

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 1 lipca 2021 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Kontrola podatkowa – Świadczenie usług w ramach działalności agenta artystycznego – Świadczenia podlegające opodatkowaniu VAT – Transakcje niezgłoszone organom podatkowym, w odniesieniu do których nie wystawiono faktury – Oszustwo – Odtworzenie podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym – Zasada neutralności VAT – Wpływanie VAT do odtworzonej podstawy opodatkowania

W sprawie C-521/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Superior de Justicia de Galicia (wyższy trybunał sprawiedliwości Galicji, Hiszpania) postanowieniem z dnia 19 czerwca 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 lipca 2019 r., w postępowaniu:

CB

przeciwko

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Prechal, prezes izby, N. Wahl (sprawozdawca), F. Biltgen, L.S. Rossi i J. Passer
sędziowie,

rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu CB – C. Gómez Docampo, abogada,
- w imieniu rządu hiszpańskiego – S. Jiménez García, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, wspierana przez G. Galluzza, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej – L. Lozano Palacios i J. Jokubauskaitė, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 4 marca 2021 r.,

wydaje następujące

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 73 i 78 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką CB a Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (regionalnym sądem administracyjnym Galicji, Hiszpania) w przedmiocie rozliczeń i kar, które zostały na nią nałożone w ramach określenia wysokości zobowiązania podatkowego dotyczącego podatku dochodowego od osób fizycznych należnego za lata 2010–2012.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motyw 7 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną całkowicie zharmonizowane, wspólny system [podatku od wartości dodanej (VAT)] powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, bez względu na drogę produkcji i dystrybucji”.

4 Artykuł 1 wskazanej dyrektywy stanowi:

„1. Niniejsza dyrektywa ustanawia wspólny system [VAT].

2. Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

Wspólny system VAT stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie”.

5 Artykuł 73 owej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

6 Artykuł 78 tej dyrektywy przewiduje:

„Do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy:

- a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT;
- b) koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Do celów akapitu pierwszego lit. b) państwa członkowskie mogą uznać koszty objęte odrębnymi umowami za koszty dodatkowe”.

7 Artykuł 178 dyrektywy 2006/112 jest sformułowany w sposób następujący:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

- a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

[...]”.

8 Zgodnie z art. 193 tej dyrektywy podatnik dokonujący podlegający opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba, w przypadkach, o których mowa w art. 194–199 i art. 202 owej dyrektywy.

9 Artykuł 220 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Kiedy podatnik upewnia się, że faktura została wystawiona przez niego, nabywcę lub usługobiorcę lub, w jego imieniu i na jego rzecz, przez osobę trzecią, w następujących przypadkach:

- 1) dostaw towarów lub świadczenia usług dokonywanych przez niego na rzecz innego podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;

[...]

- 5) wszelkich zaliczek wpłaconych na jego rzecz przez innego podatnika lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem przed zakończeniem świadczenia usług”.

10 Zgodnie z art. 226 owej dyrektywy:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221, do celów VAT zawierają wyraźnie następujące dane:

[...]

- 6) ilość i rodzaj dostarczonych towarów lub zakres i rodzaj wykonanych usług;

- 7) data dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usług lub data dokonania wpłaty zaliczki, o której mowa w art. 220 pkt 4 i 5, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;

8) podstawę opodatkowania dla każdej stawki podatku lub zwolnienia, cen jednostkowych z wyłączeniem VAT, a także wszelkie upusty lub rabaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej;

9) zastosowanie stawki VAT;

10) kwota VAT do zapłaty, chyba że zastosowano procedurę szczególną, która zgodnie z niniejszą dyrektywą wyklucza podawanie takiej informacji;

[...].

11 Artykuł 273 tej samej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem, poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

Prawo hiszpańskie

12 Zgodnie z art. 78 ust. 1 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (ustawy 37/1992 o podatku od wartości dodanej) z dnia 28 listopada 1992 r. (BOE nr 312 z dnia 29 grudnia 1992 r., s. 44247):

„Podstawę opodatkowania stanowi roczna wartość świadczenia wzajemnego otrzymanego od usługobiorcy lub osoby trzeciej z tytułu transakcji podlegających opodatkowaniu”.

13 Artykuł 88 ustawy 37/1992, zatytułowany „Przeniesienie należnego podatku”, stanowi:

„1. Podatnicy są zobowiązani do przeniesienia pełnej kwoty podatku na osobę, na rzecz której dokonywana jest transakcja podlegająca opodatkowaniu, a osoba ta jest zobowiązana do zapłaty tego podatku, pod warunkiem że przeniesienie podatku następuje zgodnie z przepisami niniejszej ustawy, niezależnie od ustaleń dokonanych między stronami. W przypadku dostawy towarów i świadczenia usług podlegających opodatkowaniu i niezwolnionych z podatku, których odbiorcami są podmioty publiczne, przyjmuje się zawsze, iż podatnicy, przedstawiając oferty gospodarcze, choćby w formie ustnej, zawarli w nich [VAT], który powinno się jednak wykazać jako należny w postaci oddzielnego elementu, w stosownym przypadku, w dokumentach przedstawionych w celu zapłaty, przy czym roczna wartość, której uzgodniono, nie może zostać podwyższona w wyniku wskazania należnego podatku.

2. Przeniesienia podatku jako należnego należy dokonać w fakturze na warunkach i przy zachowaniu wymogów określonych w przepisach prawnych. W tym celu kwota należnego podatku, który podlega przeniesieniu, wskazuje się oddzielnie od podstawy opodatkowania, również w przypadku cen ustalonych w drodze administracyjnej, ze wskazaniem mającej zastosowanie stawki podatkowej. Wcześniejsze akapity niniejszego ustępu nie mają zastosowania do czynności wskazanych w przepisach prawnych.

3. Przeniesienia podatku należą dokonać przy wystawieniu i wróceniu odpowiedniej faktury.
 4. Prawo do przeniesienia podatku wygasa po upływie roku od dnia wymagalności.
 5. Adresat czynności podlegającej [VAT] nie jest zobowiązany do zapłaty przeniesionego na niego podatku przed dniem wymagalności podatku.
 6. Spory, które mogą zaistnieć w związku z przeniesieniem podatku, zarówno jeżeli chodzi o zasadność podatku, jak i jego wysokość, uważane będą dla celów wniesienia stosownej skargi w postępowaniu administracyjnym za spory o charakterze podatkowym”.
- 14 Artykuł 89 ustawy 37/1992, zatytułowany „Korekta kwot przeniesionego podatku”, stanowi:

„1. Podatnicy muszą skorygować kwoty podatku przeniesionego, w przypadku gdy kwoty te zostały obliczone w błędny sposób lub gdy zachodzą okoliczności, które zgodnie z art. 80 niniejszej ustawy skutkują zmianą podstawy opodatkowania. Korekty należy dokonać w chwili ujawnienia się przyczyn nieprawidłowego obliczenia podatku lub gdy wystąpią inne okoliczności, o których mowa w poprzednim akapicie, pod warunkiem że nie upłynęły cztery lata od dnia wymagalności podatku należnego z tytułu określonej transakcji lub, w odpowiednim przypadku, od zaistnienia okoliczności, o których mowa w art. 80.

2. Przepisy poprzedniego ustępu mają zastosowanie również wówczas, gdy podatek nie został przeniesiony, lecz wystawiono fakturę odpowiadającą danej transakcji.

3. Niezależnie od postanowień poprzednich ustępów kwoty przeniesionego podatku nie podlegają korekcie w następujących sytuacjach:

1) jeżeli korekta nie wynika z przyczyn wskazanych w art. 80 niniejszej ustawy, kwota przeniesionego podatku podwyższa się, a adresaci czynności nie działają w charakterze przedsiębiorców lub osób prowadzących działalność zawodową, z wyjątkiem przypadku ustawowego podwyższenia stawek podatku, kiedy korekty można dokonać w miesiącu, w którym nowe stawki podatku wchodzi w życie, i w miesiącu następnym;

2) jeżeli organ podatkowy wykaże w stosownych decyzjach podatkowych, że kwoty wymagalnego, lecz nie przeniesionego podatku są wyższe niż kwoty zgłoszone przez podatnika, i udowodni z wykorzystaniem obiektywnych danych, iż ten podatnik uczestniczył w oszustwie lub wiedział albo powinien był wiedzieć, przy dołączeniu należytej staranności w tym względzie, że dokonał transakcji stanowiącej czystą oszustwa”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

15 CB jest osobą prowadzącą działalność na własny rachunek w charakterze agenta artystycznego, podlegając VAT. Z tego tytułu świadczy on usługi na rzecz grupy Lito, będącej grupą przedsiębiorstw trudniących się zarządzaniem infrastrukturą i orkiestrami podczas koncertów patronów i festiwali wiejskich w Galicji (Hiszpania). W szczególności CB kontaktowała się z komitetami festiwali, nieformalnymi grupami mieszkańców odpowiedzialnymi za ich organizację, i negocjowała występy orkiestr w imieniu grupy Lito.

16 Płatności dokonywane w tym zakresie przez komitety festiwali na rzecz grupy Lito były płatne w gotówce i nie wiążą się ani z wystawianiem faktur, ani z rejestracją ksiągów. W konsekwencji nie zostały one zadeklarowane względem organów podatkowych dla celów podatku dochodowego od osób prawnych ani VAT.

17 Ze swej strony CB uzyskiwa? 10% przychodów grupy Lito. P?atno?ci na jego rzecz by?y równie? dokonywane w gotówce, nie by?y deklarowane i nie wi?za?y si? wystawianiem jakichkolwiek faktur. CB nie prowadzi? ksi?gowo?ci ani oficjalnego rejestru, nie wystawia? ani nie otrzymywa? faktur, a zatem nie sk?ada? deklaracji VAT.

18 W wyniku kontroli sytuacji podatkowej CB organ podatkowy uzna?, ?e kwoty, które otrzyma? on tytu?em wynagrodzenia za dzia?alno?? po?rednika w ramach grupy Lito, a mianowicie 64 414,90 EUR w 2010 r., 67 565,40 EUR w 2011 r. i 60 692,50 EUR w 2012 r., nie obejmowa?y VAT i ?e w zwi?zku z tym podstaw? opodatkowania podatkiem dochodowym za te lata nale?y ustali? z uwzgl?dnieniem ca?o?ci tych kwot. W odpowiednich decyzjach podatkowych ustalono podatek dochodowy za lata 2010–2012 i na?o?ono kary na CB, który zakwestionowa? w drodze odwo?ania decyzje organu podatkowego w przedmiocie owego ustalenia i kar.

19 Regionalny s?d administracyjny Galicji oddali? odwo?anie CB, który zaskar?y? orzeczenie tego organu do s?du odsy?aj?cego.

20 W tym kontek?cie CB utrzymuje, ?e stosowanie a posteriori VAT do kwot, które organ podatkowy przyj?? jako dochody, jest sprzeczne z orzecznictwem Tribunal Supremo (s?du najwy?szego, Hiszpania) oraz orzecznictwem Trybuna?u, zgodnie z którymi je?eli organ ten wykryje transakcje, co do zasady podlegaj?ce VAT, które s? niezg?oszone i niezafakturowane, VAT nale?y uzna? za zawarty w cenie uzgodnionej przez strony tych transakcji.

21 CB uwa?a zatem, ?e w zakresie, w jakim nie mo?e on ??da? na mocy prawa hiszpa?skiego VAT, który nie zosta? przeniesiony ze wzgl?du na jego post?powanie stanowi?ce naruszenie przepisów podatkowych, VAT nale?y uzna? za zawarty w cenie ?wiadczonych przez niego us?ug.

22 S?d odsy?aj?cy wskazuje, ?e w celu rozstrzygni?cia sporu w post?powaniu g?ównym musi on ustali?, czy ustawa 37/1992 w interpretacji Tribunal Supremo (s?du najwy?szego) jest zgodna z prawem Unii w zakresie, w jakim przewiduje, ?e w przypadku gdy podmioty gospodarcze dokonuj?, w sposób dobrowolny i uzgodniony, transakcji daj?cych podstaw? do p?atno?ci gotówkowych bez faktur i bez deklaracji VAT, takie p?atno?ci nale?y uwa?a? za obejmuj?ce VAT.

23 W tych okoliczno?ciach Tribunal Superior de Justicia de Galicia (wy?szy trybuna? sprawiedliwo?ci Galicji, Hiszpania) postanowi? zawiesi? post?powanie i skierowa? do Trybuna?u nast?puj?ce pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 73 i 78 dyrektywy [2006/112] – rozpatrywane w ?wietle zasady neutralno?ci, zakazu oszustw podatkowych, zakazu nadu?ywania prawa oraz zakazu nielegalnego zak?ócania konkurencji – nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu i orzecznictwu dokonuj?cemu jego wyk?adni, zgodnie z którymi w przypadku, gdy organ administracji podatkowej wykryje nieujawnione czynno?ci podlegaj?ce [VAT], których nie zafakturowano, nale?y uzna?, ?e cena umówiona przez strony tych czynno?ci zawiera [VAT]?

W zwi?zku z tym czy w przypadku oszustwa, gdy dana czynno?? zostaje ukryta przed organami administracji podatkowej, jest mo?liwe przyj?cie – jak mo?na wywnioskowa? z wyroków Trybuna?u Sprawiedliwo?ci Unii Europejskiej z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone* (C?332/15, EU:C:2016:614), z dnia 5 pa?dziernika 2016 r., *Marinova* (C?576/15, EU:C:2016:740) oraz z dnia 7 marca 2018 r., *Dobre* (C?159/17, EU:C:2018:161) – do celów ustalenia w?a?ciwej kwoty podatku i na?o?enia odpowiedniej kary, i? kwoty zap?acone i otrzymane nie zawieraj? VAT?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

24 Poprzez swoje pytanie sęd odesyłaający zwraca się w istocie do Trybunału z pytaniem o wykładnię, jak należy nadać – w szczególności w świetle zasady neutralności – art. 73 i 78 dyrektywy 2006/112, dotyczącym określenia podstawy opodatkowania transakcji pomiędzy podatnikami VAT, jeżeli w wyniku oszustwa nie zgłosili oni administracji podatkowej zaistnienia transakcji, nie wystawili faktur ani nie wskazali dochodów osiągniętych przy tej transakcji w deklaracji dotyczącej podatków bezpodręcznych. Sęd odesyłaający zmierza do ustalenia, czy w takich okolicznościach kwoty zapłacone i otrzymane należy uznać za zawierające już VAT.

25 Na wstępie należy podkreślić, że chociaż zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć stanowi cel uznany i wspierany przez dyrektywę 2006/112 (wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo), ustalenie podstawy opodatkowania transakcji między podatnikami w rozumieniu art. 73 i 78 tej dyrektywy nie jest jednym z narzędzi, którymi dysponuje państwo członkowskie w rozumieniu art. 273 tej dyrektywy dla osiągnięcia tego celu, w tym znaczeniu, że w przypadku oszustwa mogłyby one przyjąć inną wykładnię tych przepisów niż ta, którą należy przyjąć w braku oszukańczego zachowania podatników.

26 Jak bowiem wskazał rzecznik generalny w pkt 29 opinii, kwestię przedstawioną przez sęd odesyłaający należy uznać za odrębną od kwestii, czy konieczne jest nałożenie na dane osoby sankcji za naruszenie zasad wspólnego mechanizmu VAT.

27 Należy przypomnieć w tym względzie, że prawodawca Unii, niezależnie od sankcji określonych przez państwa członkowskie w celuścigania niezgodnych z prawem zachowań podatkowych, a w szczególności zachowań oszukańczych, sam przyjąć, że podatnicy, którzy nie przestrzegali podstawowych zasad dyrektywy 2006/112, w szczególności w dziedzinie fakturowania, ponoszą konsekwencje swojego zachowania w postaci braku możliwości odliczenia VAT, w tym gdy po przeprowadzeniu kontroli podatkowej transakcje, które nie zostały zafakturowane, podlegają z mocą wsteczną VAT.

28 I tak, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, chociaż prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii, mającą na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciążaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej jego działalności gospodarczej i gwarantującą w konsekwencji w zakresie ciążaru podatkowego neutralność wszelkiej działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem że co do zasady działalność ta podlega VAT, to wykonanie rzeczonych prawa możliwości jest zasadniczo, zgodnie z art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112, dopiero wtedy, gdy podatnik wejdzie w posiadanie faktury (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 37, 38, 42, 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Jak potwierdza sęd odesyłaający, z przepisów krajowych rozpatrywanych w postępowaniu głównym, a mianowicie z art. 88 ust. 2 i art. 89 ust. 3 pkt 2 ustawy 37/1992 wynika, że brak możliwości odliczenia przez podatnika kwoty VAT obciążającej transakcję niezgłoszoną organowi podatkowemu i niewykazanej przez niego na fakturze obciąża w niniejszej sprawie skarżącego w postępowaniu głównym, bez uszczerbku dla sankcji podatkowych, które zostały lub mogłyby być wobec niego zastosowane.

30 I tak, jeżeli chodzi o ustalenie podstawy opodatkowania transakcji pomiędzy podatnikami, to znaczy na etapie wcześniejszym niż ten, na którym VAT jest płacony przez konsumenta końcowego, usługodawca, w niniejszym przypadku skarżącego w postępowaniu głównym, powinien być wystawiciel faktur VAT usługobiorcy, w niniejszym przypadku grupie Lito, i

zadeklarowa? ów VAT organowi podatkowemu, co da?oby mu prawo do odliczenia VAT naliczonego od wszystkich towarów lub usług uwzgl?dnionych w ramach jego własnego świadczenia usług. Jednak?e ze wzgl?du na oszustwo pope?nione przez skar??cego w post?powaniu g?ównym przepisy art. 89 ust. 3 pkt 2 ustawy 37/1992 stoj? na przeszkodzie jakiegokolwiek mo?liwego?ci korekty VAT, a zatem równie? wykonywaniu prawa do rozpatrywanego odliczenia – co winno zosta? zweryfikowane przez s?d odsy?aj?cy.

31 Tymczasem okoliczno??, ?e podatnicy uchybili obowi?zkowi fakturowania ustanowionemu w art. 220 dyrektywy 2006/112, a zatem z definicji brakuje obowi?zkowych danych figuruj?cych w art. 226 pkt 6–10 tej dyrektywy, nie mo?e sta? na przeszkodzie podstawowej zasadzie rzeczowej dyrektywy, która zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u polega na tym, ?e system VAT ma na celu obci??enie jedynie konsumenta ko?cowego (wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulic? i Plavo?in, C?249/12 i C?250/12, EU:C:2013:722, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Ponadto chocia? w ramach kontroli podatkowej weryfikacje przeprowadzone przez w?a?ciwy organ krajowy maj? na celu przywrócenie sytuacji, jaka istnia?aby w braku nieprawid?owo?ci, a tym bardziej oszustw, a organ ten d??y za pomoc? ró?nych metod do odtworzenia ukrytych transakcji i dochodów, nale?y jednak stwierdzi?, ?e metody te nie mog? by? uwa?ane za ca?kowicie niezawodne i ?e zawieraj? one nieuniknione margines niepewno?ci, w zwi?zku z czym ich celem jest w rzeczywisto?ci uzyskanie najbardziej prawdopodobnego i mo?liwie najdok?adniejszego wyniku podatkowego, w zale?no?ci od materia?u dowodowego zebranego podczas kontroli podatkowej.

33 W tych okoliczno?ciach podstawa opodatkowania zdefiniowana w art. 73 i 78 dyrektywy 2006/112, czyli świadczenie wzajemne o warto?ci subiektywnej rzeczywi?cie otrzymane przez podatnika i nieobejmuj?ce VAT – je?eli jest ona wynikiem odtworzenia a posteriori dokonanego przez dany krajowy organ podatkowy z powodu braku jakiegokolwiek wskazania o VAT na fakturze lub braku faktury, niezale?nie od kwestii, czy takie zaniechania s? wynikiem zamierzonego oszustwa – powinna by? rozumiana z uwzgl?dnieniem tego nieuniknionego marginesu niepewno?ci.

34 Dlatego te? nale?y uzna?, ?e wynik transakcji ukrytej przed organami podatkowymi przez podatników VAT – w sytuacji gdy powinna ona wi?za? si? z wystawieniem faktury na podstawie art. 220 dyrektywy 2006/112, zawieraj?cej informacje wymagane w art. 226 tej dyrektywy, i zosta? zg?oszona organom podatkowym – je?eli jest on ustalany, jak w sprawie rozpatrywanej w post?powaniu g?ównym, w drodze odtworzenia przez dany krajowy organ podatkowy dokonanego w ramach kontroli dotycz?cej podatków bezpo?rednich, obejmuje podatek VAT obci??aj?cy t? transakcj?.

35 Inaczej by?oby natomiast w niniejszej sprawie w przypadku, gdyby s?d odsy?aj?cy uzna?, ?e po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w pkt 30 niniejszego wyroku, zgodnie z maj?cym zastosowanie prawem krajowym mo?liwa jest korekta VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulic? i Plavo?in, C?249/12 i C?250/12, EU:C:2013:722, pkt 37).

36 Ka?da inna wyk?adnia by?aby sprzeczna z zasad? neutralno?ci VAT i nak?ada?aby cz??? ci??aru tego podatku na podatnika, podczas gdy VAT powinien by? ponoszony wy??cznie przez konsumenta ko?cowego, zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 28 i 31 niniejszego wyroku.

37 Rozwi?zanie to nie jest równie? sprzeczne z orzecznictwem wynikaj?cym mi?dzy innymi z wyroków z dnia 28 lipca 2016 r., Astone (C?332/15, EU:C:2016:614), z dnia 5 pa?dziernika 2016 r., Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740) i z dnia 7 marca 2018 r., Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161), poniewa?, jak zauwa?y? rzecznik generalny w pkt 33 opinii, Trybuna? nie

wypowiedzia? si? w ramach tego orzecznictwa w kwestii w??czenia VAT do kwoty dochodów odtworzonych przez organ podatkowy w przypadku oszustwa, gdy ukryte transakcje, które wygenerowa?y ten dochód podlegaj?cy opodatkowaniu VAT, powinny by?y zosta? zafakturowane, a podatek VAT zadeklarowany.

38 Nale?y doda?, ?e poszanowanie zasady neutralno?ci VAT nie wyklucza mo?liwo?ci przyj?cia przez pa?stwa cz?onkowskie, zgodnie z art. 273 dyrektywy 2006/112, sankcji maj?cych na celu zwalczanie oszustw podatkowych oraz, bardziej ogólnie, na?o?onego na te pa?stwa obowi?zku, zgodnie z art. 325 ust. 1 i 2 TFUE, przeciwdzia?ania bezprawnym dzia?aniami naruszaj?cym interesy finansowe Unii Europejskiej za pomoc? skutecznych i odstraszaj?cych ?rodków oraz podejmowania w celu zwalczania oszustw naruszaj?cych interesy finansowe Unii takich samych ?rodków, jakie podejmuj? one w celu zwalczania oszustw naruszaj?cych ich w?asne interesy finansowe (zob. podobnie wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C?42/17, EU:C:2017:936, pkt 30). To w?a?nie w ramach takich sankcji, a nie poprzez okre?lenie podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 73 i 78 dyrektywy 2006/112, nale?y kara? za oszustwo takie jak b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego.

39 Maj?c na uwadze powy?sze rozwa?ania, na zadane pytanie nale?y odpowiedzie?, ?e dyrektyw? 2006/112, a w szczególnoci jej art. 73 i 78, w ?wietle zasady neutralno?ci podatku VAT, nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w przypadku gdy podatnicy VAT w wyniku oszustwa nie zg?osili administracji podatkowej zaistnienia transakcji, nie wystawili faktur ani nie wskazali dochodów osi?gni?tych przy tej transakcji w deklaracji dotycz?cej podatków bezpo?rednich, odtworzenie przez dane organy podatkowe w ramach kontroli takiej deklaracji kwot zap?aconych i otrzymanych przy rozpatrywanej transakcji nale?y uzna? za cen?, która zawiera ju? podatek VAT, chyba ?e zgodnie z prawem krajowym podatnicy maj? mo?liwo?? pó?niejszego przeniesienia i odliczenia VAT, o którym mowa, niezale?nie od oszustwa.

W przedmiocie kosztów

40 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

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

Dyrektyw? Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej, a w szczególnoci jej art. 73 i 78, w ?wietle zasady neutralno?ci podatku od warto?ci dodanej (VAT), nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w przypadku gdy podatnicy VAT w wyniku oszustwa nie zg?osili administracji podatkowej zaistnienia transakcji, nie wystawili faktur ani nie wskazali dochodów osi?gni?tych przy tej transakcji w deklaracji dotycz?cej podatków bezpo?rednich, odtworzenie przez dane organy podatkowe w ramach kontroli takiej deklaracji kwot zap?aconych i otrzymanych przy rozpatrywanej transakcji nale?y uzna? za cen?, która zawiera ju? podatek VAT, chyba ?e zgodnie z prawem krajowym podatnicy maj? mo?liwo?? pó?niejszego przeniesienia i odliczenia VAT, o którym mowa, niezale?nie od oszustwa.

Podpisy

* J?zyk post?powania: hiszpa?ski.