

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 18 grudnia 2014 r. (*)

Odesłania prejudycjalne – Podatek VAT – Szósta dyrektywa – Przepisy przejściowe dotyczące handlu między państwami członkowskimi – Towary wysłane lub transportowane wewnątrz Wspólnoty – Oszustwo popełnione w państwie członkowskim przeznaczenia – Uwzględnienie oszustwa w państwie członkowskim wysyłki – Odmowa praw do odliczenia, zwolnienia lub zwrotu – Brak przepisów prawa krajowego

W sprawach połączonych C-131/13, C-163/13 i C-164/13

mających za przedmiot wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE, złożone przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniami z dnia 22 lutego i 8 marca 2013 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 18 marca i 2 kwietnia 2013 r., w postępowaniach:

Staatssecretaris van Financiën,

przeciwko

Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof (C-131/13),

oraz

Turbu.com BV (C-163/13),

Turbu.com Mobile Phone’s BV (C-164/13),

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, S. Rodin (sprawozdawca), A. Borg Barthet, E. Levits i F. Biltgen, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: V. Tourrès, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 5 czerwca 2014 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof przez A. de Ruitera,
- w imieniu Turbu.com BV oraz Turbu.com Mobile Phone’s BV przez J. Vettera, advocaat,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez M. Bulterman, C. Schillemans oraz B. Koopman,

działające w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działające w charakterze pełnomocnika, wspierane przez F. Urbaniego Neriego, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez L. Christiego oraz S. Brighthouse, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez P. Mosera, QC, oraz G. Peretza, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz A. Cordewenera, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 września 2014 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 17 ust. 2 i 3 i art. 28c cz. 2 A ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (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 Wnioski te zostały złożone w ramach sporów pomiędzy odpowiednio Staatssecretaris van Financiën (zwanym dalej „Staatssecretaris”) a Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof (zwanym dalej „Italmod”) i Turbu.com BV (zwanym dalej „Turbu.com”), a także Turbu.com Mobile Phone’s BV (zwanym dalej „TMP”) a Staatssecretaris w przedmiocie odmowy zwolnienia, odliczenia lub zwrotu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) wydanej wobec tych spółek ze względu na udział w oszustwie w zakresie podatku VAT.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 17 ust. 2 lit. a), d) i art. 17 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, w brzmieniu nadanym przez art. 28f pkt 1 tej dyrektywy, stanowi:

„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) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku [VAT] od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

[...]

d) podatku [VAT] należnego zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a).

3. Państwa członkowskie przyznają ponadto każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu kwoty podatku [VAT] określonej w ust. 2, w zakresie, w jakim towary i usługi są cz. 2:

[...]

b) transakcji zwolnionych od podatku na podstawie [...] art. 28c [cz??? A] [...].

4 Artyku? 28a szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Przedmiotem podatku [VAT] s? równie?:

a) odp?atne wewn?trzwspólnotowe nabywanie towarów na terytorium kraju przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze lub przez osob? prawn? niepodlegaj?c? opodatkowaniu, gdy sprzedawc? jest podatnik dzia?aj?cy w takim charakterze nieuprawniony do zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 24 i którego nie dotyczy? uregulowania ustanowione w art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie drugie lub art. 28b [cz??? B] ust. 1.

[...]

3. Wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów oznacza nabycie uprawnienia do rozporz?dzania jako [jak] w?a?ciciel ruchomymi rzeczami wysy?anymi lub transportowanymi do osoby nabywaj?cej towary przez lub na rachunek sprzedawcy b?d? osoby nabywaj?cej towary w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? to, z którego towary s? wysy?ane lub transportowane.

[...]”.

5 Artyku? 28b cz??? A tej dyrektywy, zatytu?owany „Miejsce wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów”, stanowi:

„1. Za miejsce wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów uznaje si? miejsce zako?czenia wysy?ki lub transportu tych towarów do nabywcy.

2. Bez uszczerbku dla ust. 1 za miejsce wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów okre?lone w art. 28a ust. 1 lit. a) uwa?a si? miejsce na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, które nada?o numer identyfikacji do celów podatku [VAT] u?yt[y] przez nabywc? w celu nabycia towarów, o ile nabywca towarów nie udowodni, ?e nabycie to zosta?o opodatkowane zgodnie z przepisami ust. 1.

Je?eli jednak nabycie towarów jest przedmiotem opodatkowania zgodnie z ust. 1 w pa?stwie cz?onkowskim zako?czenia wysy?ki lub transportu towarów, po tym jak by?o przedmiotem opodatkowania zgodnie z akapitem pierwszym, podstawa opodatkowania zostaje odpowiednio obni?ona w pa?stwie cz?onkowskim, które nada?o numer identyfikacji do celów podatku [VAT], którego u?y? nabywca towarów, dokonuj?c ich nabycia.

Do celów stosowania akapitu pierwszego uznaje si?, ?e wewn?trzwspólnotowe nabywanie towarów zosta?o opodatkowane zgodnie z ust. 1, gdy spe?nione s? nast?puj?ce warunki:

– nabywca wyka?e, ?e dokona? wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów do celów pó?niejszej dostawy w pa?stwie cz?onkowskim okre?lonym w ust. 1, w odniesieniu do której osob? odpowiedzialn? za zap?at? podatku nale?nego zgodnie z art. 28c [cz??? E] ust. 3 jest jej odbiorca,

– nabywca wype?ni? zobowi?zania dotycz?ce deklaracji wymienione w art. 22 ust. 6 lit. b) akapit ostatni”.

6 Artyku? 28c cz??? A rzeczonej dyrektywy stanowi:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego oraz na warunkach okre?lonych w

celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień przewidzianych poniżej, jak również aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom, państwa członkowskie zwalniają z podatku:

a) dostawy towarów określone w art. 5, wysyłane lub transportowane przez sprzedawcę bądź nabywcę towarów lub na jego rachunek do miejsca poza terytorium określone w art. 3, lecz znajdujące się na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, która działa w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

[...].

Prawo niderlandzkie

7 Wskazane powyżej przepisy szóstej dyrektywy zostały transponowane do prawa niderlandzkiego poprzez wet op de omzetbelasting (ustawa o podatku obrotowym) z dnia 28 czerwca 1968 r. (*Staatsblad* 1968, nr 329), w szczególności poprzez art. 9, 15, 17b i 30 rzeczonyj ustawy w wersji mającej zastosowanie do postępowania gównych.

8 Wedle sędu odsyłającego prawo niderlandzkie nie zawiera żadnego wyraźnego przepisu przewidującego odmowę odliczenia, zwolnienia lub zwrotu podatku, gdy zostanie wykazane, że podatnik uczestniczył w oszustwie podatkowym, o czym wiedział lub powinien był wiedzieć.

Postępowania gówne i pytania prejudycjalne

Sprawa C-131/13

9 Italmoda, będąca spółką prawa niderlandzkiego, prowadzi działalność w zakresie handlu obuwiem. W czasie wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu gównym, a więc w latach 1999–2000, dokonywała ona również transakcji obejmujących sprzedaż informatyczny. Sprzedawcy, nabywani przez Italmodę w Niderlandach i w Niemczech, byli sprzedawcami i dostarczali klientom będącym podatnikami VAT we Włoszech. Towary pochodzące z Niemiec były nabywane przez Italmodę pod jej niderlandzkim numerem identyfikacji do celów podatku VAT, co stanowiło nabycie podlegające podatkowi VAT w państwie członkowskim, które nadało numer identyfikacji do celów podatku VAT w rozumieniu art. 28b cz. 2 ust. 2 szóstej dyrektywy, przy czym towary te były przewożone bezpośrednio z Niemiec do Włoch.

10 W zakresie dotyczącym towarów nabytych w Niderlandach Italmoda złożyła wszystkie wymagane deklaracje i dokonała odliczenia podatku naliczonego na deklaracjach podatku VAT. Natomiast w zakresie dotyczącym towarów pochodzących z Niemiec Italmoda nie zadeklarowała ani dostawy wewnątrzwspólnotowej w owym państwie członkowskim, ani ich nabycia wewnątrzwspólnotowego w Niderlandach, chociaż transakcja ta była zwolniona w Niemczech. We Włoszech żadne z owych nabywów wewnątrzwspólnotowych nie zostało zadeklarowane przez nabywców i podatek VAT nie został uiszczony. Włoskie organy podatkowe odmówiły owym nabywcom prawa do odliczenia i dokonały poboru podatku podlegającego zapłacie.

11 Niderlandzkie organy podatkowe uznały, że Italmoda świadomie uczestniczyła w oszustwie w celu uchylecia się od podatku VAT we Włoszech, odmówiły tej spółce prawa do zwolnienia z tytułu dostaw wewnątrzwspólnotowych dokonanych w tym państwie członkowskim, prawa do odliczenia podatku naliczonego oraz prawa do zwrotu podatku zapłaconego w związku z towarami pochodzącymi z Niemiec i wydały trzy decyzje w sprawie poboru podatku skierowane do Italmody.

12 Odwołanie wniesione przez Italmod od tych decyzji zostało uwzględnione w pierwszej instancji przez Rechtbank te Haarlem (sąd rejonowy w Haarlem), który przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez organy podatkowe.

13 W wyniku apelacji wniesionej od owego orzeczenia do Gerechtshof te Amsterdam (sądu apelacyjnego w Amsterdamie) sąd ten w wyroku z dnia 12 maja 2011 r. uchylił orzeczenie Rechtbank te Haarlem oraz sporne decyzje w sprawie poboru podatku, uznając, że w niniejszej sprawie odejście od normalnych zasad poboru VAT i odmowa zastosowania zwolnienia lub prawa do odliczenia VAT nie były uzasadnione. W tym względzie Gerechtshof te Amsterdam uwzględnił w szczególności fakt, że oszustwo miało miejsce nie w Niderlandach, lecz we Włoszech, oraz że w pierwszym z tych państw członkowskich Italmoda spełniła wszystkie formalne przesłanki prawne dotyczące zastosowania zwolnienia.

14 Staatssecretaris van Financiën wniósł od tego wyroku skargę kasacyjną do Hoge Raad der Nederlanden (sądu najwyższego). Sąd ten zauważył w szczególności, że w okresie właściwym dla sprawy zastosowanie zwolnienia lub prawa do odliczenia w prawie niderlandzkim nie było uzależnione od przesłanki, aby podatnik nie uczestniczył w oszustwie w zakresie podatku VAT lub w czynności unikania opodatkowania. Powstaje zatem pytanie, czy świadomy udział w takim oszustwie sprzeciwia się prawu do odliczenia podatku VAT mimo braku jakichkolwiek przepisów w tym rozumieniu w prawie krajowym.

15 W tej sytuacji Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy na podstawie prawa Unii Europejskiej krajowe organy i sądy muszą odmówić zastosowania zwolnienia z podatku VAT dostawy wewnątrzwspólnotowej i prawa do odliczenia podatku VAT w związku z kupnem towarów, które po dokonaniu zakupu zostały wysłane do innego państwa członkowskiego, bądź też wynikającego z zastosowania art. 28b cz. 2 A ust. 2 [kapit. drugi] szóstej dyrektywy zwrotu podatku VAT, gdy na podstawie obiektywnie stwierdzonych okoliczności w odniesieniu do tych towarów miało miejsce oszustwo dotyczące podatku VAT i podatnik wiedział albo powinien był wiedzieć, że w nim uczestniczy, a prawo krajowe nie przewiduje w tych okolicznościach odmowy zwolnienia, odliczenia ani zwrotu podatku VAT?

2) W przypadku udzielenia na poprzednie pytanie odpowiedzi twierdzącej – czy wspomnianych: zwolnienia, odliczenia i zwrotu podatku VAT należy odmówić również wtedy, gdy uchylenie się od podatku VAT miało miejsce w innym państwie członkowskim (aniżeli państwo członkowskie rozpoczęcia przesyłki lub transportu towarów) i podatnik był świadomy istnienia oszustwa dotyczącego podatku VAT albo powinien był być świadomy tego faktu, podczas gdy podatnik [ten] spełnił w państwie członkowskim rozpoczęcia przesyłki lub transportu towarów wszystkie (formalne) przesłanki określone w krajowych przepisach prawnych w związku ze zwolnieniem, odliczeniem i zwrotem podatku VAT i zawsze udostępnił organom podatkowym tego państwa wszystkie wymagane informacje dotyczące towarów, wysyłki i odbiorców w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towarów?

3) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi [przeczącej] – jak należy rozumieć [określenie] »opodatkowane« w rozumieniu art. 28b cz. 2 A ust. 2 zdanie pierwsze (in fine) szóstej dyrektywy: jako fakt zadeklarowania w ustawowo przewidzianej deklaracji VAT podatku VAT należnego z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towarów, czy też – w przypadku braku dokonania takiej deklaracji – jako fakt podjęcia przez organy podatkowe państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów środków zmierzających do znormalizowania sytuacji? Czy dla kwestii tej ma znaczenie, czy przedmiotowe transakcje stanowił szereg transakcji, których celem było

oszustwo dotyczące podatku VAT w państwie czonkowskim zakazania wysyłki lub transportu towarów, a podatnik był tego świadomy albo powinien być tego świadomy?”.

Sprawa C-163/13

16 Turbu.com, będąca spółką prawa niderlandzkiego, prowadzi działalność w zakresie handlu hurtowego sprzętem informatycznym i telekomunikacyjnym oraz oprogramowaniem.

17 W okresie od sierpnia do grudnia 2001 r. Turbu.com dokonała pewnej liczby dostaw wewnątrzwspólnotowych telefonów komórkowych, stosując do nich przewidziane zwolnienie i odliczając podatek naliczony.

18 Po dochodzeniu przeprowadzonym przez służby wywiadu skarbowego niderlandzkie organy podatkowe stwierdziły, że Turbu.com błędnie stwierdziła, iż owe dostawy korzystają ze zwolnienia z VAT i skierowała do niej decyzję w sprawie poboru podatku. Ponadto została wszczęta postępowania karne między innymi przeciwko prezesowi Turbu.com za oszustwo w zakresie podatku VAT, które doprowadziły do skazania go w 2005 r. za fałszowanie podpisu oraz za złożenie niepełnej i błędnej deklaracji podatkowej.

19 W odniesieniu do decyzji w sprawie poboru podatku skierowanej do Turbu.com – w następstwie skarg wniesionych przez tę spółkę decyzja ta została utrzymana w mocy w pierwszej instancji przez Rechtbank te Breda (sąd rejonowy w Bredzie), a następnie w apelacji przez Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (sąd apelacyjny w 's-Hertogenbosch) w wyroku z dnia 25 lutego 2011 r. W owym wyroku ten ostatni sąd uznał, że jest możliwe, iż rozpatrywane dostawy w rzeczywistości nie były dostawami wewnątrzwspólnotowymi, a Turbu.com umyślnie i świadomie uczestniczyła w oszustwie w zakresie podatku VAT.

20 Turbu.com wniosła kasację od tego wyroku do Hoge Raad der Nederlanden. Sąd ten wskazuje w szczególności, że w wypadku stwierdzenia, po skierowaniu sprawy do sądu apelacyjnego, iż rozpatrywane dostawy należą do szeregu czynności mających na celu obejście zasad podatku VAT oraz iż Turbu.com o tym wiedziała lub powinna była wiedzieć, powstają pytania dotyczące wykazania prawa Unii. W tym względzie zastanawia się on w szczególności, czy należało odmówić zwolnienia z VAT w wypadku oszustwa w zakresie podatku VAT, nawet jeżeli prawo krajowe nie przewiduje podstawy prawnej takiego działania.

21 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy wadze i sędzy krajowe powinny odmówić na podstawie prawa Unii Europejskiej zastosowania zwolnienia z podatku VAT w związku z dostawą wewnątrzwspólnotową, gdy w oparciu o obiektywne okoliczności zostało stwierdzone, że w odniesieniu do danych towarów zaistniało oszustwo podatkowe i podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że bierze w nim udział, jeżeli prawo krajowe nie przewiduje w tych okolicznościach odmowy zwolnienia?”.

Sprawa C-164/13

22 TMP, będąca spółką prawa niderlandzkiego, prowadzi działalność w zakresie handlu telefonami komórkowymi.

23 W lipcu 2003 r. spółka ta dokonała dostaw wewnątrzwspólnotowych telefonów komórkowych, stosując do nich przewidziane w tym względzie zwolnienie i wnosząc o zwrot podatku naliczonego w związku z nabyciem owych telefonów w przedsiębiorstwach z siedzibą na terytorium niderlandzkim.

24 Niderlandzkie organy podatkowe stwierdziły szereg nieprawidłowości w deklaracjach złożonych przez TMP, zarówno w zakresie dotyczącym podatku naliczonego, jak również w zakresie owych dostaw wewnątrzwspólnotowych, i w związku z tym odmówiły dokonania zwrotu. Decyzja odmawiająca zwrotu na rzecz TMP została uchylona przez Rechtbank te Breda na mocy orzeczenia, które z kolei zostało uchylone przez Gerechtshof te 's-Hertogenbosch wyrokiem z dnia 25 lutego 2011 r. W owym wyroku ten ostatni sąd uznał, że TMP nie mogła odliczyć podatku naliczonego zasadniczo na tej podstawie, iż owa spółka wiedziała lub powinna była wiedzieć, że miało miejsce oszustwo w zakresie podatku VAT.

25 TMP wniosła od tego wyroku kasacji do Hoge Raad der Nederlanden. Sąd ten wskazuje w szczególności, że w wypadku stwierdzenia, po skierowaniu sprawy do sądu apelacyjnego, iż rozpatrywane dostawy należą do szeregu czynności mających na celu obejście zasad podatku VAT oraz iż TMP o tym wiedziała lub powinna była wiedzieć, powstają pytania dotyczące wykądni prawa Unii. W tym względzie zauważa on w szczególności, że w danym roku podatkowym przepisy niderlandzkie nie uzależniały prawa do odliczenia podatku VAT od przesłanki, aby podatnik świadomie nie brał udziału w czynności unikania opodatkowania lub oszustwa dotyczącego podatku VAT.

26 Z tych względów Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy zgodnie z prawem Unii Europejskiej wadze i sędzi krajowe są zobowiązane odmówić prawa do odliczenia podatku, w sytuacji gdy obiektywne okoliczności wykazują, że w związku z dostawą towarów popełniono oszustwo dotyczące podatku VAT i że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż bierze w nim udział, jeżeli prawo krajowe nie przewiduje, że w takich okolicznościach należy odmówić prawa do odliczenia?”.

W przedmiocie dopuszczalności wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie C-131/13

27 W pierwszej kolejności Italmoda podnosi niedopuszczalność pytania pierwszego w sprawie C-131/13, ponieważ dotyczy ono wykądni prawa krajowego.

28 W tym względzie należy stwierdzić, że jest oczywiste, iż rzucone pytanie nie dotyczy wykądni prawa krajowego, lecz prawa Unii, a w szczególności przepisów szóstej dyrektywy.

29 Należy zatem oddalić zarzut niedopuszczalności podniesiony przez Italmodę w odniesieniu do tego pytania prejudycjalnego.

30 W drugiej kolejności Komisja kwestionuje dopuszczalność drugiego pytania prejudycjalnego w tej sprawie. Założenie, na którym się ono opiera, jej zdaniem nie ma znaczenia w niniejszej sprawie, ponieważ – jak wynika z postanowienia odsyłającego – Italmoda nie poinformowała prawidłowo niderlandzkich organów podatkowych o rozpatrywanych transakcjach.

31 Należy w tym względzie przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pytania dotyczące wykądni prawa Unii, z którymi zwrócić się do Trybunału sąd odsyłający w ramach

stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny, przy czym prawidłowo?? tych ustale? nie podlega ocenie przez Trybuna?, korzystaj? z domniemania, i? maj? one znaczenie dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybuna? orzeczenia w trybie prejudycjalnym, o które wnioskowa? s?d krajowy, jest mo?liwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, ?e wyk?adnia prawa Unii, o któr? wnioskowano, nie ma ?adnego zwi?zku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym, gdy problem jest natury hipotetycznej b?d? gdy Trybuna? nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezb?dnymi do udzielenia przydatnej odpowiedzi na pytania, które zosta?y mu postawione (zob. w szczególno?ci wyroki: Bud?jovický Budvar, C?478/07, EU:C:2009:521, pkt 63; Zanotti, C?56/09, EU:C:2010:288, pkt 15; a tak?e Melki i Abdeli, C?188/10 i C?189/10, EU:C:2010:363, pkt 27).

32 W niniejszej sprawie cho? Komisja podnosi, ?e w ?adnym wypadku nie mo?na odnosi? si? do sytuacji, o której mowa w pytaniu drugim, poniewa? Italmoda nie wype?ni?a prawidłowo wszystkich obowi?zków ci???cych na niej w zakresie informowania organów podatkowych w pa?stwie cz?onkowskim wysy?ki towarów, w pierwszym rz?dzie nale?y stwierdzi?, i? z postanowienia odsy?aj?cego nie wynika, aby te obowi?zki poinformowania organów podatkowych ostatecznie nie zosta?y prawidłowo wype?nione. S?d odsy?aj?cy wydaje si? raczej przyjmowa? argument sprzeciwiaj?cy si? stwierdzeniu przez s?d apelacyjny prawidłowego poinformowania organów podatkowych tylko na podstawie braku uzasadnienia w tym wzgl?dzie, uznaj?c, i? to stwierdzenie nie mo?e by? dokonane tylko na tej podstawie, ?e o?wiadczenia Italmody w tym kontek?cie nie zosta?y zakwestionowane.

33 W drugiej kolejno?ci i w tym kontek?cie nale?y podkre?li?, ?e samo znaczenie pytania, czy obowi?zki w zakresie informacji zosta?y spe?nione, dla celów oceny praw do odliczenia, zwolnienia lub zwrotu podatku VAT stanowi w?ród innych kwestii przedmiot tego pytania prejudycjalnego. Nie wydaje si? zatem oczywiste, ?e pytanie to jest natury hipotetycznej b?d? nie ma ?adnego zwi?zku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym.

34 Wynika z tego, ?e pytanie drugie w sprawie C?131/13 równie? nale?y uzna? za dopuszczalne.

W przedmiocie dopuszczalno?ci wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawach C?163/13 i C?164/13

35 Komisja podnosi, ?e pytania przedstawione w sprawach C?163/13 i C?164/13 s? niedopuszczalne z tego wzgl?du, ?e powinny by? uznane za hipotetyczne. Nie zosta?y jeszcze bowiem ustalone istotne okoliczno?ci faktyczne i stan prawny owych spraw g?ównych.

36 Jak przypomniano w pkt 31 niniejszego wyroku, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna? jest co do zasady zobowi?zany do udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne dotycz?ce wyk?adni prawa Unii, chyba ?e ??dana wyk?adnia w sposób oczywisty nie ma ?adnego zwi?zku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu g?ównego lub te? gdy problem ma charakter hipotetyczny albo gdy Trybuna? nie posiada wystarczaj?cej wiedzy na temat okoliczno?ci faktycznych i prawnych, aby odpowiedzie? na postawione mu pytania w u?yteczny sposób.

37 Nale?y stwierdzi?, ?e w ka?dym wypadku ma to miejsce w odniesieniu do wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym b?d?cych przedmiotem spraw C?163/13 i C?164/13.

38 W sprawach tych zwrócono si? do Trybuna?u o wyja?nienie, czy – i w danym wypadku wed?ug jakich przes?anek – krajowe organy i s?dy s? zobowi?zane do odmowy przyznania praw do zwolnienia i do odliczenia podatku VAT w wypadku oszustwa w zakresie podatku VAT.

39 Z uzasadnione postanowienie odsyłających wynika, że Hoge Raad der Nederlanden nie stwierdził istnienia oszustwa w zakresie podatku VAT w transakcjach rozpatrywanych w postępowaniach głównych. Zatem ze względu na to, że pytania prejudycjalne zadane w tych postanowieniach wyrażają zakładowo istnienie takiego oszustwa, owe pytania powinny być uznane za hipotetyczne w kontekście postępowania głównych.

40 Należy zatem stwierdzić niedopuszczalność wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawach C-163/13 i C-164/13.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych przedstawionych w sprawie C-131/13

W przedmiocie pytania pierwszego

41 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy podatnikowi, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że w ramach dostaw wewnątrzwspólnotowych bierze udział w transakcji związanej z oszustwem w zakresie podatku VAT, krajowe organy i sąd powinny odmówić prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 17 ust. 3 szóstej dyrektywy, prawa do zwolnienia przewidzianego w art. 28c czy???. A lit. a) tej dyrektywy i prawa do zwrotu podatku VAT przewidzianego w art. 28b czy??? A ust. 2 omawianej dyrektywy, w wypadku gdy prawo krajowe nie zawiera przepisów przewidujących taką odmowę.

42 Aby odpowiedzieć na to pytanie, tytułem wstępu należy przypomnieć, że zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę (zob. w szczególności wyroki: Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 71; Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 54; a także Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 41).

43 W tym względzie Trybunał wielokrotnie podkreśla, że podmioty prawa nie mogą powoływać się na normy prawa Unii w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie (zob. w szczególności wyroki: Kittel i Recolta Recycling, EU:C:2006:446, pkt 54; Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, pkt 32; Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 26).

44 Trybunał wywnioskował z tego, po pierwsze, w ramach utrwalonego orzecznictwa dotyczącego prawa do odliczenia podatku VAT przewidzianego przez szóstą dyrektywę, że do krajowych organów i sądów należy odmówienie przyznania tego prawa, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, iż jest ono powoływane w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie (zob. w szczególności wyroki: Kittel i Recolta Recycling, EU:C:2006:446, pkt 55; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 37; a także Maks Pen, EU:C:2014:69, pkt 26).

45 Po drugie, z orzecznictwa Trybunału wynika, że ta konsekwencja nadużycia lub oszustwa z reguły wiążą się również ze skorzystaniem z prawa do zwolnienia na podstawie dostawy wewnątrzwspólnotowej (zob. podobnie wyroki: R., C-285/09, EU:C:2010:742, pkt 55; Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 54).

46 Po trzecie, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 50–52 opinii, w zakresie, w jakim ewentualna odmowa przyznania prawa do odliczenia wywodzona z szóstej dyrektywy odzwierciedla ogólną zasadę wymienioną w pkt 43 niniejszego wyroku, wedle której nikt nie powinien korzystać w sposób stanowiący nadużycie lub oszustwo z praw wynikających z systemu prawnego Unii, wydanie takiej odmowy w sposób ogólny przypada krajowym organom i sądom, niezależnie od tego, jakiego prawa z dziedziny podatku VAT dotyczy oszustwo – a zatem także

prawa do odliczenia podatku VAT.

47 Wbrew temu, co twierdzi Komisja, wniosku tego nie podważa fakt, że to ostatnie prawo ma szczególny charakter, bowiem stanowi mechanizm korekcyjny pozwalający zapewnić neutralność podatku VAT w niektórych wypadkach dostaw wewnątrzspółnotowych.

48 W tym względzie należy stwierdzić, że z orzecznictwa przytoczonego w pkt 44 niniejszego wyroku wynika, iż kluczowa funkcja, jaka przypada prawu do odliczenia przewidzianemu w art. 17 ust. 3 szóstej dyrektywy w mechanizmie podatku VAT w celu zapewnienia całkowitej neutralności podatku, nie sprzeciwia się temu, aby owego prawa odmówiono podatnikowi w wypadku udziału w oszustwie (zob. podobnie w szczególności wyroki: Bonik, EU:C:2012:774, pkt 25–27 i 37; a także Maks Pen, EU:C:2014:69, pkt 24–26). Podobnie nie można przeciwstawić szczególnej funkcji prawa do zwrotu podatku VAT w celu zapewnienia neutralności VAT odmówieniu w takim wypadku podatnikowi tego prawa.

49 Mając na względzie powyższe rozważania, co do zasady krajowe organy i sądy powinny odmówić przyznania praw przewidzianych przez szóstą dyrektywę, które są powoływane w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie, niezależnie od tego, czy chodzi o prawa do odliczenia, zwolnienia, czy zwrotu podatku VAT związanego z dostawą wewnątrzspółnotową, jakie są przedmiotem postępowania głównego.

50 Należy ponadto stwierdzić, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ma to miejsce nie tylko wtedy, gdy oszustwo podatkowe jest popełnione przez samego podatnika, lecz także wtedy, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez daną transakcję uczestniczy w transakcji wiążącej się z oszustwem w zakresie podatku VAT, popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym lub dalszym odcinku łańcucha dostaw (zob. podobnie w szczególności wyroki: Kittel i Recolta Recycling, EU:C:2006:446, pkt 45, 46, 56, 60; a także Bonik, EU:C:2012:774, pkt 38–40).

51 Jeżeli chodzi o pytanie, czy krajowe organy i sądy powinny wydać taką odmowę także w wypadku braku przepisów szczególnych w tym zakresie w krajowym porządku prawnym, w pierwszej kolejności należy stwierdzić, że na rozprawie rzęd niderlandzki podkreślił fakt, iż w prawie niderlandzkim nie ma luk w odniesieniu do transpozycji szóstej dyrektywy oraz iż ochrona przed oszustwem ma zastosowanie jako ogólna zasada prawna przy stosowaniu przepisów krajowych transponujących te dyrektywy.

52 W tym zakresie należy przypomnieć, że do sądu krajowego należy wykładnia prawa krajowego w miarę możliwości w sposób jak najbardziej zgodny z tekstem i celem danej dyrektywy, tak aby osiągnięty zamierzony przez nią rezultat, co wymaga, aby sąd czynił wszystko, co leży w zakresie jego kompetencji, uwzględniając wszystkie przepisy prawa krajowego i stosując uznane w porządku krajowym metody wykładni (zob. podobnie wyroki: Adeneler i in., C-212/04, EU:C:2006:443, pkt 111; Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, pkt 45; Maks Pen, EU:C:2014:69, pkt 36).

53 W konsekwencji do sądu krajowego należy ocena, czy w prawie niderlandzkim istnieje – tak jak sugeruje rzęd niderlandzki – przepis lub zasada ogólna zakazująca nadużycia prawa lub te inne przepisy dotyczące oszustw podatkowych bądź unikania opodatkowania, które można interpretować zgodnie z wymogami prawa Unii w dziedzinie zwalczania oszustw podatkowych, takimi jak przypomniane w pkt 49 i 50 niniejszego wyroku (zob. podobnie wyroki: Kofoed, EU:C:2007:408, pkt 46; Maks Pen, EU:C:2014:69, pkt 36).

54 W drugiej kolejności, gdyby jednak okazało się, że w niniejszej sprawie prawo krajowe nie zawiera takich zasad podlegających wykładni zgodnej, nie można jednak wnioskować z tego, iż

krajowe sądy i organy w okolicznościach takich jak w sprawie głównej nie mają możliwości przestrzegania rzeczonych wymogów, a zatem odmówienia korzyści uzyskanej z prawa przewidzianego przez szóstą dyrektywę w wypadku oszustwa.

55 Przede wszystkim nawet jeżeli – jak twierdziła Italmoda – zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dyrektywa nie może sama z siebie tworzyć obowiązków po stronie jednostki, a zatem państwo członkowskie nie może powoływać się na dyrektywę jako taką przeciwko jednostce (zob. w szczególności wyroki: Pfeiffer i in., C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, pkt 108; Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, pkt 46), to odmowa skorzystania z prawa w konsekwencji, jak w niniejszej sprawie, popełnienia oszustwa nie należy do sytuacji przewidzianych przez to orzecznictwo.

56 Przeciwnie, jak stwierdzono w pkt 43 i 46 niniejszego wyroku, ta odmowa odpowiada zasadzie, zgodnie z którą nikt nie może powoływać się na normy prawa Unii w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie, przy czym nie można rozszerzać zakresu ich zastosowania tak, aby objąć nim praktyki stanowiące nadużycie czy oszustwo (zob. podobnie wyroki: Halifax i in., EU:C:2006:121, pkt 68, 69; a także Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 38).

57 Ze względu na to, że okoliczności stanowiące nadużycie lub oszustwo nie mogą uzasadnić prawa przewidzianego w porządku prawnym Unii, odmowa przyznania korzyści w niniejszym wypadku na podstawie szóstej dyrektywy nie może nakładać na daną jednostkę obowiązku na mocy tej dyrektywy, lecz jest jedynie konsekwencją stwierdzenia, że w rzeczywistości nie zostają spełnione obiektywne przesłanki wymagane w celu uzyskania pożądaney korzyści przewidziane przez rzeczony dyrektywę w odniesieniu do tego prawa (zob. podobnie w szczególności wyroki: Kittel i Recolta Recycling, EU:C:2006:446, pkt 53; a także FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 41).

58 Natomiast w tym wypadku chodzi raczej o to, że podatnik nie może powoływać się na prawo przewidziane przez szóstą dyrektywę, którego kryteria obiektywne, na których się oparł, nie są spełnione albo ze względu na oszustwo, z jakim wiąże się transakcja zrealizowana przez samego podatnika, albo na stanowiący oszustwo charakter transakcji traktowanych jako całość, w których brał udział, jak przedstawiono w pkt 50 niniejszego wyroku.

59 W takim wypadku nie można wymagać wyraźnego zezwolenia, aby krajowe organy i sądy mogły odmówić korzyści na podstawie wspólnego systemu VAT, a skutek ten należy uważać za należący do rzeczony systemu.

60 Następnie, wbrew temu, co twierdziła Italmoda, podatnik, który stworzył przesłanki związane z uzyskaniem prawa do odliczenia tylko poprzez uczestnictwo w transakcjach stanowiących oszustwo, w oczywisty sposób nie jest uprawniony do powoływania się na zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań lub pewnośc prawa w celu sprzeciwienia się odmowie przyznania danego prawa (zob. podobnie wyroki: Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, pkt 38; Halifax i in., EU:C:2006:121, pkt 84).

61 Wreszcie ponieważ odmowa przyznania prawa wynikajacego ze wspólnego systemu podatku VAT w wypadku udziału podatnika w oszustwie jest tylko zwykłą konsekwencją braku spełnienia przesłanek wymaganych w tym względzie przez właściwe przepisy szóstej dyrektywy, odmowa ta nie wykazuje – jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 60 opinii – charakteru kary lub sankcji w rozumieniu art. 7 europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, podpisanej w Rzymie w dniu 4 listopada 1950 r., lub art. 49 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zob. podobnie wyroki: Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, pkt 56; Halifax i in., EU:C:2006:121, pkt 93; Döhler Neuenkirchen, C-262/10,

62 Mając na względzie całość powyższych rozważań, na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż szósta dyrektywa należy interpretować w ten sposób, że krajowe organy i sądy powinny odmówić podatnikowi, w ramach dostawy wewnątrzwspólnotowej, skorzystania z praw do odliczenia, zwolnienia lub zwrotu podatku VAT, nawet w braku przepisów prawa krajowego przewidujących taką odmowę, gdy w oparciu o obiektywne okoliczności zostało stwierdzone, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż poprzez transakcję powoływaną dla uzasadnienia danego prawa bierze udział w oszustwie w zakresie podatku VAT popełnionym w ramach takiej dostawy.

W przedmiocie pytania drugiego

63 Poprzez drugie pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zasadniczo zapytuje Trybunał o znaczenie, jeżeli chodzi o ewentualny obowiązek odmówienia praw do odliczenia, zwolnienia lub zwrotu podatku VAT, taki jak będzie przedmiotem pierwszego pytania prejudycjalnego, okoliczności, w których, po pierwsze, oszustwo w zakresie podatku VAT zostało popełnione w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym zostało złożony wniosek o przyznanie tych różnych praw, a po drugie, dany podatnik w tym ostatnim państwie członkowskim spełnił przesłanki formalne przewidziane przez przepisy krajowe w celu skorzystania z rzeczonych praw.

64 W tym względzie, jak już stwierdzono w pkt 50 niniejszego wyroku, zgodnie z utrwalonym orzecnictwem za zachowanie podatnika stanowiące oszustwo mogłoby skutkować odmową przyznania mu prawa przewidzianego przez szósta dyrektywę uważyć nie tylko sytuację, w której oszustwo podatkowe jest popełnione bezpośrednio przez samego podatnika i tylko przez niego, lecz także sytuację, w której podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie lub dostawę uczestniczy w oszustwie dotyczącym podatku VAT popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym lub dalszym odcinku takiej dostawy (zob. w szczególności wyroki: *Kittel i Recolta Recycling*, EU:C:2006:446, pkt 45, 46, 56; *Mahagében i Dávid*, EU:C:2012:373, pkt 46; a także *Bonik*, EU:C:2012:774, pkt 40).

65 Nie istnieje żaden obiektywny wzgląd pozwalający na wniosek, iż byłoby inaczej tylko ze względu na to, że taka dostawa, z którym wiązało się oszustwo, rozciąga się na dwa lub więcej państw członkowskich lub że transakcja, poprzez którą zostało popełnione oszustwo w zakresie podatku VAT, miała miejsce w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym podatnik uczestniczył w realizacji danych transakcji stanowiących oszustwo zamierzające nienależnie skorzystać z prawa wywodzonego z szóstej dyrektywy.

66 Podobnie nieistotne jest w odniesieniu do odmowy skorzystania z prawa przewidzianego przez szósta dyrektywę stwierdzenie, zgodnie z którym tylko z punktu widzenia porządku prawnego państwa członkowskiego powołanego do decydowania o przyznaniu tego prawa przewidziane w tym zakresie przesłanki wydają się spełnione, ponieważ udział w oszustwie w zakresie podatku VAT, jak wcześniej stwierdzono, może polegać na udziale – który jest lub powinien być wiadomy – w takiej transakcji, w ramach którego inny podmiot gospodarczy, poprzez późniejszą transakcję dokonaną w innym państwie członkowskim, dopełnia tego oszustwa.

67 Ponadto, jak już zostało podniesione przez niderlandzki sąd, oszustwo dotyczące podatku VAT będzie przedmiotem postępowania głównego, typu „karuzelowego”, które jest dokonywane w ramach dostaw wewnątrzwspólnotowych, często charakteryzuje się tym, że z odrębnego punktu widzenia jednego państwa członkowskiego przesłanki wymagane do powołania się na prawo z dziedziny podatku VAT wydają się spełnione, ponieważ w żadnej szczególnej kombinacji transakcji dokonanych w kilku państwach członkowskich skutkuje układem stanowiącym

oszustwo w odniesieniu do tych transakcji rozważanych jako całość.

68 Ponadto jakkolwiek inna interpretacja niż przedstawiona powyżej nie byłaby zgodna z celem zwalczania oszustw podatkowych uznanym i wspieranym przez szósty dyrektyw (zob. w szczególności wyrok Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, pkt 50).

69 Mając na względzie powyższe rozważania, na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż szósty dyrektyw należy interpretować w ten sposób, że podatnikowi, który wiedział lub powinien był wiedzieć, iż poprzez transakcję powoływany dla uzasadnienia praw do odliczenia, zwolnienia lub zwrotu podatku VAT uczestniczy w oszustwie w zakresie podatku VAT popełnionym w ramach świadczenia dostaw, można odmówić skorzystania z tych praw niezależnie od okoliczności, że oszustwo to zostało popełnione w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie, w którym złożono wniosek o skorzystanie z owych praw, a ów podatnik spełnił w tym ostatnim państwie członkowskim formalne przesłanki określone w krajowych przepisach prawnych w celu skorzystania z rzeczonych praw.

W przedmiocie pytania trzeciego

70 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze nie ma potrzeby odpowiadać na pytanie trzecie, które zostało zadane tylko na wypadek udzielenia odpowiedzi przeczącej na to pytanie pierwsze.

W przedmiocie kosztów

71 Dla stron w postępowaniach głównych niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniach głównych, nie podlegają zwrotowi.

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

1) Pytania prejudycjalne przedstawione przez Hoge Raad der Nederlanden w sprawach C-163/13 i C-164/13 są niedopuszczalne.

2) Szósty dyrektyw 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, zmieniony dyrektyw Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. należy interpretować w ten sposób, że krajowe organy i sądy powinny odmówić podatnikowi, w ramach dostawy wewnątrzwspólnotowej, skorzystania z praw do odliczenia, zwolnienia lub zwrotu podatku od wartości dodanej, nawet w braku przepisów prawa krajowego przewidujących tak odmowę, gdy w oparciu o obiektywne okoliczności zostało stwierdzone, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż poprzez transakcję powoływany dla uzasadnienia danego prawa bierze udział w oszustwie w zakresie podatku od wartości dodanej popełnionym w ramach świadczenia dostaw.

3) Szósty dyrektyw 77/388, zmieniony dyrektyw 95/7, należy interpretować w ten sposób, że podatnikowi, który wiedział lub powinien był wiedzieć, iż poprzez transakcję powoływany dla uzasadnienia praw do odliczenia, zwolnienia lub zwrotu podatku od wartości dodanej uczestniczy w oszustwie w zakresie podatku od wartości dodanej popełnionym w ramach świadczenia dostaw, można odmówić skorzystania z tych praw niezależnie od okoliczności, że oszustwo to zostało popełnione w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie, w którym złożono wniosek o skorzystanie z owych praw, a ów podatnik spełnił w tym ostatnim państwie członkowskim formalne przesłanki określone w krajowych przepisach prawnych w celu

skorzystania z rzeczonych praw.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.