WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 7 grudnia 2010 r.*

W sprawie C-285/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesgerichtshof (Niemcy), postanowieniem z dnia 7 lipca 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 lipca 2009 r., w postępowaniu karnym przeciwko

R.,

przy udziale:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

Finanzamt Karlsruhe-Durlach,

* Język postępowania: niemiecki.

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.C. Bonichot, A. Arabadjiev i J.J. Kasel, prezesi izb, E. Juhász, G. Arestis, U. Lõhmus (sprawozdawca), T. von Danwitz i C. Toader, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,
sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 5 maja 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu R. przez A. Parsch, D. Sauer, F. Kreilein, C. Prinz oraz K.F. Zapf, Rechtsanwälte,

— w imieniu Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof przez M. Harms oraz K. Lohsego, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Irlandii przez D. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez B. Doherty'ego, barrister,

— w imieniu rządu greckiego przez G. Kanellopoulos oraz przez Z. Chatzipavlou oraz V. Karra, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej, przez D. Triantafyllou, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 29 czerwca 2010 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 ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. (Dz.U. L 269, s. 44, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach postępowania w sprawie ścigania karnego wszczętego przeciwko R. z powodu oszustwa podatkowego zarzucanego mu w dziedzinie poboru podatku od wartości dodanej.

Ramy prawne

Szósta dyrektywa

3 Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy poddaje opodatkowaniu podatkiem VAT dostawę towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze, jak również przywóz towarów.

4 Szósta dyrektywa zawiera tytuł XVIa „Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi", który został wprowadzony przez dyrektywę Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, s. 1). Tytuł ten obejmuje art. 28a–28n.

5 Zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy:

„Przedmiotem podatku od wartości dodanej są również:

a) odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabywanie towarów na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niepodlegającą opodatkowaniu, gdy sprzedawcą jest podatnik działający w takim charakterze nieuprawniony do zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 24 i którego nie dotyczą uregulowania ustanowione w art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie drugie lub art. 28b (B) ust. 1.

[…]".

6 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, wysyłan[ych] lub transportowan[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, któ[rzy] działa[ją] w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów".

Uregulowanie krajowe

7 Zgodnie z § 370 ust. 1 pkt 1 Abgabenordnung 1977 (niemieckiej ordynacji podatkowej z 1977 r.", BGBl. 1976 I, s. 613, i 1977 I, s. 269):

„(1) karze pozbawienia wolności do pięciu lat lub karze grzywny podlega ten:

1. kto dostarcza organom podatkowym […] błędnych lub niedokładnych informacji dotyczących podatkowo istotnych okoliczności,

[…]

i powoduje wskutek tego uszczuplenie podatków lub przysparza w ten sposób nienależne korzyści podatkowe dla siebie lub osób trzecich".

8 Zdaniem sądu krajowego § 370 niemieckiej ordynacji podatkowej z 1977 r. stanowi przepis blankietowy, ponieważ nie zawiera wszystkich znamion czynu karnego. Jest on uzupełniony przepisami materialnego prawa podatkowego, które określają okoliczności podatkowo istotne oraz przesłanki wymagalności podatku. W związku z tym, wymagalność podatku jest przesłanką karalności.

9 Zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 1 Umsatzsteuergesetz 1999 (niemieckiej ustawy o podatku obrotowym z 1999 r., zwanej dalej „UStG", BGBl. 1999 I, s. 1270), dostawa towarów lub świadczenie usług dokonane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, podlegają co do zasady niemieckiemu podatkowi VAT.

10 Na podstawie § 4 ust. 1 lit. b) UStG, który transponuje art. 28c część A lit. a) szóstej dyrektywy, dostawy wewnątrzwspólnotowe wymienione w § 1 ust. 1 pkt 1 tej ustawy są zwolnione z podatku VAT.

11 Paragraf 6 a ust. 1 UStG stanowi, że:

„Dostawa wewnątrzwspólnotowa [§ 4 ust. 1 lit. b)] istnieje wówczas, gdy zostały spełnione następujące przesłanki:

1. przedsiębiorca lub odbiorca transportował lub wysyłał przedmiot dostawy na pozostałe terytorium Wspólnoty;

2. nabywca jest:

a) przedsiębiorcą, który nabywa przedmiot dostawy dla swojego przedsiębiorstwa;

b) osobą prawną, która nie jest przedsiębiorcą lub która nie nabyła przedmiotu dostawy dla swojego przedsiębiorstwa, lub

c) każdym nabywcą w przypadku dostawy nowego pojazdu;

oraz

3. nabycie przedmiotu dostawy podlega u nabywcy w innym państwie członkowskim przepisom dotyczącym podatku obrotowego.

[…]".

12 Zgodnie z § 6a ust. 3 UStG przedsiębiorca musi wykazać spełnienie przesłanek z ust. 1 i 2 tego paragrafu. W porozumieniu z Bundesrat federacyjny minister ds. Finansów może ustalić w drodze rozporządzenia sposób, w jaki przedsiębiorcy powinni dostarczyć takich dowodów.

13 Na podstawie § 18a ust. 1 UStG przedsiębiorca będący rezydentem, który zrealizował wewnątrzwspólnotowe dostawy zwolnione z podatku, musi przedłożyć Bundeszentralamt für Steuern (federalnemu organowi podatkowemu) zgłoszenie, w którym należy między innymi podać numer identyfikacji podatkowej dla podatku od wartości dodanej nabywcy. Zgłoszenie stanowi podstawę nadzoru nad wewnątrzwspólnotowym przepływem towarów, ponieważ zawiera ono informacje, które są następnie przekazywane występującym z zapytaniem organom podatkowym w systemie wymiany informacji o podatku VAT.

14 Zgodnie z § 18b pkt 2 UstG przedsiębiorca musi zadeklarować właściwemu organowi podatkowemu podstawę opodatkowania dostaw wewnątrzwspólnotowych swojego przedsiębiorstwa. W myśl § 10 ust. 1 zdanie drugie UStG podstawą opodatkowania dostawy wewnatrzwspólnotowej jest zasadniczo kwota netto, którą odbiorca dostawy zapłacił przedsiębiorcy. Wraz z deklaracją przewidzianą w rzeczonym § 18b przedsiębiorca informuje organ podatkowy o tym, iż zrealizowane dostawy są zwolnione na podstawie § 4 pkt 1 lit. b) i § 6a UStG, tak, iż nie ma on obowiązku zapłaty podatku VAT z tytułu tych dostaw.

15 Obowiązki dowodowe przedsiębiorcy, który zrealizował dostawę wewnątrzwspólnotową zostały uregulowane w sposób bardziej szczegółowy w Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999 (rozporządzenia w sprawie stosowania podatku obrotowego z 1999 r.; zwanego dalej „UStDV", BGBl. 1999 I, s. 1308).

16 Zgodnie z § 17a UStDV, przedsiębiorca musi za pomocą odpowiednich dowodów wykazać, że przedmiot dostawy został przetransportowany lub wysłany na pozostałą część terytorium Wspólnoty (tak zwany „dowód z dokumentów"). Ponadto w myśl § 17c UStDV za pomocą dokumentów księgowych musi wykazać, że zostały spełnione przesłanki zwolnienia z podatku, w tym numer identyfikacji podatkowej dla podatku VAT nabywcy („dowód księgowy").

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

17 R., obywatel portugalski zarządzał spółką niemiecką, której przedmiotem działalności był handel luksusowymi samochodami. Z ustaleń znajdujących się w postanowieniu odsyłającym wynika, że od 2001 r. sprzedawał ponad 500 samochodów rocznie. Nabywcami w większości byli przedsiębiorcy zajmujący się sprzedażą samochodów z siedzibą w Portugalii.

18 Od 2002 r. R. dokonał szeregu manipulacji księgowych, ukrywając tożsamość prawdziwych nabywców pojazdów, aby umożliwić dystrybutorom mającym siedzibę w Republice Portugalskiej dokonanie oszustw w podatku VAT w tym państwie członkowskim. Umożliwiło mu to ponadto sprzedaż samochodów po korzystniejszej cenie i osiągnięcie w ten sposób znacznych zysków.

19 Owe manipulacje polegały na wystawianiu, w celach księgowych, fałszywych faktur na fikcyjnych kupujących, którzy występowali jako odbiorcy dostaw. Faktury te wskazywały w każdym przypadku nazwę rzekomego nabywcy, numer identyfikacyjny dla celów podatku VAT, oznaczenie pojazdu, który w rzeczywistości dostarczany był innemu nabywcy, cenę nabycia oraz wzmiankę „dostawa wewnątrzwspólnotowa zwolniona z podatku zgodnie z § 6a UstG", co sprawiało wrażenie, iż podatek VAT zostanie zapłacony w Portugalii. Fikcyjni nabywcy byli rzeczywistymi przedsiębiorcami mającymi siedzibę w Portugalii, z których niektórzy wiedzieli o sposobie użycia ich nazwy, a niektórzy o tym nie wiedzieli.

20 Z kolei prawdziwi nabywcy sprzedawali pojazdy prywatnym końcowym odbiorcom w Portugalii, bez deklarowania portugalskim organom wspólnotowym wcześniejszego wewnątrzwspólnotowego nabycia oraz bez płacenia należnego od tego nabycia podatku VAT, ukrywając przed organami tego kraju wcześniejsze wewnątrzwspólntowe nabycie. Prawdziwe stosunki handlowe były ponadto ukrywane za pomocą dodatkowych środków. W przypadkach gdy w chwili dostawy znany był już nabywca

końcowy, R. wystawiał listy przewozowe CMR na nabywcę końcowego. Wystawiał wówczas dodatkową fałszywą fakturę, na której ów nabywca końcowy figurował jako odbiorca wraz z celowo nieprawdziwą wzmianką „opodatkowanie marży zysku na podstawie § 25a UstG", mającego zastosowanie do pojazdów używanych.

21 W ten sposób spółka zarządzana przez R sprzedała i dostarczyła w latach 2002 i 2003 ponad 1100 pojazdów za łączną kwotę około 19 mln EUR. W deklaracjach podatkowych za te lata R. zgłaszał te transakcje jako zwolnione dostawy wewnątrzwspólnotowe a w deklaracjach „zbiorczych" kierowanych do Bundeszentralamt für Steuern wskazywał fikcyjnych nabywców jako kontrahentów, tak aby nie można było ustalić tożsamości prawdziwych nabywców w Portugalii za pomocą wymiany informacji podatkowych na poziomie Unii.

22 Po wszczęciu postępowania karnego przeciwko R. został on tymczasowo aresztowany w dniu 30 stycznia 2008 r. Wyrokiem z dnia 17 września 2008 r. Landgericht Mannheim (sąd okręgowy w Mannheim) skazał R. na łączną karę pozbawienia wolności przez okres trzech lat za dwa przestępstwa oszustwa podatkowego, w wyniku których uniknął zapłaty ponad 1 mln EUR podatku VAT w 2002 r. oraz ponad 1,5 mln EUR w 2003 r. Zdaniem tego sądu ukryte dostawy kierowane do Portugalii nie są dostawami wewnątrzwspólnotowymi w rozumieniu art. 28c część A lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy. Zamierzone nadużycie przepisów prawa Unii, uzasadnia bowiem odmowę przyznania zwolnienia w Niemczech. Poprzez brak spełnienia obowiązku pobrania niemieckiego podatku z tytułu tych dostaw, przekazania tego podatku organowi podatkowemu oraz poprzez brak wykazania go na jego rocznych deklaracjach podatkowych, R. dopuścił się oszustwa podatkowego.

23 R. wniósł kasację od tego wyroku do sądu odsyłającego. Jego zdaniem Landgericht Mannheim nie zaklasyfikował w prawidłowy sposób spornych transakcji, ponieważ rzeczywiście chodzi o dostawy wewnątrzwspólnotowe zwolnione z podatku VAT

z uwagi na fakt, iż pojazdy te rzeczywiście zostały dostarczone na rzecz przedsiębiorców w Portugalii. W żadnym wypadku nie mogło być mowy o wpływach z podatku VAT w Niemczech, ponieważ podatek ten był należny w państwie członkowskim zakończenia dostawy, to znaczy w Republice Portugalskiej. Okoliczność, iż podatek ten nie został zapłacony w ostatnim z wymienionych państw nie ma znaczenia.

24 W postanowieniu odsyłającym Bundesgerichtshof (federalny sąd najwyższy) wyraża swoje stanowisko, zgodnie z którym art. 28c część A lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż należy odmówić korzyści podatkowych przewidzianych zasadniczo dla danej transakcji wszystkim uczestnikom takich transakcji dokonanych w celu popełnienia oszustwa podatkowego, jeżeli dany podatnik wie o praktyce stanowiącej nadużycie lub oszustwo i w niej uczestniczy. Wynika to zdaniem tego sądu, z jednej strony, z ustanowionego w prawie wspólnotowym i stosowanego w dziedzinie podatku VAT zakazu praktyk stanowiących nadużycie, oraz, z drugiej strony, z systematyki i zakresu tego przepisu oraz celów szóstej dyrektywy.

25 Sąd ten zauważa, że nigdy nie miał on wątpliwości co do wykładni szóstej dyrektywy z uwagi na wystarczająco jasne orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, oraz że w dwóch podobnych sprawach odmówił już przyznania zwolnienia dostawom wewnątrzwspólnotowym.

26 Niemniej jednak z akt sprawy wynika, że w ramach równoległego postępowania skarbowego przeciwko R. w związku z tymi samymi czynami Finanzgericht Baden-Württemberg (sąd podatkowy Badenii-Wirtembergii) w postanowieniu z dnia 11 marca 2009 r. sprzeciwił się wykładni dokonanej przez Bundesgerichtshof w zakresie odmowy przyznania zwolnienia i zawiesił wykonanie decyzji określających wysokość podatku VAT skierowanych do R. Zdaniem Finanzgericht, wspólnotowy zakaz praktyk stanowiących nadużycie nie ma zastosowania w zakresie, w jakim sporna transakcja ma inne uzasadnienie niż tylko chęć uzyskania korzyści podatkowych. Ponadto teza

Bundesgerichtshof byłaby sprzeczna z zasadą neutralności i terytorialności podatku VAT.

27 Z uwagi na taką rozbieżność stanowisk sądów niemieckich Bundesgerichtshof uważa, iż odesłanie prejudycjalne jest konieczne, ponieważ R. mógłby uniknąć ścigania karnego, jeżeli sporne transakcje zostałyby zaklasyfikowane jako dostawy wewnątrzwspólnotowe objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy. W takim przypadku udział przedsiębiorcy niemieckiego w oszustwie podatkowym w Portugalii nie mógłby zostać ukarany na podstawie niemieckiego prawa karnego podatkowego w braku wzajemności w dziedzinie ścigania karnego. Fałszywe deklaracje dotyczące nabywców nie stanowiłyby przestępstw karnych lecz tylko wykroczenia administracyjne podlegające grzywnie w wysokości do 5000 EUR.

28 W tych okolicznościach Bundesgerichtshof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 28c część A lit. a) szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że należy odmówić zwolnienia z podatku od wartości dodanej w przypadku dostawy towarów w rozumieniu tego przepisu, jeżeli dostawa została wprawdzie faktycznie dokonana, lecz na podstawie obiektywnych okoliczności wykazano, że sprzedawca będący podatnikiem:

a) wiedział, że przez dostawę uczestniczył w transakcji związanej z oszustwem w podatku od wartości dodanej, lub

b) podjął działania, których celem było zatajenie tożsamości prawdziwego nabywcy, w celu umożliwienia mu lub osobie trzeciej popełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

W przedmiocie dopuszczalności

29 R. kwestionuje dopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z dwóch powodów. Po pierwsze twierdzi, że sąd krajowy w sposób błędny przedstawił okoliczności faktyczne toczącego się przed nim postępowania, ponieważ stwierdził, że samochody używane były sprzedawane „fikcyjnym przedsiębiorcom" czy też „missing traders", podczas gdy chodziło o rzeczywiste dostawy realizowane na rzecz rzeczywistych podmiotów gospodarczych, które były rentownymi transakcjami i odpowiadały warunkom rynkowym. Ponieważ pytanie prejudycjalne nie ma jakiegokolwiek związku z okolicznościami faktycznymi lub przedmiotem rzeczonego postępowania oraz nie służy ono obiektywnym potrzebom jego rozstrzygnięcia, jest ono niedopuszczalne.

30 Po drugie R. uważa, iż pytanie ma charakter hipotetyczny, ponieważ dyrektywa nie może wywierać bezpośrednich skutków w dziedzinie karnej. Powołuje się w tym zakresie na wyroki z dnia 8 października 1987 r. w sprawie 80/86 Kolpinghuis Nijmegen, Rec. s. 3969; z dnia 12 grudnia 1996 r. w sprawie C-74/95 i C-129/95 X, Rec. s. I-6609, pkt 23, oraz z dnia 3 maja 2005 r. w sprawie C-387/02, C-391/02 oraz C-403/02 Berlusconi i in., Zb.Orz. s. I-3565, pkt 73 i nast. Jego zdaniem interpretacja szóstej dyrektywy dokonana przez sąd odsyłający nie wynika z właściwych obowiązujących przepisów prawa niemieckiego. Otóż niemieckie prawo konstytucyjne, a szczególności zasada legalności w prawie karnym, nakładałaby ograniczenie na podobną wykładnię szóstej dyrektywy, jeżeli prowadziłaby ona do skazania w postępowaniu karnym przed sądem krajowym.

31 W tym względzie należy przypomnieć, że na podstawie art. 267 TFUE, wyłącznie do sądu krajowego, przed którym toczy się spór i który wobec tego musi przyjąć na siebie odpowiedzialność za wydane orzeczenie, należy ocena, w świetle konkretnych

okoliczności zawisłej przed nim sprawy, zarówno niezbędności orzeczenia prejudycjalnego do wydania wyroku, jak i istotności pytań skierowanych do Trybunału. W związku z tym, jeśli postawione pytania dotyczą wykładni lub ważności prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (zob. w szczególności wyroki: z dnia 15 grudnia 1995 r. w sprawie C-415/93 Bosman, Rec. s. I-4921, pkt 59; z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth i Strobel, Rec. s. I-6973, pkt 37, a także z dnia 26 października 2010 r. w sprawie C-97/09 Schmelz, Zb.Orz. s. I-10465, pkt 28).

32 W ten sposób oddalenie przez Trybunał wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonego przez sąd krajowy jest więc możliwe tylko wtedy, gdy widać w sposób wyraźny, że wykładnia prawa Unii, o którą wnosi sąd krajowy, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym czy przedmiotem postępowania przed sądem krajowym lub gdy problem ma charakter hipotetyczny, bądź gdy Trybunał nie zna okoliczności stanu faktycznego lub prawnego niezbędnych do udzielenia przydatnej odpowiedzi na przedstawione mu pytania (zob. wyroki: z dnia 5 grudnia 2006 r. w sprawach połączonych C-94/04 i C-202/04 Cipolla i in., Zb.Orz. s. I-11421, pkt 25, z dnia 18 marca 2010 r. w sprawach połączonychC-317/08 do C-320/08 Alassini i in., Zb.Orz. s. I-2213, pkt 26 a także ww. wyrok w sprawie Schmelz, pkt 29).

33 Tymczasem nie jest tak w niniejszej sprawie. Sąd krajowy przedstawił Trybunałowi okoliczności faktyczne i prawne pozostające w oczywistym związku z przedmiotem sporu przed sądem krajowym, a także powody, które doprowadziły do stwierdzenia, ze wykładnia art. 28 c część A lit. a) szóstej dyrektywy jest konieczna dla wydania przez niego wyroku.

34 Należy zatem uznać wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym za dopuszczalny.

Co do istoty

35 Przez swoje pytanie sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 28c część A lit. a) szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że w okolicznościach, takich jak sporne przed sądem krajowym, w których dostawa towarów do innego państwa członkowskiego rzeczywiście miała miejsce, lecz przy okazji jej wykonywania dostawca ukrył tożsamość prawdziwych nabywców w celu umożliwienia im uniknięcia zapłaty podatku VAT należnego z tytułu odpowiedniego wewnątrzwspólnotowego nabycia, należy odmówić korzystania ze zwolnienia z podatku z tytułu takiej dostawy wewnątrzwspólnotowej.

36 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy tytułem wstępu przypomnieć, iż zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę celem (zob. w szczególności wyroki z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep, Rec. s. I-5337, pkt 76, a także z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 71).

37 Wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów są zwolnione na podstawie art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, który to przepis wpisuje się w system przejściowy opodatkowania wymiany pomiędzy państwami członkowskimi przewidziany w tytule XVIa tej dyrektywy, i ma na celu przeniesienie wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym następuje ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów (zob. wyroki: z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos i in., Zb.Orz. s. I-7797, pkt 36; w sprawie C-146/05 Collée, Zb.Orz. s. I-7861, pkt 22; w sprawie C-184/05 Twoh International, Zb.Orz. s. I-7897, pkt 22, a także z dnia 22 kwietnia 2010 r. w sprawie C-536/08 i C-539/08 X i fiscale eenheid Facet-Facet Trading, Zb.Orz. s. I-3581, pkt 30).

38 W tym zakresie mechanizm stworzony przez system przejściowy polega, po pierwsze, na zwolnieniu przez państwo członkowskie pochodzenia dostawy prowadzącej do wysyłki lub transportu wewnątrzwspólnotowego, uzupełnionym przez prawo do odliczenia lub zwrotu podatku VAT zapłaconego w tym państwie członkowskim,

oraz, po drugie, do opodatkowania przez państwo członkowskie przeznaczenia nabycia wewnątrzwspólnotowego. Mechanizm ten zapewnia w ten sposób wyraźne rozgraniczenie kompetencji podatkowych odnośnych państw członkowskich (zob. podobnie wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-245/04 EMAG Handel Eder, Zb.Orz. s. I-3227, pkt 30 i 40).

39 Podobnie jak wszelkie inne pojęcia definiujące czynności podlegające opodatkowaniu na mocy szóstej dyrektywy (zob. wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb.Orz. s. I-483, pkt 44 oraz z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb.Orz. s. I-6161, pkt 41), pojęcia definiujące dostawę wewnątrzwspólnotową i nabycie wewnątrzwspólnotowe mają charakter obiektywny i znajdują zastosowanie niezależnie od celów i rezultatów tych czynności (ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 38).

40 Jeżeli chodzi w szczególności o dostawy wewnątrzwspólnotowe, to z art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy wynika, że pojęciem tym objęte są i są zwolnione na warunkach ustalonych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania przewidzianych tam zwolnień, a także aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom, dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę lub nabywcę lub na ich rachunek, do miejsca znajdującego się poza terytorium danego państwa członkowskiego, lecz w obrębie Wspólnoty, dokonane na rzecz podatnika lub na rzecz osoby prawnej nie będącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towaru.

41 Trybunał interpretował ten przepis w ten sposób, że zwolnienie dostawy wewnątrzwspólnotowej z podatku znajduje zastosowanie tylko wtedy, gdy prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę i gdy dostawca ustali, że towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego i że w wyniku wysyłki lub transportu fizycznie opuścił terytorium państwa członkowskiego dostawy (zob. ww. wyroki w sprawie Teleos i in., pkt 42, a także Twoh International, pkt 23).

42 Trybunał stwierdził również, że od czasu zniesienia kontroli granicznych pomiędzy państwami członkowskimi stwierdzenie, czy towary fizycznie opuściły terytorium tego państwa członkowskiego, okazuje się trudne dla organów podatkowych. Z tego powodu organy podatkowe dokonują kontroli w tym zakresie głównie na podstawie dowodów dostarczanych przez podatników i składanych przez nich deklaracji (ww. wyroki w sprawie Teleos i in., pkt 44, oraz w sprawie Twoh International, pkt 24).

43 Niemniej jednak żaden przepis szóstej dyrektywy nie przewiduje dokładnie, jakich dowodów powinni dostarczyć podatnicy w celu korzystania ze zwolnienia z podatku VAT, ponieważ kwestia ta, jak to wynika z pierwszego członu zdania art. 28c A szóstej dyrektywy, należy do kompetencji państw członkowskich (zob. ww. wyrok w sprawie Collée, pkt 24).

44 W związku z tym, zgodnie z rzeczonym przepisem, po pierwsze, do państw członkowskich należy określenie warunków, na jakich dostawy wewnątrzwspólnotowe są zwalniane w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania rzeczonych zwolnień, a także zapobieganie wszelkim ewentualnym oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom.

45 Niemniej jednak przy wykonywaniu kompetencji państwa członkowskie muszą przestrzegać ogólnych zasad prawa stanowiących część wspólnotowego porządku prawnego, wśród których znajdują się między innymi zasady pewności prawa i proporcjonalności oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań (zob. podobnie wyroki z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 Molenheide i in., Rec. s. I-7281, pkt 48; z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Industries i in., Zb.Orz. s. I-4191, pkt 29 i 30, oraz z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 Netto Supermarkt, Zb.Orz. s. I-771, pkt 18). Jeżeli chodzi w szczególności o zasadę proporcjonalności, to Trybunał orzekł już, że zgodnie z tą zasadą, środki, jakie w ten sposób mogą zastosować państwa członkowskie, nie powinny wykraczać poza to, co jest niezbędne do realizacji celów w postaci zapewnienia prawidłowego poboru podatku i unikania oszustw podatkowych (zob.

w szczególności wyrok z dnia 29 lipca 2010 r. w sprawie C-188/09 Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, Zb.Orz. s. I-7635, pkt 26).

46 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że aby móc skorzystać ze zwolnienia na podstawie art. 28c część A lit. a) szóstej dyrektywy, do dostawcy towarów należy przedstawienie dowodów na to, że zostały spełnione przesłanki przewidziane dla zastosowania tego przepisu, włączywszy w to przesłanki wprowadzone przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień i zapobieżenia wszelkim ewentualnym oszustwom, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Twoh International, pkt 26).

47 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w sprawie przed sądem krajowym R. dochodził prawa do zwolnienia z podatku VAT w okolicznościach, w których dostarczone towary rzeczywiście opuściły terytorium niemieckie, lecz w których faktury i deklaracje przedstawione przez niego organowi podatkowemu zawierały w sposób umyślny nieprawidłowości materialne. Zdaniem sądu krajowego bowiem, R. zataił w owych fakturach tożsamość prawdziwych nabywców, aby umożliwić im uniknięcie zapłaty podatku VAT z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego dokonanego w Portugalii.

48 W tym zakresie przedstawienie fałszywych faktur lub fałszywych deklaracji, jak również i inne manipulacje dowodami są w stanie uniemożliwić prawidłowy pobór podatku i tym samym utrudnić prawidłowe funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT. Otóż takie machinacje są o tyle bardziej poważne, o ile zostały one dokonane w ramach przejściowego systemu opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych, który funkcjonuje, jak zostało to przypomniane w pkt 42 niniejszego wyroku, na podstawie dowodów przedstawionych przez podatników.

49 Tym samym prawo Unii nie sprzeciwia się temu, aby państwa członkowskie uznały wystawianie fałszywych faktur za stanowiące oszustwo podatkowe i aby odmawiały w takim przypadku przyznania zwolnienia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, pkt 62, a także postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C-395/02 Transport Service, Rec. s. I-1991, pkt 30).

50 W rzeczywistości bowiem odmowa zwolnienia w przypadku nieprzestrzegania obowiązku przewidzianego przez prawo krajowe, w niniejszej sprawie obowiązku wskazania nabywcy będącego odbiorcą dostawy wewnątrzwspólnotowej, ma skutek zniechęcający, który ma na celu zapewnić skuteczność tego obowiązku i zapobiec wszelkim oszustwom i unikaniu opodatkowania (zob. analogicznie w odniesieniu do pobrania części podlegającego zwrotowi podatku, ww. wyrok w sprawie Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, pkt 28).

51 Z powyższego wynika, że w okolicznościach takich jak w postępowaniu przed sądem krajowym państwo członkowskie rozpoczęcia dostawy wewnątrzwspólnotowej może odmówić zastosowania zwolnienia opierając się na kompetencjach przyznanych mu na mocy pierwszej części zdania art. 28c część A szóstej dyrektywy dążąc do realizacji celu polegającego na prawidłowym i prostym stosowaniu zwolnień oraz na zapobieganiu wszelkim ewentualnym oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom.

52 Niemniej jednak w szczególnych przypadkach, w których istnieją poważne powody, aby przypuszczać, że nabycie wewnątrzwspólnotowe odpowiadające spornej dostawie mogłoby uniknąć zapłaty podatku VAT w państwie członkowskim przeznaczenia, i to pomimo wzajemnej pomocy i współpracy administracyjnej pomiędzy organami podatkowymi zainteresowanych państw członkowskich, państwo członkowskie pochodzenia, co do zasady powinno odmówić zwolnienia na rzecz dostawcy towarów i zobowiązać go do zapłaty podatku a posteriori w celu nie dopuszczenia do tego, aby dana transakcja uniknęła jakiegokolwiek opodatkowania. Zgodnie bowiem z podstawową zasadą wspólnego systemu podatku VAT, podatek ten ma zastosowanie do każdej transakcji wytworzenia lub sprzedaży, po odliczeniu podatku VAT, który obciążał bezpośrednio koszt poszczególnych elementów składających się na cenę (zob. między

innymi ww. postanowienie w sprawie Transport Service, pkt 20 i 21; oraz ww. wyroki w sprawie Optigen i in., pkt 54, a także Collée, pkt 22).

53 Jeżeli chodzi o zasadę proporcjonalności, to należy podnieść, że nie sprzeciwia się ona temu, aby dostawca, który uczestniczy w oszustwie był zobowiązany do uiszczenia a posteriori podatku VAT od dokonanej przez niego dostawy wewnątrzwspólnotowej, w stopniu, w jakim jego uczestnictwo w oszustwie jest decydującym czynnikiem, należy wziąć pod uwagę podczas badania proporcjonalności danego środka krajowego.

54 Ponadto twierdzenia zawartego w pkt 51 niniejszego wyroku nie podważają ani zasady neutralności podatku, pewności prawa, ani zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań. W rzeczywistości bowiem na zasady te nie może skutecznie powoływać się podatnik, który umyślnie uczestniczył w oszustwie podatkowym i naraził na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT.

55 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że w okolicznościach takich, jak okoliczności w postępowaniu przed sądem krajowym, w których wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów rzeczywiście miała miejsce, lecz przy okazji jej wykonywania dostawca ukrył tożsamość prawdziwych nabywców w celu umożliwienia im uniknięcia zapłaty podatku VAT, państwo członkowskie rozpoczęcia dostawy może na podstawie kompetencji przyznanych mu na mocy pierwszego członu zdania art. 28c część A szóstej dyrektywy, odmówić zwolnienia tej transakcji.

W przedmiocie kosztów

56 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 (wielka izba) orzeka, co następuje:

W okolicznościach takich, jak okoliczności w postępowaniu przed sądem krajowym, w których wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów rzeczywiście miała miejsce, lecz przy okazji jej wykonywania dostawca ukrył tożsamość prawdziwych nabywców w celu umożliwienia im uniknięcia zapłaty podatku VAT, państwo członkowskie rozpoczęcia dostawy może na podstawie kompetencji przyznanych mu na mocy pierwszego członu art. 28c część A 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, zmienionej dyrektywą Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r., odmówić zwolnienia tej transakcji.

Podpisy