? i oceni? s?d krajowy. Okoliczno??, ?e podatnik najpierw zamierza? formalnie w??czy? do transakcji na terytorium kraju osob? po?rednicz?c?, w taki sposób, i? nie dosz?oby bezpo?rednio do dostawy wewn?trzwspólnotowej, lecz dopiero w przypadku dalszej dostawy, nie jest sama w sobie rozstrzygaj?ca.

44. Potwierdza to stanowisko przyj?te przez Trybuna? w wyroku w sprawie Schmeink & Cofreth w odniesieniu do korekty nies?uszenie naliczonego podatku VAT. W wyroku tym Trybuna? wskaza?, ?e „[...] je?li wystawca faktury we w?a?ciwym czasie i w pe?ni wyeliminowa? zagro?enie dla wyp?ywów z podatku, to zgodnie z zasad? neutralno?ci podatku VAT nies?uszenie naliczony podatek VAT mo?e podlega? korekcie, przy czym pa?stwa cz?onkowskie nie mog? uzale?nia? takiego uprawnienia od dobrej wiary wystawcy rzeczoney faktury”. Je?li stwierdzono, ?e „wystawca faktury we w?a?ciwym czasie i w pe?ni wyeliminowa? zagro?enie dla wyp?ywów z podatku, to zapewnienie poboru podatku VAT i zapobie?enie oszustwom podatkowym nie wymaga, by musia? on dowie?? swojej dobrej wiary”(19).

45. Argumentacja ta mo?e zosta? zastosowana do przypadku nast?pczego uznania dostawy

za dostaw? wewn?trzwspólnotow? oraz odpowiedniej zmiany zapisów w ksi?gach. Je?li wp?yw na uznanie dostawy za dostaw? wewn?trzwspólnotow? mia?oby to, czy podatnik ?wiadomie lub nie?wiadomie udaremni? dokonanie w?a?ciwej kwalifikacji, to nie móg?by korzystać on ze zwolnienia nawet wówczas, gdy jego zachowanie w rezultacie nie zagrozi?o poborowi podatku. W ten sposób odmowa zwolnienia od podatku sta?aby si? instrumentem sankcji dotycz?cej poczt?kowego zatajenia dostawy wewn?trzwspólnotowej, co wykracza?oby poza uzasadniony cel wymogów formalnych.

46. Jak ju? wskazano, do s?du krajowego nale?y ocena danego przypadku w odniesieniu do tych wymogów, przy uwzgl?dnieniu wszelkich istotnych okoliczno?ci. W zwi?zku z powy?szym s?d ten powinien w szczególno?ci zbada? czy okoliczno??, ?e zapis ksi?gowy nie zosta? dokonany we w?a?ciwym czasie doprowadzi?a do zagro?enia poboru podatku.

47. Istotne znaczenie ma okoliczno??, ?e zbadanie danej operacji co do zasady jest tym trudniejsze, im wi?cej czasu up?yn??o od jej dokonania. Natomiast im krótszy okres up?yn?? od jej dokonania, to tym wa?niejsze jest, by dokonane nast?pczo zmiany mog?y zosta? uwzgl?dnione. Ponadto w ramach badania danego przypadku mo?na uwzgl?dni? to, w jakim zakresie podatnik spowodowa? opó?nienie w dokonaniu zapisów ksi?gowych.

48. Niniejszy przypadek jest szczególny pod tym wzgl?dem, ?e zaplanowane podstawienie figuranta nie by?o zwi?zane z ewentualnym uchylaniem si? od opodatkowania, lecz mia?o s?u?y? uzyskaniu prowizji(20). W przeciwie?stwie do typowych struktur nie pozorowano tu dostawy wewn?trzwspólnotowej, która nie mia?a miejsca,(21) lecz zatajono, ?e dostawa taka mia?a miejsce, z powodów nieistotnych pod wzgl?dem podatkowym. Ca?o?ciowa ocena operacji pozwala mianowicie stwierdzi?, ?e podstawienie figuranta nie mia?o wp?ywu na wysoko?? wp?ywów podatkowych. Dostawa wewn?trzwspólnotowa zosta?a jedynie przeniesiona na S, który nast?pnie móg? dokona? odliczenia podatku naliczonego i ??da? zwolnienia dostawy wewn?trzwspólnotowej.

49. Ponadto w odniesieniu do ewentualnego zawinienia w zakresie opó?nienia w sporz?dzaniu dokumentów nale?y zbada?, w jakim zakresie skar??cy musia? wiedzie?, ?e podstawienie S zostanie uznane przez organy podatkowe za czynno?? pozorn? lub ?e S zostanie uznany za figuranta. Na podstawie samej bowiem okoliczno?ci, ?e S nie dokona? dostawy samodzielnie na rzecz B oraz ?e skar??cy wystawia? faktury w imieniu S nie mo?na wyci?gn?? wniosku, i? taka „sztuczna“ konstrukcja nie mo?e zosta? uznana za obrót podlegaj?cy opodatkowaniu. Zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u dla oceny, czy mia? miejsce podlegaj?cy opodatkowaniu obrót, istotne s? jedynie kryteria obiektywne. Natomiast w zakresie zakwalifikowania dostawy pod wzgl?dem podatkowym nie ma znaczenia ani zamiar podatnika ani cel dostawy(22).

50. W rezultacie na pytanie pierwsze nale?y udzieli? odpowiedzi, ?e szósta dyrektywa sprzeciwia si? praktyce krajowych organów podatkowych, zgodnie z któr? odmawia si? zwolnienia od podatku dostawy wewn?trzwspólnotowej, która bezsprzecznie mia?a miejsce, jedynie na tej podstawie, i? podatnik nie dokona? wymaganego zapisu ksi?gowego na bie??co i bezpo?rednio po osi?gni?ciu obrotów.

51. W tym zakresie nie jest rozstrzygaj?ce jedynie to, czy podatnik d??y? przy u?yciu figuranta na terytorium kraju do przeniesienia dostawy wewn?trzwspólnotowej na pó?niejszy? transakcj? w ?a?cuchu dostaw, przy czym organy podatkowe nie uzna?y w??czenia po?rednika za czynno?? pozorn? (pytanie drugie). Je?li pa?stwo cz?onkowskie nie okre?li?o w ustawie terminu na udokumentowanie czynno?ci, to w ramach rozstrzygni?cia w przedmiocie zwolnienia od podatku dostawy wewn?trzwspólnotowej tym bardziej nale?y uwzgl?dni? wszelkie istotne okoliczno?ci danego przypadku. W tym zakresie istotne jest w szczególno?ci ewentualne zawinienie podatnika w odniesieniu do opó?nionego udokumentowania czynno?ci, jak równie? to, czy niedokonanie

zapisów księgowych we właściwym czasie może prowadzić do zagrożenia poboru podatku.

V – Wnioski

52. W związku z powyższym proponuję, aby udzielić następujących odpowiedzi na pytania prejudycjalne Bundesfinanzhof:

1. 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 sprzeciwia się praktyce krajowych organów podatkowych, zgodnie z którą odmawia się zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej, która bezsprzecznie miała miejsce, jedynie na tej podstawie, iż podatnik nie dokonał wymaganego zapisu księgowego na bieżąco i bezpośrednio po osiągnięciu obrotów.

2. Jeśli państwo członkowskie nie określiło w ustawie terminu udokumentowania czynności, to w ramach rozstrzygnięcia w przedmiocie zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej należy uwzględnić wszelkie istotne okoliczności danego przypadku. W tym zakresie istotne jest w szczególności ewentualne zawinienie podatnika w odniesieniu do opóźnionego udokumentowania czynności, jak również to, czy niedokonanie zapisów księgowych we właściwym czasie może prowadzić do zagrożenia poboru podatku.

1 – Język oryginału: niemiecki.

2 – Szósta dyrektywa Rady 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 – Dz.U. L 376, str. 1.

4 – Zobacz art. 28h w brzmieniu wprowadzonym dyrektywą Rady 91/680/EWG, zmienionym dyrektywą Rady 92/111/WE z dnia 10 grudnia 1992 r. zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzającą nowe środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 384, str. 47).

5 – Wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-245/04 EMAG Handel Eder, Zb.Orz. str. I-3227, pkt 29 oraz pkt 24 i 25 mojej opinii z dnia 10 listopada 2005 r. w tej sprawie. Zobacz także moją opinię z dnia dzisiejszego w sprawie C-409/04 Teleos i.in., Zb.Orz. str. I-7797, pkt 29.)

6 – Zobacz podobnie: postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C-395/02 Transport Service, Rec. str. I-1991, pkt 27 i 28 oraz wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i.in., Zb.Orz. str. I-1609, pkt 90 oraz 91.

7 – Wyrok z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 oraz C-47/96 Molenheide i.in., Rec. str. I-7281, pkt 42.

8 – Wyrok z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. str. I-1883, pkt 34.

9 – Opinia z dnia 20 marca 1997 r. w sprawach połączonych Molenheide i.in. przywołana w przypisie 7, pkt 41 oraz opinia z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth, Rec. str. I-6973, pkt 18.

10 – Wyrok w sprawie Halifax i.in. (przywołany w przypisie 6, pkt 92). Podobnie w przedmiocie prawa do odliczenia podatku naliczonego wyrok z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach

połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i.in., Rec. str. I-1577, pkt 52 oraz wyrok w sprawie Molenheide i.in. (przywołany w przypisie 7, pkt 48), jak również w odniesieniu do art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy 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.

11 – Wyrok w sprawie Halifax i.in. (przywołany w przypisie 6, pkt 92).

12 – Zobacz wyrok w sprawie EMAG Handel Eder (przywołany w przypisie 5, pkt 29) oraz pkt 24 i 25 mojej opinii w tej sprawie.

13 – Zobacz między innymi: wyrok z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C-55/94 Gebhard, Rec. str. I-4165, pkt 19, wyrok w sprawie Molenheide i.in. (przywołany w przypisie 7, pkt 49).

14 – Zobacz wyrok w sprawie Gabalfrisa i.in. (przywołany w przypisie 10, pkt 52).

15 – Wyrok w sprawie Federation of Technological Industries i.in., przywołany w przypisie 10, pkt 29.

16 – Wyrok w sprawie Halifax i.in. (przywołany w przypisie 10, pkt 72).

17 – Opinia w sprawie Schmeink & Cofreth (przywołana w przypisie 9, pkt 18).

18 – Postanowienie w sprawie Transport Service (przywołane w przypisie 6, pkt 19).

19 – Wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth, Rec. str. I-6973, pkt 58 i 60.

20 – Wprawdzie zgodnie z umową sprzedaży nie przysługiwało tu prawo do prowizji, jednak nie jest jasne, czy wacie klauzule umowy były w owym czasie dopuszczalne na gruncie prawa konkurencji.

21 – Zobacz w odniesieniu do takiej struktury opinii w sprawie Teleos i.in. (przywołany w przypisie 5).

22 – Zobacz wyroki: w sprawie Halifax i.in. (przywołany w przypisie 10, pkt 56–60), z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen, Zb.Orz. str. I-483, pkt 44 oraz 45 oraz z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, dotychczas niepublikowany w Zbiorze, pkt 41.