

Downloaded via the EU tax law app / web

Sprawy połączone C-439/04 i C-440/04

Axel Kittel

przeciwko

Belgii

i

Belgia

przeciwko

Recolta Recycling SPRL

[wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Cour de cassation (Belgia)]

Szósta dyrektywa VAT – Odliczenie naliczonego podatku VAT – Oszustwo typu „karuzeli podatkowej” – Umowa sprzedaży dotknięta bezwzględnie nieważnością według prawa krajowego

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego

(dyrektywa Rady 77/388, art. 17)

W przypadku gdy dostawa jest realizowana na rzecz podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć o tym, że dana transakcja była wykorzystana do celów oszustwa, które zostało popełnione przez sprzedawcę, art. 17 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej przez dyrektywę 95/7, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby przepis prawa krajowego, zgodnie z którym stwierdzenie nieważności umowy sprzedaży na mocy przepisu prawa cywilnego, który powoduje bezwzględnie nieważność umowy jako sprzecznej z zasadami porządku publicznego z powodu sprzecznej z prawem kauzy po stronie sprzedawcy, powodowała utratę prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego przez tego podatnika. W tym przypadku bez znaczenia jest to, czy nieważność ta wynika z popełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej, czy też powstała ona na skutek innych oszustw.

Natomiast gdy na podstawie obiektywnych okoliczności zostanie ustalone, że dostawa została zrealizowana na rzecz podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar, uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej, stwierdzenie niemożności skorzystania z prawa do odliczenia należy do sądu krajowego.

(por. pkt 52, 59–61 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 6 lipca 2006 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Odliczenie naliczonego podatku VAT – Oszustwo typu „karuzeli podatkowej” – Umowa sprzedaży dotknięta bezwzględnie nieważnością według prawa krajowego

W sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Cour de cassation (Belgia), postanowieniami z dnia 7 października 2004 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 19 października 2004 r., w postępowaniach:

Axel Kittel (C-439/04)

przeciwko

Belgii,

oraz

Belgia (C-440/04)

przeciwko

Recolta Recycling SPRL,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

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

rzecznik generalny: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 9 lutego 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Axela Kittela, przez J. Bublota, avocat (C-439/04),
- w imieniu Recolta Recycling SPRL, przez T. Afschrifta i A. Rayeta, avocats (C-440/04),

- w imieniu Belgii, przez E. Dominkovits, a następnie przez L. Van den Broeck, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez B. van de Walle de Ghelcke, avocat,
- w imieniu rządu włoskiego, przez I. M. Bragugli, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. De Bellisa, avvocato dello stato,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez J.-P. Keppennego i M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 marca 2006 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni 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, str. 1), zmienionej przez dyrektywę Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, str. 18, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wnioski te zostały przedłożone w ramach dwóch sporów toczących się pomiędzy, odpowiednio, A. Kittellem i Recolta Recycling SPRL (zwaną dalej „Recolta”) a Belgią, w przedmiocie odmowy przez belgijską administrację podatkową uznania prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego od transakcji wykorzystywanych w oszustwach typu „karuzeli podatkowej”.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 2 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 przez szóstą dyrektywę (zwaną dalej „pierwszą dyrektywą”), stanowi:

„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 Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1. dostawa towarów lub [?wiadczenie] us?ug ?wiadczona [dokonywane] odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki wyst?puje [dzia?aj?cego w takim charakterze];”.

5 Zgodnie z art. 4 ust. 1 i 2 tej dyrektywy:

„1. »Podatnikiem« jest ka?da osoba wykonuj?ca samodzielnie i niezale?nie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] dzia?alno?? gospodarcz?, okre?lon? w ust. 2, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci.

2. Dzia?alno?? gospodarcza, okre?lona w ust. 1 obejmuje wszelk? dzia?alno?? producentów, handlowców i osób ?wiadcz?cych us?ugi w??cznie z górnictwem, dzia?alno?ci? rolnicz? i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za dzia?alno?? gospodarcz? uznaje si? równie? wykorzystywanie, w sposób ci?g?y, w?asno?ci dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie w?asno?ci dóbr materialnych lub niematerialnych celem osi?gania sta?ego zysku]”.

6 Zgodnie z art. 5 ust. 1 tej samej dyrektywy „»[d]ostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jako [jak] w?a?ciciel”.

7 Artyku? 17 ust. 1 i 2 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi:

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

2. O ile towary i us?ugi s? u?ywane do celów zawieranych transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowi?zany jest zap?aci?, nast?puj?cych kwot:

a) nale?nego lub zap?aconego podatku od warto?ci dodanej od towarów lub us?ug dostarczonych lub, które maj? by? podatnikowi dostarczone przez innego podatnika”.

Uregulowanie krajowe

8 Artyku? 1131 belgijskiego kodeksu cywilnego stanowi, ?e „zobowi?zanie pozbawione kauzy albo oparte na wadliwej lub sprzecznej z prawem kauzie nie wywo?uje skutków prawnych”.

9 W rozumieniu art. 1133 tego kodeksu „kauza jest sprzeczna z prawem gdy jest ona zabroniona przez prawo, sprzeczna z zasadami wspól?otczy spo?ecznego lub porz?dkiem publicznym”.

Post?powanie przed s?dem krajowym

Sprawa C?439/04

10 S?d odsy?aj?cy podnosi, ?e spółka akcyjna Ang Computime Belgium (zwana dalej „Computime”) naby?a i odsprzeda?a podzespo?y komputerowe, oraz ?e organ podatkowy na podstawie sporz?dzonego przez niego protoko?u uzna?, ?e Computime ?wiadomie uczestniczy?a w oszustwie dotycz?cym podatku VAT typu „karuzeli podatkowej”, którego g?ównym celem by?o jednokrotne lub wielokrotne odzyskanie kwot podatku VAT, które zosta?y zafakturowane przez dostawców dla jednego i tego samego towaru, oraz ?e zrealizowane na rzecz Computime dostawy mia?y charakter fikcyjny. Na tej podstawie organ podatkowy nie uzna? prawa Computime do odliczenia podatku VAT, który zosta? zap?acony od tych dostaw.

11 Z akt sprawy wynika, ?e w dniu 13 pa?dziernika 1997 r. poborca podatku VAT w Verviers

skierowa? do Computime decyzj? o zap?acie. Nale?ne kwoty wynios?y oko?o 240 mln BEF tytu?em podatków oraz oko?o 480 mln BEF tytu?em grzywien (ogó?em oko?o 18 mln EUR).

12 Computime zaskar?y? t? decyzj? do Tribunal de première instance w Verviers. W dniu 28 lipca 1999 r. s?d ten wyda? orzeczenie, w którym uzna? skarg? za bezzasadn?. Wyrok ten zosta? potwierdzony wyrokiem s?du apelacyjnego w Liège, który zosta? wydany w dniu 29 maja 2002 r.

13 A. Kittel, jako syndyk masy upad?o?ciowej Computime, wniós? skarg? od tego wyroku do Cour de cassation.

Sprawa C-440/04

14 S?d odsy?aj?cy podnosi, ?e Recolta naby?a od niejakiego Ailliaud szesna?cie pojazdów luksusowych, które ten?e naby? od spółki Auto-Mail. Zrealizowane przez Ailliaud zakupy nie spowodowa?y pobrania podatku VAT na rzecz bud?etu pa?stwa, a Ailliaud nie przekaza? Belgii podatku VAT zap?aconego przez Recolta. Ta ostatnia odsprzeda?a spółce Auto-Mail pojazdy zwolnione od podatku VAT w ramach zezwolenia na sprzeda? na wywóz.

15 Jak wynika z akt sprawy, post?powanie wszcz?te przez inspection spéciale des impôts (specjalny inspektorat kontroli podatkowej) wykaza?o, ?e Ailliaud i Auto-Mail opracowali mechanizm oszustw podatkowych typu „karuzeli podatkowej”, który obejmowa? transakcje zawarte z Recolta.

16 W dniu 26 pa?dziernika 1989 r., poborca podatku VAT w Verviers wyda? w stosunku do Recolta decyzj? dotycz?c? zap?aty kwoty wynosz?cej ponad 4,8 mln BEF tytu?em podatku oraz kwoty nieznacznie przekraczaj?cej 9,7 mln BEF tytu?em grzywien (ogó?em oko?o 360 000 EUR).

17 Recolta odwo?a?a si? od tej decyzji do Tribunal de première instance w Verviers. W dniu 1 pa?dziernika 1996 r., s?d ten, po ustaleniu, i? nie ma podstaw by uzna?, ?e Recolta oraz jej kierownictwo wiedzieli lub byli ?wiadomi tego, i? zostali w??czeni do mechanizmu oszustw pope?nianych na szerok? skal?, wyda? wyrok, w którym orzek?, ?e decyzja poborcy podatkowego nie mia?a podstawy prawnej, a zatem by?a niewa?na i bezskuteczna. W zwi?zku z t? spraw? zosta?o równie? wszcz?te post?powanie karne, w którym Tribunal correctionnel w Brukseli w dniu 7 stycznia 1994 r. orzek? o umorzeniu post?powania wzgl?dem zarz?dzaj?cego Recolta.

18 Belgia wnios?a apelacj? od tego wyroku do s?du apelacyjnego w Liège, w której stwierdzi?a, ?e umowy stanowi?ce podstaw? wystawienia faktur s? bezwzgl?dnie niewa?ne na gruncie prawa krajowego, bowiem g?ównym powodem dla którego Ailliaud zawar? umowy z Recolta by?o przeprowadzenie transakcji sprzecznych z systemem podatku VAT. Poniewa? sporne transakcje by?y oparte na sprzecznej z prawem kauzie, o której mowa w art. 1131 kodeksu cywilnego, przes?anki dotycz?ce prawa do odliczenia, a mianowicie dokonanie dostawy towarów, nie zosta?y spe?nione.

19 W zwi?zku z potwierdzeniem zaskar?onego wyroku przez s?d apelacyjny w Liège, Belgia wnios?a skarg? do Cour de cassation.

Pytania prejudycjalne

20 S?d odsy?aj?cy zauwa?a przede wszystkim, ?e belgijskie przepisy dotycz?ce podatku VAT b?d?ce przedmiotem post?powa? przed s?dem krajowym s? przepisami transponuj?cymi art. 2, art. 4 ust. 1, art. 5 ust. 1 oraz art.17 ust. 2 szóstej dyrektywy do prawa krajowego.

21 Nast?pnie s?d ten przypomina, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u, szósta dyrektywa opiera si? na zasadzie neutralno?ci podatkowej, oraz ?e zasada ta sprzeciwia si?

wprowadzeniu powszechnego zróżnicowania w zakresie poboru podatku VAT między transakcjami legalnymi a nielegalnymi, z wyjątkiem przypadków, odmiennych od niniejszego, w których, z uwagi na szczególne cechy niektórych towarów, wyjątkowa jest wszelka konkurencja między legalnym a nielegalnym sektorem gospodarczym.

22 Ponadto sąd odsyłający podnosi, że zgodnie z prawem krajowym umowa, której celem jest zorganizowanie oszustwa przeciwko osobom trzecim, w tym przypadku przeciwko Belgii, których prawa są chronione przez ustawodawstwo dotyczące porządku publicznego, jest bezprawna i dotknięta bezwzględnie nieważnością. Ponieważ chodzi tu o interes publiczny, wystarczy, by jedna ze stron umowy zawarła ją w celach sprzecznych z prawem, natomiast nie ma tu znaczenia, czy druga strona umowy o tym wiedziała.

23 W sprawie C-439/04 Cour de cassation przypomina, że sąd apelacyjny w Liège orzekł, że umowa dotknięta nieważnością nie wywołuje skutków prawnych, takich jak odliczenie podatku VAT, w przypadku gdy sprzeczna z prawem kausa stanowi samo oszustwo podatkowe, oraz że A Kiteł podnosi na poparcie skargi kasacyjnej, że podatek VAT zafakturowany przez podatnika z tytułu dostawy towarów może podlegać odliczeniu, nawet jeżeli dostawa ta jest realizowana w związku z umową dotkniętą, na gruncie prawa krajowego, bezwzględnie nieważnością, oraz że prawo do odliczenia podatku istnieje nawet w przypadku, gdy sprzeczna z prawem kausa stanowi oszustwo w samym podatku VAT.

24 W sprawie C-440/04 Belgia podnosi, na poparcie skargi kasacyjnej, że podatek VAT, który został zafakturowany przez podatnika od zrealizowanej dostawy towarów nie podlega odliczeniu, gdy dostawa ta, nawet jeżeli została rzeczywiście zrealizowana, była wykonana na podstawie umowy dotkniętej, na gruncie prawa krajowego, bezwzględnie nieważnością, nawet jeżeli nabywca działał w dobrej wierze.

25 W takich okolicznościach Cour de cassation postanowił zawiesić toczące się przed nim postępowanie i zwrócić się do Trybunału o udzielenie odpowiedzi na następujące pytania prejudycjalne:

W sprawie C-439/04:

„1) Czy w sytuacji, gdy dostawa towarów jest przeznaczona dla podatnika, który zawarł umowę w dobrej wierze, nie wiedząc o oszustwie podatkowym popełnionym przez sprzedawcę, zasada neutralności podatku VAT oznacza, że nieważność umowy sprzedaży wynikająca z przepisu krajowego prawa cywilnego, na mocy którego umowa jest bezwzględnie nieważna jako sprzeczna z zasadami porządku publicznego z powodu sprzecznej z prawem kausy po stronie sprzedawcy, powoduje utratę przez tego podatnika prawa do odliczenia podatku?

2) Czy odpowiedź na to pytanie brzmiaby inaczej w sytuacji, gdy bezwzględnie nieważność wynikałaby z oszustwa dotyczącego samego podatku VAT?

3) Czy odpowiedź brzmiaby inaczej w sytuacji, gdy sprzeczna z prawem kausa umowy sprzedaży, skutkująca jej bezwzględnie nieważnością według prawa krajowego, polegałaby na oszustwie w podatku VAT, o którym obie strony umowy wiedziały?”.

W sprawie C-440/04:

„1) Czy w sytuacji, gdy dostawa towarów jest przeznaczona dla podatnika, który zawarł umowę w dobrej wierze, nie wiedząc o oszustwie podatkowym popełnionym przez sprzedawcę, zasada neutralności podatku VAT oznacza, że nieważność umowy sprzedaży wynikająca z przepisu krajowego prawa cywilnego, na mocy którego umowa jest bezwzględnie nieważna jako

sprzeczna z zasadami porządku publicznego z powodu sprzecznej z prawem kauzy po stronie sprzedawcy, powoduje utratę przez tego podatnika prawa do odliczenia podatku?

2) Czy odpowiedź na to pytanie brzmiaby inaczej w sytuacji, gdy bezwzględna nieważność wynikaaby z oszustwa w podatku VAT?”.

26 Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 28 stycznia 2005 r. sprawy C-439/04 oraz C-440/04 zostały połączone do celów procedury pisemnej i ustnej, jak również do celów wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

27 Zwracając się z pytaniami prejudycjalnymi, które należy rozpatrzyć szczególnie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy w przypadku gdy dostawa jest realizowana na rzecz podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że rzeczona transakcja była wykorzystywana na potrzeby oszustwa popełnionego przez sprzedawcę, art. 17 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisowi prawa krajowego, zgodnie z którym nieważność umowy sprzedaży wynikająca z przepisu krajowego prawa cywilnego, na mocy którego umowa jest bezwzględnie nieważna jako sprzeczna z zasadami porządku publicznego z uwagi na sprzeczność z prawem kausą po stronie sprzedawcy, powoduje utratę prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego przez tego podatnika. Sąd ten zastanawia się nad tym, czy odpowiedź udzielona na to pytanie byłaby odmienna, w przypadku gdy bezwzględna nieważność powstałaby na skutek popełnienia oszustwa w podatku VAT.

28 Sąd odsyłający zmierza również do ustalenia, czy odpowiedź na to pytanie byłaby odmienna w przypadku, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie towaru uczestniczył on w transakcji wykorzystanej na potrzeby oszustwa w podatku VAT.

Uwagi przedstawione Trybunałowi

29 A. Kittel jest zdania, że zasada neutralności podatkowej wynikająca w szczególności z art. 2 pierwszej dyrektywy oraz z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy sprzeciwia się temu, aby sama nieważność transakcji wynikająca z przepisów prawa krajowego skutkowała utratą przez podatnika prawa do odliczenia.

30 Ponadto art. 5 szóstej dyrektywy nie sprzeciwia się temu, aby za dostawę towaru można było uznać transakcję, która ze względu na jej cechy szczególne stanowi czysto konkurencyjnego obiegu gospodarczego, nawet wtedy gdy dostawa ta jest czysto realizowana w celu popełnienia oszustwa w podatku VAT. W takich okolicznościach, art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przyznaje on prawo do odliczenia nabywcy, który nie działa w celu popełnienia oszustwa w podatku VAT.

31 Podobnie, artykuł ten przyznaje prawo do odliczenia nabywcy, który nie działa w celu popełnienia oszustwa w podatku VAT, nawet jeżeli jest on świadomy oszukańczego celu, jakim kieruje się jego dostawca, niezależnie od tego, czy czerpie on korzyści z tego oszustwa. Artykuł 17 ust. 2 szóstej dyrektywy należy więc interpretować w ten sposób, że przyznaje on nabywcy prawo do dokonania odliczenia, nawet w przypadku gdy był on świadomy oszukańczego celu, jakim kierował się jego dostawca, niezależnie od tego, czy czerpie on korzyści z tego oszustwa.

32 Belgia utrzymuje, że w przypadku gdy przeniesienie dóbr jest przeznaczone dla podatnika, który zawarł umowę w dobrej wierze, nie wiedząc o oszustwie podatkowym popełnionym przez sprzedawcę, zasada neutralności podatkowej podatku VAT nie sprzeciwia się temu, aby nie uznano prawa podatnika do odliczenia podatku, jeżeli tylko zostanie wykazane, że podatnik ten

nie spełnia istotnych warunków koniecznych do tego, aby mógł on z tego prawa skorzystać.

33 Taki przypadek ma miejsce, gdy podatnik nie wiadomie uczestniczy w oszustwie typu „karuzeli podatkowej”, tak i? nie można go uznać za beneficjenta dostawy towarów w rozumieniu art. 5 szóstej dyrektywy lub za osobę korzystającą z tych towarów na potrzeby wykonywanych transakcji opodatkowanych, czy też gdy nie posiada on faktury zgodnej z przepisami art. 18 ust. 1 oraz art. 22 ust. 3 tej dyrektywy.

34 Stwierdzenie niemożności skorzystania przez podatnika z prawa do odliczenia podatku jest równie? możliwe w przypadku ustalenia, że powołuje się on na to prawo w celach nieuczciwych lub stanowi?cych nadużycie.

35 Zarówno Recolta jak i rz?d włoski są zdania, że na pierwsze pytanie należy udzielić odpowiedzi twierdzącej, a na drugie pytanie odpowiedzi przeczącej.

36 Natomiast, jeżeli sprzeczność z prawem kaus? umowy sprzedaży stanowi oszustwo w podatku VAT, o którym obaj kontrahenci wiedzieli, rz?d włoski jest zdania, że zasada zakazująca nadużycia prawa wspólnotowego sprzeciwia się temu, aby nabywcy przyznano prawo do odliczenia zapłaconego podatku.

37 Komisja Wspólnot Europejskich utrzymuje, że dostawa towarów przeznaczona dla podatnika, który zawarł umowę w dobrej wierze, nie wiedząc o oszustwie podatkowym pope?nionym przez sprzedawcę, jest dostawą towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, upowa?niając do dokonania odliczenia podatku zgodnie z art. 17 ust. 2 tej dyrektywy, oraz że zasada neutralności podatkowej tego podatku sprzeciwia się temu, aby nie uznano możliwości skorzystania przez podatnika z prawa do odliczenia podatku VAT z powodu przepisu prawa krajowego, na podstawie którego umowa jest dotknięta bezwzględnie nieważnością jako sprzeczna z zasadami porządku publicznego z powodu sprzecznej z prawem kauzy po stronie sprzedawcy.

38 Zdaniem Komisji odpowied?, której należy udzielić na pytania zadane przez sądy, nie byłaby inna, gdyby sprzeczna z prawem kausa umowy sprzedaży, skutkująca według prawa krajowego bezwzględnie nieważnością umowy, stanowiła oszustwo w podatku VAT, o którym wiedziały obie strony umowy, chyba że zostanie ustalone, że wykonanie prawa do odliczenia byłoby nadużyciem tego prawa przez nabywcę.

Ocena Trybunału

39 Szósta dyrektywa ustanawia wspólny system podatku VAT oparty w szczególności na jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu (zob. w szczególności wyroki z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-305/01 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Rec. str. I-6729, pkt 38, oraz z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb.Orz. str. I-483, pkt 36).

40 Dyrektywa ta ustanawia bardzo szeroki zakres przedmiotowy podatku VAT, przewidując w art. 2 dotyczącym transakcji podlegających opodatkowaniu, prócz przywozu towarów, dostawę towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze (ww. wyrok w sprawie Optigen i in., pkt 37).

41 Analiza definicji pojęcia dostaw towarów, które zostały zrealizowane przez podatnika działającego w takim charakterze, oraz pojęcia działalności gospodarczej świadczonej o tym, że pojęcia te, definiujące transakcje podlegające opodatkowaniu na podstawie szóstej dyrektywy, mają charakter obiektywny oraz że znajdują zastosowanie niezależnie od celów i rezultatów tych

czynno?ci (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Optigen i in., pkt 43 i 44).

42 Zgodnie z tym co stwierdzi? Trybuna? w pkt 24 wyroku z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C?4/94 BLP Group, Rec. str. I?983, obowi?zek przeprowadzenia przez organ podatkowy post?powania w celu ustalenia zamiaru podatnika jest sprzeczny z celami wspólnego systemu podatku VAT, zmierzaj?cymi do zapewnienia pewno?ci prawa i u?atwienia stosowania podatku VAT poprzez uwzgl?dnienie obiektywnego charakteru danej transakcji, chyba ?e ma miejsce sytuacja wyj?tkowa.

43 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 dzia?aj?cego w takim charakterze oraz dzia?alno?ci? gospodarcz?, zamiaru innego podatnika ni? dany podatnik, uczestnicz?cego w tym ?a?cuchu dostaw lub ewentualnego oszuka?czego charakteru, o którym podatnik ten nie wiedzia? i nie móg? wiedzie?, innej transakcji, wcze?niejszej lub pó?niejszej w stosunku do dokonanej przez owego podatnika, wchodz?cej w sk?ad tego ?a?cucha (ww. wyrok w sprawie Optigen i in., pkt 46).

44 Trybuna? stwierdzi? w pkt 51 ww. wyroku w sprawie Optigen i in., ?e wynika z tego, i? transakcje, które same nie stanowi? oszustwa w podatku VAT, stanowi? dostawy towarów dokonane przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze oraz stanowi? dzia?alno?ci? gospodarcz? w rozumieniu art. 2 ust. 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 innego ni? dany podatnik podmiotu, uczestnicz?cego w tym samym ?a?cuchu dostaw oraz od ewentualnego oszuka?czego charakteru, o którym podatnik ten nie wiedzia? i 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? ów podatnik.

45 Trybuna? sprecyzowa?, ?e prawo podatnika, dokonuj?cego takich transakcji, do odliczenia naliczonego podatku VAT nie mo?e równie? uciec? wskutek okoliczno?ci, ?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 podatku VAT (ww. wyrok w sprawie Optigen i in., pkt 52).

46 Ten sam wniosek nasuwa si? w sytuacjach, w których takie transakcje s? realizowane w zwi?zku z pope?nieniem przez sprzedawc? oszustwa, o czym podatnik nie wie lub nie móg? wiedzie?.

47 W rzeczywisto?ci przewidziane w art.17 i nast. szóstej dyrektywy prawo do odliczenia stanowi integraln? cz??? systemu podatku VAT i zasadniczo nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpo?redni w stosunku do ca?ego podatku obci?aj?cego transakcje powoduj?ce naliczenie podatku (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 z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach po??czonych od C?110/98 do C?147/98 Gabalfrisa i in., Rec. str. I?1577, pkt 43).

48 System odlicze? ma na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru podatku VAT nale?nego lub zap?aconego w ramach jego dzia?alno?ci gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ci??aru podatkowego neutralno?? jakiegokolwiek dzia?alno?ci gospodarczej – niezale?nie od jej celu lub wyników – pod warunkiem, ?e co do zasady podlega ona sama podatkowi VAT (zob. w szczególno?ci wyroki z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C?408/98 Abbey National, Rec. str. I?1361, pkt 24, oraz z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C?25/03 HE, Zb.Orz. str. I?3123, pkt 70).

49 Kwestia dotycz?ca tego, czy podatek VAT nale?ny od wcze?niejszych lub pó?niejszych

transakcji sprzedaży dotyczących danych towarów została wpłacony do budżetu państwa, nie oddziałuje 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). Zgodnie z zasadą fundamentalną, na której opiera się wspólny system podatku VAT, oraz z art. 2 pierwszej i szóstej dyrektywy wynika, że podatek VAT znajduje zastosowanie do każdej transakcji obejmującej produkcję lub dystrybucję po odliczeniu podatku, który obciąża bezpośrednio koszty różnych elementów cenotwórczych (zob. w szczególności wyroki z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. str. I-4177, pkt 29, oraz z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie C-497/01 Zita Modes, Rec. str. I-14393, pkt 37, oraz ww. wyrok w sprawie Optigen i in., pkt 54).

50 W tym kontekście, zgodnie z tym, co przypomniawszy odsyłający, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się wprowadzeniu powszechnego zróżnicowania 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 gospodarczym 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, a także z dnia 29 czerwca 2000 r. w sprawie C-455/98 Salumets i in., Rec. str. I-4993, pkt 19). Jednakże, bezspornym pozostaje to, że sytuacja ta nie dotyczy ani podzespołów komputerowych, ani pojazdów będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.

51 Z uwagi na powyższe wydaje się, że podmioty gospodarcze podejmujące wszelkie możliwe działania, których podjęcie może się od nich w sposób uzasadniony domagać celem zapewnienia, że realizowane przez nie transakcje nie stanowią czegocieką, obejmującego transakcję dotkniętą oszustwem w podatku VAT, powinny móc powołać się na ich legalność, bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Industries, Zb.Orz. str. I-4191, pkt 33).

52 Z powyższego wynika, że w przypadku zrealizowania dostawy na rzecz podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że dana transakcja stanowiła element oszustwa, które zostało popełnione przez sprzedawcę, art. 17 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby przepis prawa krajowego, zgodnie z którym nieważność umowy sprzedaży wynika z przepisu krajowego prawa cywilnego, na mocy którego umowa jest bezwzględnie nieważna jako sprzeczna z zasadami porządku publicznego z powodu sprzecznej z prawem kauzy po stronie sprzedawcy, powodowała utratę przez tego podatnika prawa do odliczenia zapłaconego przez niego podatku VAT. W tym przypadku bez znaczenia jest to, czy omawiana nieważność wynika z popełnienia oszustwa w podatku VAT, czy też powstała ona na skutek innych oszustw.

53 Natomiast nie zostają spełnione obiektywne kryteria stanowiące podstawę pojęcia dostaw towarów, które zostały zrealizowane przez podatnika działającego w takim charakterze, oraz pojęcia działalności gospodarczej, w przypadku gdy oszustwo podatkowe zostało popełnione przez samego podatnika (zob. wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02, Halifax i in., Zb.Orz. str. I-1609, pkt 59).

54 W istocie, jak przypomina już Trybunał, zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i propagowanym przez szósty dyrektyw (zob. wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep, Rec. str. I-5337, pkt 76). Podсуди nie mogą powoływać się na normy prawa wspólnotowego w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie (zob. w

szczególnoci wyroki z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-367/96 Kefalas i in., Rec. str. I-2843, pkt 20, z dnia 23 marca 2000 r. w sprawie C-373/97 Diamantis, Rec. str. I-1705, pkt 33, oraz z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 Fini H, Zb.Orz. str. I-1599, pkt 32).

55 Jeeli organ podatkowy stwierdzi, e prawo do odliczenia byo wykonywane w sposób oszuka czy, jest on uprawniony do wystpienia, z moc wsteczn, z wnioskiem o dokonanie zwrotu odliczonych kwot (zob. w szczególnoci wyroki z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. str. 655, pkt 24, z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-110/94 INZO, Rec. str. I-857, pkt 24, oraz ww. wyrok w sprawie Gabalfriisa i in., pkt 46) i to do sdu krajowego naley stwierdzenie niemooci skorzystania z prawa do odliczenia, jeeli w wietle obiektywnych okolicznooci zostanie stwierdzone, e naduyto tego prawa lub e byo ono wykonywane w sposób nieuczciwy (zob. ww. wyrok w sprawie Fini H, pkt 34).

56 Podobnie, podatnik, który wiedzia lub powinien by wiedzie o tym, e nabywajc towar, uczestniczy w transakcji wykorzystanej do popenienia oszustwa w podatku VAT, dla celów szóstej dyrektywy powinien zosta uznany za osob biorc udzia w tym oszustwie, bez wzgldu na to, czy czerpie on korzyoci z odsprzeda dóbr.

57 W rzeczywistoci w takiej sytuacji podatnik pomaga sprawcom oszustwa i staje si w konsekwencji jego wspósprawc.

58 Ponadto wykadnia taka, utrudniajca przeprowadzanie stanowiacych oszustwo transakcji, bdzie stanowi przeszkod w ich realizowaniu.

59 A zatem stwierdzenie niemooci skorzystania z prawa do odliczenia naley w kadym razie do sdu krajowego, jeeli w wietle obiektywnych okolicznooci, w których podatnik wiedzia lub powinien by wiedzie, e nabywajc towar, uczestniczy on w transakcji wykorzystanej do popenienia oszustwa w podatku VAT, nawet gdy rzeczona transakcja spenia obiektywne kryteria, na których opieraj si pojcie dostaw towarów, które zosta y zrealizowane przez podatnika dziajcego w takim charakterze, oraz pojcie dziaalnooci gospodarczej.

60 Z powyszego wynika, e na zadane pytania naley udzieli odpowiedzi, i w przypadku gdy dostawa jest realizowana na rzecz podatnika, który nie wiedzia i nie móg wiedzie o tym, e dana transakcja bya wykorzystana do celów oszustwa, które zosta o popenione przez sprzedawc, art. 17 szóstej dyrektywy naley interpretowa w ten sposób, e sprzeciwia si on temu, aby przepis prawa krajowego, zgodnie z którym stwierdzenie niewaoci umowy sprzeda y na mocy przepisu prawa cywilnego, który powoduje bezwgldn niewaoci umowy jako sprzecznej z zasadami porzdku publicznego z powodu sprzecznej z prawem kauzy po stronie sprzedawcy, powodowa utrat prawa do odliczenia podatku VAT zapaconego przez tego podatnika. W tym przypadku bez znaczenia jest to, czy niewaoci ta wynika z popenienia oszustwa w podatku VAT, czy te powsta ona na skutek innych oszustw.

61 Natomiast, gdy na podstawie obiektywnych okolicznooci zostanie ustalone, e dostawa zosta a zrealizowana na rzecz podatnika, który wiedzia lub powinien by wiedzie, e nabywajc towar, uczestniczy w transakcji wykorzystanej do popenienia oszustwa w podatku VAT, stwierdzenie niemooci skorzystania z prawa do odliczenia naley do sdu krajowego.

W przedmiocie kosztów

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

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

W przypadku gdy dostawa jest realizowana na rzecz podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć o tym, że dana transakcja była wykorzystana do celów oszustwa, które zostało popełnione przez sprzedawcę, art. 17 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 przez dyrektywę Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby przepis prawa krajowego, zgodnie z którym stwierdzenie nieważności umowy sprzedaży na mocy przepisu prawa cywilnego, który powoduje bezwzględnie nieważność umowy jako sprzecznej z zasadami porządku publicznego z powodu sprzecznej z prawem kauzy po stronie sprzedawcy, powodowała utratę prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego przez tego podatnika. W tym przypadku bez znaczenia jest to, czy nieważność ta wynika z popełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej, czy też powstała ona na skutek innych oszustw.

Natomiast, gdy na podstawie obiektywnych okoliczności zostanie ustalone, że dostawa została zrealizowana na rzecz podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar, uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej, stwierdzenie niemożności skorzystania z prawa do odliczenia należy do sądu krajowego.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.