

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)  
z dnia 27 września 2007 r.\*

W sprawie C-146/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 10 lutego 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 1 kwietnia 2005 r., w postępowaniu:

**Albert Collée** będący ogólnym następcą prawnym Collée KG,

przeciwko

**Finanzamt Limburg an der Lahn,**

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Löhmus (sprawozdawca) i A. Ó Caoimh, sędziowie,

\* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: J. Kokott,  
sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 czerwca 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu A. Collégo będącego ogólnym następcą prawnym Collée KG przez M. Preisingera, Steuerberater,
  
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lumme oraz F. Huschensa, oraz przez C. Schulze-Bahr działających w charakterze pełnomocników,
  
- w imieniu rządu włoskiego przez I. M. Braguglię działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez M. Massellę Ducciego Teriego, avvocato dello Stato,
  
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafylloua działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 stycznia 2007 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1), zmienionej dyrektywą Rady 91/860/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. L 376, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy A. Collée będącym ogólnym następcą prawnym Collée KG (zwanej dalej „Collée”) a Finanzamt Limburg an der Lahn (zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie odmowy przyznania zwolnienia od podatku obrotowego (zwanego dalej „podatkiem VAT”) dostawy wewnątrzwspólnotowej dokonanej w roku podatkowym 1994.

## Ramy prawne

### *Uregulowania wspólnotowe*

- 3 Na mocy art. 2 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika.

- 4 Szósta dyrektywa zawiera tytuł XVIa „Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi”, który został wprowadzony przez dyrektywę 91/680.
- 5 Prawo do zwolnienia wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów przewidziane jest w art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, który ma następujące brzmienie:

„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) wysyła[n]ych lub transportowa[n]ych przez sprzedawcę bądź nabywcę towarów lub na jego [ich] rachunek, do miejsca poza terytorium określon[ym] w art. 3, lecz znajdującego się na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, któr[zy] działa[ją] w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

[...]”

- 6 Artykuł 22 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z art. 28h powyższej dyrektywy określa formalności, jakie musi spełnić podatnik VAT. Przepis ten stanowi między innymi:

„[...]”

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, 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 (B) ust. 1 oraz w odniesieniu do towarów dostarczonych na warunkach określonych w art. 28c (A). Podatnik zachowuje jeden egzemplarz każdego wystawionego dokumentu.

[...]

4. a) Każdy podatnik składa deklarację podatkową w terminie ustalonym przez każde z państw członkowskich. Termin ten nie może przekraczać dwóch miesięcy od zakończenia każdego z okresów podatkowych. Okres podatkowy może być ustalony przez każde z państw członkowskich na jeden, dwa lub trzy miesiące. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inne okresy podatkowe, pod warunkiem że nie będą one przekraczać roku.

- b) Na deklaracji podatkowej muszą się znaleźć wszystkie niezbędne informacje potrzebne do obliczenia należnego podatku oraz dokonanych odliczeń,

w danym przypadku, 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.

[...]

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”.

### *Uregulowania krajowe*

- 7 Na mocy art. 4 ust. 1 lit. b) Umsatzsteuergesetz 1993 (ustawy o podatku obrotowym z 1993 r., BGBl. 1993 I, str. 565, zwanej dalej „UStG”) dostawy wewnątrzspółnotowe objęte zakresem art. 1 ust. 1 pkt. 1 tej ustawy są zwolnione od podatku VAT.
- 8 Artykuł 6a ust. 1 UStG stanowi, że pojęcie dostawy wewnątrzspółnotowej zakłada między innymi, iż przedsiębiorca lub klient transportuje lub wysyła przedmiot dostawy na pozostały obszar Wspólnoty.

- 9 Zgodnie z art. 6a ust. 3 UStG obowiązek wykazania, że przesłanki przewidziane w ust. 1 tego artykułu zostały spełnione, spoczywa na przedsiębiorcy, a federalny minister finansów może, za zgodą Bundesrat, określić w drodze rozporządzenia szczególne zasady, zgodnie z którymi przedsiębiorca może wykazać dokonanie transportu lub wysyłki towarów będących przedmiotem dostawy wewnątrzspółnotowej.
- 10 W związku z tym art. 17a ust. 1 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (rozporządzenia w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku obrotowym z 1993 r., BGBl. 1993 I, str. 601) przewiduje, że w przypadku dostaw wewnątrzspółnotowych przedsiębiorca, do którego rozporządzenie to znajduje zastosowanie, musi wykazać, za pomocą odpowiednich dowodów, że on sam lub odbiorca transportował lub wysłał przedmiot dostawy na pozostały obszar Wspólnoty.
- 11 Ponadto zgodnie z art. 17c ust. 1 tego samego rozporządzenia przedsiębiorca jest zobowiązany do wykazania za pomocą dokumentów księgowych, że zostały spełnione przesłanki zwolnienia od podatku VAT. Przepis ten określa w szczególności, że „księgi powinny być prowadzone w taki sposób, aby spełnienie przesłanek wynikało z nich jednoznacznie i mogło być zweryfikowane z łatwością”.

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne**

- 12 Collée była spółką dominującą względem spółki z ograniczoną odpowiedzialnością prawa niemieckiego (zwanej dalej „GmbH”), która sprzedawała samochody działając jako autoryzowany przedstawiciel spółki akcyjnej A (zwanej dalej „A-AG”). Wiosną 1994 r. GmbH zawarła umowę sprzedaży 20 samochodów przeznaczonych do celów demonstracyjnych z belgijskim przedstawicielem B, który wpłacił na rachunek GmbH cenę sprzedaży netto i — po otrzymaniu przez GmbH płatności — odebrał samochody z siedziby tej spółki za pomocą własnego pojazdu transportowego.

- 13 GmbH, która ze względu na wyłączność terytorialną mogła domagać się od A-AG prowizji jedynie od sprzedaży na rzecz klientów mających miejsce zamieszkania albo siedzibę w jej rejonie, włączyła w transakcję w charakterze pośrednika sprzedawcę samochodów S. W zamian za prowizję nabył on i odsprzedał pro forma wspomniane samochody demonstracyjne. GmbH wystawiła S faktury dotyczące tej fikcyjnej sprzedaży wykazujące podatek VAT. S przekazał GmbH faktury in blanco, które zostały następnie wykorzystane w imieniu S w związku z dostawą pojazdów na rzecz B. W deklaracjach dotyczących podatku VAT za okres lipiec–wrzesień 1994 r. S wniósł o zwrot podatku naliczonego, który został wykazany na fakturach wystawionych przez GmbH.
- 14 Po przeprowadzeniu nadzwyczajnej kontroli w październiku 1994 r. Finanzamt odmówił S prawa do odliczenia wykazanego na fakturach zapłaconego podatku naliczonego, ponieważ stwierdził, że sprzedaż dokonana pomiędzy GmbH a S miała charakter fikcyjny, a ten ostatni uczestniczył w transakcji jedynie pro forma.
- 15 Gdy Collée dowiedziała się o kontroli poinformowała S, że faktury dotyczące okresu lipiec–wrzesień 1994 r. stały się bezprzedmiotowe i w dniu 25 listopada 1994 r. sprostowała dotyczące ich zapisy księgowo i zaksięgowwała odpowiadające im wpływy w pozycji „zwolnione od podatku dostawy wewnątrzspółnotowe”, wykazując czynność w tymczasowej deklaracji VAT za listopad 1994 r.
- 16 Decyzją z dnia 12 lutego 1998 r. zmieniającą decyzję dotyczącą określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku VAT za 1994 r. Finanzamt powiększył obrót Collée podlegający opodatkowaniu o kwotę odpowiadającą cenie sprzedaży samochodów dostarczonych B, lecz odmówił przyznania zwolnienia od podatku w związku z tą dostawą uzasadniając, że wymagane zapisy nie były dokonane na bieżąco i bezpośrednio po dokonaniu omawianej czynności.



- 17 Ponieważ zarówno odwołanie od powyższej decyzji, jak i skarga wniesiona do Finanzgericht zostały oddalone, A. Collée wniósł skargę rewizyjną („Revision”) do Bundesfinanzhof. Na poparcie tej skargi powołuje się on na istnienie dowodów księgowych dotyczących umowy sprzedaży, przekazania ceny sprzedaży oraz na poświadczenie odbioru samochodów przez B, które zostało później uzupełnione fakturami wystawionymi B przez GmbH. Będąc przekonanym, że owe dokumenty handlowe mogą wykazać dokonanie dostawy wewnątrzspółnotowej A. Collée wniósł o zmianę powyższej decyzji podatkowej i uznanie, że dostawa samochodów do celów demonstracyjnych, która została dokonana na początku 1994 r. jest zwolniona od podatku.
- 18 Sąd krajowy podnosi, że zgodnie z jego własnym orzecznictwem w sprawie wymagań dotyczących dowodu dokonania wywozu do państwa trzeciego, które znajduje zastosowanie również w zawisłej przed nim sprawie, dokumenty przedstawiane na poparcie wywozu są integralną częścią dowodów księgowych i że zapisy księgowe wymagane dla celów dowodowych muszą być dokonywane na bieżąco i bezpośrednio po dokonaniu danej czynności. Po ustaleniu, że ta ostatnia przesłanka nie została w niniejszej sprawie spełniona, sąd krajowy zastanawia się, w jaki sposób na gruncie prawa wspólnotowego należy rozstrzygać konflikt pomiędzy obowiązkiem przedstawienia dowodu dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej a zasadą proporcjonalności.
- 19 W związku z tym uznając, że rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu wymaga wykładni szóstej dyrektywy, Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy organy podatkowe mogą odmówić dokonania zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzspółnotowej, która bezsprzecznie miała miejsce, jedynie na tej podstawie, że podatnik nie przedstawił wymaganego dokumentu księgowego we właściwym czasie?

- 2) Czy na odpowiedź na to pytanie ma wpływ to, że podatnik uprzednio świadomie zataił, iż miała miejsce dostawa wewnątrzspółnotowa?”

## W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- <sup>20</sup> Zwracając się z powyższymi pytaniami, które należy rozpatrywać łącznie, sąd krajowy w istocie pyta, czy art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by organy podatkowe państwa członkowskiego odmawiały zwolnienia od podatku VAT dostawy wewnątrzspółnotowej, która rzeczywiście miała miejsce, jedynie na tej podstawie, iż we właściwym czasie nie został przedstawiony dowód na dokonanie tej dostawy. Sąd krajowy zastanawia się również nad kwestią, czy okoliczność, że podatnik uprzednio świadomie zataił istnienie dostawy wewnątrzspółnotowej, ma w tym zakresie znaczenie.
- <sup>21</sup> Na wstępie należy przypomnieć, że ciążący na państwach członkowskich obowiązek zwolnienia od podatku wewnątrzspółnotowych dostaw towarów przewidziany jest w art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy. Z przepisu tego wynika, że państwa członkowskie zwalniają od podatku dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę bądź nabywcę, lub na ich rachunek, do miejsca poza terytorium państwa członkowskiego, lecz znajdującego się na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, którzy działają w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozporządzenia wysyłki lub transportu towarów.
- <sup>22</sup> Na zasadzie odstępstwa od fundamentalnej zasady wspólnego systemu podatku VAT, zgodnie z którą podatek VAT znajduje zastosowanie do każdej czynności obejmującej produkcję lub dystrybucję (zob. w szczególności wyroki z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. str. I-1883, pkt 16; z dnia 12 stycznia 2006 r.

w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb. Orz. str. I-483, pkt 54, 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 49), omawiane zwolnienie ma podstawę w regulacji przejściowej podatku VAT znajdującej zastosowanie do handlu wewnątrzspółnotowego, w ramach której opodatkowanie wymiany handlowej pomiędzy państwami członkowskimi opiera się na zasadzie przyznania wpływów podatkowych państwu członkowskiemu, w którym ma miejsce końcowe wykorzystanie (zob. wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 Twoh International, Zb.Orz. str. I-7897, pkt 22).

23 Zwolnienie od podatku dostawy wewnątrzspółnotowej w państwie członkowskim rozpoczęcia wewnątrzspółnotowej wysyłki lub wewnątrzspółnotowego transportu towarów, której odpowiada nabycie wewnątrzspółnotowe podlegające opodatkowaniu w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu, pozwala więc uniknąć podwójnego opodatkowania, a przez to naruszenia zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT (zob. podobnie, wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos i in., Zb.Orz. str. I-7797, pkt 24 i 25).

24 Jeśli chodzi o dowody, jakie podatnicy muszą przedstawić w celu skorzystania ze zwolnienia od podatku VAT, to należy stwierdzić, że żaden przepis szóstej dyrektywy nie dotyczy tej kwestii bezpośrednio. Pierwsza część zdania w art. 28c część A tej dyrektywy mówi jedynie, że do państw członkowskich należy określenie warunków, na jakich zwalniają one od podatku wewnątrzspółnotowe dostawy towarów (ww. wyrok w sprawie Twoh International, pkt 25).

25 Oczywiście art. 22 szóstej dyrektywy nakłada na podatników określone obowiązki formalne dotyczące księgowości, wystawiania faktur i deklaracji podatkowych oraz przedstawiania organom podatkowym zestawień. Ustęp 8 tego artykułu przyznaje jednak państwom członkowskim możliwość wprowadzenia innych obowiązków, które uznają one za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku i unikania oszustw podatkowych.

- 26 Jednak z utrwalonego orzecznictwa wynika, że przepisy, do przyjęcia których państwa członkowskie są upoważnione na podstawie art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku i unikania oszustw podatkowych, nie powinny wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia tychże celów (zob. 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 postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C-395/02 *Transport Service*, Rec. str. I-1991, pkt 29). Przepisy te nie mogą być więc wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku VAT, stanowiącą podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez przepisy wspólnotowe w tej dziedzinie (zob. wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 *Schmeink & Cofreth i Strobel*, Rec. str. I-6973, pkt 59 oraz wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 *Halifax i in.*, Zb.Orz. str. I-1609, pkt 92).
- 27 Rząd niemiecki twierdzi, że wymogi dotyczące dowodu z dokumentów i zapisów księgowych odpowiadają zasadzie proporcjonalności, ponieważ nie podważają one w sposób systematyczny prawa do zwolnienia od podatku VAT w przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej. Zasady te, po pierwsze, służą celowi wyraźnie określonemu w art. 28c część A. lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, to znaczy prawidłowemu i prostemu pobieraniu podatku oraz zwalczaniu nadużyć, a po drugie, są niezbędne dla przeciwdziałania oszustwom typu „karuzeli”.
- 28 W tym miejscu należy podnieść, że zgodnie z postanowieniem odsyłającym odmowa zwolnienia od podatku VAT w sprawie przed sądem krajowym nie jest wynikiem obowiązującego w niemieckich przepisach wymogu, zgodnie z którym podatnik ma obowiązek udowodnić dokonanie dostawy wewnątrzspółnotowej za pomocą dokumentów i zapisów księgowych. W rzeczywistości ta odmowa jest konsekwencją orzecznictwa *Bundesfinanzhof*, zgodnie z którym zapisy księgowe wymagane dla celów dowodowych muszą być dokonywane na bieżąco i bezpośrednio po dokonaniu danej czynności, który to warunek nie został w tej sprawie spełniony, mimo że fakt dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej został bezspornie ustalony, jak to zresztą przyznaje *Finanzamt*.

29 Jeśli chodzi, po pierwsze, o kwestię, czy organy podatkowe mogą odmówić zwolnienia od podatku VAT dostawy wewnątrzspółnotowej, jedynie na tej podstawie, że dowód księgowy na dokonanie tej dostawy był spóźniony, należy stwierdzić, że przepis krajowy, który uzależnia w istocie prawo do zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzspółnotowej od spełnienia obowiązków formalnych, nieuwzględniając wymogów merytorycznych, a w szczególności nie biorąc pod uwagę kwestii, czy zostały one spełnione, wykracza poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku.

30 Czynności powinny być bowiem opodatkowane z uwzględnieniem ich obiektywnych cech (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawie Optigen i in., pkt 44, oraz w sprawie Kittel i Recolta Recycling, pkt 41). Natomiast co się tyczy ustalania wewnątrzspółnotowego charakteru danej dostawy, to zgodnie z orzecznictwem Trybunału, jeśli dostawa spełnia przesłanki przewidziane w art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, to z tytułu takiej dostawy nie powstaje żaden obowiązek w zakresie podatku VAT (ww. postanowienie w sprawie Transport Service, pkt 18 i 19).

31 W konsekwencji, w odniesieniu do sprawy przed sądem krajowym, skoro z postanowienia odsyłającego wynika, że fakt dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej jest bezsporny, zasada neutralności podatkowej wymaga — jak to słusznie podnosi Komisja Wspólnot Europejskich — by zwolnienie od podatku VAT zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek merytorycznych, nawet jeśli podatnik pominął pewne wymogi formalne. Inaczej byłoby jedynie w przypadku, gdyby naruszenie tych wymogów formalnych uniemożliwiło przedstawienie przekonującego dowodu spełnienia przesłanek merytorycznych. Jednak nie wydaje się, by tak było w sprawie przed sądem krajowym.

32 Ponadto należy podnieść, że wymóg, by wymagane zapisy księgowe dokonywane były niezwłocznie po dokonaniu czynności, w sytuacji gdy nie został w tym celu przewidziany dokładny termin, może podważać zasadę pewności prawa, która jest częścią wspólnotowego porządku prawnego i która musi być przestrzegana przez państwa członkowskie przy wykonywaniu kompetencji przyznanych im na mocy

wspólnotowych dyrektyw (zob. 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).

33 Jak bowiem słusznie zauważył rzecznik generalny w pkt 35 swej opinii istotne jest, by zmiany sposobu zakwalifikowania dostawy jako wewnątrzspółnotowej dokonane po jej zakończeniu mogły być uwzględnione w księgowości podatnika. Tego rodzaju korekty mogą nawet okazać się niezbędne na skutek okoliczności wynikłych niezależnie od woli podatnika. Dlatego też w przypadku późniejszej korekty zapisów księgowych należy uznać, że dana dostawa ma charakter wewnątrzspółnotowy, o ile spełnione są obiektywne kryteria, na których opierają się pojęcia definiujące tę czynność.

34 Po drugie, jeśli chodzi o kwestię, czy okoliczność początkowego zatajenia przez podatnika faktu dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej ma znaczenie dla udzielenia odpowiedzi sądowi krajowemu, a tym samym, czy zwolnienie od podatku VAT może być uzależnione od dobrej wiary podatnika, należy stwierdzić, że rozstrzygnięcie tej kwestii zależy od wystąpienia zagrożenia utraty wpływów podatkowych przez zainteresowane państwo członkowskie.

35 W pkt 18 wyroku z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87 Genius Holding, Rec. str. 4227, Trybunał orzekł, że w celu zapewnienia neutralności podatku VAT państwa członkowskie winny wprowadzić do swych wewnętrznych porządków prawnych możliwość dokonania korekty każdego niewłaściwie zafakturowanego podatku, jeżeli wystawca faktury wykaże, że działał w dobrej wierze. Jednakże w pkt 60 i 63 ww. wyroku w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel Trybunał wyjaśnił, że jeśli wystawca faktury we właściwym czasie w pełni wyeliminował zagrożenie utraty wpływów podatkowych, to zasada neutralności podatku VAT wymaga, by niesłusznie zafakturowany podatek VAT mógł podlegać korekcie, niezależnie od dobrej wiary wystawcy faktury (zob. wyrok z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawach połączonych od C-78/02 do C-80/02 Karageorgou i in., Rec. str. I-13295, pkt 50). To samo stosuje się również w przypadku korekty zapisów księgowych dokonanej w celu uzyskania zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzspółnotowej.

36 Zadaniem sądu krajowego jest więc zbadanie, przy uwzględnieniu wszystkich istotnych okoliczności rozpoznawanej przez niego sprawy, czy opóźnienie w sporządzeniu dowodu księgowego mogło doprowadzić do utraty wpływów podatkowych lub zagrożenia poboru podatku VAT.

37 W tym zakresie należy stwierdzić, że niepobranie podatku VAT związanego z dostawą wewnątrzspółnotową, która najpierw została błędnie zakwalifikowana jako dostawa dokonana wewnątrz kraju, skutkująca co do zasady poborem podatku VAT, nie może być uznane za utratę wpływów podatkowych. Zgodnie bowiem z zasadą terytorialności podatkowej tego rodzaju wpływy są należne temu państwu członkowskiemu, w którym następuje końcowe wykorzystanie towaru.

38 Obowiązkiem sądu krajowego jest ponadto zbadanie, czy zatajenie faktu dokonania czynności wewnątrzspółnotowej i wynikające z tego opóźnienie w korekcie zapisów księgowych dotyczących tej czynności nie nosi znamion oszustwa w zakresie podatku VAT. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem podmioty prawa nie mogą powoływać się na normy prawa wspólnotowego w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Kittel i Recolta Recycling, pkt 54). Podobnie nie można rozszerzać zakresu zastosowania uregulowania wspólnotowego tak, aby objąć nim czynności dokonywane w celu nadużycia korzyści przewidzianych w prawie wspólnotowym (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Halifax i in. pkt 69).

39 Jednak w sytuacji takiej jak rozpatrywana w sprawie przed sądem krajowym posłużenie się pośrednikiem w celu uzyskania prowizji umownych nie może być traktowane jako czynność stanowiąca oszustwo podatkowe lub nadużycie zasad wspólnotowych, jeżeli bezsporne jest, że działanie takie nie zostało podjęte w celu uzyskania nienależnej korzyści podatkowej.

40 Wreszcie należy podkreślić, że prawo wspólnotowe nie uniemożliwia państwom członkowskim uznania, pod określonymi warunkami, zatajenia dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej za usiłowanie popełnienia oszustwa podatkowego i stosowania w takim przypadku grzywien lub sankcji pieniężnych przewidzianych w ich przepisach wewnętrznych (zob. podobnie ww. wyrok Schmeink & Cofreth i Strobel, pkt 62). Jednakże, jak to słusznie podkreśla Komisja, sankcje te zawsze muszą być proporcjonalne do wagi nadużycia.

41 Zatem na zadane pytania należy odpowiedzieć, że art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie temu, by organy podatkowe państwa członkowskiego odmawiały zwolnienia od podatku VAT dostawy wewnątrzspółnotowej, która rzeczywiście miała miejsce, jedynie na tej podstawie, że dowód na dokonanie tej dostawy nie został przedstawiony we właściwym czasie.

42 Przy badaniu prawa do zwolnienia od podatku VAT związanego z tego rodzaju dostawą sąd krajowy powinien uwzględnić okoliczność, że podatnik uprzednio świadomie zataił dokonanie dostawy wewnątrzspółnotowej tylko wówczas, gdy istnieje zagrożenie utraty wpływów podatkowych i jeżeli zagrożenie to nie zostało całkowicie wyeliminowane przez podatnika.

## **W przedmiocie kosztów**

43 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.



Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by organy podatkowe państwa członkowskiego odmawiały zwolnienia od podatku od wartości dodanej dostawy wewnątrzspółnotowej, która rzeczywiście miała miejsce, jedynie na tej podstawie, że dowód na dokonanie tej dostawy nie został przedstawiony we właściwym czasie.**

**Przy badaniu prawa do zwolnienia od podatku od wartości dodanej związanego z tego rodzaju dostawą sąd krajowy powinien uwzględnić okoliczność, że podatnik uprzednio świadomie zataił dokonanie dostawy wewnątrzspółnotowej, tylko wówczas, gdy istnieje zagrożenie utraty wpływów podatkowych i jeżeli zagrożenie to nie zostało całkowicie wyeliminowane przez podatnika.**

Podpisy