OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO JÁNA MAZÁKA

przedstawiona w dniu 25 października 2007 r. [1]

I — Wprowadzenie

1. Postanowieniem z dnia 2 marca 2006 r. Bundesfinanzhof (Niemcy) zwrócił się do Trybunału z wnioskiem o wykładnię szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku [2] ze zmianami wprowadzonymi dyrektywą Rady 95/7/WE [3] (zwanej dalej „szóstą dyrektywą VAT"), a w szczególności art. 15 tejże dyrektywy.

2. Sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy postanowienia dotyczące zwolnienia z podatku od wywozu towarów do państwa trzeciego ustanowione w art. 15 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT należy interpretować jako sprzeciwiające się przyznaniu przez państwo członkowskie zwolnienia z podatku ze względów słuszności, gdy przesłanki zwolnienia nie zostały faktycznie spełnione, jednakże podatnik nie mógł wiedzieć, że przesłanki te nie zostały spełnione, nawet przy zachowaniu staranności sumiennego kupca, z powodu oszustwa rzekomych nabywców.

3. Pytanie to zostało skierowane w oparciu o następujący stan faktyczny. Przez kilka lat obywatele polscy w sposób oszukańczy wnioskowali, otrzymując go, do niemieckiego supermarketu „Netto" o zwrot podatku obrotowego od towarów, które rzekomo były wywożone ze Wspólnoty, poprzez zbieranie paragonów pozostawionych na parkingach samochodowych, w koszach na zakupy oraz w koszach na śmieci w supermarketach oraz fałszowanie dowodów wywozu za pomocą podrobionych formularzy i sfałszowanych pieczęci celnych.

1 — Język oryginału: angielski.

2 — Dz.U. L 145, s. 1.

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

II — Ramy prawne

A — *Szósta dyrektywa VAT*

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

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

[…]

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

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

— podróżny nie jest zamieszkały we Wspólnocie,

— towary są transportowane do miejsca przeznaczenia poza Wspólnotą przed końcem trzeciego miesiąca następującego po miesiącu, w którym została dokonana dostawa,

— całkowita wartość dostawy, łącznie z podatkiem od wartości dodanej, jest większa niż równowartość kwoty 175 ECU w walucie krajo-

wej, ustalona zgodnie z art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/169/EWG; jednakże państwa członkowskie mogą zwolnić dostawę o wartości całkowitej mniejszej od tej kwoty.

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

Do celów stosowania akapitu drugiego:

B — *Właściwe prawo krajowe*

— za podróżnego niezamieszkałego we Wspólnocie jest uważany podróżny, którego miejsce stałego zamieszkania lub miejsce stałego pobytu nie jest usytuowane we Wspólnocie. Do celów niniejszego przepisu »miejsce stałego zamieszkania lub miejsce stałego pobytu« oznacza miejscowość wskazaną jako taka w paszporcie, dowodzie tożsamości lub innych dokumentach potwierdzających tożsamość, które państwo członkowskie, na którego terytorium ma miejsce dostawa, uznaje za ważne,

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

6. Przepisy dotyczące zwolnienia z podatku od wartości dodanej wywozu oraz transakcji podobnych zawarte są w § 4 ust. 1 lit. a) oraz w § 6 UstG z 1993 r.

— dowód wywozu stanowi faktura lub inny zastępujący ją dokument, potwierdzony przez urząd celny, przez który towary zostały wywiezione ze Wspólnoty.

7. Na podstawie § 4 ust. 1 lit. a) UstG z 1993 r. transakcje objęte zakresem § 1

ust. 1 pkt 1 UstG z 1993 r. obejmujące między innymi dostawę wywozową (§ 6 UstG z 1993 r.) są zwolnione z podatku.

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

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

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

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

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

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

13. Jednakże Abgabenordung (niemiecki kodeks podatkowy, zwany dalej „AO") w § 227 zawiera następujące postanowienia ogólne dotyczące zasady słuszności:

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

III — Okoliczności faktyczne, postępowanie oraz pytanie prejudycjalne

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

15. Netto Supermarkt prowadzi kilka supermarketów dyskontowych w niemieckim landzie Meklemburgia-Pomorze Przednie. Odnośnie do zwrotu podatku obrotowego podjął on wewnętrzną decyzję, iż będzie zwracać podatek obrotowy podróżującym w celach niehandlowych tylko wtedy, gdy stempel znajdować się będzie w połowie na paragonie, a w połowie na formularzu celnym, za okazaniem paszportu przez cudzoziemca. Netto Supermarkt wprowadził te zasady przed ukazaniem się okólnika Bundesministerium der Finanzen (federalnego ministerstwa finansów) z dnia 18 marca 1999 r. w sprawie zwolnienia z podatku obrotowego wywozu towarów w ramach ruchu turystycznego o charakterze niehandlowym zawierającego zalecenia dotyczące dowodu wywozu.

16. W latach 1992–1998 Netto Supermarkt dokonał zwrotu znacznych kwot podatku od wartości dodanej na rzecz niektórych klientów w oparciu o błędne założenie, iż spełnione zostały prawne przesłanki zwolnienia podatkowego wywozu towarów. Zgodnie z tym, co ustalone zostało w późniejszym śledztwie urzędu skarbowego, obywatele polscy przedstawiali Netto Supermarkt sfałszowane formularze organu celnego oraz zużyte paragony innych klientów, które znajdowali na parkingach supermarketów Netto. Przedkładali sfałszowane formularze oraz zużyte paragony opatrzone stemplem, który stanowił falsyfikat oryginalnej pieczęci organu celnego.

17. Oszustwo zostało wykryte w 1998 roku, kiedy to Netto Supermarkt skontaktował się

z Hauptzollamt Neubrandenburg (głównym urzędem celnym w Neubrandenburgu) w celu sprawdzenia, czy często występująca pieczęć oraz odnośne dokumenty nie zostały sfałszowane. Początkowo pracownik głównego urzędu celnego uznał zarówno formularze, jak i pieczęć za oryginalne, jednakże po wnikliwszej analizie urząd ten uznał przedłożone dokumenty za sfałszowane.

18. Następnie urząd skarbowy zażądał od Netto Supermarkt zapłaty podatku od wartości dodanej za lata 1993–1997 oraz za miesiąc grudzień 1998 r.

19. Wniosek Netto Supermarkt o umorzenie zobowiązania z tytułu podatku obrotowego dochodzonego wstecznie za lata 1993–1997 został oddalony decyzją urzędu skarbowego z dnia 14 lutego 2000 r.

20. Odwołanie od tej decyzji zostało uwzględnione jedynie częściowo. W pozostałej części odwołanie zostało oddalone decyzją z dnia 3 maja 2000 r., w której urząd skarbowy orzekł w szczególności, że pobór podatku zasadniczo nie sprzeciwiał się zasadzie słuszności oraz że egzekucja zobowiązania podatkowego w szczególnych okolicznościach danej sprawy nie jest sprzeczna z zasadami prawnymi. Stwierdził, że Netto Supermarkt musi przyjąć odpowiedzialność za to, że częściowo odpowiada za nieuzasadniony zwrot podatku obrotowego, nawet jeśli zapobiegł dalszym szkodom poprzez podjęcie roztropnych działań.

21. Netto Supermarkt zaskarżył, bez powodzenia, tę decyzję, wnosząc skargę do Finanzgericht (sądu ds. podatkowych).

22. W toczącym się przed nim postępowaniu Bundesfinanzhof musi orzec w sprawie rewizji wniesionej przez Netto Supermarkt od wyroku sądu ds. podatkowych. W uzasadnieniu rewizji Netto Supermarkt zasadniczo podnosi, że sąd ds. podatkowych powinien był potraktować dostawy dla polskich nabywców jako zwolnione z podatku poprzez zastosowanie w drodze analogii § 6a ust. 4 UstG z 1993 r., a ponadto, że zostały spełnione przesłanki obniżenia wymiaru podatku ze względu na zasadę słuszności ustanowioną w AO.

23. Odwołując się między innymi do orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości dotyczą-

cego zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań oraz dobrej wiary w dziedzinie podatku od wartości dodanej, Bundesfinanzhof uznaje za wątpliwe, czy można zasadniczo odmówić zwolnienia z podatku wywozu towarów, jeśli przedsiębiorca będący dostawcą nie mógł wiedzieć, nawet przy zachowaniu staranności sumiennego kupca, że dowód wywozowy przedstawiony mu przez nabywcę został podrobiony.

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

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

IV — Analiza prawna

A — *Podstawowe argumenty stron*

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

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

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

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

29. Co więcej, zwolnienie przewidziane w art. 15 ust. 2 szóstej dyrektywy służy

urzeczywistnieniu jednolitego rynku wewnętrznego. Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań, ustanowiona w § 6a ust. 4 UstG z 1993 r. odnośnie do dostaw wewnątrzwspólnotowych, może w ten sposób nie mieć zastosowania w drodze analogii do wywozu towarów.

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

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

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

33. Z kolei Komisja oraz Netto Supermarkt są zdania, że przepisy prawa wspólnotowego dotyczące zwolnienia z podatku wywozu towarów nie sprzeciwiają się przyznaniu zwolnienia ze względów słuszności

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

5 — Wyroki z dnia 13 listopada 1984 r. w sprawach połączonych 98/83 i 230/83 Van Gend & Loss i Bosman przeciwko Komisji, Rec. s. 3763 oraz z dnia 18 stycznia 1996 r. w sprawie C-446/93 SEIM, Rec. s. I-73; zobacz również wyrok z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie T-205/99 Hyper przeciwko Komisji, Rec. s. II-3141.

w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie. Zgadzają się z tym, że wyjaśnienia zawarte w protokole z posiedzenia Rady w dniu 16 grudnia 1991 r. dotyczące art. 28c części A szóstej dyrektywy 77/388/EWG w brzmieniu nadanym przez tzw. dyrektywę w sprawie rynku wewnętrznego 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. [6] przywołane przez sąd krajowy, pomimo iż pierwotnie dotyczyły ustanowienia jednolitego rynku wewnętrznego, stanowią odzwierciedlenie zasad ogólnych prawa wspólnotowego i raczej przemawiają za tym stanowiskiem, niż je negują.

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

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

B — *Ocena*

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

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

7 — Przywołując między innymi 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; z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Industries i in., Zb.Orz. s. I-4191 oraz z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb.Orz. s. I-6161.

37. Prawdą jest również to, jak podkreśliły rządy niemiecki i włoski w swych uwagach, że zwolnienie podatkowe, takie jak sporne, co do zasady może zostać udzielone, tylko jeśli zostanie udowodnione, że spełnione zostały przesłanki zwolnienia.

38. Wyjątkowość niniejszej sprawy jest jednakże związana z jej aspektem karnym oraz z faktem, że oszukańcze działania, których dopuściły się osoby trzecie (rzekomi) nabywcy i eksporterzy, doprowadziły dostawcę do błędnego przekonania, że zostały spełnione przesłanki zwolnienia wywożonych towarów z podatku.

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

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

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

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

43. Jeśli chodzi w szczególności o zasadę proporcjonalności, Trybunał wskazał już, że

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

pomimo iż zgodne z prawem jest dążenie przez państwo członkowskie do ochrony praw Skarbu Państwa w możliwie najskuteczniejszy sposób, to jednak środki takie nie mogą wykraczać poza to, co jest w tym celu niezbędne [9].

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

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

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

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

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

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

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

47. Z tego też powodu w wyroku w sprawie Optigen i in. Trybunał orzekł, że na prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT podatnika przeprowadzającego transakcje, które nie zostały dotknięte oszustwem dotyczącym podatku VAT, nie może mieć wpływu okoliczność, że w łańcuchu dostaw, których część stanowią te transakcje, inna — uprzednia lub kolejna transakcja — jest dotknięta oszustwem dotyczącym podatku VAT, jeśli podatnik nie wiedział lub w żaden sposób nie mógł się dowiedzieć o zaistnieniu oszustwa [13].

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

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

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

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

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

oznaczać, że nie byłoby możliwe przyznanie takiej ochrony w stosunku do wywozu towarów.

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

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

53. Wreszcie, jeśli chodzi o powołane przez rząd niemiecki orzecznictwo Trybunału w dziedzinie prawa celnego, zgadzam się z Komisją oraz Netto Supermarkt, iż z uwagi na różnice dotyczące struktury, przedmiotu i celu systemu Wspólnoty w zakresie nakładania opłat celnych w porównaniu ze wspólnym systemem podatku VAT ustanowionym w szóstej dyrektywie VAT, nie można przetransponować ustaleń Trybunału dokonanych w poprzednim kontekście do szczególnej sytuacji podatnika w ramach systemu VAT, w taki sposób, aby podważyć wcześniejsze rozważania [15].

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

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

V — Wnioski

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

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