

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JÀNA MAZÀKA

przedstawiona w dniu 25 października 2007 r.(1)

Sprawa C-271/06

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

przeciwko

Finanzamt Malchin

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

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 15 ust. 2 – Zwolnienie wywozu towarów – Dostawca działający z zachowaniem staranności sumiennego kupca – Oszustwo dokonane przez osobę trzecią – Sfałszowany dowód wywozu

I – Wprowadzenie

1. Postanowieniem z dnia 2 marca 2006 r. Bundesfinanzhof (Niemcy) zwrócił się do Trybunału z wnioskiem o wykładnię szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku(2) ze zmianami wprowadzonymi dyrektywą Rady 95/7/WE(3) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą VAT”), a w szczególności art. 15 tejże dyrektywy.
2. Sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy postanowienia dotyczące zwolnienia z podatku od wywozu towarów do państwa trzeciego ustanowione w art. 15 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT należy interpretować jako sprzeciwiające się przyznaniu przez państwo członkowskie zwolnienia z podatku ze względów suszności, gdy przesłanki zwolnienia nie zostały faktycznie spełnione, jednakże podatnik nie mógł wiedzieć, że przesłanki te nie zostały spełnione, nawet przy zachowaniu staranności sumiennego kupca, z powodu oszustwa rzekomych nabywców.
3. Pytanie to zostało skierowane w oparciu o następujący stan faktyczny. Przez kilka lat obywatele polscy w sposób oszukawczy wnioskowali, otrzymując go, do niemieckiego supermarketu „Netto” o zwrot podatku obrotowego od towarów, które rzekomo były wywożone ze Wspólnoty, poprzez zbieranie paragonów pozostawionych na parkingach samochodowych, w koszkach na zakupy oraz w koszkach na miejscu w supermarketach oraz fałszowanie dowodów wywozu za pomocą podrobionych formularzy i sfałszowanych pieczęci celnych.

II – Ramy prawne

A – Szósta dyrektywa VAT

4. Artykuł 15 szóstej dyrektywy zatytułowany „Zwolnienia w wywozie i transporcie międzynarodowym” stanowi w zakresie dotyczącym niniejszej sprawy, co następuje:

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

[...]

2. dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium kraju określonego w art. 3 przez lub na rachunek nabywcy niemającego przedsiębiorstwa na terytorium kraju, z wyjątkiem towarów transportowanych przez samego nabywcę do celów wyposażenia, zaopatrzenia w paliwo i aprowizacji odcinki rekreacyjnych oraz prywatnych statków powietrznych lub innych środków transportu, służących do celów prywatnych;

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

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

Do celów stosowania akapitu drugiego:

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

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

B – Właściwe prawo krajowe

5. Szósta dyrektywa została transponowana w Niemczech na mocy Umsatzsteuergesetz 1993 (ustawy o podatku obrotowym z 1993 r., zwanej dalej „UstG z 1993 r.”).

6. Przepisy dotyczące zwolnienia z podatku od wartości dodanej wywozu oraz transakcji

podobnych zawarte są w § 4 ust. 1 lit. a) oraz w § 6 UstG z 1993 r.

7. Na podstawie § 4 ust. 1 lit. a) UstG z 1993 r. transakcje objęte zakresem § 1 ust. 1 pkt 1 UstG z 1993 r. obejmujące między innymi dostawę wywozową (§ 6 UstG z 1993 r.) są zwolnione z podatku.

8. Zgodnie z § 6 ust. 1 pkt 2 UstG z 1993 r. dostawa wywozowa ma miejsce, gdy w ramach dostawy nabywca wywozi lub wysyła przedmiot dostawy na obszar państwa trzeciego, z wyłączeniem obszarów wymienionych w § 1 ust. 3 UstG z 1993 r., i gdy jest to nabywca zagraniczny.

9. Na podstawie § 6 ust. 4 UstG z 1993 r. przedsiębiorca musi udowodnić spełnienie przesłanek zawartych między innymi w ust. 1. Federalne Ministerstwo Finansów może za zgodą Bundesrat określić w drodze rozporządzenia sposób przedstawienia przez przedsiębiorcę dowodu.

10. Ministerstwo skorzystało z kompetencji przyznanej mu na mocy § 6 ust. 4 UstG z 1993 r., w § 8 ust. 1 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (rozporządzenia w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku obrotowym, zwanego dalej „UstDV”). Na podstawie tego przepisu w przypadku dostaw wywozowych przedsiębiorca objęty zakresem tego rozporządzenia musi wykazać za pomocą dokumentu, że on sam lub nabywca wywiózł lub wysłał przedmiot dostawy na terytorium państwa trzeciego (dowód wywozu). Dokumentacja taka musi wykazywać w jasny i łatwy do sprawdzenia sposób, że przesłanki zostały spełnione.

11. W odniesieniu do *dostaw wewnątrzwspólnotowych* § 6a ust. 4 UstG z 1993 r. zawiera postanowienie dotyczące ochrony uzasadnionych oczekiwań o następującym brzmieniu:

„Jeżeli przedsiębiorca potraktował daną dostawę jako zwolnioną z podatku, pomimo że przesłanki określone w ust. 1 nie zostały spełnione, to niemniej jednak taką dostawę należy uważać za zwolnioną z podatku, jeżeli wniosek o zwolnienie z podatku oparty jest na nieprawdziwych oświadczeniach nabywcy, a przedsiębiorca nie mógł o tym wiedzieć nawet przy zachowaniu staranności sumiennego kupca. W tym przypadku nabywca jest dłużnikiem w zakresie niezapłaconego podatku”.

12. Prawo krajowe nie ustanawia żadnego równoważnego przepisu dotyczącego ochrony uzasadnionych oczekiwań w stosunku do *dostaw wywozowych* do państw trzecich.

13. Jednakże Abgabenordnung (niemiecki kodeks podatkowy, zwany dalej „AO”) w § 227 zawiera następujące postanowienia ogólne dotyczące zasady sushności:

„Organy podatkowe mogą umorzyć zobowiązanie podatkowe, w całości lub części, jeżeli dochodzenie jego zapłaty w okolicznościach danej sprawy byłoby sprzeczne z zasadą sushności. Na tych samych warunkach zapłacone już kwoty mogą zostać zwrócone lub zaliczone na poczet przyszłych należności”.

III – Okoliczności faktyczne, postępowanie oraz pytanie prejudycjalne

14. W postępowaniu przed sądem krajowym spór pomiędzy Netto Supermarkt (działającym jako strona skarżąca i odwołująca się) oraz Finanzamt Malchin (urzędem skarbowym działającym jako strona pozwana w postępowaniu w pierwszej i w drugiej instancji) dotyczy odmowy umorzenia podatku obrotowego nałożonego na Netto Supermarkt na tej podstawie, że nie zostały spełnione przesłanki zwolnienia z podatku dostaw wywozowych.

15. Netto Supermarkt prowadzi kilka supermarketów dyskontowych w niemieckim landzie

Meklemburgia?Pomorze Przednie. Odno?nie do zwrotu podatku obrotowego podj?? on wewn?trzn? decyzj?, i? b?dzie zwraca? podatek obrotowy podró?uj?cym w celach niehandlowych tylko wtedy, gdy stempel znajduje si? b?dzie w po?owie na paragonie, a w po?owie na formularzu celnym, za okazaniem paszportu przez cudzoziemca. Netto Supermarkt wprowadzi? te zasady przed ukazaniem si? okólnika Bundesministerium der Finanzen (federalnego ministerstwa finansów) z dnia 18 marca 1999 r. w sprawie zwolnienia z podatku obrotowego wywozu towarów w ramach ruchu turystycznego o charakterze niehandlowym zawieraj?cego zalecenia dotycz?ce dowodu wywozu.

16. W latach 1992–1998 Netto Supermarkt dokona? zwrotu znacznych kwot podatku od warto?ci dodanej na rzecz niektórych klientów w oparciu o b??dne za?o?enie, i? spe?nione zosta?y prawne przes?anki zwolnienia podatkowego wywozu towarów. Zgodnie z tym, co ustalone zosta?o w pó?niejszym ?ledztwie urz?du skarbowego, obywatele polscy przedstawiali Netto Supermarkt sfa?szowane formularze organu celnego oraz zu?yte paragony innych klientów, które znajdowali na parkingach supermarketów Netto. Przedk?adali sfa?szowane formularze oraz zu?yte paragony opatrzone stemplem, który stanowi? falsyfikat oryginalnej piecz?ci organu celnego.

17. Oszustwo zosta?o wykryte w 1998 roku, kiedy to Netto Supermarkt skontaktowa? si? z Hauptzollamt Neubrandenburg (g?ównym urz?dem celnym w Neubrandenburgu) w celu sprawdzenia, czy cz?sto wyst?puj?ca piecz?? oraz odno?ne dokumenty nie zosta?y sfa?szowane. Pocz?tkowo pracownik g?ównego urz?du celnego uzna? zarówno formularze, jak i piecz?? za oryginalne, jednak?e po wnikliwszej analizie urz?d ten uzna? przed?o?one dokumenty za sfa?szowane.

18. Nast?pnie urz?d skarbowy za??da? od Netto Supermarkt zap?aty podatku od warto?ci dodanej za lata 1993–1997 oraz za miesi?c grudzie? 1998 r.

19. Wniosek Netto Supermarkt o umorzenie zobowi?zania z tytu?u podatku obrotowego dochodzonego wstecznie za lata 1993–1997 zosta? oddalony decyzj? urz?du skarbowego z dnia 14 lutego 2000 r.

20. Odwo?anie od tej decyzji zosta?o uwzgl?dnione jedynie cz??ciowo. W pozosta?ej cz??ci odwo?anie zosta?o oddalone decyzj? z dnia 3 maja 2000 r., w której urz?d skarbowy orzek? w szczególno?ci, ?e pobór podatku zasadniczo nie sprzeciwia si? zasadzie s?uszno?ci oraz ?e egzekucja zobowi?zania podatkowego w szczególnych okoliczno?ciach danej sprawy nie jest sprzeczna z zasadami prawnymi. Stwierdzi?, ?e Netto Supermarkt musi przyj?? odpowiedzialno?? za to, ?e cz??ciowo odpowiada za nieuzasadniony zwrot podatku obrotowego, nawet je?li zapobieg? dalszym szkodom poprzez podj?cie roztropnych dzia?a?.

21. Netto Supermarkt zaskar?y?, bez powodzenia, t? decyzj?, wnosz?c skarg? do Finanzgericht (s?du ds. podatkowych).

22. W tocz?cym si? przed nim post?powaniu Bundesfinanzhof musi orzec w sprawie rewizji wniesionej przez Netto Supermarkt od wyroku s?du ds. podatkowych. W uzasadnieniu rewizji Netto Supermarkt zasadniczo podnosi, ?e s?d ds. podatkowych powinien by? potraktowa? dostawy dla polskich nabywców jako zwolnione z podatku poprzez zastosowanie w drodze analogii § 6a ust. 4 UstG z 1993 r., a ponadto, ?e zosta?y spe?nione przes?anki obni?enia wymiaru podatku ze wzgl?du na zasad? s?uszno?ci ustanowion? w AO.

23. Odwo?uj?c si? mi?dzy innymi do orzecznictwa Trybuna?u Sprawiedliwo?ci dotycz?cego zasady ochrony uzasadnionych oczekiwa? oraz dobrej wiary w dziedzinie podatku od warto?ci dodanej, Bundesfinanzhof uznaje za w?tpliwe, czy mo?na zasadniczo odmówi? zwolnienia z

podatku wywozu towarów, jeżeli przedsiębiorca będący dostawcą nie mógł wiedzieć, nawet przy zachowaniu staranności sumiennego kupca, że dowód wywozowy przedstawiony mu przez nabywcę został podrobiony.

24. W tych okolicznościach Bundesfinanzhof skierował do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy regulacje prawa wspólnotowego dotyczące zwolnienia z podatku wywozu towarów do państwa trzeciego sprzeciwiają się przyznaniu przez państwo członkowskie zwolnienia od podatku ze względów suszności, gdy przesłanki zwolnienia nie zostały spełnione, jednakże podatnik nie mógł o tym wiedzieć nawet przy zachowaniu sumienności starannego kupca, że nie zostały spełnione?”.

IV – Analiza prawna

A – Podstawowe argumenty stron

25. W niniejszym postępowaniu uwagi na piśmie zostały złożone przez rząd niemiecki i polski, jak również przez Komisję i Netto Supermarkt.

26. Rząd niemiecki i polski uważają, że na przedłożone pytanie należy udzielić odpowiedzi twierdzącej.

27. Rząd niemiecki podkreśla, że zgodnie z brzmieniem art. 15 ust. 2 szóstej dyrektywy należy zapobiegać wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom. Jako że przepis ten przewiduje zwolnienie, powinien on być stosowany w sposób restrykcyjny. Państwa członkowskie mogły udzielić zwolnienia podatkowego wyłącznie w przypadkach, gdy przesłanki tego artykułu zostaną faktycznie spełnione, co udowodnił musi dostawca.

28. Według rządu niemieckiego interes wspólny w zakresie równego opodatkowania przewyższa, co do zasady, interes indywidualnego przedsiębiorcy w traktowaniu go w szczególny sposób.

29. Co więcej, zwolnienie przewidziane w art. 15 ust. 2 szóstej dyrektywy służy urzeczywistnieniu jednolitego rynku wewnętrznego. Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań, ustanowiona w § 6a ust. 4 UstG z 1993 r. odnosi się do dostaw wewnątrzwspólnotowych, które w ten sposób nie mieły zastosowania w drodze analogii do wywozu towarów.

30. Ponadto rząd niemiecki podnosi, że orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w sprawie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań (dobrej wiary) w kontekście przepisów dotyczących podatku od wartości dodanej(4) nie odnosi się do niniejszej sprawy, gdyż w sprawach tych Trybunał zmierza do zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu tej samej transakcji, podczas gdy w niniejszej sprawie chodzi o upewnienie się, czy sporne transakcje w ogóle podlegają opodatkowaniu. Orzecznictwo Trybunału dotyczące przesłanek zwrotu cła przywozowego i wywozowego(5) przywołane przez sąd krajowy przemawia raczej za stanowiskiem, iż sytuacja taka jak zaistniała w niniejszej sprawie nie gwarantuje zwolnienia na rzecz dostawcy. Ryzyko takie winien ponieść przedsiębiorca, a nie społeczeństwo.

31. Na wypadek gdyby Trybunał nie przychylił się do tego stanowiska, rząd niemiecki podnosi zamiennie, że zwolnienia podatkowe na gruncie ochrony uzasadnionych oczekiwań oraz dobrej wiary mogłyby być udzielane wyjątkowo na bardzo restrykcyjnych warunkach, które nie zostały spełnione w niniejszej sprawie, w której to Netto Supermarkt mógł zapobiec trwającemu przez sześć lat oszustwu, gdyby do niego należała staranność.

32. W oparciu o argumenty zasadniczo zbliżone do argumentów przedłożonych przez rząd niemiecki, rząd polski twierdzi, iż w sprawie takiej jak niniejsza nie można udzielić zwolnienia podatkowego w przypadku braku spełnienia przesłanek jego zastosowania, w szczególności przesłanki dotyczącej zaistnienia wywozu towarów. Rząd ten wskazuje, że art. 15 ust. 2 szóstej dyrektywy nie dopuszcza odstąpienia uzasadnionego względami sędziowskimi lub odwołaniem się do koncepcji staranności sumiennego kupca. Należy również wziąć pod uwagę potrzebę ochrony krajowych budżetów oraz środków własnych Wspólnoty Europejskiej pochodzących z podatku VAT.

33. Z kolei Komisja oraz Netto Supermarkt są zdania, że przepisy prawa wspólnotowego dotyczące zwolnienia z podatku wywozu towarów nie sprzeciwiają się przyznaniu zwolnienia ze względów sędziowskich w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie. Zgadza się z tym, że wyjaśnienia zawarte w protokole z posiedzenia Rady w dniu 16 grudnia 1991 r. dotyczące art. 28c cz. 1 A szóstej dyrektywy 77/388/EWG w brzmieniu nadanym przez tzw. dyrektywę w sprawie rynku wewnętrznego 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (6) przywołane przez sąd krajowy, pomimo iż pierwotnie dotyczyły ustanowienia jednolitego rynku wewnętrznego, stanowi odzwierciedlenie zasad ogólnych prawa wspólnotowego i raczej przemawiają za tym stanowiskiem, niż je negują.

34. Zarówno Komisja, jak i Netto Supermarkt twierdzą (7), że jeżeli dostawca uczyni wszystko, czego można w uzasadniony sposób oczekiwać od przedsiębiorcy dokładającego staranności sumiennego kupca w celu uniknięcia oszustwa podatkowego, może on powoływać się na zgodność z prawem swoich działań i nie powinien być pociągany do odpowiedzialności za oszustwa osób trzecich. W świetle okoliczności sprawy oraz przyczynienia się Netto Supermarkt do wykrycia tych oszustw spełnione zostały przesłanki zwolnienia Netto Supermarkt w oparciu o ochronę uzasadnionych oczekiwań oraz – jak dodaje Komisja – zasadę proporcjonalności.

35. Wreszcie Netto Supermarkt podnosi, że przepisy wspólnotowe dotyczące ceł przywozowych i wywozowych są pod różnymi aspektami nieporównywalne z przepisami ustanawiającymi system podatku VAT, a zatem orzecznictwo dotyczące zwrotu ceł przywozowych i wywozowych nie ma zastosowania do niniejszej sprawy.

B – Ocena

36. Udzielając odpowiedzi na przedstawione pytanie, należy zauważyć przede wszystkim, iż bezsporne jest, że przesłanki zwolnienia z opodatkowania dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do państwa nieczłonkowskiego, zgodnie z tym co przewiduje art. 15 szóstej dyrektywy, nie zostały spełnione w okolicznościach postępowania przed sądem krajowym.

37. Prawdą jest również to, jak podkreślił rząd niemiecki i wnoski w swych uwagach, że zwolnienie podatkowe, takie jak sporne, co do zasady może zostać udzielone, tylko jeżeli zostanie udowodnione, że spełnione zostały przesłanki zwolnienia.

38. Wyjątkowo w niniejszej sprawie jest jednakże związana z jej aspektem karnym oraz z faktem, że oszukańcze działania, których dopuściły się osoby trzecie (rzekomi) nabywcy i eksporterzy, doprowadziły dostawcę do błędnego przekonania, że zostały spełnione przesłanki

zwolnienia wywożonych towarów z podatku.

39. Jak wynika z postanowienia odsyłającego, jak również z brzmienia przedstawionego pytania, sąd krajowy wychodzi w tym względzie z założenia, że podatnik – Netto Supermarkt działa w dobrej wierze, czyli, że nie mógł wiedzieć, nawet przy zachowaniu staranności sumiennego kupca, że przesłanki zwolnienia nie zostały spełnione. Takie ustalenie sądu krajowego nie może zostać podważone w ramach niniejszego postępowania.

40. Istotą przedstawionego pytania jest zatem ustalenie, czy w tych okolicznościach, pomimo iż przesłanki zwolnienia nie zostały faktycznie spełnione, państwo członkowskie może jednak zwolnić na zasadach sushności podatnika z obowiązku uiszczenia podatku.

41. Ze względów, które przedstawił poniżej, dzielam pogląd Netto Supermarkt oraz Komisji, zgodnie z którym na pytanie dotyczące podziału ryzyka w przypadku oszukańczego działania osoby trzeciej oraz ochrony podatnika działającego w dobrej wierze należy udzielić odpowiedzi twierdzącej.

42. Z uwagi na to, że w szóstej dyrektywie nie ma przepisu dotyczącego sytuacji takiej jak w niniejszej sprawie, należy przypomnieć po pierwsze, że zgodnie z ustalonym orzecnictwem państwa członkowskie, wykonując kompetencje przyznane im przez dyrektywy wspólnotowe, muszą uwzględnić ogólne zasady prawa, które stanowić mogą wspólnotowego porządku prawnego, takie jak zasady proporcjonalności, pewności prawnej oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań(8).

43. Jeżeli chodzi w szczególności o zasadę proporcjonalności, Trybunał wskazał już, że pomimo iż zgodne z prawem jest działanie przez państwo członkowskie do ochrony praw Skarbu Państwa w możliwie najskuteczniejszy sposób, to jednak środki takie nie mogą wykraczać poza to, co jest w tym celu niezbędne(9).

44. W tym zakresie należy zauważyć, że choć dostawca jest podatnikiem w ramach wspólnego systemu podatku VAT, podlegającym obowiązkowi zapłaty podatku VAT jako podatku od konsumpcji, to jednak VAT powinien docelowo być ponoszony przez konsumenta końcowego(10). Podatnicy, nie odnosząc oczywiście naturalnej korzyści z zapłaty podatku VAT ani nie mając w tym interesu, oraz przy założeniu, iż nie oni ponoszą ekonomiczny ciężar podatku, działają jak poborcy podatkowi na rzecz państwa(11) oraz w interesie budżetu publicznego.

45. Z uwagi na powyższe, moim zdaniem, obciążenie podatnika, w okolicznościach takich jak w postępowaniu przed sądem krajowym, odpowiedzialności za braki w przypływach z podatku spowodowane oszukańczym działaniem osób trzecich byłoby wyrażenie nieproporcjonalne. Oczywiście można oczekiwać, iż podatnik przyjmie zadanie przydzielone mu w ramach wspólnego systemu podatku VAT z należytą starannością i uwagą oraz będzie obciążony odpowiedzialnością za wszelkie niedobory w tym zakresie. Jednakże jeżeli chodzi o niedobory znajdujące się poza sferą wpływu podatnika, to do państwa członkowskiego należy zapewnienie – w interesie budżetu publicznego – całokształtowego funkcjonowania systemu oraz zapobieganie wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom. Tym samym związane z tym ryzyka powinno ponosić państwo członkowskie.

46. Pogląd ten potwierdzają liczne orzeczenia Trybunału, z których – mimo pewnych różnic dotyczących okoliczności faktycznych – wynika jasno, że podatnik działający w dobrej wierze, a zwłaszcza pod warunkiem, że nie brał udziału w nieprawidłowościach i podjął wszelkie środki zapobiegawcze rozsądnie wymagane, nie powinien ponosić odpowiedzialności za oszustwa osób trzecich(12).

47. Z tego też powodu w wyroku w sprawie Optigen i in. Trybunał orzekł, że na prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT podatnika przeprowadzających transakcje, które nie zostały dotknięte oszustwem dotyczącym podatku VAT, nie może mieć wpływu okoliczność, że w związku z dostawą, których częścią stanowiły te transakcje, inna – uprzednia lub kolejna transakcja – jest dotknięta oszustwem dotyczącym podatku VAT, jeżeli podatnik nie wiedział lub w żaden sposób nie mógł się dowiedzieć o zaistnieniu oszustwa(13).

48. W tym samym kierunku Trybunał następnie orzekł w wyroku w sprawie Kittel, że „przedsiębiorcy, którzy podejmują wszelkie możliwe działania, których można się od nich w sposób uzasadniony domagać w celu upewnienia się, że realizowane przez nich transakcje nie stanowią części transakcji obejmujących transakcję dotkniętą oszustwem w podatku VAT, powinni móc powołać się na ich zgodność z prawem, bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT”(14).

49. Dostawca, taki jak w postępowaniu przed sądem krajowym, który zgodnie z ustaleniami sądu krajowego nie mógł dowiedzieć się nawet przy zachowaniu staranności sumiennego kupca, że warunki zwolnienia w rzeczywistości nie zostały spełnione, w sposób oczywisty postępował zgodnie ze standardami działania w dobrej wierze oraz zachowania staranności przewidzianymi w wyżej przywołanym orzecznictwie. W tym zakresie można również dodać, że z postanowienia odsyłającego wynika, iż nawet organy celne, z którymi kontaktował się Netto Supermarkt, nie były w stanie w pierwszej chwili dostrzec, że przedłożone dokumenty zostały sfałszowane.

50. Ponadto jeżeli chodzi o wyjaśnienia zawarte w protokole Rady ze spotkania, które odbyło się w dniu 16 grudnia 1991 r., to prawdą jest, że dotyczy one ochrony uzasadnionych oczekiwań oraz dobrej wiary podatnika w kontekście dostaw wewnątrzwspólnotowych. Jednakże nie można z tego wnioskować, co służyć miało Komisja oraz Supermarket Netto, że podatnik nie powinien korzystać z równoważnej ochrony w odniesieniu do wywozu towarów. Ponieważ, jak wynika z powyższych rozważań, powody przyznania zwolnienia w sprawie takiej niniejsza związane są z ochroną indywidualnego dostawcy działającego w dobrej wierze, nie rozumiem, w jaki sposób cel harmonizacji przepisów dotyczących podatków obrotowych polegający na ustanowieniu wspólnego rynku, miałby oznaczać, że nie byłoby możliwe przyznanie takiej ochrony w stosunku do wywozu towarów.

51. Takie rozróżnienie w prawie wspólnotowym może raczej postawić przedsiębiorców posiadających znaczny odsetek dostaw wywozowych (ze względu na rodzaj dostarczanych towarów, położenie geograficzne lub z jakich innych przyczyn) w pozycji znacznie mniej korzystnej w porównaniu z podmiotami, które zajmują się głównie dostawami wewnątrzwspólnotowymi.

52. Dlatego też moim zdaniem w okolicznościach faktycznych, takich jak w niniejszej sprawie, sprzeczne z zasadą równości byłoby utrzymanie względem podatników działających w dobrej wierze obowiązku zapłaty podatku od wywozonych towarów, podczas gdy w tych samych okolicznościach, obejmujących oszustwo dokonane przez osoby trzecie, udzielono im zwolnienia w stosunku do dostaw wewnątrzwspólnotowych.

53. Wreszcie, jeżeli chodzi o powołane przez rząd niemiecki orzecznictwo Trybunału w dziedzinie prawa celnego, zgadzam się z Komisją oraz Netto Supermarkt, iż z uwagi na różnice

dotyczyce struktury, przedmiotu i celu systemu Wspólnoty w zakresie nakładania opłat celnych w porównaniu ze wspólnym systemem podatku VAT ustanowionym w szóstej dyrektywie VAT, nie można przetransponować ustaleń Trybunału dokonanych w poprzednim kontekście do szczególnej sytuacji podatnika w ramach systemu VAT, w taki sposób, aby podważyć wcześniejsze rozważania(15).

54. Z powyższych rozważań wynika, że przepisy prawa wspólnotowego dotyczące zwolnienia z podatku wywozu towarów do państwa trzeciego nie sprzeciwiają się przyznaniu przez państwo członkowskie zwolnienia z podatku ze względów sęduszości, gdy przesłanki zwolnienia nie zostały spełnione, jednakże podatnik nie mógł o tym wiedzieć, nawet przy zachowaniu sumiennoci starannego kupca.

V – Wnioski

55. Z tego względu proponuję udzielenie następującej odpowiedzi na pytania skierowane do Trybunału:

W sytuacji takiej jak przed sędem krajowym art. 15 ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku za zmianami wprowadzonymi przez dyrektywę Rady 95/7/WE należy interpretować jako niesprzeciwiający się przyznaniu przez państwo członkowskie ze względów sęduszości zwolnienia z podatku, gdy przesłanki zwolnienia nie zostały spełnione, jednakże podatnik nie mógł o tym wiedzieć, nawet przy zachowaniu sumiennoci starannego kupca.

1 – Język oryginału: angielski.

2 – Dz.U. L 145, s. 1.

3 – Dyrektywa z dnia 10 kwietnia 1995 r. zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzająca nowe środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej – zakres niektórych zwolnień i praktyczne uregulowania wprowadzające je w życie (Dz.U. L 102, s. 18).

4 – Wyroki z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87 Genius Holding, Rec. s. 4227 oraz z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth i Strobel, Rec. s. I-6973.

5 – Wyroki z dnia 13 listopada 1984 r. w sprawach połączonych 98/83 i 230/83 Van Gend & Loos i Bosman przeciwko Komisji, Rec. str. 3763 oraz z dnia 18 stycznia 1996 r. w sprawie C-446/93 SEIM, Rec. s. I-773; zobacz również wyrok z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie T-205/99 Hyper przeciwko Komisji, Rec. s. II-3141.

6 – Dyrektywa Rady uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, s. 1); przywołany fragment brzmi następująco: „Rada oraz Komisja wyjaśniają, że zastosowanie przepisów przejściowych nie może w żadnym razie skutkować odmową zwolnienia, o którym mowa w art. 28c (A), jeżeli następnie okaże się, że nabywca przedłożył nieprawdziwe informacje w tym zakresie, o ile podatnik podjął wymagane działania, aby zapobiec niewłaściwemu stosowaniu przepisów dotyczących podatku VAT w zakresie dostaw dokonywanych przez jego przedsiębiorstwo”.

7 – Przywołuję również innymi wyrokami: z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb.Orz. s. I-483; z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Industries i in., Zb.Orz. s. I-4191 oraz z dnia 6 lipca 2006 r.

w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb.Orz. s. I-6161.

8 – W tym celu zobacz między innymi ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Federation of Technological Industries i in., pkt 29 oraz wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawach połączonych od C-181/04 do C-183/04 Elmeka, Zb.Orz. s. I-8167, pkt 31.

9 – W tym celu zobacz wyroki: z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-410/95 i C-47/96 Molenheide i in., Rec. str. I-7281, pkt 43 oraz ww. w przypisie 7 w sprawie Federation of Technological Industries i in., pkt 30.

10 – W tym celu zobacz między innymi wyrok z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 Banca popolare di Cremona, Zb.Orz. s. I-9373, pkt 22 i 28.

11 – Zobacz wyrok z dnia 20 października 1993 r. w sprawie C-10/92 Maurizio Balocchi, Rec. s. I-5105, pkt 25.

12 – W tym celu zobacz również opinia rzecznika generalnego Kokott w sprawie C-409/04 Teleos i in. (wyrok z dnia 27 września 2007 r., Zb.Orz. str. I-7797), pkt 77 oraz przypis 27.

13 – W tym celu zobacz ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Optigen i in., pkt 51 i 52.

14 – Wyżej wymieniony w przypisie 7 wyrok w sprawie Kittel, pkt 51 wraz z odwołaniem do ww. w przypisie 7 wyroku w sprawie Federation of Technological Industries i in. Natomiast w wyrokach w sprawie Genius Holding (ww. w przypisie 4), a w szczególności w pkt 19 oraz w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel (ww. w przypisie 4), pkt 61 Trybunał stwierdził przeciwnie, że w przypadku gdy podatek VAT został nieprawidłowo zafakturowany, wystawca faktury może zostać obciążony odpowiedzialnością za niedobór w przypadkach podatkowych, jeżeli nie działa w dobrej wierze.

15 – W tym celu zobacz również ww. w przypisie 12 opinia rzecznika generalnego Kokott w sprawie Teleos i in., w szczególności pkt 80.