

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PEDRA CRUZA VILLALÓNA

przedstawiona w dniu 29 czerwca 2010 r.(1)

Sprawa C-285/09

Postępowanie karne

przeciwko

R

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

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 28c czy? A lit. a) – Wewnątrzwspólnotowa dostawa towaru – Odmowa zwolnienia – Oszukańcze zachowanie

I – Wstęp

1. Bundesgerichtshof (federalny sąd najwyższy) w niniejszej sprawie zwraca się do Trybunału Sprawiedliwości z pytaniem dotyczącym wykładni szóstej dyrektywy VAT(2) w związku ze zwolnieniem dostaw wewnątrzwspólnotowych.
2. Dokładniej chodzi o ustalenie tego, czy państwo członkowskie pochodzenia towarów może uznać za nie zwolnionego z podatku sprzedawcę będącego podatnikiem mającego siedzibę/miejsce zamieszkania w owym państwie pochodzenia, który pomimo iż rzeczywiście dokonał wspólnotowej dostawy towarów, ukrył pewne dane dotyczące transakcji, ułatwiając tym samym kupującemu mającemu siedzibę/ miejsce zamieszkania w państwie członkowskim przeznaczenia uchylenie się od opodatkowania.
3. Pytanie powstało w ramach postępowania karnego wszczętego przeciwko R, ponieważ zdaniem rozpoznającego sprawę Bundesgerichtshof skazanie (czego dotyczy rozpatrywana przez niego skarga kasacyjna) zależy od klasyfikacji podatkowej transakcji w świetle szóstej dyrektywy. Niemniej jednak w niniejszej opinii należy skoncentrować się na owej klasyfikacji podatkowej, niezależnie od jej ewentualnych konsekwencji karnych.

4. Istnieje już bogate orzecznictwo inspirujące się celem walki z oszustwami i nadużyciami, które to, zarówno jedno, jak i drugie, są częścią w tak złożonym systemie, jakim jest system podatku VAT. Jednakże przy tworzeniu tego orzecznictwa Trybunał Sprawiedliwości dba o to, aby pogodzić cel zwalczania oszustw z przestrzeganiem podstawowych zasad podatku VAT, udzielając odpowiedzi stosowanych i właściwych dla poszczególnego przypadku.

5. Niemniej jednak należy przyznać, że w niniejszej sprawie odpowiedź, jak zdrowy rozsądek mógłby narzucać w pierwszej kolejności (pozbawienie podatnika benefitów w zakresie korzyści podatkowej), nie zostaje potwierdzona przez szczegółową analizę zasad regulujących funkcjonowanie podatku VAT. Podsumowując i wyprzedzając moją propozycję, uważam, że skutek kar, niezaprzeczalnie poświadczony, powinien zostać osiągnięty za pomocą innych bardziej proporcjonalnych środków, a kładąc benefit raz za pomocą środków bardziej zgodnych z systemem rozdziałowym i leżącym u podstaw tego podatku.

II – Ramy prawne

A – Prawo wspólnotowe

6. Dyrektywa Rady 91/680/EEG(3) wprowadziła do szóstej dyrektywy nowy tytuł XVIa dotyczący „przepisów przejściowych dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi”, wprowadzając zdarzenie podatkowe „wewnątrzwspólnotowego nabycia” oraz zwolnienie „dostaw wewnątrzwspólnotowych”.

7. Jego art. 28a, który otwiera ten tytuł, stanowi w ust. 1 lit. a), że zwolnionymi z podatku od wartości dodanej jest „odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabywanie towarów na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niepodlegającą opodatkowaniu, gdy sprzedawca jest podatnik działający w takim charakterze nieuprawniony do zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 24 i którego nie dotyczy uregulowania ustanowione w art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie drugie lub art. 28b (B) ust. 1”.

8. Artykuł 28c czy?? A zwalnia z podatku dostawy wewnątrzwspólnotowe w następujący sposób:

„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 benefit nabywcę towarów lub na jego [ich] rachunek, do miejsca poza terytorium określonym w art. 3, lecz znajdującemu się na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, który [rzy] działający w takim charakterze w państwie członkowskim innym, niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów. [...]”

B – Prawo niemieckie

1. Prawo karne

9. Zgodnie z § 370 ust. 1 pkt 1 Abgabenordnung (niemieckiej ordynacji podatkowej; zwanej dalej „AO”)(4) odpowiedzialności karnej podlega, mogą być ukarani karą pozbawienia wolności do pięciu lat lub karą grzywny podlega ten, kto dostarcza organom podatkowym benefitnych lub niedokładnych informacji dotyczących podatkowo istotnych okoliczności i powoduje wskutek tego uszczuplenie podatków lub przysparza w ten sposób nienależne korzyści podatkowe

dla siebie lub osób trzecich.

10. Zdaniem Bundesgerichtshof ów przepis AO stanowi przepis karny in blanco, który nie zawiera wszystkich znamion czynu karnego, z którego to względu jego uzupełnienie stanowi przepisy materialnego prawa podatkowego, w którym określone zostały okoliczności podatkowo istotne oraz przesłanki powstania obowiązku podatkowego. Sąd ten uważa, iż „powstanie obowiązku podatkowego stanowi znamiona karalnego unikania opodatkowania”.

2. Przepisy podatkowe

11. Paragraf 1 pkt 1 Umsatzsteuergesetz(5) (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”) opodatkowuje podatkiem VAT odpłatne dostawy towarów lub świadczenie usług na terytorium kraju przez podatnika.

12. Z kolei § 4 ust. 1 lit. b) UStG inkorporuje zwolnienie przewidziane w art. 28c cz. IV A lit. a) szóstej dyrektywy stanowi, że transakcje wymienione w § 1 ust. 1 pkt 1 UStG są zwolnione w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej.

13. Paragraf 6a ust. 1 UStG wylicza przesłanki konieczne dla zakwalifikowania danej dostawy jako dostawy wewnątrzwspólnotowej. Wymaga między innymi, aby przedsiębiorca lub odbiorca transportowa lub wysłał przedmiot dostawy na pozostałe terytorium Wspólnoty (pkt 1), oraz aby nabycie przedmiotu dostawy przez kupującego podlegało w innym państwie członkowskim przepisom o podatku obrotowym (pkt 3).

14. Zgodnie z § 6a ust. 3 UStG do przedsiębiorcy należy wykazanie spełnienia przesłanek wymienionych w pkt 1 i 2.

15. Owe obowiązki dowodowe zostały uregulowane w sposób bardziej szczegółowy w § 17a i 17c Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (rozporządzenia w sprawie wykonania UStG; zwanego dalej „UStDV”).(6). Paragraf 17a UStDV wprowadza dowód z dokumentu stanowi, że przedsiębiorca musi wykazać za pomocą stosownych dowodów, iż przedmiot dostawy był transportowany lub został wysłany na pozostałe terytorium Unii. Paragraf 17c UStDV precyzuje obowiązki przedsiębiorcy dotyczące prowadzenia ksiąg rachunkowych w przypadku wewnątrzwspólnotowych dostaw, stanowi, że za pomocą dokumentów księgowych musi wykazać spełnienie przesłanek zwolnienia wynikających z § 6a UStG, w szczególności nazwisko i adres kupującego, a także jego numer identyfikacji podatkowej dla podatku VAT.

16. Z kolei § 18a pkt 1 nakłada na przedsiębiorcę krajowego UStG, który zrealizował wewnątrzwspólnotowe dostawy zwolnione z podatku, obowiązek przedłożenia Bundeszentralamt für Steuern (federalnemu organowi podatkowemu) zgłoszenia, w którym należy między innymi podać numer identyfikacji podatkowej dla podatku od wartości dodanej nabywcy. Zgodnie z § 18b pkt 2 UStG przedsiębiorca musi złożyć do właściwego organu podatkowego deklarację dotyczącą podstawy opodatkowania dostaw wewnątrzwspólnotowych swojego przedsiębiorstwa.

III – Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

17. Oskarżony, R, obywatel portugalski, zarządza spółką niemiecką zajmującą się handlem luksusowymi samochodami. Zgodnie z ustalonym stanem faktycznym od 2001 r. sprzedawał ponad 500 samochodów rocznie(7) w większości przedsiębiorstwom zajmującym się handlem samochodami z siedzibą w Portugalii.

18. Od 2002 r. oskarżony dokonywał szeregu manipulacji księgowych, ukrywając tożsamość prawdziwych nabywców pojazdów, aby w ten sposób ułatwić wyżej wymienionym

przedsiębiorstwom uchylenie się w Portugalii od zapłaty podatku VAT. Umożliwiło mu to ponadto sprzedaż samochodów po cenie, której w innych warunkach nie mógłby wymagać, z uzyskaniem znacznych zysków.

19. Rzeczona manipulacja polegała dokładnie na wystawianiu fałszywych faktur na fikcyjnych kupujących, którzy występowali jako odbiorcy dostaw. Faktury te wskazywały w każdym przypadku nazwę rzekomego nabywcy, numer identyfikacyjny dla celów podatku VAT, oznaczenie pojazdu (który w rzeczywistości dostarczany był innemu nabywcy), cenę nabycia oraz wzmiankę „dostawa wewnątrzwspólnotowa zwolniona z podatku zgodnie z § 6a UstG”. W ten sposób tworzone było wrażenie, iż fikcyjny nabywca płaci podatek VAT z tytułu owego nabycia wewnątrzwspólnotowego w Portugalii.

20. Owi rzekomi nabywcy (lub „fikcyjni”) byli rzeczywistymi przedsiębiorcami mającymi siedzibę w Portugalii. W niektórych przypadkach zezwolili na posługiwanie się ich nazwą w tych celach, w innych przypadkach o tym nie wiedzieli.

21. Z kolei prawdziwi nabywcy oddanych pojazdów sprzedawali owe pojazdy kolejnym odbiorcom w Portugalii ukrywając przed organami tego kraju wcześniejsze wewnątrzwspólnotowe nabycie. W ten sposób wydaje się, iż uniknęli zapłaty podatku VAT, z jakim wiązało się nabycie wewnątrzwspólnotowe. Ponadto prawdziwe stosunki handlowe były ukrywane za pomocą dodatkowych środków: zawsze, gdy w chwili dostawy znany był już nabywca końcowy, oskarżony wystawiał listy przewozowe na nabywcę końcowego oraz dodatkową fałszywą fakturę, na której ów nabywca końcowy figurował jako odbiorca wraz ze wzmianką (nieprawdziwą) „opodatkowanie marży zysku na podstawie § 25a UstG”.

22. W 2002 r. przedsiębiorstwo należące do R sprzedało i dostarczyło 407 pojazdów o wartości 7 720 391 EUR; a w 2003 r. 720 pojazdów o wartości 11 169 460 EUR. Wszystkie te transakcje zostały zgłoszone w Niemczech jako dostawy wewnątrzwspólnotowe, zwolnione w związku z tym z podatku w odpowiednich rocznych deklaracjach podatku VAT. W zgłoszeniach, które musiały być złożone razem z deklaracjami podatkowymi do Bundeszentralamt für Steuern, skarżący wskazał jako drugie strony umowy fikcyjnych nabywców określonych na fakturach, aby zapobiec temu, by prawdziwi nabywcy mogli zostać zidentyfikowani w Portugalii dzięki systemowi wymiany informacji o podatku VAT.

23. Od wszczęcia postępowania karnego, skarżący od dnia 30 stycznia 2008 r. był tymczasowo aresztowany. Wyrokiem z dnia 17 września 2008 r. Landgericht Mannheim (sąd okręgowy w Mannheim) skazał R na roczną karę pozbawienia wolności przez okres trzech lat za dwa przestępstwa oszustwa podatkowego. Zdaniem Landgericht, ukryte dostawy kierowane do Portugalii nie są dostawami wewnątrzwspólnotowymi w rozumieniu art. 28c szóstej dyrektywy, i w związku z tym nie są zwolnione z podatku VAT. Poprzez manipulacje dokumentowe i księgowe, które zostały uznane za udowodnione, doszło do zmniejszenia ciążącego podatku w Portugalii, które zakłóca konkurencję wewnątrzwspólnotową, uzasadniając odmowę zwolnienia podatkowego w Niemczech. W związku z tym, poprzez brak spełnienia obowiązku pobrania podatku z tytułu tych dostaw, wpłaty tego podatku do niemieckiego organu podatkowego i wykazania go na jego rocznych deklaracjach podatkowych, R popełnił przestępstwo oszustwa podatkowego.

24. R wniosł kasację do Bundesgerichtshof. W kasacji podniósł, że nieprawidłowo zaklasyfikował transakcje, ponieważ pojazdy rzeczywiście były dostarczane nabywającym przedsiębiorstwom w Portugalii, z którego to względu chodzi o zwolnione dostawy wewnątrzwspólnotowe. R twierdzi, że ukrycie zmierzające do uniknięcia opodatkowania nabycia w Portugalii nie ma znaczenia dla kwalifikacji podatkowej owej dostawy w Niemczech, oraz że pobór podatków w Niemczech nie został narażony w żadnej chwili, ponieważ rzeczony podatek VAT

przys?ugiwa? Portugalii jako krajowi przeznaczenia towarów.

25. W pytaniu prejudycjalnym Pierwsza Izba Karna Bundesgerichtshof, rozpoznaj?ca kasacj? uwa?a, ?e rozstrzygni?cie sporu zale?y od wyk?adni art. 28c cz??? A lit. a) sz?stej dyrektywy. Jego zdaniem przepis ten nale?y interpretowa? w ten sposób, i? „wszystkim uczestnikom jednej lub wi?cej transakcji dokonanych w celu pope?nienia oszustwa podatkowego nale?y odmówi? korzy?ci podatkowych przewidzianych zasadniczo dla poszczególnych transakcji, je?eli dany podatnik wie o praktyce stanowi?cej nadu?ycie lub oszustwo i w niej uczestniczy”. Wynika to zdaniem tego s?du z jednej strony, z ustanowionego w prawie wspólnotowym zakazu praktyk stanowi?cych nadu?ycie maj?cego równie? zastosowanie do podatku VAT, oraz z drugiej strony, z interpretacji celowo?ciowej rzeczonego artyku?u sz?stej dyrektywy.

26. Bundesgerichtshof twierdzi w zwi?zku z tym, ?e w tym zakresie istnieje ju? wystarczaj?co jasne orzecznictwo Trybuna?u Sprawiedliwo?ci, z którego to wzgl?du w dwóch podobnych przypadkach s?d ten przyj??, i? nie ma zwolnienia z podatku rzekomych dostaw wewn?trzspólnotowych, poniewa? przedsi?biorca niemiecki dzia?a? w zмовie z zagranicznym nabywc? w celu umo?liwienia mu unikni?cia opodatkowania, w zwi?zku z czym zachowanie jego zosta?o zaklasyfikowane jako przest?pstwo(8).

27. Niemniej jednak nale?y wzi?? pod uwag?, ?e równolegle, w ramach post?powania skarbowego tocz?cego si? przeciwko R w zwi?zku z tymi samymi czynami, Finanzgericht Baden-Württemberg (s?d podatkowy Badenii-Wirtembergii) mia? w?tpliwo?ci co do wcze?niejszego rozumowania przyj?tego przez Bundesgerichtshof w zakresie zasadno?ci odmowy zwolnienia(9). Jego zdaniem nie wchodzi tutaj w gr? wspólnotowy zakaz nadu?ycia, poniewa? sporne transakcje maj? inne uzasadnienie ni? samo tylko osi?gni?cie korzy?ci podatkowych, a ponadto zasady neutralno?ci i terytorialno?ci podatku VAT, sprzeciwiaj? si? wyst?pieniu z takim wnioskiem przez Bundesgerichtshof. Bundesfinanzhof z kolei o?wiadczy? w postanowieniu z dnia 29 lipca 2009 r. rozstrzygaj?cym kwesti? wst?pny? zawieszenia, i? podziela te w?tpliwo?ci(10).

28. W zwi?zku z odmiennym zdaniem s?du podatkowego oraz z uwagi na to, ?e zakwalifikowanie czynu oskar?onego jako przest?pstwa zale?y od zasadno?ci zwolnienia z podatku VAT(11), Bundesgerichtshof uzna? za konieczne zwrócenie si? do Trybuna?u Sprawiedliwo?ci z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 28c cz??? A lit. a) sz?stej dyrektywy powinien by? interpretowany w ten sposób, ?e nale?y odmówi? zwolnienia z podatku od warto?ci dodanej w przypadku dostawy towarów w rozumieniu tego przepisu, je?eli dostawa zosta?a wprowadzie faktycznie dokonana, lecz na podstawie obiektywnych okoliczno?ci wykazano, ?e sprzedawca b?d?cy podatnikiem:

a) wiedzia?, ?e przez dostaw? uczestniczy? w transakcji zwi?zanej z oszustwem w podatku od warto?ci dodanej, lub

b) podj?? dzia?ania, których celem by?o zatajenie to?samo?ci prawdziwego nabywcy, w celu umo?liwienia mu lub osobie trzeciej pope?nienia oszustwa w podatku od warto?ci dodanej?”

IV – Post?powanie przed Trybuna?em Sprawiedliwo?ci

29. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wp?yn?? do sekretariatu Trybuna?u Sprawiedliwo?ci w dniu 24 lipca 2009 r.

30. Uwagi na pi?mie z?o?yli R i Generalbundesanwalt, jak równie? Komisja oraz rz?dy niemiecki, grecki i irlandzki.

31. Na rozprawie, która odbyła się w dniu 5 maja 2010 r. stawili się w celu wygłoszenia swoich uwag przedstawiciele R, Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, Komisji oraz rządów Republiki Federalnej Niemiec, Irlandii i Grecji.

V – Uwagi wstępne

32. Przez pytanie prejudycjalne skierowane w ramach postępowania karnego w sprawie oszustwa podatkowego Bundesgerichtshof zmierza do ustalenia, czy na podstawie art. 28c cz. IV A lit. a) szóstej dyrektywy należy odmówić przewidzianego w tym przepisie zwolnienia z podatku VAT, jeżeli co prawda doszło do dostawy wewnątrzwspólnotowej, jednakże sprzedawca dokonał pewnych czynności, które w sposób oczywisty mogły zostać uznane za oszukańcze. W szczególności, zgodnie z treścią pytania: jeżeli „wiedzia”, że przez dostawę uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej” (a) lub jeżeli „podjął działania, których celem było zatajenie tożsamości prawdziwego nabywcy, w celu umożliwienia mu lub osobie trzeciej popełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej” (b).

33. Rozstrzygnięcie sporu przed sądem krajowym w sposób oczywisty zależy od interpretacji tego przepisu, ponieważ zachowanie R (który manipulował księgowość i przedstawił fałszywe deklaracje niemieckim organom podatkowym) tylko wtedy będzie można zaklasyfikować jako przestępstwo, jeżeli wcześniej będzie można dojść do wniosku, iż nie przysuguje mu zwolnienie(12), w przeciwnym wypadku, zgodnie z prawem krajowym, jego fałszywe deklaracje podatkowe będą stanowiły jedynie zwykłe wykroczenia administracyjne, podlegające karze grzywny do wysokości 5000 EUR (§ 26a ust. 2 UStG).

34. Dotychczas Bundesgerichtshof uważa, co podtrzyma kierując pytanie prejudycjalne, iż orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości jest jasne i pozwala mu na odmowę przyznania zwolnienia, jednakże bezpośrednio wskazał, że Finanzgericht Baden-Württemberg (i sam Bundesfinanzhof) przyjął odmienne stanowisko w ramach równoległego postępowania podatkowego toczącego się przeciwko R. Z drugiej strony należy aby przypomnieć, że Bundesverfassungsgericht zawiesił postępowanie w innej podobnej sprawie, wskazując, że a priori powinno się wykluczyć naruszenie art. 103 ust. 2 ustawy zasadniczej (zasada legalności w prawie karnym).

VI – W kwestii zarzucanej niedopuszczalności pytania prejudycjalnego

35. Z uwagi na powyższe, R utrzymuje w piśmie, iż pytanie prejudycjalne ma „hipotetyczny charakter”, który wynika z tego, iż postępowanie przed sądem krajowym jest postępowaniem karnym. Zdaniem R jego zachowanie nie może zostać ukarane bez przekroczenia granic, które niemieckie prawo konstytucyjne nakłada na wykadni przepisów karnych, a zwłaszcza z uwagi na zasadę legalności w prawie karnym. Z drugiej strony, jego zdaniem obowiązek interpretacji krajowego przepisu karnego zgodnie z szóstą dyrektywą nie może prowadzić do skazania karnego w postępowaniu przed sądem krajowym, nawet jeżeli Trybunał Sprawiedliwości przyjąłby wykadni zaproponowany przez Bundesgerichtshof.

36. Oczywiście nie można wykluczyć, że niezależnie od odpowiedzi udzielonej na pytanie prejudycjalne skierowane przez Bundesgerichtshof, zasada legalności w prawie karnym nie mogłaby w odpowiednim wypadku uniemożliwić w ramach krajowego porządku prawnego nałożenie kary na R. Jednakże taka ewentualność nie oznacza, iż skierowane pytanie tylko ze względu na te okoliczności ma wyjątkowo hipotetyczny charakter.

37. W rzeczywistości bowiem należy wziąć pod uwagę okoliczności, i to powinno być wystarczające dla celów niniejszego postępowania, iż sądy niemieckie, które najlepiej znają prawo

krajowe, już spotkały się z tą kwestią, przy czym nie uznały za konieczne zwrócenie się z nią do Trybunału Sprawiedliwości.

38. R powołuje się również w pismach na wspólnotowe znaczenie zasady legalności w prawie karnym, twierdząc, że zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału Sprawiedliwości dyrektywa nie może wywoływać bezpośrednich niekorzystnych skutków dla jednostki, w szczególności w dziedzinie prawa karnego(13).

39. Rzeczywiście, przywołane wyroki stanowią, że dyrektywa nie może samoistnie skutkować, niezależnie od wewnętrznej ustawy państwa członkowskiego wydanej w celu jej wykonania, powstaniem lub zaostrzeniem odpowiedzialności karnej osób, które naruszyły jej postanowienia(14).

40. W odróżnieniu od niniejszej sprawy, w przypadku wikszej części przywołanych spraw Trybunał miał do czynienia z brakiem transpozycji lub z niepełną transpozycją odpowiednich dyrektyw, co powodowało, iż dane zachowanie było bezprawne z punktu widzenia prawa wspólnotowego, lecz nie mogło być usankcjonowane na podstawie obowiązującego prawa krajowego. W innych wyrokach, takich jak wyrok w sprawach połączonych Berlusconi i in., chodziło o ustalenie, czy dana dyrektywa może skutkować usunięciem lub uchYLENIEM sprzecznych z nią obowiązujących przepisów krajowych, na niekorzyść jednostki, na którą w tym przypadku nałożone zostałyby surowsze kary niż kary przewidziane we wcześniejszych przepisach krajowych. Kontekst faktyczny i prawny niniejszej sprawy różni się wyraźnie od wcześniejszych. W rzeczywistości bowiem w niniejszej sprawie sąd krajowy nie pyta o skuteczność przepisów karnych danej dyrektywy, lecz pyta o możliwość uzupełnienia przepisu karnego in blanco przepisami dyrektywy o charakterze podatkowym.

41. Rozważania te jednak wychodzą poza zakres pytania prejudycjalnego, które w sposób, w jaki zostało sformułowane, dotyczy wyłocznie przepisu szóstej dyrektywy, a nie jego konsekwencji karnych, lub też jego bezpośredniego skutku na niekorzyść podatnika.

42. Nie można również z tego powodu nie dopuścić skierowanego pytania prejudycjalnego, które trudno byłoby zaklasyfikować jako wyłocznie „hipotetyczne” lub „pozbawione znaczenia” lub też jako „w sposób oczywiste nie mające wpływu” na rozstrzygnięcie sporu przed sądem krajowym (15).

VII – Ocena pytania prejudycjalnego

43. Nawet jeżeli wyjdziemy z przeszczyzny cięle podatkowej to jednak istnienie oszukańczego zachowania(16) dominuje całość ocen niniejszego pytania prejudycjalnego, ponieważ chodzi o ustalenie, czy dobra wiara jest niezbędnym elementem korzystania ze zwolnienia dostawy wewnętrznej wspólnotowej.

44. Dwa czynniki przemawiają zasadniczo za udzieleniem odpowiedzi przeczącej na to pytanie:

– Po pierwsze, spełnione zostały wszystkie wyrażenie przewidziane w szóstej dyrektywie przesłanki istnienia zwolnionej dostawy wewnętrznej wspólnotowej (A).

– Po drugie, odmowa zwolnienia oznaczałaby, iż kraj pochodzenia towarów (Niemcy) pobrałby podatek VAT, który co do zasady mu nie przysuguje, które to rozwiązanie mogłoby naruszyć zasady terytorialności oraz neutralności, którymi różdzi się podatek. (B).

45. Zasady te nie są jednak bezwarunkowe. W związku z tym pojawia się kolejna kwestia w mojej ocenie, a mianowicie, czy w świetle orzecnictwa należy ustanowić wyjątki od tej zasady w

sposób zaproponowany przez Bundesgerichtshof (C), oraz wreszcie, czy takie rozwiązanie jest zgodne z zasadą proporcjonalności (D).

A – Czy spełnione zostałyby przesłanki istnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej

46. Zgodnie z orzecznictwem art. 28c cz. 1 A lit. a) szóstej dyrektywy wymaga spełnienia tylko trzech przesłanek dla zaklasyfikowania danej transakcji jako wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów zwolnionej z podatku VAT(17). przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, fizycznego przemieszczenia towarów z jednego państwa członkowskiego do drugiego oraz posiadania przez nabywcę statusu podatnika (którym może być również osoba prawna, nie będąca podatnikiem „która działa w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”).

47. Bezsporne jest, że Bundesgerichtshof wychodzi z założenia, iż dostawa spełnia wszystkie te przesłanki i pyta o to, czy okoliczności, iż sprzedawca wiedział o działaniu, lub uczestniczył w działaniu, mającej na celu uniknięcie zapłaty podatku VAT należnego w kraju przeznaczenia, ma jakiegokolwiek znaczenie dla zwolnienia przewidzianego w szóstej dyrektywie. Chodzi ostatecznie o ustalenie, czy zgodnie z tą dyrektywą można wywnioskować o istnieniu dodatkowej przesłanki, domniemanej i częściowo subiektywnej, dotyczącej dobrej wiary sprzedawcy, która spowodowałaby to, iż rzeczona sprzedaż powinna zostać opodatkowana w Niemczech.

48. Niektórzy z interwenientów opowiadają się za istnieniem owej przesłanki wychodząc od interpretacji celowości dyrektywy, wśród której celów znajduje się zwalczanie oszustw w podatku VAT. Niemniej jednak z taką wykładnią celowościową, która prowadzi do dodania wymogów, innych niż te, które zostałyby wyrażone przewidziane przez dyrektywę, wiążą się różne trudności.

49. Pierwszą trudnością stanowi to, iż sam art. 28c cz. 1 A szóstej dyrektywy pozwala państwom członkowskim na ustalanie dodatkowych przesłanek „w celu unikania wszelkich ewentualnych oszustw, unikania opodatkowania lub nadużyć”. O ile prawdą jest, że „państwa członkowskie dysponują przy tym „relatywnie szerokim zakresem możliwości działania w odniesieniu do wykonania poszczególnych przepisów szóstej dyrektywy”(18), to jednak art. 28c wydaje odnosić się do przesłanek ustanowionych w drodze normatywnej. Jednakże wydaje się, że Niemcy nie skorzystały w sposób właściwy z tego uprawnienia, co powoduje, iż teraz muszą one stawić czoła trudnościom wynikającym z luki w ich własnym prawie podatkowym(19). W każdym razie, w orzecznictwie wyjaśniono, że takiego rodzaju środki powinny być proporcjonalne i nie podważać zasady neutralności podatku(20).

50. Istotny czynnik jednakże leży w obiektywnym charakterze systemu stosowanego do transakcji wewnątrzwspólnotowych, który został wprowadzony w 1991 r. jako tytuł XVIa szóstej dyrektywy. System ten (mający, jak wiadomo, przejściowy charakter) został przyjęty jako instrument z założenia przejściowy w scenarii rozbieżności stawek opodatkowania w poszczególnych państwach członkowskich, która to sceneria poważnie utrudniała z funkcjonalnego punktu widzenia rozciąganie na handel wewnątrzwspólnotowy logicznego schematu opodatkowania w miejscu pochodzenia, właściwego dla krajowych dostaw towarów(21).

51. Przywołany system przejściowy został utworzony zatem w podstawowym celu utrzymania w stanie nienaruszonym systemu rozdziału wadztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi, w których dochodzi do ostatecznej konsumpcji(22). W tym celu utworzono dwie nowe kategorie: zdarzenie podatkowe „nabycia wewnątrzwspólnotowego”, które w praktyce wyraża się w opodatkowaniu w miejscu przeznaczenia, oraz zwolnienie „dostaw wewnątrzwspólnotowych”, mające na celu unikanie podwójnego opodatkowania i naruszenia

przez to zasady neutralności podatku w ramach wspólnemu systemowi podatku VAT(23).

52. Zwolnienie dostawy wewnątrzwspólnotowej ma zatem wyrażenie charakter *sui generis* w odróżnieniu od pozostałych zwolnień wymienionych w szóstej dyrektywie (art. 13 cz. 1 A i b), opartych na względach podmiotowych lub na charakterze określonej działalności. Zwolnienie, o którym mowa w art. 28c cz. 1 A, opiera się na zupełnie innym zamierzeniu niż wcześniejsze zwolnienia: na zamiarze zagwarantowania prawidłowego funkcjonowania systemu VAT w skali wewnątrzwspólnotowej. W tym celu dokonuje mniej lub bardziej sztucznego podziału podatku na dwie części, zapewniając opodatkowanie towarów w miejscu przeznaczenia(24).

53. Trybunał podkreślił już, tak jak to powinno być, obiektywny charakter pojęcia dostawy wewnątrzwspólnotowej i nabycia wewnątrzwspólnotowego, które „mają zastosowanie niezależnie od celów i rezultatów określonych transakcji”(25). Inne podejście uniemożliwiłoby bezpośrednio osiągnięcie celów systemu przejściowego, naruszając kierujące nim zasady neutralności i terytorialności, jak również zasadę pewności prawa(26).

54. Wreszcie zwolnienie zostało przewidziane z obiektywnych powodów (przestrzeganie neutralności podatku i rozdzielenie wadztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi), i co do zasady również obiektywna powinna być jego ocena, nawet wówczas jeżeli w jej wyniku nie uzyskają korzyści podmioty wykonujące mniej lub bardziej bezprawną działalność, tak jak to ma miejsce w niniejszej sprawie.

55. W niniejszym przypadku, ponieważ zostały spełnione wszystkie trzy jedyne przesłanki przyznania zwolnienia wymagane przez art. 28c cz. 1 A lit. a) szóstej dyrektywy (przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą, fizyczne przemieszczenie towarów oraz posiadanie przez nabywcę statusu podatnika), stwierdzenie braku zwolnienia byłoby dysproporcjonalną odpowiedzią, w zakresie, w jakim oznaczałoby usunięcie znacznej części systemu, zagrażając tym samym realizacji jego celów.

56. Trybunał powinien kierować się takim obiektywnym podejściem przy ocenie pytania prejudycjalnego skierowanego przez Bundesgerichtshof, które to podejście bez wątpienia zdecydowanie ukierunkowuje odpowiedź na pytanie prejudycjalne, które zaproponuję pod koniec niniejszej opinii. Wychodząc nieco naprzód przyznaję, iż odpowiedź ta będzie zgodna moim zdaniem z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości dotyczącym wpływu z jej wiarygodności nadużywania prawa.

B – Odmowa zwolnienia w niniejszym przypadku oznaczałaby naruszenie zasad terytorialności oraz neutralności podatku VAT

57. Wniosek, zgodnie z którym odmawia się zwolnienia rzeczywiście dokonanej dostawy wewnątrzwspólnotowej(27) wówczas, gdy mamy do czynienia ze złą wiarą, mógłby naruszać również niektóre podstawowe zasady systemu podatku VAT.

1. W przedmiocie naruszenia zasady neutralności

58. Skonstruowany jako podatek od konsumpcji, podatek VAT powinien obciążać konsumenta końcowego. Zgodnie z zasadą neutralności, przedsiębiorca ma być całkowicie uwolniony od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej, „niezależnie od jej celu lub wyników”. Cel ten, jako podstawowe założenie, jest osiągnięty za pomocą systemu odliczenia zapłaconego podatku VAT, co przekształca naliczony podatek VAT z punktu widzenia przedsiębiorcy w coś, co nie różni się znacznie od zwykłego zapisu księgowego(28).

59. W związku z powyższym, zasada neutralności sprzeciwia się temu, „aby podobne świadczenia, które w związku z tym są względem siebie konkurencyjne, były traktowane w różny sposób z punktu widzenia podatku VAT”(29).

60. Rząd niemiecki sprzeciwia się stosowaniu zasady neutralności w niniejszym wypadku, argumentując, iż przyznanie zwolnienia mogłoby zakłócić konkurencję(30). Powołuje się w tym zakresie na niedawny wyrok w sprawie NCC Construction Danmark, w którym Trybuna Sprawiedliwości stwierdziła, że zasada neutralności nie może sprzeciwiać się niektórym przepisom krajowym mającym na celu zagwarantowanie niezakłócenia konkurencji na rynku wewnętrznym(31). Niemniej jednak wyrok ten jest daleki od ustanowienia ogólnego wyjątku na rzecz zasady neutralności i dotyczy stanu faktycznego, który w niczym nie przypomina stanu faktycznego analizowanego w tymże wyroku(32). Moim zdaniem w wyroku tym Trybuna Sprawiedliwości nie zamierza przyznać państwom członkowskim swego rodzaju karty in blanco w celu wyłączenia systemu VAT wyłącznie z powodu obrony swobodnej konkurencji.

61. Mniej stosowny, o ile możliwy, jest argument, zgodnie z którym należy wykluczyć stosowanie zasady neutralności podatku VAT tylko z tego powodu, iż transakcja jest związana z jakimkolwiek bezprawnym działaniem. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, zasada ta sprzeciwia się ogólnemu rozróżnieniu pomiędzy transakcjami zgodnymi z prawem i transakcjami bezprawnymi(33). W konsekwencji, podnoszona okoliczność nie może wpłynąć na podatkową klasyfikację transakcji, jeżeli przy okazji dochodzi do naruszenia zasady neutralności.

62. W niniejszej sprawie moim zdaniem w sposób nieunikniony ucierpiąaby zasada neutralności, jeżeli uznano by tę dostawę za niezwolnioną, stwierdzając, że R jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT organom niemieckim od ceny sprzedaży (tak, jakby dokonano transakcji krajowej). Otró, w odróżnieniu od dostawcy, który sprzedaje w obrębie kraju, R z definicji nie mógłby przerzucić tej kwoty na kupującego, który zostałby już opodatkowany w państwie przeznaczenia towarów, zostając w sztuczny sposób uznanym za konsumenta końcowego.

63. W związku z tym, jeżeli odmówiono by zwolnienia R i równolegle organy portugalskie pobrałyby należny im podatek VAT, doszłoby do sytuacji podwójnego opodatkowania, która również jest sprzeczna z zasadą neutralności.

64. W pytaniu prejudycjalnym Bundesgerichtshof twierdzi, że można by uniknąć takiego podwójnego opodatkowania, jeżeli organy niemieckie zwróciłyby podatek VAT pobrany od R, jeżeli zostałby wykazane, iż został on opodatkowany już w Portugalii za tę samą transakcję. Przyjmując jednak, iż taki mechanizm zwrotu (przewidziany w § 227 AO) nie służy zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu, a jedynie naprawie jego skutków, po tym jak ono już zaistniało(34).

65. Niemiecki sąd najwyższy przywołuje również postanowienie w sprawie Transport Service(35), gdzie w pkt 31 stwierdzone zostało, iż zasada neutralności nie sprzeciwia się temu, aby państwo członkowskie pobrało a posteriori podatek VAT od podatnika, który w sposób nienależny wystawił fakturę z tytułu dostawy towarów stosując zwolnienie, oraz że kwestia późniejszego pobrania podatku od konsumenta końcowego nie ma znaczenia w tym zakresie. Niemniej jednak w tym przypadku nie doszło do dostawy wewnątrzwspólnotowej, lecz chodziło o uregulowanie sytuacji, w której nienależnie zastosowano zwolnienie; w związku z tym nie było żadnego zagrożenia dla zasady neutralności.

2. W przedmiocie naruszenia zasady terytorialności

66. Bardziej jasne wydaje mi się naruszenie zasady terytorialności.

67. Zgodnie z tą zasadą pobór podatku VAT, niezależnie od jego wysokości, należy do państwa członkowskiego, w którym następuje ostateczna konsumpcja towaru. Zasada ta pozwala na przeprowadzenie takiego rozdziału wpływów z podatku VAT z transakcji wewnętrznych i na wyraźne rozgraniczenie władztwa podatkowego zainteresowanych państw członkowskich(36).

68. W niniejszej sprawie brak stosowania zwolnienia w stosunku do R ze strony państwa pochodzenia towarów (Niemcy) oznaczałoby, że państwo to pobrałoby podatek VAT nie posiadając jakiegokolwiek prawa do wierzytelności podatkowej, ponieważ założenie systemu przejściowego w rzeczywistości polega na tym, że to państwo konsumpcji towaru (Portugalia) pobiera w całości podatek. W ten sposób doszłoby do poważnego naruszenia zasady terytorialności. Ugodowe rozwiązanie władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi stanowi, moim zdaniem podstawowy cel, od którego nie można proporcjonalnie przewidywać wyjątków ze względu na cel, który sam w sobie jest słuszny, ukarania niezgodnych z prawem zachowań i zwalczania oszustw, jeżeli cel ten można osiągnąć za pomocą przepisów prawnych, które zawsze są dostępne dla państw członkowskich.

69. Podobnie należy wskazać, iż sam prawodawca wspólnotowy oraz orzecznictwo wspólnotowe wprowadzili zasady, które w pewien sposób zmierzają do ułatwienia praktycznego stosowania rozdziału kompetencji.

70. Z jednej strony, rozporządzenie (WE)(37) nr 1777/2005 stanowi w art. 21, że „państwa członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów, w którym dokonano wewnętrznego nabycia towarów w rozumieniu art. 28a dyrektywy 77/388/EWG, wykonuje swoje kompetencje w zakresie opodatkowania, bez względu na to, jak dana transakcja została potraktowana do celów podatku VAT w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

71. Z drugiej strony, w wyroku w sprawie Teleos(38) stwierdzono, że „w ramach przejściowej regulacji nabycia wewnętrznego i dostawy wewnętrznej niezbędne jest, by w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT właściwe władze podatkowe kontrolowały, niezależnie od siebie, spełnienie przesłanek nabycia wewnętrznego oraz zwolnienia od podatku odpowiadającej mu dostawy”.

72. W związku z tym, pomimo tego, co stwierdzono w orzecznictwie, iż „wewnętrzna dostawa towaru i wewnętrzne nabycie tego towaru stanowi w rzeczywistości jedną i tę samą czynność gospodarczą”(39), to władztwo podatkowe w odniesieniu do tej transakcji ulega rozdziałowi pomiędzy różnymi państwami członkowskimi, które odpowiednio są odpowiedzialne za wykonanie przysługujących im uprawnień(40).

73. Wcześniejsze stwierdzenie jest moim zdaniem wyrazem konsekwencji wspomnianego obiektywnego charakteru systemu przejściowego: chodzi o to, aby każdemu z zainteresowanych państw członkowskich zbadać cechy charakterystyczne danej transakcji w celu jej zwolnienia, lub przeciwnie, w celu jej opodatkowania, jednakże bez wkraczania w obszar kompetencji innego państwa członkowskiego.

74. Koordynacja, a w związku z tym ochrona przed oszustwem realizowane są już za pomocą mechanizmów współpracy administracyjnej i wymiany informacji regulowanych w rozporządzeniu (WE) nr 1798/2003(41). Współpraca ta stanowi najprawdopodobniej najskuteczniejszy instrument, oraz to co ma największe znaczenie, najbardziej proporcjonalne rozwiązanie dla zwalczania oszustw w transakcjach wewnętrznych, niż rozwiązanie przedstawione w odesłaniu prejudycjalnym. Tak jak to słusznie wskazuje Komisja w uwagach, mechanizmy te

zostałyby zdradzone, jeżeli przekazano by państwu rozpoczęcia wysyłki lub transportu kompetencji do poboru podatku VAT bez przestrzegania rozdziału kompetencji podatkowych, przewidzianego w szóstej dyrektywie.

75. Moim zdaniem wielokrotnie przywoływany wyrok z dnia 22 kwietnia 2010 r. w sprawie X i fiscale eenheid Facet BV(42), jedynie tylko wzmacnia znaczenie owej zasady terytorialności. Zgodnie z rzeczonym wyrokiem nabycie wewnątrzwspólnotowe opodatkowane w państwie członkowskim, które przyznało numer identyfikacji dla celów podatku VAT (które ma miejsce, zgodnie z art. 28b cz. 2 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, gdy nabywca nie udowodni, że owo nabycie zostało opodatkowane w miejscu zakazania wysyłki lub transportu towarów), nie może uprawniać do odliczenia w rozumieniu art. 17 szóstej dyrektywy. Trybunał uznał bowiem, że przyznanie w tych wypadkach prawa do odliczenia „mogłoby stanowić zagrożenie dla skuteczności art. 28b cz. 2 ust. 2 akapity drugi i trzeci szóstej dyrektywy, ponieważ podatnik po skorzystaniu z prawa do odliczenia w państwie członkowskim identyfikacji podatkowej nie byłby do niej skłaniany do wykazywania opodatkowania spornego nabycia wewnątrzwspólnotowego w państwie członkowskim zakazania wysyłki lub transportu. Takie rozwiązanie mogłoby w rezultacie zagrażać stosowaniu podstawowej zasady, zgodnie z którą w odniesieniu do nabycia wewnątrzwspólnotowego uważa się, że miejsce opodatkowania znajduje się w państwie członkowskim zakazania wysyłki lub transportu, to znaczy w państwie członkowskim ostatecznej konsumpcji, która jest przedmiotem systemu przejściowego”(43). Według mnie orzeczenie to po raz kolejny podkreśla konieczność przestrzegania rozdziału kompetencji podatkowej w dziedzinie podatku VAT.

C – Ewentualne skutki oszustwa

76. Powyższe rozważania nie mogą niemniej jednak prowadzić do wniosku, iż zasady neutralności i terytorialności są bezwarunkowe. W związku z tym należy uzupełnić powyższy tok rozumowania o rozważania, czy konkretne okoliczności sprawy mogłyby doprowadzić do wyłączenia w niniejszej sprawie stosowania zasady neutralności i terytorialności podatku.

77. W tym celu użytecznych jest kilka grup wyroków. Z jednej strony, Trybunał Sprawiedliwości wydał liczne orzeczenia w przedmiocie nadużycia prawa, i, równolegle, orzekał już w kwestii możliwych konsekwencji oszustwa dla systemu odliczeń poniesionego podatku VAT. Z drugiej strony, w szeregu spraw dotyczących dostaw wewnątrzwspólnotowych w orzecznictwie przyznano, że należy ściśle stosować zasadę neutralności jedynie wówczas, gdy zainteresowany działa w dobrej woli lub w pełni usunął niebezpieczeństwo utraty wpływów podatkowych.

78. Podsumowując ocenę pierwszej z wymienionych grupy orzeczeń mogłaby doprowadzić do przedwczesnego wniosku, iż państwo pochodzenia towarów (w niniejszym przypadku Niemcy), może swobodnie dysponować zwolnieniem, odmawiając jego przyznania podmiotowi działającemu w złej wierze.

79. Niemniej jednak przed wyciągnięciem takiego wniosku należy szczególnie uważnie zbadać najnowsze orzecznictwo w przedmiocie dostaw wewnątrzwspólnotowych, z których bardziej widoczna jest równowaga pomiędzy mechanizmami zwalczania oszustw, z jednej strony, oraz zasadami neutralności i terytorialności, z drugiej strony.

80. W dalszej części zbadam kryteria ustanowione we wszystkich tych wyrokach oraz ich zastosowanie do niniejszej sprawy, ze szczególnym odniesieniem do ww. wyroku w sprawie Collée.

1. Orzecznictwo w sprawie zachowań stanowiących nadużycie lub oszustwo

81. Trybuna Sprawiedliwości wielokrotnie przyznawała, że zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę, jak również, że jednostki nie mogą powoływać się na prawo wspólnotowe w sposób oszukawczy lub stanowiący nadużycie(44).

82. W odniesieniu, po pierwsze, do nadużycia prawa, orzecznictwo oferuje już na dzień dzisiejszy konkretne kryteria służące ustaleniu jego istnienia, a co najważniejsze, ocenie jego skutków(45). W dziedzinie podatku VAT w szczególności w ww. wyroku w sprawie Halifax stwierdzono, że dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest:

- po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo ich spełniających formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów; oraz
- po drugie, z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, iż zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej

83. Niemniej jednak w sprawie R wydaje się jasne, że nie doszło jedynie do „formalnego spełnienia przesłanek ustanowionych w odpowiednich przepisach” ponieważ dostawa rzeczywiście miała miejsce.

84. Podobnie bardzo wątpliwe jest to, czy „zasadniczym celem” tych transakcji było osiągnięcie korzyści o charakterze podatkowym, nawet jeżeli interpretować je w szerokim znaczeniu, to znaczy jako uzyskanie korzyści podatkowej dla siebie lub dla osoby trzeciej (w niniejszym przypadku dla kupujących działających w Portugalii). Sprzedaże dokonywane przez R były transakcjami przynoszącymi zysk z ekonomicznego punktu widzenia, a nie transakcjami fikcyjnymi tworzonymi jedynie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej.

85. Oczywiście, rzeczywisty cel zamierzony przez R był antykonkurencyjny, ponieważ należałoby sobie wyobrazić, że ukrycie tożsamości przez odbiorców umożliwi im stosowanie wyższej i jednocześnie korzystniejszej dla nich ceny, niż cena stosowana przez ich „podatkowo uczciwych” konkurentów (posługując się terminologią zastosowaną przez Bundesgerichtshof). Niemniej jednak informacja ta nie wystarcza do tego, aby zaklasyfikować transakcje R jako stanowiące nadużycie w rozumieniu naszego orzecznictwa, które wydaje się raczej wymagać całkowicie sztucznej konstrukcji.

86. Podobnie Trybuna stwierdziła w wyroku w sprawie Halifax, iż „transakcje, których dokonanie stanowi nadużycie powinny zostać przeddefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących wspomniane nadużycie”(46). W związku z tym, nawet, jeżeli R zadeklarowałby niemieckim organom podatkowym tożsamość prawdziwych kupujących, a nie fikcyjnych, nadal mielibyśmy do czynienia z dostawą wewnątrzwspólnotową, a co za tym idzie, zwolnioną z podatku VAT. Oszukawcza deklaracja nie zachowuje w niniejszym wypadku związku przyczynowo-skutkowego z uzyskaniem korzyści podatkowej (chyba żeby zapytać, czy transakcja ta miała dla R znaczenie bez wspomnianego zatajenia informacji).

87. Z uwagi na powyższe uważam, że zachowanie R nie stanowi nadużycia prawa w świetle wyroku w sprawie Halifax.

88. Nawet po wykluczeniu tego iż ma charakter nadużycia, w rozumieniu orzecznictwa, trudno zaprzeczyć temu, że zachowanie R jest oszukawcze w świetle ustalonych okoliczności

faktycznych. Pojawia się jednak pytanie, czy pozbawienie go zwolnienia wydaje się najodpowiedniejsze? i najbardziej proporcjonalne? form? jego ukarania. Równie? jednak orzecznictwo nie oferuje w niniejszej sprawie wystarczaj?cych argumentów dla odmowy zwolnienia.

89. Oczywiście istnieje wiele wyroków, w których orzeczono o odmowie przyznania korzy?ci podatkowej w przypadku istnienia oszustwa(47). Na wiele tych orzecze? wielokrotnie powo?ywano się w niniejszym post?powaniu, jednak?e w wi?kszo?ci orzecze? chodzi?o o przypadki, w których sporne by?o prawo do odliczenia naliczonego VAT, nie za? zwolnienie dostawy wewn?trzwspólnotowej, z którym zwi?zana jest zasada terytorialno?ci. Nie wydaje się w zwi?zku z tym, i? nale?y automatycznie, w drodze analogii, zastosowa? kryteria, zaproponowane w tych wyrokach.

2. Orzecznictwo dotycz?ce z?ej wiary w dostawach wewn?trzwspólnotowych

90. Po wykluczeniu orzecznictwa dotycz?cego nadu?ycia i z?ej wiary w transakcjach wewn?trznych, tylko orzeczenia dotycz?ce dostaw wewn?trzwspólnotowych zawieraj?, moim zdaniem, pewne elementy maj?ce znaczenie dla niniejszej sprawy.

91. Dwa niedawno wydane wyroki: ww. w sprawie Teleos oraz w sprawie Collée(48), dotycz? zwolnienia dostawy wewn?trzwspólnotowej w zwi?zku z mo?liwym dzia?aniem dostawcy w z?ej wierze.

92. W wyroku w sprawie Teleos Trybuna? Sprawiedliwo?ci mia? do czynienia z sytuacj?, w której nie dosz?o do dostawy wewn?trzwspólnotowej (towary nie opu?ci?y terytorium kraju rozpocz?cia wysy?ki), jednak?e dostawca przedstawi? w odpowiednim momencie dowody, które pozwoli?y na zastosowanie zwolnienia. W przypadku tym orzeczono, ?e je?eli dostawca wyka?e, ?e dzia?a? w ca?kowitej dobrej woli, nie mo?na go pó?niej zobowi?za? do zap?aty podatku.

93. Z wyroku tego wynika, ?e pomimo i? brak by?o dostawy wewn?trzwspólnotowej w rozumieniu szóstej dyrektywy, to jednak, je?eli dostawca dzia?a? w dobrej wierze, nie mo?na podnosi? pó?niej, i? otrzyma? on nienale?ne zwolnienie(49). *Sensu contrario* nale?y wywnioskowa?, i? je?eli nie dosz?oby do dostawy, lecz dostawca dzia?a?by w z?ej wierze, to nale?a?oby dochodzi? zwrotu kwoty podatku VAT. W obydwu przypadkach zainteresowany nie ma prawa do zwolnienia, jednak?e w przypadku dobrej wiary podatnika Trybuna? Sprawiedliwo?ci zobowi?zuje dane pa?stwo cz?onkowskie do zaniechania poboru przys?uguj?cego mu podatku VAT (podsumowuj?c, odmawia uregulowania sytuacji, ze wzgl?du na ow? dobr? wiar?).

94. Niemniej jednak nie jest jasne, czy z literalnego brzmienia wyroku w sprawie Teleos wynika, tak jak to podnosi rz?d niemiecki, i? sam fakt istnienia z?ej wiary wystarcza, aby we wszystkich okoliczno?ciach (w szczególno?ci wówczas, gdy, tak jak w niniejszej sprawie mia?a miejsce dostawa wewn?trzwspólnotowa), orzeka?, i? dostawcy nie przys?uguje zwolnienie i zezwoli? pa?stwu cz?onkowskiemu pochodzenia towarów na pobór nie przys?uguj?cego mu podatku VAT. W zwi?zku z tym w?tpliwa jest mo?liwo?? zastosowania tego wyroku do niniejszej sprawy.

95. Taki wniosek potwierdza lektura wyroku w sprawie Collée, dotycz?cego przypadku, w którym mia?a miejsce dostawa wewn?trzwspólnotowa, aczkolwiek by?a ona pierwotnie ukryta przez dostawc? z innych wzgl?dów ni? wzgl?dy podatkowe. Pomimo i? kontekst faktyczny tego wyroku nie jest identyczny, to jest on jednak najbardziej podobny do kontekstu faktycznego niniejszej sprawy: w obydwu przypadkach mia?a miejsce dostawa oraz odpowiadaj?ce jej nabycie wewn?trzwspólnotowe, jednak?e w sprawie Collée sprzedawca wola? ukry? wewn?trzwspólnotowy charakter dostawy (po?wi?caj?c odpowiadaj?ce jej zwolnienie), aby w ten

sposób nie naraża na niebezpieczeństwo komisji handlowej, do której nie miałyby prawa, jeżeli sprzedaby poza terytorium zastrzeżonym w umowie(50), w niniejszej sprawie z kolei R ukrył prawdziwą tożsamość odbiorców dostaw, a nie dostawcy jako tak.

96. Szczególne znaczenie mają pkt 35 i nast. wyroku w sprawie Collée, w których Trybunał przedstawia dwustopniową argumentację.

97. Po pierwsze, wychodząc od wyroków w sprawach Genius Holding(51) i Schmeink & Cofreth(52), pkt 35 wyroku w sprawie Collée uzależnia możliwość dokonania korekty niewłaściwie zafakturowanego podatku VAT od tego, aby „wystawca faktury we właściwym czasie w pełni wyeliminować zagrożenie utraty wpływów podatkowych”. Jeżeli tak postąpiono, zasada neutralności wymaga uznania zwolnienia, a tym samym rezultat jest niezależny od tego, czy dostawca działa w dobrej lub w złej wierze(53).

98. Ta sama zasada wydaje się mieć zastosowanie do sprawy R, aczkolwiek w tym przypadku „korekta”, której zamierzają dokonać organy niemieckie, miałyby polegać na odmowie zwolnienia przyznanego już wcześniej danej transakcji, która zawsze była deklarowana jako to, czym ona jest: jako dostawa wewnątrzwspólnotowa. Trudność niniejszej sprawy polega na określeniu, czy takie niebezpieczeństwo utraty wpływów podatkowych powinno wystąpić w odniesieniu do państwa członkowskiego, które ma na celu „dokonać korekty”, czy też wystarczy, iż wystąpi ono w odniesieniu do systemu VAT w ogóle.

99. Generalbundeswalt podnosi w piśmie, iż w zakresie, w jakim zwalczanie oszustw jest jednym z celów szóstej dyrektywy, orzecznictwo może tylko odnosić się do niebezpieczeństwa dla poboru podatku, na całym terytorium wspólnotowym. Rząd irlandzki popiera tę samą tezę powołując się na pkt 36 wyroku w sprawie Collée, w którym mówi się o „utratach wpływów podatkowych lub zagrożeniu poboru podatku VAT”. Owo ostatnie zdanie mogłoby w rzeczywistości pozwolić myśleć, iż nie ma znaczenia, któremu państwu członkowskiemu przysługują bądź wierzytelności podatkowa.

100. Niemniej jednak pkt 34 tego samego wyroku stanowi wyrażenie, że odpowiedź na pytanie, czy zwolnienie z podatku VAT może zostać uzależnione od dobrej woli podatnika „zależą od wystąpienia zagrożenia utraty wpływów podatkowych przez zainteresowane państwo członkowskie”(54). Z drugiej strony, zgodnie z pkt 37 „niepobranie podatku VAT związanego z dostawą wewnątrzwspólnotową, która najpierw została błędnie zakwalifikowana jako dostawa dokonana wewnątrz kraju [...] nie może być uznane za utratę wpływów podatkowych. Zgodnie bowiem z zasadą terytorialności podatkowej tego rodzaju wypływy są należne temu państwu członkowskiemu, w którym następuje końcowe wykorzystanie towaru”.

101. Moim zdaniem podobieństwo do sprawy R jest ewidentne. Literalne brzmienie wyroku jest w tej kwestii bardzo jasne i wydaje się, że trudno jest twierdzić, tak jak to czyni Generalbundeswalt, że postanowienia tego wyroku nie mają zastosowania do sprawy, ponieważ w sprawie Collée odbiorca od samego początku zapłacił podatek VAT.

102. O ile oczywiste jest, że utrata wpływów podatkowych przez jedno z państw członkowskich powinna być niepokojąca dla całej Wspólnoty(55), to jednak sądzę, iż Trybunał Sprawiedliwości zamierza przyznać w ww. punktach wyroku w sprawie Collée, pierwsze prawo zasadzie terytorialności, nawet jeżeli istniała zła wiara. Chodzi o logiczne rozwiązanie: w sprawie, takiej jak sprawa R, pozbawienie zwolnienia byłoby karą niezwykłą ze sprawami podatkowymi, ponieważ Niemcom nie przysługują jakkolwiek wierzytelności z tego tytułu. Zamiarem orzecznictwa jest uczynienie z „utrata wpływów podatkowych” kryterium oceny skutków złej wiary i wyrównanie w ten sposób sytuacji finansowej odnośnego skarbu państwa, poprzez przywrócenie sytuacji, która powinna być zaistniała, gdyby nie doszło do oszustwa lub stanowiłoby nadużycie

praktyki(56).

103. Wyrok w sprawie Collée nie wyczerpał na tym swojej linii argumentacyjnej. W kolejnych punktach wyrażnie zachęca sąd krajowy do badania, czy doszło do oszukańczej lub stanowiącej nadużycie transakcji, z wyrażnym odesłaniem do wyroku w sprawie Kittel i Recolta Recycling(57) oraz do wyroku Halifax dotyczącego nadużycia prawa(58). Niemniej jednak, o czym wspomnieliśmy powyżej, zachowanie R nie może zostać zaklasyfikowane jako nadużycie w rozumieniu orzecznictwa, i pomimo jego oszukańczego charakteru, nie zostały spełnione przesłanki konieczne dla odmowy zwolnienia dokonanej dostawy wewnątrzwspólnotowej.

D – Odmowa zwolnienia jest rozważaniem nieproporcjonalnym

104. Tytułem założenia, Trybunał Sprawiedliwości wyrażnił w wyroku w sprawie Collée, że „prawo wspólnotowe nie uniemożliwia państwowym członkowskim uznania, pod określonymi warunkami, zatajenia dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej za usiłowanie popełnienia oszustwa podatkowego i stosowania w takim przypadku grzywnien lub sankcji pieniężnych przewidzianych w ich przepisach wewnętrznych”, które zawsze muszą być proporcjonalne do wagi nadużycia(59).

105. Moim zdaniem, poprzez takie stwierdzenie, wyrok odnosi się do możliwości stosowania innych alternatywnych kar, które są bardziej proporcjonalne niż brak uznania zwolnienia, który zmieniałby cały system terytorialnej dystrybucji wadztwa podatkowego w dziedzinie podatku VAT.

106. W świetle tego orzecznictwa oraz w świetle samego art. 28c cz. 1 A szóstej dyrektywy, państwa członkowskie mogą bez wątpienia przewidzieć prawnie nałożenie kar (administracyjnych bądź karnych), dla takiego rodzaju zachowań(60). Ponadto, nic nie stałoby na przeszkodzie, aby kwota ewentualnej kary pieniężnej była równa kwocie zastosowanego zwolnienia (wręcz przeciwnie, aby była proporcjonalna i rozsądna). W takim przypadku jednak państwa członkowskie pochodzenia towarów pobierałyby te kwoty przy wykonywaniu wadztwa karnego, które, logicznie, przysługiwałyby mu na podstawie wyrażonego przepisu prawa, jakim, jak się wydaje, nie dysponują w niniejszej sprawie organy niemieckie.

107. Taki przepis prawa, uzupełniony przez mechanizmy współpracy administracyjnej uregulowane w rozporządzeniu (WE) nr 1798/2003, na które się już wcześniej powołałem, stanowiłby bardziej proporcjonalną odpowiedź – jednocześnie bardziej zgodną z wewnętrzną logiką podatku – na niebezpieczeństwo oszustwa, która jest prawnie właściwa dla systemów przewidujących interwencje różnych organów administracyjnych.

108. Podsumowując, uważam, pomimo zasadności argumentów, takich jak konieczność zapewnienia prawidłowego funkcjonowania systemu VAT jako całości oraz konieczność braku wspierania zachowań antykonkurencyjnych, że orzeczenie o odmowie zwolnienia, pozostawiając całościowo na boku kwestię jego skutków dla kwalifikacji jako czynu przestępczego, stanowi nieproporcjonalną odpowiedź, w zakresie, w jakim istnieją inne instrumenty, które umożliwiają spełnienie tych celów bez istotnego naruszania zasad neutralności i terytorialności.

VIII – Wnioski

109. W związku z tym proponuję Trybunałowi Sprawiedliwości udzielenie odpowiedzi na pytanie prejudycjalne Bundesgerichtshof w następujący sposób:

„Artykuł 28c cz. 1 A lit. a) szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, iż nie obejmuje on przypadku wyjątku od zwolnienia z podatku od wartości dodanej dostaw towarów w

rozumieniu tego przepisu w takich przypadkach, w których rzeczywiście doszło do dostawy, i pomimo zaistnienia obiektywnych okoliczności, które pozwalają na stwierdzenie, iż sprzedawca byłby podatnikiem:

- a) wiedza, że przez dostawę uczestniczy w transakcji mającej na celu uniknięcie zapłaty podatku od wartości dodanej, lub
- b) podjęte działania, których celem było zatajenie tożsamości prawdziwego nabywcy, w celu umożliwienia mu lub osobie trzeciej popełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej”.

1 – Język oryginału: hiszpański.

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, s. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

3 – Dyrektywa Rady z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (DO L 376 s. 1).

4 – BGBI. 1976 I, s. 613 i 1977 I, s. 269.

5 – BGBI. 1993 I, s. 565.

6 – BGBI. 1999 I, s. 1308.

7 – Adwokat R potwierdził w trakcie rozprawy, iż chodzi o używane samochody. Jeżeli chodzi o „nowe środki transportu” zastosowanie znalazłby art. 28c cz. II A lit. b) szóstej dyrektywy, a nie lit. a) tego artykułu.

8 – Chodzi o dwa orzeczenia: z dnia 20 listopada 2008 r. (sprawa 1 StR 354/08) oraz z dnia 19 lutego 2009 r. (1 StR 633/08). Pierwsze z tych orzeczeń zostało zaskarżone do Bundesverfassungsgericht (federalnego trybunału konstytucyjnego), który postanowieniem z dnia 23 lipca 2009 r. (sprawa 2 BvR 542/09) zawiesił wykonanie nałożonej kary pozbawienia wolności do czasu wydania przez niego ostatecznego wyroku, wskazując, iż w wypadku tym nie należało a priori wykluczyć naruszenia art. 103 ust. 2 ustawy zasadniczej (zasada legalności w prawie karnym).

9 – Postanowienie z dnia 11 marca 2009 r. w sprawie 1 V 4305/08.

10 – Sprawa XI B 24/09, DstR 2009, s. 1693.

11 – Jeżeli transakcja stanowiaby zwolnionej dostawę wspólnotową, fałszywe deklaracje dotyczące nabywców nie stanowiłyby przestępstwa lecz wykroczenie administracyjne, podlegające karze grzywny do 5000 EUR (art. 26a ust. 2 UStG).

12 – Zgodnie z informacjami przedstawionymi przez Bundesgerichtshof, ani przepisy karne (art. 370 AO), ani też ustawa niemiecka w sprawie podatku VAT (art. 4 i 6a 4 i 6a UStG) nie przewidują wyraźnie oszukczego działania, takiego jak sporne działanie, ani też nie przewidują skutków karnych lub podatkowych, jakie takiemu czynowi należy przypisać: art. 370 AO nie zezwala na zaklasyfikowanie jako przestępstwa manipulacji i zatajenia dokonanych przez R, jeżeli transakcja byłaby zwolniona z podatku VAT, i literalne brzmienie UStG nie jest wystarczające dla orzeczenia o bezpodstawności zwolnienia w niniejszym przypadku.

13 – Powołuje się w tym zakresie na wyroki z dnia 8 października 1987 r. w sprawie 80/86 Kolpinghuis Nijmegen, Rec. s. 3969, pkt 13; z dnia 12 grudnia 1996 r. w sprawach połączonych C-74/95 i C-129/95 X Rec. s. I-6609, pkt 24; oraz z dnia 3 maja 2005 r. w sprawach połączonych C-387/02, C-391/02 i C-403/02 Berlusconi, pkt 73 i nast.

14 – Podobnie zob. wyroki z dnia 11 czerwca 1987 r. w sprawie 14/86 Pretore di Salò Rec. s. 2545, pkt 20; z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-168/95 Arcaro, Rec. s. I-4705, pkt 37; oraz z dnia 7 stycznia 2004 r. w sprawie 60/02 X, Rec. s. I-651, pkt 61.

15 – Zobacz m.in. wyroki z dnia 21 czerwca 2001 r. w sprawie C-206/99 SONAE, Rec. s. I-4679, pkt 45-47; z dnia 13 czerwca 2002 r. w sprawach C-430/99 i C-431/99 Sea-Land Service i Nedlloyd Lijnen, Rec. s. I-5235, pkt 47 i 48; oraz z dnia 30 marca 2004 r. w sprawie C-147/02 Alabaster, Rec. s. I-3101, pkt 55. Ponadto należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem do sądu krajowego, który rozpoznaje sprawę i musi przejść odpowiedzialność za wyrok, który ma zostać wydany, należy ocena w świetle charakterystycznych cech danej sprawy, zarówno konieczności pytania prejudycjalnego dla wydania przez niego orzeczenia, jak i znaczenia pytania, jakie kieruje do Trybunału Sprawiedliwości (zob. w szczególności wyroki z dnia 5 października 1977 r. w sprawie 5/77 Tedeschi, Rec. s. 1555, pkt 17-19; z dnia 25 lutego 2003 r. w sprawie C-326/00 IKA, Rec. s. I-1703, pkt 27; z dnia 12 kwietnia 2005 r. w sprawie C-145/03 Keller, Zb.Orz. s. I-2529, pkt 33; z dnia 22 czerwca 2006 r. w sprawie C-419/04 Conseil général de la Vienne, Zb.Orz. s. I-5645, pkt 19; oraz z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C-537/07 Gómez-Limón, Zb.Orz. s. I-6525, pkt 24.

16 – Uważam, że w tej kwestii należy wyjaśnić, iż moim zamiarem nie jest dokonanie kwalifikacji prawnej okoliczności faktycznych, w tym samym znaczeniu, co należy do sądu krajowego, lecz dokonanie oceny sytuacji i udzielenie odpowiedzi na pytanie w sposób, w jaki zostało ono przedstawione, wychodząc od okoliczności faktycznych opisanych w postanowieniu odsyłającym, nie przesądzając o ich prawdziwości.

17 – Wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos, Zb. Orz. s. I-7797, pkt 70.

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

19 – Generalbundesanwalt oraz sam rząd irlandzki zasugerowali w trakcie rozprawy, iż § 6a ust. 1 UStG oraz § 17 UstDV stanowiłby środek zwalczania oszustw podatkowych i unikania podatku VAT, oraz że są wystarczające dla odmowy zwolnienia w niniejszym przypadku. Oczywiście, do Trybunału Sprawiedliwości nie należy wykazania przepisu krajowego, takiego jak niniejszy, ale wiadomo, że jeżeli wykazania ta byłaby prawdziwa, to pytanie prejudycjalne nie zostałoby sformułowane w ten sam sposób. Bundesgerichtshof nie pyta o to, czy przepis takiego rodzaju jest zgodny z szóstą dyrektywą, lecz czy nie wynika z niej w sposób bezpośredni, iż nie przysuguje zwolnienie, jeżeli ma miejsce zła wiara.

20 – Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax, Rec. s. I-1609, pkt 92. W kwestii tej zob. również wyrok z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-25/07 Sosnowska, Zb.Orz. s. I-5129, pkt 23.

21 – Opodatkowanie w miejscu pochodzenia przynosiłoby korzyści państwom członkowskim pochodzenia największej liczby dostaw wewnątrzspółnotowych, pozbawiając podatek VAT jego charakterystycznej cechy opodatkowania konsumpcji. Takie rozwiązanie mogłoby zostać usunięte za pomocą systemu automatycznej kompensaty pomiędzy państwami członkowskimi. Niemniej jednak praktyczna zastosowanie takiego typu mechanizmu (który prowadziłby do przepływu środków pomiędzy państwami członkowskimi) oraz trudności w osignięciu,

przynajmniej w krótkim terminie, jednolitości wszystkich rodzajów stawek opodatkowania, skłoniły prawodawcę wspólnotowego do wprowadzenia rzeczoności systemu przejściowego, który przewidziany pierwotnie do końca 1996 r., obowiązuje do dnia dzisiejszego i został tymczasowo przyjęty przez nową dyrektywę VAT (dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej; Dz.U. L 347 s. 1).

22 – W kwestii tej zob. opinię rzecznika generalnego J. Kokotta przedstawioną w dniu 11 stycznia 2007 r.

23 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Teleks i in., pkt 25.

24 – To właśnie szczególnie owego „zwolnienia” w porównaniu do zwolnienia z art. 13 szóstej dyrektywy prowadzi [do pytania], czy można rozumieć je jako „wyjątek”, który z uwagi na swą nazwę należy interpretować w sposób wąski, w odróżnieniu od tego, co proponowali niektórzy interwenienci.

25 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Teleos, pkt 38 i 40. O owym obiektywnym charakterze orzeczono również w odniesieniu do innych pojęć, które określają transakcje podlegające opodatkowaniu zgodnie z szóstą dyrektywą [wyroki 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, pkt 44; 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, pkt 41].

26 – W podobny sposób wskazano w orzecznictwie, iż „obowiązek organu podatkowego przeprowadzenia dochodzenia w celu ustalenia zamiaru podatnika byłby sprzeczny z celami wspólnego systemu VAT, polegającymi na zagwarantowaniu pewności prawa i ułatwieniu czynności związanych ze stosowaniem podatku VAT, z uwagi, poza wyjątkowymi przypadkami, na obiektywny charakter transakcji, o której chodzi” (wyroki z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie 4/94, BLP Group, Zb.Orz. s. I-983, pkt 24; ww. w sprawie Optingen i in., pkt 45, w sprawie Kittel i Recolta Recycling, pkt 42; oraz Teleos, pkt 39).

27 – Lub odmawia się statusu dostawy wewnątrzwspólnotowej dostawy, która spełnia obiektywne przesłanki w tym celu.

28 – Wyroki z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 286/83 Rompelman, Rec. s. 655, pkt 19; z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 Ghent Coal Terminal, Rec. s. I-1, pkt 15; i z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-223/03 University of Huddersfield, Zb.Orz. s. I-1751; oraz z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-437/06 Securita Zb.Orz. s. I-1597, pkt 25.

29 – Wyrok z dnia 7 grudnia 2006 r. w sprawie C-240/05 Eurodental, Zb.Orz. s. I-11479, pkt 46, oraz ww. w sprawie Teleos i in., pkt 59.

30 – Zdaniem niemieckiego rzędu R „znajdowałaby się w bardziej korzystnej sytuacji, niż dostawca w dobrej wierze, który po prostu nie może udowodnić, iż dochował należytej staranności w odniesieniu do koniecznych dowodów, i którego dostawa została uznana za podlegającą opodatkowaniu”. Również Bundesgerichtshof twierdzi, że brak jest stosunku konkurencyjności pomiędzy „przedsiębiorstwami uczciwymi oraz przedsiębiorstwami nieuczciwymi pod względem podatkowym, które unikają opodatkowania poprzez systematyczne manipulacje mające na celu zatajenie”.

31 – Wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08, Zb.Orz. s. I-10567, pkt 46 i 47.

32 – Przypadek ten dotyczy przedsiębiorstwa budowlanego, które płaci o podatek VAT od

usług budowlanych, których dokonywa? na własny rachunek (autokonsumpcja). Trybuna? Sprawiedliwo?ci stwierdzi? w ww. wyroku, ?e zasada neutralno?ci nie mo?e sprzeciwi? si? temu, aby owo przedsi?biorstwo mog?o w ca?o?ci odliczy? podatek VAT dotycz?cy ogólnych wydatków poniesionych przy wykonywaniu tych?e usług, poniewa? obrót wynikaj?cy ze sprzeda?y w ten sposób wykonanych budynków jest zwolniony z podatku.

33 – Wyroki z dnia 5 lipca 1988 r. w sprawie 269/86 Mol, Rec. s. 3627, pkt 18, oraz w sprawie 289/86 Happy Family, Rec. s. 3655, pkt 20; z dnia 2 sierpnia 1993 r. w sprawie C?111/92 Lange, Rec. s. I?4677, pkt 16. Wyroki te wy?czaj? dostawy towarów takich jak narkotyki, które maj? charakterystyczne cechy w zakresie, w jakim z uwagi na ich charakter nale?? do zakresu ca?kowitego zakazu sprzeda?y we wszystkich pa?stwach cz?onkowskich, za wyj?tkiem ?ci?le kontrolowanego kr?gu gospodarczego w celu ich wykorzystania w lecznictwie i w celach naukowych. Nie wydaje si? jednak, aby mo?na by?o zastosowa? ów wyj?tek do przypadku w niniejszej sprawie.

34 – W tej kwestii nale?y prawdopodobnie uczyni? wyj?tek od wy?cznie podatkowej oceny sprawy, i zwróci? na chwil? uwag? na jej konsekwencje karne, które s? w pewnym stopniu paradoksalne, poniewa?, je?eli mo?na by skaza? w post?powaniu karnym R, jak to sugeruje s?d odsy?aj?cy w oparciu o niezale?no?? zwolnienia, to nale?a?oby zapyta? o to, jakie by?yby konsekwencje pó?niejszego zwrotu jego wysoko?ci na orzeczenie o karze.

35 – Postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C?395/02, Rec. s. I?1991.

36 – Wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C?245/04 EMAG Handel Eder, Zb.Orz. s. I?6227, pkt 40. Zobacz równie? opini? rzecznika generalnego J. Kokott w tej sprawie przedstawion? w dniu 10 listopada 2005 r., pkt 23 i 24 oraz opini? rzecznika generalnego D. Ruiza-Jaraba w sprawie C?68/03 Lipjes (wyrok z dnia 27 maja 2004 r., Zb.Orz. s. I?5879, pkt 25.

37 – Rozporz?dzenie Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 pa?dziernika 2005 r. ustanawiaj?ce ?rodki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. L 288 s. 1).

38 – Wy?ej wymieniony, pkt 71.

39 – Wy?ej wymieniony wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 23.

40 – W tym znaczeniu wydaje mi si? bardzo przemawiaj?cy pkt 31 opinii rzecznika generalnego J. Kokott w sprawie Teleos i in.: „Przez wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów prawo do opodatkowania jest przenoszone z kraju pochodzenia do kraju przeznaczenia”, która wyja?nia w przypisie do tego punktu, ?e „ustalenia dokonane przez organy w pa?stwie przeznaczenia w przedmiocie wewn?trzwspólnotowego nabycia nie wi??? jednak organów w pa?stwie pochodzenia w przypadku kontroli w zakresie, czy spe?nione s? przes?anki zwolnienia wewn?trzwspólnotowej dostawy od podatku”.

41 – Rozporz?dzenie Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 pa?dziernika 2003 r. w sprawie wspó?pracy administracyjnej w dziedzinie podatku od warto?ci dodanej i uchylaj?ce rozporz?dzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. L 264 s. 1).

42 – Sprawy po??czone C?536/08 oraz C?539/08, Zb.Orz. s. I?3581.

43 – Wy?ej wymieniony wyrok w sprawie X, pkt 44.

44 – Wyroki z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C?367/96 Kefalas i in., Rec. s. I?2843, pkt 20; z dnia 23 marca 2000 r. w sprawie C?373/97 Diamantis, Rec. s. I?1705, pkt 33; z dnia 29 kwietnia

2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02 Geemente Leusden i Holin Groep, Rec. s. I-5337), pkt 76; oraz z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 Fini H, Zb.Orz. s. I-1599, pkt 32 oraz ww. w sprawie Kittel i Recolta Recycling, pkt 54.

45 – W wyniku długiej ewolucji orzecznictwa doktryna nadużycia prawa zajmuje dzisiaj pierwszorzędne miejsce w prawie unijnym, tak że w niektórych sprawach możliwe jest jej scharakteryzowanie jako zasady powszechnej. Twierdzi tak na przykład rzecznik generalny P. Poiares Maduro w opinii przedstawionej w dniu 7 kwietnia 2005 r. w sprawie Halifax, pkt 64, jak również, chociaż już w sposób mniej wyraźny rzecznik generalny A. La Pergola w opinii w sprawie C-212/97 Centros [wyrok z dnia 9 marca 1999 r., Rec. s. I-1459], przedstawionej w dniu 16 lipca 1998 r., pkt 20. W doktrynie zob. R. De la Feria, *Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax*, Common Market Law Review, 45, 2008, s. 395.

46 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Halifax, pkt 94.

47 – Wyroki: ww. w sprawie Rompelman, pkt 24; z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-110/94 INZO, Rec. s. I-857, pkt 24); z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. s. I-1577; ww. w sprawie Fini H, pkt 34; oraz ww. w sprawie Kittel i Recolta Recucling, pkt 55. Wystarczy, aby zainteresowany wiedział, że jego zachowanie „uczestniczyło w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w podatku VAT”; w takim przypadku „dla celów szóstej dyrektywy powinien zostać uznany za osobę biorącą udział w tym oszustwie” (ww. wyrok w sprawie Kittel i Recolta Recycling, pkt 56).

48 – Wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-146/05, Zb.Orz. s. I-7861).

49 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Teleos, pkt 2 sentencji.

50 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Collée, pkt 13 i 39.

51 – Wyrok z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87, Rec. s. 4227.

52 – Wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98, Rec. s. I-6973.

53 – W podobny sposób wyrok z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawach połączonych C-78/02 i C-80/02 Karageorgou i in. Rec. s. I-13295, pkt 50.

54 – Wyróżnienie jest moje.

55 – Na co sędznie wskazał rząd irlandzki.

56 – Wynika to z ww. wyroku w sprawie Halifax, pkt 94.

57 – Wyżej wymienionego.

58 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Collée, pkt 38 i 39.

59 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Collée, pkt 40. Podobnie, wyżej wymieniony wyrok w sprawie Schmeink i Cofreth, pkt 62.

60 – W niniejszej sprawie faktycznie niemiecki porządek prawny wspomina o możliwości nałożenia sankcji administracyjnej.