

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 11 stycznia 2007 r.¹

I — Wprowadzenie

1. Przedmiotem wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym są pytania dotyczące wykładni szóstej dyrektywy VAT², związane z obowiązkami dowodowymi w odniesieniu do zwolnienia od podatku dostaw wewnątrzwspólnotowych. Pytania te pozostają w ścisłym związku z pytaniami postawionymi w sprawach C-409/04 (Teleos i in.) oraz C-184/05 (Twh International), w których przedstawiam opinie również w dniu dzisiejszym.

(zwanym dalej „skarżącym”) oraz Finanzamt Limburg an der Lahn (urzędem skarbowym, zwanym dalej „pozwanym”) w przedmiocie przyznania zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej. Dostawa ta wprawdzie miała bezsprzecznie miejsce, jednak skarżący nie przedstawił we właściwym czasie wymaganego przez prawo krajowe dowodu księgowego, pomimo że miał świadomość tego, iż jest to dostawa wewnątrzwspólnotowa.

II — Ramy prawne

2. Postępowanie główne w niniejszej sprawie dotyczy sporu przed Bundesfinanzhof (sądem właściwym w sprawach finansowych) toczącego się między Albertem Collée, jako uniwersalnym następcą prawnym Collée KG

A — Prawo wspólnotowe

3. Dyrektywa Rady nr 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r., uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych³, wprowadziła

¹ — Język oryginału: niemiecki.

² — Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1) — zwana dalej „szóstą dyrektywą”.

³ — Dz.U. L 376, str. 1.

do szóstej dyrektywy tytuł XVIa (przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi, art. 28a–28m). Przepisy te nadal znajdują zastosowanie, bowiem do tej pory nie wydano ostatecznego uregulowania dotyczącego opodatkowania dostaw towarów przez przedsiębiorstwa w handlu między państwami członkowskimi. [...]”

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

„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego oraz na warunkach ustanowionych w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień przewidzianych poniżej, a także aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom, państwa członkowskie zwalniają z podatku:

a) dostawy towarów, określone w art. 5 i 28a ust. 5 lit. a), wysyłan[ych] lub transportowan[ych] przez sprzedawcę bądź nabywcę towarów lub na jego [ich] rachunek, do miejsca poza terytorium określonym w art. 3, lecz znajdującego się na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, któr[zy] działa[ła] w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

5. Artykuł 22 szóstej dyrektywy reguluje formalne obowiązki podatnika i przewiduje w wersji znajdującej zastosowanie w niniejszej sprawie⁴, między innymi, co następuje:

„2. a) Każdy podatnik prowadzi rachunkowość w sposób wystarczająco szczegółowy, aby umożliwić zastosowanie podatku od wartości dodanej oraz kontrolę przez organ podatkowy.

[...]

3. a) Każdy podatnik wystawia fakturę lub inny dokument uznawany za fakturę, w odniesieniu do towarów i usług,

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

które dostarczył lub świadczył na rzecz innego podatnika lub osobie prawnej nie podlegającej opodatkowaniu. Każdy podatnik wystawia ponadto fakturę lub inny dokument uznawany za fakturę w odniesieniu do dostaw towarów określonych w art. 28b część B ust. 1 oraz w odniesieniu do towarów dostarczonych na warunkach określonych w art. 28c część A. Podatnik zachowuje jeden egzemplarz każdego wystawionego dokumentu.

c) Deklaracja podatkowa określa ponadto:

— z jednej strony, całkowitą wartość, pomniejszoną o podatek od wartości dodanej, dostaw towarów, określonych w art. 28c część A, od których podatek stał się wymagalny w tym okresie podatkowym.

— [...]

[...]

6. [...]

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

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

b) W deklaracji podatkowej muszą się znaleźć wszystkie niezbędne informacje potrzebne do obliczenia należnego podatku oraz dokonanych odliczeń, w danym przy-padku, łącznie z całkowitą kwotą transakcji odnoszących się do tego podatku i odliczeń oraz całkowitą kwotą transakcji zwolnionych od podatku, o ile wydaje się to niezbędne dla ustalenia podstawy opodatkowania.

7. [...]

8. Państwa członkowskie mogą nałożyć inne zobowiązania, które uznają za niezbędne dla poprawnego poboru podatków i aby zapobiec

oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji wewnętrznych oraz transakcji zawieranych przez podatników w różnych państwach członkowskich, o ile tego rodzaju zobowiązania nie będą prowadzić w handlu między państwami członkowskimi do niepotrzebnych formalności związanych z przekraczaniem granic”.

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

B — Prawo krajowe

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

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

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

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

1. kopię faktury (§ 14, 14a ustawy),

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

2. zwyczajowy dokument występujący w obrocie handlowym, z którego wynika miejsce przeznaczenia, w szczególności dokument poświadczający dostawę,

3. poświadczenie odbioru przez odbiorcę lub jego pełnomocnika, oraz
2. nazwisko i adres pełnomocnika odbiorcy w przypadku dostawy w handlu detalicznym lub dokonanej na warunkach właściwych dla handlu detalicznego;

4. w przypadkach wysyłki towaru przez odbiorcę oświadczenie odbiorcy lub jego pełnomocnika, że przedmiot dostawy zostanie wysłany na pozostały obszar Wspólnoty”.

3. rodzaj działalności lub zawód odbiorcy;

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

4. handlowe określenie towaru będącego przedmiotem dostawy i jego ilości albo rodzaj i zakres innego zrównanego z dostawą świadczenia na podstawie umowy o dzieło;

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

5. dzień dostawy albo innego zrównanego z dostawą świadczenia na podstawie umowy o dzieło;

6. ustaloną zapłatę lub w przypadku opodatkowania na podstawie otrzymanej zapłaty otrzymaną zapłatę oraz dzień jej otrzymania;

2 Przedsiębiorca powinien regularnie dokonywać zapisów obejmujących:

1. nazwisko i adres odbiorcy;

7. rodzaj i zakres obróbki lub przetworzenia poprzedzającego transport lub wysyłkę na pozostały obszar Wspólnoty (§ 6a ust. 1 zdanie drugie ustawy);

8. transport lub wysyłkę na pozostały obszar Wspólnoty;
9. miejsce przeznaczenia na pozostałym obszarze Wspólnoty.

[...]"

12. W celu uzyskania prawa do otrzymania prowizji od A-AG, GmbH włączyła do tej transakcji mającego siedzibę w jej sąsiedztwie w Niemczech S, handlowca zajmującego się sprzedażą samochodów, który za opłatą wyraził gotowość nabycia pro forma samochodów przeznaczonych do celów demonstracyjnych oraz odsprzedażania ich następnie B. W tym celu S przekazał GmbH formularze faktur in blanco, która wykorzystała je do wystawienia faktur na rzecz B w imieniu S w odniesieniu do dostawy rzeczonych samochodów przeznaczonych do celów demonstracyjnych. W deklaracjach dla podatku VAT za lipiec, sierpień i wrzesień 1994 r. S wykazał określony przez GmbH w fakturach podatek VAT w wysokości 152 730 DM jako podatek naliczony.

III — Stan faktyczny i pytanie prejudycjalne

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

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

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

14. Finanzamt w decyzji z dnia 12 lutego 1998 r. zmieniającej decyzję dotyczącą

podatku VAT za 1994 r. podwyższył podlegający opodatkowaniu obrót skarżącego o 1 018 200 DM. Skarżącemu odmówiono zwolnienia od podatku w odniesieniu do dostawy samochodów osobowych na rzecz B, bowiem wymagane zapisy nie zostały dokonane na bieżąco i bezpośrednio po osiągnięciu danego obrotu.

bezsprzecznie miała miejsce, jedynie na tej podstawie, że podatnik nie przedstawił wymaganego dokumentu księgowego we właściwym czasie?

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

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

1. Czy organy podatkowe mogą odmówić dokonania zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej, która

2. Czy na odpowiedź na to pytanie ma wpływ to, że podatnik uprzednio świadomie zataił, iż miała miejsce dostawa wewnątrzwspólnotowa?

IV — Ocena prawna

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

wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym należy rozpatrzyć łącznie.

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

19. Zasada zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej została określona w art. 28c część A lit. a) szóstej dyrektywy. U podstaw zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej leży założenie, że podczas okresu przejściowego obowiązującego dla wspólnotowego podatku obrotowego, podatek VAT, jako podatek konsumpcyjny, powinien nadal być pobierany w państwie członkowskim, w którym ma miejsce końcowe wykorzystanie (zasada państwa przeznaczenia). Dlatego też w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania, dostawa wewnątrzwspólnotowa, odpowiadająca podlegającemu opodatkowaniu nabyciu wewnątrzwspólnotowemu, powinna być zwolniona od podatku w państwie pochodzenia⁵.

20. Szósta dyrektywa nie zawiera jednak żadnych konkretnych wymogów dotyczących udowodnienia dokonania dostawy

wewnątrzwspólnotowej przez podatnika.⁶ Artykuł 22 określa jedynie ogólne wymogi dotyczące księgowości podatnika, faktur i deklaracji podatkowych. W pozostałym zakresie art. 22 ust. 8 pozostawia państwom członkowskim „nałożenie innych obowiązków, które uznają za konieczne do prawidłowego naliczenia i pobrania podatku i uniknięcia oszustw podatkowych”.

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

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

23. U podstaw takiego rozwiązania leży założenie, że szósta dyrektywa nie miała na celu

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

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

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

kowych, nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów”¹⁰.

25. Następnie Trybunał wskazał w rzeczonym wyroku, że podejmowane przez państwa członkowskie środki „nie mogą być więc wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku VAT, która stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez przepisy wspólnotowe w tej dziedzinie”¹¹. Neutralność ta byłaby zagrożona, gdyby doszło do podwójnego opodatkowania dostawy, z powodu odmowy zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej i opodatkowania nabycia wewnątrzwspólnotowego również w państwie przeznaczenia¹².

24. W zakresie podejmowania działań służących wykonaniu postanowień systemu VAT państwa członkowskie są związane nie tylko celami określonymi w art. 28c część A oraz art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy, lecz także zasadą proporcjonalności. Trybunał niedawno ponownie podkreślił w wyroku w sprawie Halifax, iż „przepisy, do których przyjęcia są upoważnione państwa członkowskie na podstawie art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podat-

26. Zastosowanie zasady proporcjonalności w konkretnym przypadku należy do sądu krajowego, który powinien zbadać, czy środki krajowe są zgodne z prawem wspólnotowym. Trybunał może jednak udzielić wszelkich wskazówek w zakresie wykładni prawa wspólnotowego, które umożliwią sądowi

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

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

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

10 — Wyrok w sprawie Halifax i in. (przywołany w przypisie 6, pkt 92). Podobnie w przedmiocie prawa do odliczenia podatku naliczonego wyrok z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. str. I-1577, pkt 52 oraz wyrok w sprawie Molenheide i in. (przywołany w przypisie 7, pkt 48), jak również w odniesieniu do art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy wyrok z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Industries i in., Zb.Orz. str. I-4191, pkt 29.

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

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

krajowemu ocenę tej zgodności w celu rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu¹³.

było jednoznacznie stwierdzić, iż dostawa wewnątrzwspólnotowa miała miejsce.

27. Prawo niemieckie w § 17a oraz 17c UStDV stanowi, że przesłanki istnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej powinny w sposób „jednoznaczny i łatwy do zweryfikowania” wynikać zarówno z dokumentów księgowych, jak i ksiąg rachunkowych. Zgodnie z orzecznictwem Bundesfinanzhof dotyczącym § 13 ust. 1 zdanie drugie UStDV, który określa wymogi dotyczące udokumentowania wywozu do państwa trzeciego i zawiera sformułowanie odpowiadające § 17a oraz 17c UStDV, wymóg ten należy rozumieć w ten sposób, że zapisy w księdze powinny być dokonywane „na bieżąco i bezpośrednio po osiągnięciu danego obrotu”.

28. W niniejszym przypadku skarżący wykazał w księgach dostawy dokonane w lipcu, sierpniu i wrześniu 1994 r. początkowo jako podlegającą opodatkowaniu dostawę krajową. W listopadzie 1994 r., czyli dwa miesiące po dokonaniu ostatniej dostawy, nastąpiło przeksięgowanie i wykazanie tej dostawy jako zwolnionej od podatku dostawy krajowej oraz odpowiednie uwzględnienie tego w deklaracji dla podatku VAT za listopad 1994 r. Finanzamt, powołując się na to, że zapisy niezbędne do dokonania zwolnienia od podatku nie były dokonywane na bieżąco i bezpośrednio, odmówił skarżącemu zwolnienia od podatku, mimo że można

29. Zdaniem rządu niemieckiego, obowiązujące zgodnie z prawem niemieckim wymogi dotyczące dowodów księgowych oraz ksiąg czynią zadość zasadzie proporcjonalności. Prawo do zwolnienia od podatku w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej nie jest systematycznie kwestionowane. Przewidziany w § 17a i nast. UStDV obowiązek zapisów księgowych służy celowi, który został wyraźnie określony w art. 28c część A szóstej dyrektywy, a mianowicie zapewnieniu prawidłowego i prostego poboru podatku, a także zwalczaniu oszustw podatkowych. Zdaniem rządu niemieckiego przepisy § 17a–17c UStDV są niezbędne do realizacji tego celu, a w szczególności do przeciwdziałania oszustwom dotyczącym podatku VAT w formie tak zwanej „karuzeli”. Przy tym nie jest istotne, czy dostawa była bezspornie wewnątrzwspólnotowa, czy też nie.

30. W tym względzie należy przede wszystkim stwierdzić, że niniejszy przypadek nie dotyczy wykładni wymogów określonych w dyrektywie w świetle wymogów określonych w § 17a–17c UStDV. Przeciwnie, wątpliwości budzi tu orzecznictwo i praktyka administracyjna związane z wykonaniem tych przepisów, zgodnie z którymi dostawa wewnątrzwspólnotowa musi być udokumentowana w księgach w sposób „bieżący i bezpośredni”.

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

31. Jak wynika z art. 22 ust. 8 oraz art. 28c część A szóstej dyrektywy to, że państwa członkowskie wymagają dowodu blisko związanego w czasie z transakcją, by zapewnić prawidłowy pobór podatku oraz zapobiegać oszustwom podatkowym jest zgodne z prawem.¹⁴ Państwa członkowskie mogą bowiem ustanowić właściwą ochronę przed zagrożeniami wpływów z podatków, przy czym mają prawo określać wymogi formalne, włącznie z oznaczonymi obowiązkami dotyczącymi czasu udokumentowania transakcji, w celu przeciwdziałania uchylaniu się od opodatkowania lub oszustwom dotyczącym podatku VAT w formie „karuzeli”.

32. W niniejszym przypadku nie wymaga badania to, czy ewentualnie byłoby dopuszczalne ustawowe określenia konkretnych terminów sporządzania dokumentów oraz zapisów księgowych w celu, po pierwsze, umożliwienia skutecznego poboru podatku oraz, po drugie, zapewnienia pewności prawa.

33. Bowiem, po pierwsze, rozpatrywane uregulowanie krajowe nie określa konkretnych terminów. Paragraf 17a oraz 17c UStDV przewidują jedynie, że przesłanki zwolnienia powinny w sposób „jednoznaczny i łatwy do zweryfikowania” wynikać z dokumentów lub zapisów księgowych. Również orzecznictwo Bundesfinanzhof dotyczące tych

pojęć, zgodnie z którym wspomniane sformułowanie należy rozumieć jako obowiązki odnoszący się do kwestii chronologicznych, a wymagane zapisy powinny być dokonywane w sposób „bieżący i bezpośrednio po osiągnięciu danego obrotu”, samo wymaga dokonania wykładni.

34. Jest to samo w sobie problematyczne z uwagi na przyjętą w prawie wspólnotowym zasadę pewności prawa, do przestrzegania której zgodnie z orzecznictwem Trybunału państwa członkowskie są zobowiązane dokonując transpozycji dyrektyw¹⁵. Ponadto Trybunał w wyroku w sprawie Halifax podkreślił, że wymóg pewności prawa ma szczególne znaczenie w przypadku uregulowania, które może mieć skutki finansowe¹⁶.

35. Po drugie, nawet konkretne uregulowania dotyczące terminów powinny co do zasady umożliwiać to, by dokonywane następnie zmiany zakwalifikowania dostawy jako dostawy wewnątrzwspólnotowej mogły zostać uwzględnione w zapisach księgowych. Tego rodzaju korekty mogą bowiem w danym przypadku wynikać z powodów niezależnych od woli podatnika. Korekty takie nie muszą prowadzić do utrudnień w poborze podatku lub zagrażać poborowi podatku. W szczególności w przypadku krótkich terminów można zapewnić poprzez klauzule dotyczące odstępstw lub legalizacji albo poprzez

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

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

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

podobne uregulowania, by w wyjątkowych przypadkach dostawa wewnątrzwspólnotowy, która faktycznie miała miejsce, mogła zostać wykazana jako taka w drodze dokonanej następnie zmiany w zapisach księgowych.

36. Bez odpowiedniej klauzuli dotyczącej odstępstw, prawo do zwolnienia od podatku, które szósta dyrektywa przewiduje w odniesieniu do dostawy wewnątrzwspólnotowej właśnie po to, aby zapewnić realizację zasady neutralności podatkowej, byłoby nadmiernie ograniczone. Również w przypadku dokonania z opóźnieniem zakwalifikowania dostawy jako dostawy wewnątrzwspólnotowej zastosowanie ma wskazana przez rzecznika generalnego Fenelliego możliwość dokonania korekty podatku VAT niesłusznie wykazanego w fakturach dotyczących obrotu, który nigdy nie został zrealizowany, bowiem „jeśli prawo krajowe nie dopuszczałoby dokonania korekty, byłoby to w każdym razie niezgodne z zasadą neutralności podatkowej”¹⁷.

37. O ile odpowiednie konkretne terminy oraz możliwość dokonania następnych zmian nie są przewidziane w ustawie, to w zakresie stosowania § 17a oraz 17c UStDV należy w danym przypadku zbadać, czy odmowa następczego dokonania zmiany zakwalifikowania dostawy jest proporcjonalna.

38. Przy tym należy przede wszystkim wyjaśnić, jak słusznie wskazuje Komisja, czy dostawa wewnątrzwspólnotowa miała faktycznie miejsce, czy też nie. W pierwszym przypadku bowiem szósta dyrektywa przewiduje co do zasady zwolnienie od podatku, natomiast w drugim przypadku obowiązuje zasada opodatkowania. W tym względzie Trybunał w sprawie *Transport Service NV* stwierdził, że „do sądu krajowego należy ustalenie, czy dostawa będąca przedmiotem postępowania głównego spełnia te przesłanki. Jeśli tak, to dostawa ta nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT”¹⁸. To zasadnicze uregulowanie dyrektywy nie może zostać wyeliminowane poprzez formalne obowiązki określone przez państwa członkowskie. Przeciwnie, można od niego odstąpić tylko wówczas gdy jest to niezbędne dla realizacji celów określonych we właściwych przepisach prawa wspólnotowego. Nie można zatem zgodzić się ze stanowiskiem przedstawionym przez rząd niemiecki, zgodnie z którym, o ile zapisy księgowe nie zostały dokonane we właściwym czasie, to bez znaczenia jest, czy dostawa wewnątrzwspólnotowa faktycznie miała miejsce.

39. Jeśli okaże się, że dostawa wewnątrzwspólnotowa faktycznie miała miejsce, to odmowa zwolnienia od podatku z uwagi na naruszenie krajowych przepisów formalnych jest dopuszczalna, jeśli przepisy te służą realizacji celów określonych w dyrektywie, a mianowicie zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania oraz prawidłowemu

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

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

poborowi podatku, w szczególności prawidłowemu i prostemu stosowaniu zwolnień. Ponadto wymogi formalne nie mogą wykraczać ponad to co jest niezbędne do osiągnięcia tych celów.

40. W związku z tym w danym przypadku należy zbadać, czy opóźnianie w sporządzeniu dokumentów ma wpływ na skuteczność poboru podatku albo czy jest związane z tym, że miały miejsce manipulacje, które w jakiejkolwiek formie mogą prowadzić do zagrożenia poboru podatku. Natomiast nie jest wymagane do osiągnięcia celów wyraźnie określonych w art. 28c część A oraz art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy to, by odmawiać systematycznie dokonania zwolnienia od podatku w każdym przypadku, gdy zapisy księgowe zostały dokonane z opóźnieniem.

41. Jeśli można stwierdzić ponad wszelką wątpliwość, że dostawa wewnątrzwspólnotowa miała miejsce, to mimo iż wymagane zapisy księgowe nie zostały dokonane we właściwym czasie, należy zastosować zasadę zwolnienia od podatku dostaw wewnątrzwspólnotowych, określoną w szóstej dyrektywie i dokonać zwolnienia. Odmowa zwolnienia od podatku wymaga — oprócz naruszenia wymogów formalnych określonych przez orzecznictwo i organy podatkowe — istnienia odpowiedniej dodatkowej podstawy odpowiadającej postanowieniom szóstej dyrektywy, która to podstawa może w szczególności wynikać z tego, że z powodu opóźnień w dokonaniu zapisów księgowych prawidłowe określenie lub pobranie podatku stało się niemożliwe lub zostało znacznie utrudnione.

42. Z powyższego wynika jednocześnie odpowiedź na pytanie drugie, poprzez które sąd krajowy oczekuje wyjaśnienia, czy na udzielenie odpowiedzi na pytanie pierwsze ma wpływ to, że podatnik uprzednio świadomie zataił istnienie dostawy wewnątrzwspólnotowej.

43. Z powyższych rozważań wynika, że również tutaj, zgodnie z postanowieniami szóstej dyrektywy, dla zwolnienia od podatku dostaw wewnątrzwspólnotowych istotne znaczenie ma to, jakie są przyczyny opóźnionego sporządzania dokumentów i jakie skutki wynikają z tego opóźnienia dla prawidłowego pobrania podatku. Powyższe powinno w danym przypadku zbadać i ocenić sąd krajowy. Okoliczność, że podatnik najpierw zamierzał formalnie włączyć do transakcji na terytorium kraju osobę pośredniczącą, w taki sposób, iż nie doszłoby bezpośrednio do dostawy wewnątrzwspólnotowej, lecz dopiero w przypadku dalszej dostawy, nie jest sama w sobie rozstrzygająca.

44. Potwierdza to stanowisko przyjęte przez Trybunał w wyroku w sprawie Schmeink & Cofreth w odniesieniu do korekty niesłusznie naliczonego podatku VAT. W wyroku tym Trybunał wskazał, że „[...] jeśli wystawca faktury we właściwym czasie i w pełni wyeliminował zagrożenie dla wpływów z podatku, to zgodnie z zasadą neutralności podatku VAT niesłusznie naliczony podatek VAT może podlegać korekcie, przy czym

państwa członkowskie nie mogą uzależniać takiego uprawnienia od dobrej wiary wystawcy rzeczowej faktury”. Jeśli stwierdzono, że „wystawca faktury we właściwym czasie i w pełni wyeliminował zagrożenie dla wpływów z podatku, to zapewnienie poboru podatku VAT i zapobieżenie oszustwom podatkowym nie wymaga, by musiał on dowieść swojej dobrej wiary”¹⁹.

45. Argumentacja ta może zostać zastosowana do przypadku następczego uznania dostawy za dostawę wewnątrzwspólnotową oraz odpowiedniej zmiany zapisów w księgach. Jeśli wpływ na uznanie dostawy za dostawę wewnątrzwspólnotową miałyby to, czy podatnik świadomie lub nieświadomie udaremnił dokonanie właściwej kwalifikacji, to nie mógłby korzystać on ze zwolnienia nawet wówczas, gdy jego zachowanie w rezultacie nie zagroziło poborowi podatku. W ten sposób odmowa zwolnienia od podatku stałaby się instrumentem sankcji dotyczącej początkowego zatajenia dostawy wewnątrzwspólnotowej, co wykraczałoby poza uzasadniony cel wymogów formalnych.

46. Jak już wskazano, do sądu krajowego należy ocena danego przypadku w odniesieniu do tych wymogów, przy uwzględnieniu

wszelkich istotnych okoliczności. W związku z powyższym sąd ten powinien w szczególności zbadać czy okoliczność, że zapis księgowy nie został dokonany we właściwym czasie doprowadziła do zagrożenia poboru podatku.

47. Istotne znaczenie ma okoliczność, że zbadanie danej operacji co do zasady jest tym trudniejsze, im więcej czasu upłynęło od jej dokonania. Natomiast im krótszy okres upłynął od jej dokonania, to tym ważniejsze jest, by dokonane następczo zmiany mogły zostać uwzględnione. Ponadto w ramach badania danego przypadku można uwzględnić to, w jakim zakresie podatnik spowodował opóźnienie w dokonaniu zapisów księgowych.

48. Niniejszy przypadek jest szczególny pod tym względem, że zaplanowane podstawienie figuranta nie było związane z ewentualnym uchylaniem się od opodatkowania, lecz miało służyć uzyskaniu prowizji²⁰. W przeciwieństwie do typowych struktur nie pozorowano tu dostawy wewnątrzwspólnotowej, która nie miała miejsca,²¹ lecz zatajono, że dostawa

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

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

21 — Zobacz w odniesieniu do takiej struktury opinię w sprawie Teleos i in. (przywołaną w przypisie 5).

taka miała miejsce, z powodów nieistotnych pod względem podatkowym. Całościowa ocena operacji pozwala mianowicie stwierdzić, że podstawienie figuranta nie miało wpływu na wysokość wpływów podatkowych. Dostawa wewnątrzwspólnotowa została jedynie przeniesiona na S, który następnie mógł dokonać odliczenia podatku naliczonego i żądać zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej.

49. Ponadto w odniesieniu do ewentualnego zawinienia w zakresie opóźnienia w sporządzaniu dokumentów należy zbadać, w jakim zakresie skarżący musiał wiedzieć, że podstawienie S zostanie uznane przez organy podatkowe za czynność pozorną lub że S zostanie uznany za figuranta. Na podstawie samej bowiem okoliczności, że S nie dokonał dostawy samodzielnie na rzecz B oraz że skarżący wystawiał faktury w imieniu S nie można wyciągnąć wniosku, iż taka „sztuczna” konstrukcja nie może zostać uznana za obrót podlegający opodatkowaniu. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału dla oceny, czy miał miejsce podlegający opodatkowaniu obrót, istotne są jedynie kryteria obiektywne. Natomiast w zakresie zakwalifikowania dostawy pod względem podatkowym nie ma znaczenia ani zamiar podatnika ani cel dostawy²².

22 — Zobacz wyroki: w sprawie Halifax i in. (przywołany w przepisie 10, pkt 56–60), z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen, Zb.Orz. str. I-483, pkt 44 oraz 45 oraz z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb.Orz. str. I-6161, pkt 41.

50. W rezultacie na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, że szósta dyrektywa sprzeciwia się praktyce krajowych organów podatkowych, zgodnie z którą odmawia się zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej, która bezsprzecznie miała miejsce, jedynie na tej podstawie, iż podatnik nie dokonał wymaganego zapisu księgowego na bieżąco i bezpośrednio po osiągnięciu obrotów.

51. W tym zakresie nie jest rozstrzygające jedynie to, czy podatnik dążył przy użyciu figuranta na terytorium kraju do przeniesienia dostawy wewnątrzwspólnotowej na późniejszą transakcję w łańcuchu dostaw, przy czym organy podatkowe nie uznały włączenia pośrednika za czynność pozorną (pytanie drugie). Jeśli państwo członkowskie nie określiło w ustawie terminu na udokumentowanie czynności, to w ramach rozstrzygnięcia w przedmiocie zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej tym bardziej należy uwzględnić wszelkie istotne okoliczności danego przypadku. W tym zakresie istotne jest w szczególności ewentualne zawinienie podatnika w odniesieniu do opóźnionego udokumentowania czynności, jak również to, czy niedokonanie zapisów księgowych we właściwym czasie może prowadzić do zagrożenia poboru podatku.

V — Wnioski

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

1. Dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku sprzeciwia się praktyce krajowych organów podatkowych, zgodnie z którą odmawia się zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej, która bezsprzecznie miała miejsce, jedynie na tej podstawie, iż podatnik nie dokonał wymaganego zapisu księgowego na bieżąco i bezpośrednio po osiągnięciu obrotów.
2. Jeśli państwo członkowskie nie określiło w ustawie terminu udokumentowania czynności, to w ramach rozstrzygnięcia w przedmiocie zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej należy uwzględnić wszelkie istotne okoliczności danego przypadku. W tym zakresie istotne jest w szczególności ewentualne zawińnienie podatnika w odniesieniu do opóźnionego udokumentowania czynności, jak również to, czy niedokonanie zapisów księgowych we właściwym czasie może prowadzić do zagrożenia poboru podatku.