WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 21 lutego 2008 r. *

W sprawie C-271/06

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 2 marca 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 czerwca 2006 r., w postępowaniu:

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

przeciwko

Finanzamt Malchin,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, G. Arestis, (sprawozdawca), E. Juhász, J. Malenovský i T. von Danwitz, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: J. Mazák,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG przez V. Bootena oraz J. Sprada, Rechtsanwälte,

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

— w imieniu rządu polskiego przez E. Ośniecką-Tamecką, działającą w charakterze pełnomocnika,

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

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 października 2007 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 15 pkt 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 (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG (zwaną dalej „Netto Supermarket") a Finanzamt Malchin (organem podatkowym, zwanym dalej „Finanzamt") w przedmiocie odmowy przyznania przez ten organ zwolnienia od podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") za lata 1995–1998.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 15 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Zwolnienia od podatku od wywozu ze Wspólnoty transakcji porównywalnych oraz transportu międzynarodowego", stanowi:

„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 Wspólnotą 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 [EUR] w walucie krajowej, ustalona zgodnie z art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/169/EWG […]; jednakże państwa członkowskie mogą zwolnić dostawę o wartości całkowitej mniejszej od tej kwoty.

Do celów stosowania akapitu drugiego:

— 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,

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

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.

[…]".

Uregulowania krajowe

4 W zakresie dostaw wewnątrzwspólnotowych art. 6a ust. 4 Umsatzsteuergesetz 1993 (ustawy o podatku obrotowym z 1993 r., BGBI. 1993 I, s. 565, zwanej dalej „UStG") zawiera przepis dotyczący ochrony uzasadnionych oczekiwań sformułowany w następujący sposób:

„Jeśli przedsiębiorca potraktował daną dostawę jako zwolnioną od podatku, pomimo że określone w ust. 1 przesłanki nie zostały spełnione, to należy taką dostawę uznać za zwolnioną od podatku, jeżeli skorzystanie ze zwolnienia od podatku było oparte na fałszywych informacjach przedstawionych przez nabywcę, a przedsiębiorca nawet przy zachowaniu staranności sumiennego kupca nie mógł o tym wiedzieć. W takim przypadku na nabywcy ciąży zobowiązanie podatkowe w zakresie niezapłaconego podatku".

5 W niemieckim prawie podatkowym nie ma tego rodzaju przepisu dotyczącego ochrony uzasadnionych oczekiwań w odniesieniu do dostaw poza terytorium Wspólnoty.

6 Ponadto art. 227 Abgabenordnung 1977 (ordynacji podatkowej z 1977 r.) stanowi:

„Organy podatkowe mogą umorzyć zobowiązanie podatkowe w całości albo w części, jeżeli pobranie podatku w danym przypadku byłoby sprzeczne z zasadą słuszności; przy zachowaniu takich samych przesłanek zapłacone już kwoty mogą zostać zwrócone albo zaliczone na poczet przyszłych należności".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

7 W latach 1992–1998 Netto Supermarkt, prowadząca supermarkety „dyskontowe" w Meklemburgii-Pomorzu Przednim, zwróciła swoim klientom wiele tysięcy marek niemieckich zapłaconych przez nich tytułem podatku VAT. Postanowiła dokonywać tego rodzaju zwrotów na rzecz obywateli państw trzecich pod warunkiem, że byli oni w stanie przedstawić dowód wywozu poza terytorium Wspólnoty towarów zakupionych przy okazji podróży o charakterze niehandlowym, przy czym w charakterze tego dowodu należało przedstawić, po pierwsze, pieczęć urzędu celnego przybitą w połowie na paragonie kasowym, a w połowie na formularzu celnym, a po drugie, paszport obywatela zagranicznego.

8 W 1998 r. Netto Supermarkt zwróciła się do Hauptzollamt Neubrandenburg (głównego urzędu celnego w Neubrandenburg) o sprawdzenie, czy pieczęć celna nr 73 oraz formularze celne, na których widniała, zostały sfałszowane. Pierwsza odpowiedź urzędu była przecząca, lecz następnie poinformował on Netto Supermarkt, że nowe badanie wykazało, iż przesłane przez nią dokumenty są sfałszowane. Następnie wydział kontroli podatkowych ustalił, że pomiędzy 1993 r. a 1998 r. obywatele polscy sfabrykowali bardzo dużą ilość dowodów wywozu towarów za pomocą fałszywych formularzy celnych i że na tych rzekomych dowodach przybijana była fałszywa pieczęć celna. Na tej podstawie osoby te występowały do Netto Supermarket o zwrot podatku VAT, a spółka ta wypłacała im żądane kwoty.

9 W 1999 r. Finanzamt nałożył na Netto Supermarkt dodatkowe zobowiązanie z tytułu podatku VAT przypadającego do zapłaty za lata 1993–1998, w wysokości odpowiedniej do wysokości rzeczywiście osiągniętego w tym okresie obrotu.

10 Decyzją z dnia 14 lutego 2000 r. Finanzamt oddalił wniosek Netto Supermarkt o umorzenie podatku VAT żądanego a posteriori za powyższy okres. Netto Supermarkt wniosła odwołanie od tej decyzji.

11 Decyzją z dnia 3 maja 2000 r. Finanzamt uwzględnił odwołanie jedynie w części. Umorzył zobowiązanie z tytułu podatku VAT za lata 1993 i 1994, ponieważ decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego za ten okres nie mogły zostać już zmienione, oraz umorzył odsetki za lata 1993–1997. Finanzamt oddalił odwołanie Netto Supermarkt w pozostałej części, uznając, że spółka ta jest zobowiązana do zapłaty podatku, gdyż nie była w stanie przedstawić dowodów, w odpowiedniej i przepisanej formie, na okoliczność wywozu uzasadniającego zwolnienie od podatku VAT. Zdaniem Finanzamt, Netto Supermarkt powinna była wcześniej sprawdzić autentyczność potwierdzeń wywozu i mogła była, przy dołożeniu należytej staranności, zapobiec trwającym wiele lat oszustwom. Ponadto Finanzamt uznał, że okoliczność, iż Netto Supermarkt przyczyniła się do wyjaśnienia sprawy, pozostaje bez znaczenia dla wysokości podatku VAT, który spółka ta zobowiązana jest zapłacić.

12 Netto Supermarkt wniosła do Finanzgericht skargę na powyższą decyzję z dnia 3 maja 2000 r. o oddaleniu odwołania w części, domagając się umorzenia podatku VAT żądanego a posteriori za lata 1995–1998. Finanzgericht skargę tę oddalił.

13 W konsekwencji Netto Supermarkt wniosła skargę rewizyjną do Bundesfinanzhof, w której twierdzi, że Finanzgericht powinien był uznać dostawy towarów na rzecz nabywców polskich za zwolnione od podatku na podstawie stosowanej w drodze analogii krajowej zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań zawartej w art. 6a ust. 4 UStG, która znajduje zastosowanie w ramach wewnątrzwspólnotowych. W skardze tej Netto Supermarkt powołuje się również na zasadę słuszności zawartą w art. 227 ordynacji podatkowej z 1977 r.

14 W odniesieniu do zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań Bundesfinanzhof uważa, że w każdym razie istnieją wątpliwości w kwestii, czy na mocy prawa wspólnotowego dostawa poza terytorium Wspólnoty może być zwolniona od podatku w sytuacji, gdy przedsiębiorca dokonujący tej dostawy nie jest w stanie, mimo dołożenia wszelkiej staranności sumiennego kupca, wykryć fałszerstwa dowodu wywozu przedstawionego przez kupującego, nawet, gdy przesłanki zwolnienia takiej dostawy od podatku nie są obiektywnie spełnione ze względu na sfałszowanie dokumentów przedstawionych dla potwierdzenia wywozu, tak jak to ma miejsce w niniejszej sprawie.

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

„Czy regulacje prawa wspólnotowego dotyczące zwolnienia od 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 staranności sumiennego kupca?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

16 Zwracając się z powyższym pytaniem, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 15 pkt 2 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przyznaniu przez państwo członkowskie zwolnienia od podatku VAT związanego z wywozem towarów poza terytorium Wspólnoty, gdy przesłanki tego zwolnienia nie są spełnione, lecz gdy podatnik nie mógłby sobie z tego zdawać sprawy, nawet przy dołożeniu wszelkiej staranności sumiennego kupca, ze względu na sfałszowanie dowodu wywozu przedstawionego przez nabywcę.

17 Jak wynika z pierwszej części art. 15 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy, państwa członkowskie mają określić warunki stosowania zwolnienia od podatku dostaw towarów do miejsca przeznaczenia poza terytorium Wspólnoty. Przepis ten wyjaśnia również, że państwa członkowskie określają te warunki między innymi w celu „zapobieżenia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom".

18 Należy jednak przypomnieć, że przy wykonywaniu kompetencji powierzonych im na mocy dyrektyw wspólnotowych 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 45–48; z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Industries i in., Zb.Orz. s. I-4191, pkt 29, oraz 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).

19 W szczególności, w odniesieniu do zasady proporcjonalności Trybunał orzekł, że zgodnie z tą zasadą państwa członkowskie muszą stosować środki, które przy jednoczesnym umożliwieniu im efektywnego osiągnięcia realizowanego celu w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów wspólnotowych (zob. ww. wyrok w sprawie Molenheide i in., pkt 46, oraz wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos i in., Zb.Orz. s. I-7797, pkt 52).

20 Zatem o ile uzasadnione jest, by środki stosowane przez państwa członkowskie zmierzały do jak najskuteczniejszej ochrony praw skarbu państwa, to nie powinny one wykraczać poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia tego celu (zob. w szczególności ww. wyrok i w sprawach Molenheide i in., pkt 47, oraz Federation of Technological Industries i in., pkt 30).

21 W tym miejscu należy podnieść, że w dziedzinie podatku VAT dostawcy działają jako poborcy na rachunek państwa i w interesie skarbu państwa (zob. wyrok z dnia 20 października 1993 r. w sprawie C-10/92 Balocchi, Rec. s. I-5105, pkt 25). Dostawcy są zobowiązani do zapłaty podatku VAT, mimo że podatek ten, jako podatek od konsumpcji, ponoszony jest ostatecznie przez konsumenta końcowego (zob. 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).

22 Właśnie dlatego cel w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym, o którym mowa w art. 15 szóstej dyrektywy, czasem uzasadnia wyższe wymagania w zakresie obowiązków dostawców. Jednakże w każdym przypadku rozłożenie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności (ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 58).

23 Nie byłoby tak w przypadku, gdyby regulacja podatkowa przerzucała całą odpowiedzialność za zapłatę podatku VAT na dostawcę, niezależnie od jego udziału w oszustwie popełnionym przez nabywcę (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 58). Jak bowiem podniósł rzecznik generalny w pkt 45 swojej opinii, przypisywanie podatnikowi utraty dochodów podatkowych spowodowanej oszukańczym działaniem osób trzecich, na które podatnik nie ma żadnego wpływu, byłoby oczywiście nieproporcjonalne.

24 Natomiast zgodnie z orzecznictwem Trybunału nie jest sprzeczne z prawem wspólnotowym wymaganie, by dostawca przedsięwziął wszystkie środki, których zastosowania można od niego racjonalnie żądać w celu zagwarantowania, by dokonywana przez niego czynność nie prowadziła do udziału w oszustwie podatkowym (zob. ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 65 i przywołane tam orzecznictwo).

25 Wobec tego okoliczności, że dostawca działał w dobrej wierze, że przedsięwziął wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jego mocy, oraz że jego udział w oszustwie podatkowym jest wykluczony, stanowią czynniki istotne dla ustalenia możliwości zobowiązania go do rozliczenia podatku VAT a posteriori (zob. ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 66).

26 Podobnie, sprzeczna z zasadą pewności prawa byłaby sytuacja, w której państwo członkowskie, które określiło przesłanki stosowania zwolnienia od podatku dostawy towarów do miejsca przeznaczenia poza terytorium Wspólnoty, w szczególności ustalając wykaz dokumentów, jakie należy przedstawić właściwym organom, i które najpierw przyjęło dokumenty przedstawione przez dostawcę w charakterze dowodów na przysługiwanie mu prawa do zwolnienia, mogłoby później zobowiązać dostawcę do rozliczenia podatku VAT związanego z tą dostawą, gdy okaże się, że ze względu na oszustwo popełnione przez nabywcę, o którym zbywca nie wiedział i nie mógł się dowiedzieć, przesłanki zwolnienia od podatku w rzeczywistości nie zostały spełnione (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 50).

27 Z powyższego wynika, że dostawca powinien móc pokładać zaufanie w zgodność z prawem podejmowanych przez siebie czynności bez narażania się na utratę prawa do zwolnienia od podatku VAT, jeżeli — tak jak w sprawie przed sądem krajowym — nie może zdawać sobie sprawy, nawet wykazując wszelką staranność sumiennego kupca, że przesłanki tego zwolnienia w rzeczywistości nie zostały spełnione ze względu na sfałszowanie dowodu wywozu przedstawionego mu przez nabywcę.

28 Należy ponadto dodać, że wbrew temu, co twierdzi rząd niemiecki, orzecznictwo Trybunału w dziedzinie opłat celnych, zgodnie z którym podmiot niebędący w stanie wykazać spełnienia przesłanek umorzenia przywozowych lub wywozowych należności celnych musi ponieść tego konsekwencje niezależnie od swojej dobrej wiary, nie może być powoływane w sytuacji takiej, jak w sprawie przed sądem krajowym, w celu zakwestionowania powyższych rozważań. Jak to bowiem podniósł rzecznik generalny w pkt 51 swojej opinii, orzecznictwa tego nie można zastosować do szczególnej

sytuacji, w której znajduje się podatnik podlegający wspólnemu systemowi podatku VAT ustanowionemu na mocy szóstej dyrektywy, ze względu na różnice pomiędzy strukturą, przedmiotem i celami tego systemu i wspólnotowego systemu pobierania opłat celnych.

29 W świetle całości powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 15 pkt 2 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przyznaniu przez państwo członkowskie zwolnienia od podatku VAT związanego z wywozem towarów poza terytorium Wspólnoty, gdy przesłanki tego zwolnienia nie są spełnione, lecz gdy podatnik nie mógłby sobie z tego zdawać sprawy, nawet przy dołożeniu wszelkiej staranności sumiennego kupca, ze względu na sfałszowanie dowodu wywozu przedstawionego przez nabywcę.

W przedmiocie kosztów

30 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 15 pkt 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, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przyznaniu przez państwo członkowskie zwolnienia od podatku od wartości dodanej związanego z wywozem towarów poza terytorium Wspólnoty Europejskiej, gdy przesłanki tego zwolnienia nie są spełnione, lecz gdy podatnik nie mógłby sobie z tego zdawać sprawy, nawet przy dołożeniu wszelkiej staranności sumiennego kupca, ze względu na sfałszowanie dowodu wywozu przedstawionego przez nabywcę.

Podpisy