

Sprawy połączone C-354/03, C-355/03 i C-484/03

Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd i Bond House Systems Ltd

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2 oraz art. 5 ust. 1 – Odliczenie naliczonego podatku VAT – Działalność gospodarcza – Podatnik działający w takim charakterze – Dostawa towarów – Transakcja będąca częścią zapłaconych dostaw, w którym uczestniczy podmiot niewywiązujący się lub podmiot posługujący się nienależnym do niego numerem identyfikacji podatkowej VAT – Oszustwo typu „karuzela podatkowa”

Opinia rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura przedstawiona w dniu 16 lutego 2005 r. I ? 0000

Wyrok Trybunału (trzecia izba) z dnia 12 stycznia 2006 r. I ? 0000

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dostawy towarów dokonywane przez podatnika działającego w takim charakterze

(dyrektywa Rady 77/388, art. 2 pkt 1, art. 4 i 5 ust. 1)

Transakcje, w ramach których podatnik z siedzibą w państwie członkowskim nabywa towary od spółki z siedzibą w tym państwie członkowskim i odsprzedaży je nabywcom z siedzibą w innym państwie członkowskim i które same nie są oszustwem w zakresie podatku od wartości dodanej, stanowi dostawy towarów dokonywane przez podatnika działającego w takim charakterze oraz stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 oraz 5 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, ponieważ spełniają obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, niezależnie od zamiaru podmiotu innego niż dany podatnik, uczestniczącego w tym samym zapłaconych dostaw, lub od ewentualnego oszukańczego charakteru – o którym podatnik ten nie wiedział lub nie mógł wiedzieć – innej transakcji wchodzącej w skład owego zapłaconych dostaw, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do tej, której dokonał ten podatnik. Prawo podatnika dokonującego takich transakcji do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej nie może również ulec zmianie wskutek tego, że w zapłaconych dostaw, którego częścią stanowiły owe transakcje – o czym podatnik ten nie wie lub nie mógł wiedzieć – inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w zakresie podatku od wartości dodanej.

(por. pkt 51, 52, 55 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 12 stycznia 2006 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2 oraz art. 5 ust. 1 – Odliczenie naliczonego podatku VAT – Działalność gospodarcza – Podatnik działający w takim charakterze – Dostawa towarów – Transakcja budowa czynnika zachęca dostaw, w którym uczestniczy podmiot niewywiązujący się lub podmiot posługujący się przywłaszczonym numerem identyfikacji podatkowej VAT – Oszustwo typu „karuzela podatkowa”

W sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo) postanowieniami z dnia 28 lipca 2003 r. (w sprawach: C-354/03 i C-355/03) oraz z dnia 27 października 2003 r. (w sprawie C-484/03), które wpłynęły do Trybunału odpowiednio w dniach: 18 sierpnia i 19 listopada 2003 r. w postępowaniach:

Optigen Ltd (C-354/03),

Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03),

Bond House Systems Ltd (C-484/03)

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J. Malenovský, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (sprawozdawca) oraz U. Løhmus, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 8 grudnia 2004 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Optigen Ltd przez T. Beazleya, QC, oraz J. Herberga, barrister,
- w imieniu Fulcrum Electronics Ltd przez R. Engleharta, QC, oraz A. Lewisa, barrister,
- w imieniu Bond House Systems Ltd przez K. P. E. Lasoka, QC, oraz M. Patchetta-Joyce'a, barrister,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez C. Jackson (w sprawach: C-354/03,

C-355/03 oraz C-484/03) i K. Manjiego (w sprawie C-484/03), działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez R. Andersona, QC, i I. Huttona, barrister,

- w imieniu rządu czeskiego przez T. Božka, działającego w charakterze pełnomocnika (w sprawach: C-354/03, C-355/03 oraz C-484/03),
- w imieniu rządu duńskiego przez J. Molde'a i A. Rahbøla Jacobsena, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez P. Bieringa, advokat, (w sprawie C-484/03),
- w imieniu Rady Unii Europejskiej przez A.-M. Colaert oraz J. Monteiro, działających w charakterze pełnomocników (w sprawach: C-354/03 oraz C-355/03),
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika (w sprawach: C-354/03, C-355/03 oraz C-484/03),

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 lutego 2005 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71, str. 1301), zmienionej szóstą dyrektywą 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, str. 1, zwanej dalej „pierwszą dyrektywą”), jak również szóstą dyrektywą 77/388, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, str. 18, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wnioski te zostały złożone w ramach trzech sporów toczących się odpowiednio pomiędzy: Optigen Ltd (zwaną dalej „Optigen”), Fulcrum Electronics Ltd w likwidacji (zwaną dalej „Fulcrum”) oraz Bond House Systems Ltd (zwaną dalej „Bond House”) a Commissioners of Customs & Excise (zwanym dalej „Commissioners”) w przedmiocie oddalenia przez ten ostatni wniosków o zwrot podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) uiszczanego od nabycia w Zjednoczonym Królestwie mikroprocesorów, które zostały następnie wywiezione do innego państwa członkowskiego.

Ramy prawne

3 Artykuł 2 pierwszej dyrektywy brzmi następująco:

„Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokonanie proporcjonalnego do ceny towarów i usług niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany.

Każda transakcja będzie podlegała podatkowi od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów.

Wspólny system podatku od towarów i usług stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej, łącznie z tym etapem”.

4 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają dostawy towarów, jak również świadczenie usług, dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.

5 Zgodnie z art. 4 ust. 1 tej dyrektywy podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od jej miejsca działalności gospodarczej, określonej w ust. 2 tego artykułu. Pojęcie „działalności gospodarczej” zdefiniowane jest w owym ust. 2, jako obejmujące wszelkie działania producentów, handlowców i osób świadczących usługi, a w szczególności wykorzystywanie w sposób ciągły dóbr materialnych lub niematerialnych celem osiągnięcia stałego zysku.

6 Zgodnie z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy „dostawa towaru» oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] własności”.

7 Artykuł 17 ust. 1–3 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny.

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) podlegającego zapłacie lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub, które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

b) podatku od wartości dodanej podlegającego zapłacie lub zapłaconego od towarów przywozonych;

[...]

3. Państwa członkowskie przyznają [również] każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu podatku od wartości dodanej, określonego w ust. 2, w stopniu, w jakim takie towary lub usługi są używane do celów:

a) transakcji związanych z działalnością gospodarczą, określoną w art. 4 ust. 2, przeprowadzanych w innym kraju, które kwalifikowałyby się do odliczenia podatku, jeżeli miałyby miejsce na terytorium kraju;

[...]”.

Postępowania przed sądem krajowym

8 Z postanowień odsyłanych wynika, że w czasie, kiedy miały miejsce zdarzenia rozpatrywane przed sądem krajowym, działalność spółek Optigen, Fulcrum i Bond House polegała głównie na nabywaniu mikroprocesorów od spółek mających siedziby w Zjednoczonym Królestwie i ich odsprzedaż nabywcom mającym siedziby w innym państwie członkowskim.

9 Za czerwiec 2002 r. Optigen zażąda zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości ponad 7 milionów GBP. Decyzjami z dnia 16 oraz 31 października 2002 r. Commissioners oddali ten wniosek w zakresie kwoty nieznacznie przekraczającej 7 milionów GBP. Podobnie decyzją z dnia 30 października 2002 r. Commissioners odmówił tej spółce zwrotu kwoty nieznacznie wyższej od 13 milionów GBP za lipiec tego samego roku.

10 Fulcrum zażąda za czerwiec 2002 r. zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości prawie 7,2 miliona GBP. Decyzją z dnia 11 listopada 2002 r. Commissioners oddali ten wniosek w zakresie kwoty prawie 2 milionów GBP. Podobnie odmówił zwrotu kwoty około 1,1 miliona GBP z undanych znacznie prawie 4 milionów GBP za lipiec 2002 r. Ponadto w lutym 2003 r. Commissioners wydał w stosunku do Fulcrum decyzję określając zobowiązanie z tytułu podatku VAT na kwotę 160 000 GBP odpowiadając kwocie niesuszenie zwróconej za maj 2002 r.

11 Bond House zażąda za maj 2002 r. zwrotu kwoty około 16,3 miliona GBP z tytułu uiszczonego naliczonego podatku VAT. Wniosek ten został oddalony przez Commissioners. We wrześniu 2002 r. powiadomił on tę spółkę, że przyznaje, iż z ogólnej undanej kwoty nieznacznie ponad 2,7 miliona GBP mogło zostać zwrócone.

12 Z postanowień odsyłających wynika, że owe transakcje stanowiły cztery złącza dostaw, w których bez wiedzy spółek skarżących w postępowaniach przed sądem krajowym brał udział podmiot niewywiązujący się, tzn. podmiot zobowiązany do zapłaty podatku VAT, który jednak zniknął, nie pojawił się w adzom podatkowym, bądź podmiot posługujący się przywłaszczonym numerem identyfikacji podatkowej VAT, tzn. numerem, który nie należał do niego, a w związku z tym działania te stanowiły według Commissioners oszustwa typu „karuzela podatkowa”.

13 Według postanowień odsyłających w sprawach C-354/03 i C-355/03 i zdaniem Commissioners w sprawie C-484/03 oszustwo typu „karuzela podatkowa” było zorganizowane w następujący sposób:

- Spółka A mająca siedzibę w państwie członkowskim sprzedaje towary spółce B mającej siedzibę w drugim państwie członkowskim.
- Spółka B, która jest podmiotem niewywiązującym się bądź podmiotem posługującym się przywłaszczonym numerem identyfikacji podatkowej VAT, odsprzedaje te towary ze stratą spółce buforowej C mającej siedzibę w tym drugim państwie członkowskim. Następujące po tym transakcje sprzedaży mogły zostać dokonane z zyskiem. Spółka B jest zobowiązana do zapłaty podatku VAT od nabycia tych towarów, lecz – jako że wykorzystywała te towary do celów transakcji podlegających opodatkowaniu – przysuguje jej również prawo do odliczenia tego podatku VAT jako podatku naliczonego. Natomiast jest ona zobowiązana do zapłaty podatku należnego, zafakturowanego spółce C, jednak znika przed jego wpacaniem do budżetu państwa.
- Spółka C odsprzedaje z kolei owe towary innej spółce buforowej C w drugim państwie członkowskim, wpacając zafakturowany należny podatek VAT, odliczywszy wcześniej od niego zapłacony naliczony podatek VAT itd. aż do momentu, kiedy jakaś spółka w tym drugim państwie członkowskim wywiezie te towary do innego państwa członkowskiego. Wywóz ten jest zwolniony z podatku VAT, lecz spółka eksportująca ma również prawo domagania się zwrotu uiszczonego podatku VAT naliczonego od nabycia tych towarów. Jeżeli nabywcą jest spółka A, jest to rzeczywiste oszustwo typu „karuzela podatkowa”.
- Postępowanie to może być powtarzane.

14 W sprawach C-354/03 oraz C-355/03 sąd odsyłający wskazuje, że Commissioners oparł

decyzje na stwierdzeniu, że przede wszystkim, jeżeli chodzi o transakcje nabycia rozpatrywane w sprawach przed sądem krajowym, to Optigen i Fulcrum nie otrzymały dostaw, które były wykorzystywane lub mogły zostać wykorzystane na potrzeby działalności handlowej do celów podatku VAT, z tym skutkiem, że kwoty uiszczone rzekomo przy tych transakcjach nabycia nie stanowiły podatku naliczonego w rozumieniu Value Added Tax Act 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku VAT). Z kolei w zakresie podatku VAT wskazuje, że odpowiednie transakcje sprzedaży nie stanowiły dostaw dokonanych w ramach działalności handlowej, nie spowodowały zatem powstania prawa do uzyskania zwrotu. Wreszcie, jego zdaniem, owe transakcje nabycia i sprzedaży były obiektywnie pozbawione sensu gospodarczego, a zatem nie należały do ram działalności gospodarczej. Owe transakcje nabycia nie mogły być więc uznane za dostawy, które były wykorzystywane lub mogły zostać wykorzystane na potrzeby takiej działalności, a owe transakcje sprzedaży – za dostawy dokonane w ramach działalności gospodarczej do celów podatku VAT.

15 Optigen i Fulcrum zaskarżyły owe decyzje Commissioners do VAT and Duties Tribunal, London. Ten zaś położył te sprawy.

16 Postanowieniem z dnia 23 maja 2003 r. VAT and Duties Tribunal, London, oddalił odwołania wniesione przez te spółki, orzekając, że Commissioners był uprawniony do stwierdzenia, iż dane transakcje nie należały do zakresu przedmiotowego podatku VAT. Ocenił on, że podmiot nie ma prawa do zwrotu uiszczonego podatku VAT naliczonego od towarów, które następnie odsprzedaje spółkom mającym siedzibę poza Zjednoczonym Królestwem, jeżeli podmiot niewywiózł się z brytyjskiego podmiotu posługującego się przywłaszczonym numerem identyfikacji podatkowej VAT wystawiając w związku z dostawą, nawet jeżeli podmiot domagał się tego zwrotu nie miał nic wspólnego z zarzucanym naruszeniem lub przywłaszczeniem numeru identyfikacji podatkowej VAT i nie powziął wiadomości o nim oraz jeżeli w związku z dostawą, w których skład wchodziły dokonane przez dany podmiot transakcje nabycia lub sprzedaży, stanowiły – o czym ten nie wiedział – czysto oszustwa typu „karuzela podatkowa”, którego dopuściły się osoby trzecie.

17 Optigen i Fulcrum wniosły apelację od orzeczenia VAT and Duties Tribunal, London, do High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division.

18 W sprawie C-484/03 z postanowienia odsyłającego wynika, że Commissioners stwierdził, że skoro celem rozpatrywanych w związku z dostawą było oszustwo, to wszystkie transakcje składające się na nie, w tym te, które zostały dokonane przez Bond House, były pozbawione sensu gospodarczego. Wynikało z tego jego zdaniem, że ponieważ nielegalne transakcje nie należą do zakresu przedmiotowego podatku VAT, kwoty zapłacone przez Bond House jej dostawcom tytułem naliczonego podatku VAT nie stanowiły zapłaty podatku VAT, a zatem Bond House nie miało prawa do zwrotu tych kwot.

19 W sierpniu 2002 r. Bond House wniosła od decyzji Commissioners odwołanie do VAT and Duties Tribunal, Manchester.

20 Orzeczeniem z dnia 29 kwietnia 2003 r., rektyfikowanym postanowieniem z dnia 8 maja 2003 r. VAT and Duties Tribunal, Manchester, orzekł, że 26 spośród 27 transakcji nabycia rozpatrywanych przed sądem krajowym nie mogły zostać uznane za działalność gospodarczą w rozumieniu szóstej dyrektywy, a zatem nie należały do zakresu przedmiotowego podatku VAT. Stwierdził on, że transakcje nabycia wchodziły w skład serii transakcji służyących oszukiwaniu celowi. Nawet jeżeli Bond House nie wiedziało o tym celu i nie popełniło żadnego naruszenia, transakcje te były pozbawione sensu gospodarczego i powinny zostać ocenione według obiektywnych kryteriów. Jest zatem obojętne, że skarżąca nie popełniła żadnego naruszenia. Wreszcie Bond House nie może się powoływać na zasadę ochrony uzasadnionych

oczekiwa? w celu uwzgl?dnienia jej ??dania zwrotu uiszczonego naliczonego podatku VAT, a wi?c odmawiaj?c skar??cej zwrotu, Commissioners nie naruszy? zasady proporcjonalno?ci ani zasady pewno?ci prawa, ani te? praw cz?owieka.

21 Bond House z?o?y?a apelacj? od tego wyroku do High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division.

Pytania prejudycjalne oraz post?powanie przed Trybuna?em

22 W sprawach C?354/03 i C?355/03 s?d odsy?aj?cy wskazuje, ?e okoliczno?ci faktyczne maj? charakter przypuszczenia. Wzmiankuje nast?puj?ce okoliczno?ci, jako maj?ce znaczenie dla sprawy:

- Mia?o miejsce oszustwo typu „karuzela podatkowa”.
- Optigen i Fulcrum, podmioty dzia?aj?ce w dobrej wierze, nie by?y zaanga?owane w to oszustwo, o którym nie wiedzia?y i nie musia?y wiedzie?, b?d?c tylko zwyk?ymi klientami handlowca i zwyk?ymi dostawcami spó?ki maj?cej siedzib? w Zjednoczonym Królestwie.
- Optigen i Fulcrum nie kontaktowa?y si? z podmiotem niewywi?zuj?cym si? lub pos?uguj?cym si? przyw?aszczonym numerem identyfikacji podatkowej VAT.
- Dziewi?? transakcji nabycia dokonanych przez Fulcrum, w zakresie których odmówiono jej zwrotu podatku VAT, nie wydaje si? jej odmienne od 467 innych transakcji, których dokona?a ona w trakcie rozpatrywanego kwarta?u.
- W dniu, w którym Optigen i Fulcrum naby?y towary i zap?aci?y naliczony podatek VAT, „karuzela podatkowa” nie by?a kompletna, a podmiot niewywi?zuj?cy si? jeszcze nie „znikn??”, co oznacza, ?e jedna b?d? druga z tych okoliczno?ci mog?a nie nast?pi?.

23 W sprawie C?484/03 s?d odsy?aj?cy wskazuje, ?e Bond House kwestionuje ograniczon? ilo?? ustale? faktycznych i wniosków VAT and Duties Tribunal, Manchester. Nast?puj?ce okoliczno?ci faktyczne znajduj? si? po?ród tych, które nie s? kwestionowane:

- Bond House by?a stawiana w dobrym ?wietle przez Commissioners i nie by?a podejrzana o ?adne oszustwo w zakresie podatku VAT.
- Spó?ka ta nie wiedzia?a o istnieniu zarzucanego przez Commissioners oszustwa ani nie dzia?a?a w sposób nieostro?ny.
- Bond House nie pozostawa?a w stosunkach prawnych z ?adnym z dostawców, którzy zdaniem Commissioners dzia?ali w sposób oszuka?czy.
- Wszystkie transakcje dokonane przez Bond House, jak równie? te, które zosta?y zrealizowane przed i po tym, jak spó?ka ta naby?a i sprzeda?a rozpatrywane towary, by?y rzeczywiste: w trakcie ka?dej z tych transakcji towary te przesz?y z r?k do r?k i nast?pi?a za nie zap?ata.
- Transakcje, które VAT and Duties Tribunal, Manchester, uzna? za pozbawione sensu gospodarczego, nie ró?ni?y si? od innych transakcji dokonanych przez Bond House, których sens gospodarczy nie by? kwestionowany, jako ?e nic nie wskazywa?o na to, ?e stanowi?y one cz??? oszustwa typu „karuzela podatkowa”.

24 Bond House twierdzi w istocie – wobec tego, ?e transakcje nabycia i dostawy rozpatrywane

w postępowaniu przed sądem krajowym zostały rzeczywiście dokonane – że nie można uznać, iż nie stanowi one „dostaw” lub „działalności gospodarczej” do celów podatku VAT wyłączenie z tego względu, że na innym odcinku łańcucha dostaw, o czym Bond House nie wiedziało, podmiot oszukał i zafakturował podatek VAT klientowi, lecz nie zadeklarował go Commissioners. Ponadto nie ma żadnego uzasadnienia, by wierzyć, iż transakcje, które zostały dokonane przed dopuszczeniem się oszustwa lub po nim i w których brały udział podmioty niedysponujące wiedzą o istnieniu tego oszustwa lub podmiotu, który się go dopuścił, brały udział w owym oszustwie lub planie podmiotu dokonującego oszustwa. Wyrok VAT and Duties Tribunal, Manchester, jest jej zdaniem sprzeczny z sensem wspólnego systemu podatku VAT. Jako środek zwalczania oszustw wyrok ten jest dysproporcjonalny i może mieć skutek odstraszający dla legalnego obrotu, co stanowi naruszenie art. 28 WE. Wyrok ten jest również sprzeczny z zasadą pewności prawa, ponieważ podatnicy nie będą mogli, posiadając minimum pewności, wystawiać faktur zawierających podatek VAT lub wypełniać swoich deklaracji podatkowych.

25 Commissioners wskazuje w istocie, że transakcje dokonane w ramach oszustwa typu „karuzela podatkowa” nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy. 26 transakcji rozpatrywanych w postępowaniu przed sądem krajowym jest pozbawionych sensu gospodarczego i jest wykluczonych z zakresu przedmiotowego szóstej dyrektywy. Transakcje te nie stanowi „działalności gospodarczej” i nie są „dostawami” dokonanymi na rzecz lub przez Bond House. Wyrok odmawiający jej zwrotu podatku VAT badanego w postępowaniu przed sądem krajowym nie prowadzi, jego zdaniem, do jakiegokolwiek naruszenia zasady proporcjonalności lub pewności prawa i nie uchybia poszanowaniu praw człowieka.

26 W takich okolicznościach High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

W sprawach C-354/03 i C-355/03:

„1) Czy we wspólnym systemie podatku VAT, w świetle pierwszej dyrektywy [...] i szóstej dyrektywy [...], prawo podmiotu do odzyskania podatku VAT uiszczanego od transakcji powinno być oceniane z uwzględnieniem:

a) jedynie konkretnej transakcji, w której podmiot brał udział, z uwzględnieniem motywów, dla których w niej uczestniczył, bądź

b) wszystkich transakcji, w tym kolejnych transakcji tworzących zamknięty łańcuch dostaw, którego członkiem stanowi ta konkretna transakcja, oraz motywów innych podmiotów tworzących łańcuch, które temu podmiotowi nie są lub nie mogą być znane, bądź

c) działającego i nieuczciwych zamiarów – niezależnie od tego, czy miały miejsce przed tą konkretną transakcją, czy po niej – innych podmiotów tworzących zamknięty łańcuch, o których uczestnictwie w nim podmiot ten nie wie, oraz wówczas, gdy o działaniach i zamiarach tych podmiotów nie wie on lub nie może wiedzieć, bądź

d) innego kryterium, a w takim razie, jakiego?

2) Czy wykluczenie z systemu podatku VAT transakcji, w których bierze udział podmiot działający w dobrej wierze, lecz które stanowi elementy oszustwa typu »karuzela podatkowa« dokonanego przez osoby trzecie, jest sprzeczne z zasadami ogólnymi: proporcjonalności, równego traktowania lub pewności prawa?”.

W sprawie C-484/03:

„1) Mając na względzie zasady ogólne prawa wspólnotowego (w szczególności zasady proporcjonalności i pewności prawa) oraz art. 28 [WE]:

- a) czy w danych okolicznościach skarżąca była »podatnikiem działającym w takim charakterze« w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, jeżeli w 26 transakcjach nabyła mikroprocesory od brytyjskich sprzedawców i odsprzedała je innym niż brytyjscy nabywcom?
- b) czy w danych okolicznościach skarżąca wykonywała »działalność gospodarczą« w rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy, jeżeli w 26 transakcjach nabyła mikroprocesory od brytyjskich sprzedawców i odsprzedała je innym niż brytyjscy nabywcom?
- c) czy w danych okolicznościach nabycie przez skarżącą w 26 transakcjach mikroprocesorów od brytyjskich sprzedawców stanowiło »dostawę towarów« na rzecz skarżącej w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy?
- d) czy w danych okolicznościach sprzedaż, dokonana przez skarżącą w 26 transakcjach, mikroprocesorów innym niż brytyjscy nabywcom stanowiła dokonanie przez skarżącą »dostawy towarów« w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy?

2) Czy należy stwierdzić, mając na uwadze odpowiedzi udzielone na pytanie pierwsze lit. od a) do d) powyżej, że zasady ogólne prawa wspólnotowego zostały naruszone (w szczególności zasady proporcjonalności i pewności prawa)?”.

27 Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 19 września 2003 r. sprawy C-354/03 i C-355/03 zostały połączone dla celów procedury pisemnej, ustnej oraz w celu wydania wyroku.

28 Następnie postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 15 czerwca 2004 r. sprawy te zostały połączone ze sprawą C-484/03 dla celów procedury ustnej oraz w celu wydania wyroku.

W przedmiocie pytania pierwszego

29 W pierwszym pytaniu w każdej ze spraw sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, po pierwsze, czy takie transakcje, jak te w postępowaniach przed sądem krajowym, które nie stanowią same w sobie oszustwa w zakresie podatku VAT, lecz które stanowią czystą fałsz dostaw, w którym jedna z transakcji, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do nich, stanowi takie oszustwo, o czym podmiot gospodarczy dokonujący pierwszych transakcji nie wiedział lub nie mógł wiedzieć, stanowią dostawy towarów dokonane przez podatnika, który działa w takim charakterze i działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 i art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy; po drugie, czy w takiej sytuacji prawo podmiotu gospodarczego do odliczenia naliczonego podatku VAT może zostać ograniczone.

Uwagi przedstawione Trybunałowi

30 Optigen i Fulcrum oceniają, że we wspólnym systemie podatku VAT, mając na względzie pierwszą i szóstą dyrektywę, prawo podmiotu gospodarczego do uzyskania zwrotu podatku zapłaconego od transakcji powinno być oceniane w kontekście konkretnej transakcji, w której podmiot gospodarczy uczestniczy, w tym z uwzględnieniem motywów, dla których w niej uczestniczy. Nie może natomiast być oceniane z odwołaniem się do transakcji wcześniejszych lub późniejszych, o których podmiot ten nie wie i nie może wiedzieć, bądź też z uwzględnieniem oszukańczych czynności lub zamiarów innych podmiotów, których skutek nie jest temu podmiotowi znany i o którym nie wie lub nie może on wiedzieć.

31 Zdaniem Bond House należy udzielić odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze w sprawie C-484/03.

32 Rząd Zjednoczonego Królestwa twierdzi, że we wspólnym systemie podatku VAT, w świetle pierwszej i szóstej dyrektywy, prawo podmiotu do uzyskania zwrotu podatku zapłaconego z tytułu danej transakcji powinno być oceniane w kontekście wszystkich transakcji, w tym późniejszych, tworzących zamknięty łańcuch dostaw, w którego skład wchodzi dana transakcja, z uwzględnieniem motywów innych stron biorących udział w łańcuchu, niezależnie od tego, czy podmiot ten o nich wie lub mógł wiedzieć, oraz z uwzględnieniem oszukańczych czynności i zamiarów innych stron uczestniczących w zamkniętym łańcuchu, na wcześniejszym i na późniejszym etapie obrotu w stosunku do danej transakcji, o których podmiot ten nie wie lub nie może wiedzieć. Wszystkie transakcje wchodzące w skład zamkniętego łańcucha dostaw, którego jedynym celem jest popełnienie oszustwa w ramach systemu podatku VAT, znajdują się w zupełności poza zakresem przedmiotowym szóstej dyrektywy i okoliczności, że w niektórych z nich brał udział niewinny podmiot nie powoduje ich zaliczenia do zakresu przedmiotowego owej dyrektywy.

33 Rząd czeski podnosi, że skoro cel, jakiemu służą transakcje takie jak te w postępowaniu przed sądem krajowym, jest nielegalny, to nie mogą one być uznawane za działające gospodarczo w rozumieniu szóstej dyrektywy.

34 Zdaniem rządu duńskiego, po pierwsze, podatnik, który chce odliczyć podatek VAT wynikający z „dostawy towarów”, zobowiązany jest wykazać, że prawo dysponowania towarami jak właściciel zostało konkretnie przeniesione na zainteresowanego, a po drugie, transakcje dokonane w zamkniętej pętli nie należą do zakresu przedmiotowego podatku VAT, bowiem dana osoba, biorąc udział w takiej pętli, nie działa w charakterze podatnika.

35 Komisja Wspólnot Europejskich podnosi, że we wspólnym systemie podatku VAT, mając na względzie pierwszą i szóstą dyrektywę, prawo podmiotu do zwrotu podatku VAT zapłaconego z tytułu transakcji powinno być oceniane z uwzględnieniem konkretnej transakcji, której podmiot ten był stroną. Transakcje, o których nie wie, oraz oszukańcze działania lub zamiary innych uczestników łańcucha dostaw, których następstwa nie są mu znane, nie mają wpływu na to prawo. Wynika z tego, że wykluczenie z systemu podatku VAT transakcji, która powinna być uznawana za podlegającą opodatkowaniu, jest sprzeczne z szóstą dyrektywą.

Ocena Trybunału

36 Należy tu przede wszystkim przypomnieć, że szósta dyrektywa ustanowiła wspólny system podatku VAT, opierający się w szczególności na jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu (zob. wyrok z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-305/01 MKG/Kraftfahrzeuge/Factoring, Rec. str. I-6729, pkt 38).

37 W tym zakresie szósta dyrektywa ustanawia bardzo szeroki zakres przedmiotowy podatku

VAT, przewiduj?c w art. 2 dotycz?cym transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu, prócz przywozu towarów, dostawy towarów i ?wiadczenie us?ug dokonywane odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze.

38 Je?li chodzi, w pierwszej kolejno?ci, o poj?cie „dostawy towarów”, to art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy wyja?nia, ?e za dostaw? tak? uwa?ane jest przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jak w?a?ciciel.

39 Z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e poj?cie to obejmuje ka?d? transakcj? przeniesienia dobra materialnego przez stron?, która przyznaje drugiej stronie prawo do faktycznego dysponowania tym dobrem, jak gdyby by?a jego w?a?cicielem (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C?320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Rec. str. I?285, pkt 7 oraz wyrok z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C?25/03 HE, Rec. str. I?3123, pkt 64).

40 Z kolei zgodnie z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy podatnikiem jest ka?da osoba wykonuj?ca samodzielnie i niezale?nie od jej miejsca dzia?alno?? gospodarcz?, okre?lon? w ust. 2, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci.

41 Poj?cie „dzia?alno?ci gospodarczej” zdefiniowane jest w art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy jako dotycz?ce „wszelkiej” dzia?alno?ci producentów, handlowców oraz osób ?wiadczy?cych us?ugi i zgodnie z orzecznictwem obejmuje wszystkie stadia produkcji, handlu i ?wiadczenia us?ug (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 4 grudnia 1990 r. w sprawie C?186/89 Van Tien, Rec. str. I?4363, pkt 17 oraz ww. wyrok w sprawie MKG?Kraftfahrzeuge?Factoring, pkt 42).

42 Wreszcie je?li chodzi o poj?cie „podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze”, to z orzecznictwa wynika, i? podatnik dzia?a w takim charakterze, je?li dokonuje transakcji w ramach swojej dzia?alno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu (zob. podobnie wyroki z dnia 4 pa?dzienika 1995 r. w sprawie C?291/92 Armbrecht, Rec. str. I?2775, pkt 17 oraz z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C?77/01 EDM, Rec. str. I?4319, pkt 66).

43 Jak stwierdzi? Trybuna? w pkt 26 wyroku z dnia 12 wrze?nia 2000 r. w sprawie C?260/98 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str. I?6537, analiza definicji poj?? podatnika i dzia?alno?ci gospodarczej wskazuje na szeroki zakres przedmiotowy poj?cia dzia?alno?ci gospodarczej oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, ?e dzia?alno?? ta jest rozwa?ana sama w sobie, niezale?nie od jej celów lub jej rezultatów (zob. równie? wyrok z dnia 26 marca 1987 r. w sprawie 235/85 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. str. 1471, pkt 8, jak równie? podobnie, w szczególno?ci wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. str. 655, pkt 19 oraz z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie C?497/01 Zita Modes, Rec. str. I?14393, pkt 38).

44 Analiza ta bowiem, podobnie jak analiza poj?? dostaw towarów i podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze, ?wiadczy o tym, ?e poj?cia te, definiuj?ce transakcje podlegaj?ce opodatkowaniu na podstawie szóstej dyrektywy, maj? wszystkie charakter obiektywny oraz ?e stosuj? si? niezale?nie od celów i wyników danych transakcji.

45 Jak bowiem orzek? Trybuna? w pkt 24 wyroku z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C?4/94 BLP Group, Rec. str. I?983, ci???cy na organach administracji podatkowej obowi?zek przeprowadzenia post?powania wyja?niaj?cego celem okre?lenia zamiaru podatnika by?by sprzeczny z celami wspólnego systemu podatku VAT, którymi s? zagwarantowanie pewno?ci prawa i u?atwienie dokonywania czynno?ci zwi?zanych ze stosowaniem podatku VAT poprzez uwzgl?dnienie, prócz przypadków wyj?tkowych, obiektywnego charakteru danej transakcji.

46 Tym bardziej by?by sprzeczny z tymi celami obowi?zek organów administracji podatkowej uwzgl?dnienia – w celu okre?lenia, czy dana transakcja jest dostaw? dokonan? przez podatnika

działającego w takim charakterze oraz działającego gospodarczo – zamiaru innego podatnika ni dany podatnik, uczestniczącego w tym działaniu dostaw, lub ewentualnego oszukańczego charakteru, o którym podatnik ten nie wiedział lub nie mógł wiedzieć, innej transakcji, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do dokonanej przez owego podatnika, wchodzi w skład tego działania.

47 Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 27 opinii, każda transakcja powinna być rozpatrywana *per se*, a charakteru danej transakcji w działaniu dostaw nie mógł zmienić wcześniejsze lub późniejsze wydarzenia.

48 Odnosząc się do orzecznictwa wskazanego przez rząd Zjednoczonego Królestwa, według którego przymiot podatnika uzyskuje się definitywnie wyłączenie wówczas, gdy oświadczenie woli zamierzonego rozpoczęcia wykonywania działania gospodarczego zostało złożone w dobrej wierze przez zainteresowanego (zob. w szczególności wyroki z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98 *Breitsohl*, Rec. str. I-4321, pkt 39, oraz 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 46), wystarczy stwierdzić, podobnie jak to uczynił rzecznik generalny w pkt 35 opinii, że orzecznictwo to dotyczy kwestii zamiaru rozpoczęcia, a zatem wykonywania działania gospodarczego, a nie kwestii celu tej działalności.

49 W kwestii argumentu rządu Zjednoczonego Królestwa dotyczącego orzecznictwa Trybunału, odnoszącego się do niepodlegania opodatkowaniu podatkiem VAT transakcji nielegalnych należy przypomnieć, że, po pierwsze, orzecznictwo to odnosi się do towarów, które ze względu na sam ich charakter i szczególne cechy nie mogły być sprzedawane w legalnym obrocie ani wprowadzane do obrotu gospodarczego. Po drugie, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się powszechnemu różnicowaniu między transakcjami legalnymi a nielegalnymi. Wynika z tego, że sama kwalifikacja zachowania jako karalnego nie powoduje wyłączenia z opodatkowania. Wyłączenie takie ma miejsce jedynie w specyficznych sytuacjach, w których ze względu na szczególne cechy określonych towarów lub określonych usług wykluczona jest konkurencja między sektorem legalnym a nielegalnym (zob. w szczególności wyroki: z dnia 29 czerwca 1999 r. w sprawie C-158/98 *Coffeeshop „Siberië”*, Rec. str. I-3971, pkt 14 i 21, jak również z dnia 29 czerwca 2000 r. w sprawie C-455/98 *Salumets i in.*, Rec. str. I-4993, pkt 19).

50 Jest przy tym bezsporne, że sytuacja taka nie ma miejsca w przypadku mikroprocesorów, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym.

51 Wynika z tego, że transakcje, takie jak te, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, które same nie stanowią oszustwa w zakresie podatku VAT, stanowią dostawy towarów dokonywane przez podatnika działającego w takim charakterze oraz stanowią działanie gospodarcze w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 oraz 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, ponieważ spełniają obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, niezależnie od zamiaru podmiotu innego ni dany podatnik, uczestniczącego w tym samym działaniu dostaw lub od oszukańczego charakteru, o którym podatnik ten nie wiedział lub nie mógł wiedzieć, innej transakcji wchodzi w skład owego działania dostaw, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do tej, której dokonał ów podatnik.

52 Prawo podatnika dokonującego takich transakcji do odliczenia naliczonego podatku VAT nie może również ulec skutkowi okoliczności, że w działaniu dostaw, którego czynnikiem stanowią owe transakcje, o czym podatnik ten nie wie lub nie może wiedzieć, inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w zakresie podatku VAT.

53 Jak bowiem Trybuna? stwierdzi? ju? wielokrotnie, prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 i nast. szóstej dyrektywy stanowi integraln? cz??? konstrukcji podatku VAT i co do zasady nie mo?e by? ograniczane. Obejmuje ono bezpo?rednio ca?y podatek naliczony na poprzednich etapach obrotu (zob. w szczególno?ci wyroki z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C?62/93 BP Soupergaz, Rec. str. I?1883, pkt 18 oraz ww. wyrok w sprawie Gabalfrisa i in., pkt 43).

54 Kwestia, czy podatek VAT nale?ny od wcze?niejszych lub pó?niejszych transakcji sprzeda?y dotycz?cych danych towarów zosta? wp?acony do bud?etu pa?stwa, nie ma wp?ywu na prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego (zob. podobnie postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C?395/02 Transport Service, Rec. str. I?1991, pkt 26). Z utrwalonego orzecznictwa Trybuna?u wynika, zgodnie z zasad? fundamentaln? systemu podatku VAT oraz art. 2 pierwszej i szóstej dyrektywy, ?e podatek VAT znajduje zastosowanie do ka?dej transakcji obejmuj?cej produkcj? lub dystrybucj? po odliczeniu podatku, który obci??a? bezpo?rednio koszty ró?nych elementów cenotwórczych (zob. w szczególno?ci wyroki z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C?98/98 Midland Bank, Rec. str. I?4177, pkt 29, oraz ww. wyrok w sprawie C?497/01 Zita Modes, Rec. str. I?14393, pkt 37).

55 Zatem na pierwsze pytanie w ka?dej ze spraw nale?y udzieli? odpowiedzi, ?e transakcje, jak te rozpatrywane w post?powaniu przed s?dem krajowym, które same nie s? oszustwem w zakresie podatku VAT, stanowi? dostawy towarów dokonywane przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze oraz stanowi? dzia?alno?? gospodarcz? w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 oraz art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, poniewa? spe?niaj? obiektywne kryteria, na których opieraj? si? te poj?cia, niezale?nie od zamiaru podmiotu innego ni? dany podatnik, uczestnicz?cego w tym samym ?a?cuchu dostaw, lub od ewentualnego oszuka?czego charakteru – o którym podatnik ten nie wiedzia? lub nie móg? wiedzie? – innej transakcji wchodz?cej w sk?ad owego ?a?cucha dostaw, wcze?niejszej lub pó?niejszej w stosunku do tej, której dokona? ten podatnik. Prawo podatnika dokonuj?cego takich transakcji do odliczenia naliczonego podatku VAT nie mo?e równie? uciepie? wskutek tego, ?e w ?a?cuchu dostaw, którego cz??? stanowi? owe transakcje – o czym podatnik ten nie wie lub nie mo?e wiedzie? – inna transakcja, wcze?niejsza lub pó?niejsza w stosunku do tej, która zosta?a dokonana przez niego, stanowi oszustwo w zakresie podatku VAT.

W przedmiocie pytania drugiego

56 Wobec odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze w ka?dej ze spraw udzielenie odpowiedzi na pytanie drugie w ka?dej z tych spraw sta?o si? zb?dne.

W przedmiocie kosztów

57 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem; do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (trzecia izba) orzeka, co nast?puje:

Transakcje, jak te rozpatrywane w post?powaniu przed s?dem krajowym, które same nie s? oszustwem w zakresie podatku od warto?ci dodanej, stanowi? dostawy towarów dokonywane przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze oraz stanowi? dzia?alno?? gospodarcz? w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 oraz art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednoliconą podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektyw? Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. poniewa? spe?niaj? obiektywne kryteria, na których

opierają się te pojęcia, niezależnie od zamiaru podmiotu innego niż dany podatnik, uczestniczącego w tym samym zakresie dostaw, lub od ewentualnego oszukawczego charakteru – o którym podatnik ten nie wiedział lub nie mógł wiedzieć – innej transakcji wchodzącej w skład owego zakresu dostaw, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do tej, której dokonał ten podatnik. Prawo podatnika dokonującego takich transakcji do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej nie może również ulec skutkowi tego, że w zakresie dostaw, którego częścią stanowiły owe transakcje – o czym podatnik ten nie wie lub nie mógł wiedzieć – inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w zakresie podatku od wartości dodanej.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.