

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

M. POIARESA MADURA

przedstawiona w dniu 16 lutego 2005 r.(1)

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

Optigen Ltd,

Fulcrum Electronics Ltd (w likwidacji)

i

Bond House Systems Ltd

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise

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

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2 – Działalność gospodarcza – Transakcja budująca łańcuch dostaw, w którym uczestniczy podmiot niewywiązujący się lub podmiot posługujący się nienależnym do niego numerem identyfikacji podatkowej VAT – Oszustwo podatkowe typu karuzela podatkowa

1. W trzech sprawach dotyczących podmiotów, które nieświadomie uczestniczyły w oszustwie związanym z podatkiem VAT zwanym „karuzela podatkowa” High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division, zwraca się do Trybunału z zapytaniem, czy transakcje stanowiące element systemu oszukańczych praktyk zorganizowanego przez osoby trzecie mieszczą się w pojęciu działalności gospodarczej w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG(2).

2. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym ma swoje źródło w postępowaniu apelacyjnym toczącym się przed High Court of Justice (Chancery Division) w sprawach Optigen Ltd. (zwaną dalej „Optigen”), Fulcrum Electronics Ltd (zwaną dalej „Fulcrum”) i Bond House Systems Ltd (zwaną dalej „Bond House”). Stronę pozwaną w każdej ze spraw są Commissioners of Customs and Excise (zwani dalej „Commissioners”). Apelacje Optigen i Fulcrum zostały wniesione od orzeczeń VAT and Duties Tribunal, London. Apelacja Bond House została wniesiona od orzeczenia VAT and Duties Tribunal, Manchester. W obu orzeczeniach przyjęto zasadniczo, iż transakcje stanowiące element oszustwa podatkowego zwanego „karuzela podatkowa” nie mieszczą się w zakresie podatku VAT.

I – Właściwe przepisy prawa wspólnotowego

3. Artykuł 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG(3) określa istotę wspólnego systemu podatku VAT:

„Zasad[?] wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje [od wartości dodanej jest] zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego odpowiednio 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 [od wartości dodanej] obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług [od wartości dodanej] poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów”.

4. Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy dostawa towarów i świadczenie usług dokonywane odpowiednio przez podatnika działającego w takim charakterze podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

5. Artykuł 4 ust. 1 dyrektywy stanowi, iż „podatnikiem” jest „każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [niezależnie od jej miejsca] działalność gospodarczą, określona w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”.

6. Działalność gospodarcza jest zdefiniowana w art. 4 ust. 1 jako obejmująca wszelką „działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [i zawodów podobnych]”. Artykuł 4 ust. 2 stanowi dalej, iż „[z]a działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku]”.

II – Stan faktyczny i postanowienie odsyłające

A – Kontekst ogólny: oszustwo podatkowe typu „karuzela podatkowa”

7. W orzeczeniu w sprawie Bond House, VAT and Duties Tribunal, Manchester, podaje jasne wytłumaczenie zjawiska, które Commissioners określają jako oszustwo podatkowe typu „karuzela podatkowa”(4).

„W swojej najprostszej formie oszustwo typu karuzela funkcjonuje w następujący sposób. Podatnik VAT (»A«) zarejestrowany w jednym z państw członkowskich sprzedaje opodatkowane towary podatnikowi VAT (»B«) zarejestrowanemu w innym państwie członkowskim. Sprzedaż dokonywana przez A na rzecz B jest opodatkowana według stawki 0% w państwie członkowskim A(5). B powinien złożyć deklarację i zapłacić podatek z tytułu nabycia w swoim państwie członkowskim, aby następnie odliczyć ten podatek jako naliczony podatek VAT w zakresie, w jakim zamierza wykorzystać te towary w celu dokonania dalszej opodatkowanej dostawy. Zazwyczaj, jeżeli podatnik uczestniczy w oszustwie typu karuzela, nie dokonuje żadnej z tych czynności. B sprzedaje następnie towary innemu zarejestrowanemu podatnikowi VAT (»C«) w swoim państwie członkowskim, naliczając i otrzymując należny podatek. Jednakże nie deklaruje podatku organom skarbowym i faktycznie znika; staje się, jak to określają Commissioners, »brakującym podmiotem«. Niemniej jednak, w momencie dokonywania sprzedaży na rzecz C, będzie nadal zarejestrowanym dla celów VAT oraz zanim Commissioners powezmą podejrzenie, iż

jest on lub może być »brakującym podmiotem« i zanim podejmie odpowiednią reakcję (na przykład poprzez wyrejestrowanie B) wystawia on C fakturę VAT, który z kolei deklaruje zapłacony podatek B jako podatek naliczony. C (określany przez Commissioners jako »pośrednik«) następnie sprzedaje towary podatnikowi zarejestrowanemu w innym państwie członkowskim: w najprostszej postaci oszustwa nabywcą tym jest A i to właśnie ta cykliczność leży u podstaw pojęcia oszustwa typu »karuzela«. C ma prawo żądania zwrotu podatku naliczonego, ale ponieważ jego sprzedaż na rzecz A jest opodatkowana stawką 0% w państwie członkowskim C, nie ma on obowiązku odpisania podatku naliczonego z tytułu zbycia^[6]. Rezultat, o ile oszustwo zakończy się powodzeniem, jest taki, iż B otrzyma, ale nie zadeklarował kwoty podatku, którego organy skarbowe muszą wypłacić C. W tej sytuacji oszustwa dokonuje z całą pewnością B i prawdopodobnie także A; C może być całkiem niewiadomy tego, co się dzieje i w jaki sposób wykorzystywany jest jego udział w obrocie. [...] Celem B, jak to oceniają Commissioners, nie jest nabycie i sprzedaż w zwykłym obrocie handlowym, ale działanie mające na celu otrzymanie podatku VAT [...] Towary są niczym innym, jak tylko środkiem niezbędnym dla uczynienia transakcji prawdopodobnej. [...] Podobnie A (przynajmniej, jeżeli uczestniczy w oszustwie) nie ma żadnego prawdziwego powodu handlowego w odkupywaniu tego, co właśnie sprzedaje. Choć jest możliwe, iż A również bez swej wiedzy uczestniczy w oszustwie, jeżeli towary są mu sprzedawane przez C za cenę niższą niż ta, za jaką sprzedaje on te towary na rzecz B (lub niższą niż cena, za którą mógłby je sprzedać w przyszłości, biorąc pod uwagę zmiany na rynku), to jednak stanowisko Commissioners zakłada, iż A i B działają w porozumieniu i że odkupienie towarów przez A jest konieczne, chociażby ze względu na potrzebę kontrolowania sytuacji, a chociażby ze względu na to, iż prościej i taniej jest użyć ograniczonej ilości towaru kilka razy, niż za każdym cyklem karuzeli nabywać nowe towary na wolnym rynku. [...] B wie, że zyska na tym, że nie zadeklaruje podatku należnego wykazanego w fakturze VAT, może pozwolić sobie na sprzedaż towarów na rzecz C za cenę niższą niż zapłaci A i uczyni tak, jeżeli okaże się to konieczne dla dokonania sprzedaży”.

8. Można sobie wyobrazić nieskończoną ilość wariantów sformułowania transakcji, daleko bardziej skomplikowanych niż przedstawiony powyżej, a w rzeczywistości można obracać tymi samymi towarami w kilku różnych sformułowaniach. Nadal jednak problem zasadniczo pozostaje ten sam: zbywca otrzymuje kwotę zapłaconą mu tytułem podatku VAT, ale nie deklaruje jej organom skarbowym. Podmiot niewywiązujący się może posłużyć się nienależnym numerem VAT lub też może zarejestrować się dla celów podatku VAT i po prostu zniknąć, zanim organy skarbowe podejmą działania.

9. Wydaje się, iż w ciągu ostatnich kilku lat nastąpił wzrost ilości tego rodzaju oszustw w obrocie wewnątrzwspólnotowym i w chwili obecnej stanowi to przedmiot żywego zainteresowania ze strony państw członkowskich. Chociaż dokładne sumy są trudne do oszacowania, to jednak proceder ten w sposób oczywisty powoduje istotne straty w zakresie dochodu krajowego⁽⁷⁾.

B – Stan faktyczny w rozpatrywanych sprawach

10. W rozpatrywanych sprawach z postanowień odsyłających High Court of Justice of England and Wales wynika następujący stan faktyczny.

a) Stan faktyczny w sprawach Optigen i Fulcrum

11. Optigen i Fulcrum prowadziły obrót głównie w zakresie procesorów komputerowych, które nabywały od przedsiębiorstw w Zjednoczonym Królestwie i sprzedawały klientom mającym siedziby w innych państwach członkowskich. Optigen i Fulcrum były, jak to zostało wykazane, niewinnymi uczestnikami kilku transakcji stanowiących oszustwa typu karuzela podatkowa. Spółki te nie miały żadnych powiązań ze zbywcą, który „zniknął”, nie miały też wiedzy ani powodu, by

widzie?, i? s? zaangażowane w siatk? transakcji w innym charakterze ni? jako zwykli nabywcy danego sprzedawcy i zwykli sprzedawcy na rzecz przedsi?biorstwa w innym pa?stwie cz?onkowskim. Commissioners odmówili zwrotu podatku VAT, o który wnioskowa?y Optigen i Fulcrum, na tej podstawie, i? stosowne czynno?ci nabycia i zbycia nie mia?y sensu gospodarczego i nie by?y elementem dzia?alno?ci gospodarczej. Wed?ug Commissioners czynno?ci nabycia nie by?y dostawami s?u??cymi lub maj?cymi s?u?y? celom gospodarczym, za? czynno?ci polegaj?ce na sprzeda?y nie stanowi?y dostaw dokonanych w ramach zwyk?ej dzia?alno?ci gospodarczej dla celów podatku VAT.

12. Optigen i Fulcrum odwo?a?y si? od decyzji Commissioners do VAT and Duties Tribunal, London, który po??czy? obie sprawy. Orzeczeniem z dnia 1 maja 2003 r. VAT and Duties Tribunal oddali? odwo?ania Fulcrum i Optigen, wskazuj?c, i? Commissioners s?uszenie uznali, ?e przedmiotowe transakcje nie mieszcz? si? w zakresie podatku VAT. Stwierdzi?o on, ?e podatnik nie ma prawa do zwrotu podatku naliczonego od towarów sprzedanych nast?pnie przez niego przedsi?biorstwu maj?cemu siedzib? poza Zjednoczonym Królestwem, w sytuacji gdy w ?a?cuchu dostaw uczestniczy podmiot niewywi?zuj?cy si? lub podmiot pos?uguj?cy si? nienale??cym do niego numerem VAT, nawet je?li podatnik ??daj?cy zwrotu podatku nie by? w ?aden sposób zaangażowany ani te? nie mia? ?adnej wiedzy o uchybieniu przez innego podatnika ci???cym na nim obowi?zkom lub o pos?u?eniu si? nienale??cym do niego numerem identyfikacji podatkowej VAT, a ?a?cuchy dostaw, w ramach których podatnik nabywa? i zbywa? towary, by? cz??ci? oszustwa typu karuzela podatkowa zorganizowanego przez osoby trzecie bez jego wiedzy. Zarówno Optigen, jak i Fulcrum wnios?y do High Court of Justice of England and Wales apelacje od orzeczenia VAT and Duties Tribunal.

b) Stan faktyczny w sprawie Bond House

13. Bond House by? w okresie maj?cym znaczenie dla rozstrzygni?cia sprawy spó?k? prawa handlowego posiadaj?c? osobowo?? prawn? w Anglii i Walii; sprzedawa? podzespo?y komputerowe. Z punktu widzenia warto?ci wi?kszo? cz??? jego obrotów stanowi?y hurtowe zakupy procesorów komputerowych („CPU”) od zbywców zarejestrowanych dla celów VAT w Zjednoczonym Królestwie, które to towary nast?pnie odsprzedawa? nabywcom zarejestrowanym dla celów VAT w innych pa?stwach cz?onkowskich. W maju 2002 r., podobnie jak wcze?niej, Bond House dokona? kilku transakcji nabycia i zbycia procesorów. Cz??? tych czynno?ci – 51 transakcji stanowi?ych blisko 99% obrotu Bond House w maju 2002 r. – dokonano na rzecz nabywców w innych pa?stwach cz?onkowskich. W ka?dym przypadku Bond House naby? procesory od brytyjskiego dostawcy za uczciw? cen? rynkow?, odebra? przesy?ki i zap?aci? zbywcy uzgodnion? cen? powi?kszon? o nale?ny podatek VAT. Dostarczy? procesory swoim zagranicznym klientom za cen? nieco wy?sz? ni? cena nabycia. Wobec faktu, i? dostawy te by?y obci??one zerow? stawk? podatku, Bond House wykaza? kwot? podatku VAT do zwrotu za miesi?c maj 2002 i z?o?y? wniosek o zwrot podatku naliczonego, uiszczonego na rzecz swoich dostawców. Commissioners of Customs and Excise odmówili Bond House dokonania zwrotu podatku naliczonego w zakresie 27 transakcji.

14. Bond House odwo?a? si? od decyzji Commissioners do VAT and Duties Tribunal, Manchester. Orzeczeniem z dnia 29 kwietnia 2003 r., uzupe?nionym postanowieniem z dnia 8 maja 2003 r. VAT and Duties Tribunal uzna?, i? 26 z 27 transakcji nabycia nie mo?na uzna? za dzia?alno?? gospodarcz? w rozumieniu szóstej dyrektywy i ?e nie mieszcz? si? one w zakresie zastosowania podatku VAT. Tribunal przyj??, i? transakcje nabycia wchodzi?y w sk?ad szeregu transakcji, których celem by?o oszustwo. Chocia? Bond House nie wiedzia? o takim celu i nie by? winien ?adnego wadliwego dzia?ania, operacje te pozbawione by?y sensu gospodarczego. Nale?a?o je oceni? w oparciu o obiektywne kryteria. Z tego wzgl?du okoliczno??, i? Bond House nie dzia?a? niezgodnie z prawem, nie mia?a znaczenia. Wreszcie Bond House nie móg? w

sposób uzasadniony oczekiwa?, i? jego wniosek o zwrot naliczonego podatku VAT zostanie uwzgl?dniony, a Commissioners, odmawiaj?c dokonania tego zwrotu, nie naruszyli zasad proporcjonalno?ci i pewno?ci prawa, jak równie? nie naruszyli jego praw podstawowych. Bond House wniós? apelacj? od tego orzeczenia do High Court of Justice of England and Wales. High Court wskazuje w postanowieniu odsy?aj?cym, i? Bond House nie wiedzia? o oszustwie stwierdzonym przez Commissioners oraz ?e spółka nie wykaza?a si? lekkomy?lno?ci? przy wykonywaniu dzia?alno?ci gospodarczej.

C – Pytania prejudycjalne

15. Bior?c pod uwag?, i? maj?ce zastosowanie przepisy prawa krajowego – ustawa o podatku od warto?ci dodanej z 1994 r. – nale?y interpretowa? w ?wietle wspólnego systemu podatku VAT, High Court of Justice of England and Wales zmierza do uzyskania wyja?nienia, w jaki sposób nale?y okre?li?, czy przedmiotowe transakcje mieszcz? si? w ramach tego systemu. W niniejszej sprawie kwesti? sporn? jest, czy Bond House, Fulcrum i Optigen wykonywa?y dzia?alno?? gospodarcz?, uczestnicz?c bez swojej wiedzy w oszustwie typu karuzela podatkowa. High Court of Justice of England and Wales w szczególno?ci zmierza do ustalenia, czy transakcje takie, jak w sprawie przed s?dem krajowym, mo?na zakwalifikowa? jako dzia?alno?? gospodarcz? w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy oraz czy dokonuj?c tych ustale?, nale?y wzi?? pod uwag? ?a?cuch transakcji jako ca?o??, czy te? ka?d? transakcj? z osobna.

16. Uwagi na pi?mie zosta?y przedstawione przez Optigen, Fulcrum i Bond House, rz?dy Zjednoczonego Królestwa i du?ski, Rad? Unii Europejskiej oraz Komisj? Wspólnot Europejskich. Podczas rozprawy w dniu 8 grudnia 2004 r. Trybuna? wys?ucha? ustnych wyst?pie? Optigen, Fulcrum i Bond House, przedstawicieli rz?dów Zjednoczonego Królestwa, czeskiego i du?skiego, jak równie? Komisji. Rada postanowi?a nie wyg?asza? stanowiska po tym, jako okaza?o si?, i? ?adna ze stron nie zamierza kwestionowa? wa?no?ci postanowie? szóstej dyrektywy.

III – Ocena

17. Obrót procesorami w oczywisty sposób zwykle uznaje si? za dzia?alno?? gospodarcz?. Wobec tego niniejsza analiza skoncentruje si? na przyczynach, dla których, z punktu widzenia Zjednoczonego Królestwa, nie jest tak w okoliczno?ciach niniejszej sprawy. W pierwszym rz?dzie zweryfikuj? twierdzenie, i? charakter transakcji nale?y rozpatrywa? przez odniesienie do systemu oszustwa typu karuzela podatkowa jako ca?o?ci. Po drugie, omówi? te?z, i? nale?y wzi?? pod uwag? ukryty, oszuka?czy cel transakcji. Nast?pnie rozwa?? wnioski wynikaj?ce z orzecznictwa, w którym przy?to, i? okre?lone niezgodne z prawem zachowania nie mieszcz? si? w zakresie podatku VAT. Po czwarte, omówi? zagadnienie pewno?ci prawa, element, na który Optigen, Fulcrum i Bond House po?o?y?y szczególny nacisk w swoich wyst?pieniach ustnych i uwagach na pi?mie. Cz??? ko?cowa b?dzie zawiera?a pewne refleksje w zakresie potrzeby przeciwstawienia si? oszustwom typu karuzela podatkowa.

A – Pogl?d, i? ?a?cuch nale?y rozpatrywa? jako ca?o??

18. Optigen, Fulcrum, Bond House i Komisja wskazuj?, ?e transakcje mieszcz? si? w pojm?ciu dzia?alno?ci gospodarczej w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy. Wed?ug nich kupno i sprzeda? procesorów s? same w sobie dzia?alno?ci? gospodarcz?. Fakt, i? inne osoby zainicjowa?y ?a?cuch transakcji, by oszuka? w?adze podatkowe, nie ma wp?ywu na charakter transakcji, w których uczestniczy?y Bond House, Optigen i Fulcrum.

19. Rz?dy du?ski i czeski popieraj? stanowisko Zjednoczonego Królestwa, i? przedmiotowych transakcji nie mo?na zakwalifikowa? jako dzia?alno?ci gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy. Zjednoczone Królestwo podnosi, i? transakcje, które stanowi? element oszustwa typu

karuzela, nie mieszcz? si? w zakresie szóstej dyrektywy, poniewa? nie stanowi? rzeczywistej dzia?alno?ci gospodarczej; ich ostatecznym celem jest raczej zdefraudowanie kwot zap?aconych jako podatek VAT ni? wprowadzenie produktów do obrotu w celu ich konsumpcji. Skoro ?aden podatek VAT nie jest uiszczany z tytu?u transakcji, nie mo?e by? podstaw do zwrotu tego podatku. Argument ten odnosi si? do ka?dego ogniwa w ?a?cuchu, bowiem gdyby nie ogólny schemat oszustwa ?adna z transakcji nie dosz?aby do skutku.

20. Zasadniczy dla toku rozumowania Zjednoczonego Królestwa jest pogl?d, i? schemat karuzeli nale?y rozwa?a? jako ca?o??, by stwierdzi?, czy podatek VAT ma zastosowanie do poszczególnych transakcji wchodz?cych w jego sk?ad. Nie podzielam tego pogl?du.

21. Trybuna? wielokrotnie wskazywa?, ?e zakres poj?cia „dzia?alno?? gospodarcza” w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy jest szeroki oraz ?e poj?cie to ma charakter obiektywny(8). Wy??czenie z zakresu podatku VAT musi by? wyra?nie przewidziane i precyzyjnie zdefiniowane(9). Jak to wskaza? Trybuna? w wyroku w sprawie Rompelman, „wspólny system podatku od warto?ci dodanej [...] gwarantuje ca?kowit? neutralno?? dzia?alno?ci gospodarczej w zakresie obci??e? podatkowych bez wzgl?du na jej cel czy rezultaty”(10). W wyroku w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom Trybuna? przyj??, i? w celu okre?lenia, czy dzia?alno?? stanowi dzia?alno?? gospodarcz? dla celów wspólnego systemu podatku VAT, „dzia?alno?? nale?y rozpatrywa? per se i bez odniesienia do jej celów lub rezultatów”(11).

22. Zjednoczone Królestwo opiera si? na wyrokach w sprawach Faaborg?Gelting Linien(12) i Stockholm Lindöpark(13), by uzasadni?, i? transakcje nale?y rozpatrywa? w ?wietle warunków, w jakich mia?y miejsce, by ustali?, czy podlegaj? podatkowi VAT. Jednak?e wyroki te nie uzasadniaj? wniosku, i? ?a?cuch dostaw nale?y rozpatrywa? jako ca?o?? w celu okre?lenia, czy transakcje wchodz?ce w jego sk?ad kwalifikuj? si? jako dzia?alno?? gospodarcza.

23. W wyroku w sprawie Faaborg?Gelting Linien do Trybuna?u skierowano zagadnienie, czy transakcje restauracyjne kwalifikuj? si? jako dostawa towarów lub ?wiadczenie us?ug w rozumieniu szóstej dyrektywy. Orzek? on, i? czynno?ci o charakterze restauracyjnym nale?y uzna? za ?wiadczenie us?ug, bowiem charakteryzuje je zespó? cech i zachowa?, w?ród których zapewnienie po?ywienia jest jednym z elementów i w których zdecydowanie przewa?aj? us?ugi(14).

24. Wyrok w sprawie Stockholm Lindöpark dotyczy? kwestii, czy dzia?alno?? polegaj?ca na prowadzeniu pola golfowego nale?y – dla potrzeb weryfikacji, czy mo?na j? uzna? za zwolnion? od podatku VAT – klasyfikowa? jako wynajem nieruchomo?ci, czy te? jako ?wiadczenie us?ug ?ci?le zwi?zanych z edukacj? sportow? i kultur? fizyczn?. Trybuna? stwierdzi?, i? „dzia?alno?? polegaj?ca na prowadzeniu pola golfowego generalnie wi??e si? nie tylko z biernym zachowaniem w postaci udost?pnienia pola, lecz tak?e z szeregiem czynno?ci handlowych, takich jak nadzór, zarz?dzanie oraz sta?a konserwacja przez us?ugodawc?, zapewnienie innych udogodnie? i tym podobne”(15). W konsekwencji w braku zupe?nie wyj?tkowych okoliczno?ci wynajem pola golfowego nie stanowi zatem przewa?aj?cego ?wiadczenia(16).

25. Ani w wyroku w sprawie Faaborg?Gelting Linien, ani te? w sprawie Stockholm Lindöpark nie ulega?o kwestii, i? badana w nich dzia?alno?? mia?a charakter gospodarczy. Obie sprawy dotyczy?y czynno?ci opodatkowanych wed?ug szóstej dyrektywy. Jednak?e, zamiast dzieli? opodatkowane czynno?ci na ich ró?ne cz??ci w celu osobnego opodatkowania, Trybuna? zastosowa? zasad? „jednolitego ?wiadczenia”, jak to zauwa?y? rzecznik generalny Ruiz?Jarabo Colomer w opinii w sprawie Hotel Scandic Gåsabäck(17).

26. Co wi?cej, okoliczno?ci wzi?te pod uwag? przez Trybuna? w ww. wyroku w sprawie Faaborg?Gelting Linien dotyczy?y zespo?u czynno?ci dokonanych przy tej samej okazji w

związku z pojedynczą transakcją przez jednego podatnika. W wyroku w sprawie Stockholm Lindöpark Trybunał zwrócił uwagę na zespół zachowań, które rozpatrywane wspólnie stanowią działalność gospodarczą.

27. W przeciwieństwie do tego oszustwo typu karuzela podatkowa dotyczy szeregu następujących po sobie czynności podejmowanych przez kilka podmiotów gospodarczych w ramach dostaw. Zasadniczą cechą wspólnego systemu podatku VAT jest, iż podatek ten jest należny z tytułu każdej transakcji w ramach dostaw(18). Każda transakcja musi być w związku z tym rozważana indywidualnie. W konsekwencji charakteru poszczególnych transakcji nie mogą zdarzenia poprzedzające te transakcje lub po nich następujące(19).

28. Zjednoczone Królestwo prawidłowo przyjmuje, iż stosowanie podatku VAT winno uwzględniać realia gospodarcze. Jednakże nie oznacza to, iż charakter transakcji w ramach dostaw należy określać poprzez odniesienie do całego ramienia. Wręcz przeciwnie, orzecznictwo, stwierdzając, iż należy uwzględnić aktualną sytuację gospodarczą, niezależnie od formy prawnej, potwierdza zasadę, iż działalność należy oceniać obiektywnie i per se(20).

29. Zasada, iż każda transakcja należy rozpatrywać indywidualnie i per se, bez odniesienia do jej celu lub rezultatów, bazuje na założeniu, iż wspólny system podatku VAT powinien być neutralny, a także na zasadzie pewności prawa, która wymaga, by zastosowanie prawa wspólnotowego było przewidywalne w skutkach dla podmiotów, które mu podlegają(21). Gwarantuje ona co do zasady, że w czasie dokonywania opodatkowanej czynności można stwierdzić, czy czynność ta mieści się w zakresie zastosowania szóstej dyrektywy.

B – Ukryty cel transakcji

30. Zjednoczone Królestwo podnosi dodatkowo, iż niezbędnym jest uwzględnienie ukrytego celu transakcji(22), którym w tym przypadku jest oszustwo. Bez tego celu karuzela podatkowa i wszystkie jej transakcje skądowe nigdy by nie zaistniały jako zwyczajne zjawisko gospodarcze. Optigen wskazuje, iż ten punkt widzenia jest w istocie subiektywny, ponieważ przyjmuje perspektywę podmiotu niewywiązującego się, pomijając intencje pozostałych podmiotów. Natomiast zdaniem Zjednoczonego Królestwa jego punkt widzenia nie opiera się na intencjach konkretnego dostawcy, ale na obiektywnym stwierdzeniu, iż towary krążyły w ramach karuzeli, która nie służyła żadnemu celowi gospodarczemu.

31. Ten argument należy odrzucić już z tej tylko przyczyny, iż opiera się na ocenie celu i rezultatów całego ramienia, a nie cechach każdej poszczególnych transakcji. Założenie, iż ostatecznie transakcje nie miały celu gospodarczego, opiera się na zespole okoliczności, które wykraczają poza przesłanki decydujące, czy transakcja w ramach ramienia mieści się w zakresie podatku VAT. Jak to wskazałem wyżej, każda z transakcji należy rozpatrywać indywidualnie, niezależnie od jej celu lub rezultatu. Charakter danej transakcji w ramach dostaw nie zmienia okoliczności, iż towary przechodzą następnie przez ręce tego samego dostawcy. Oszukańczy cel może leżeć u podstaw ramienia transakcji, ale oszustwo to stanowi swego rodzaju działalność; nie jest on nieodłącznym elementem działalności w zakresie obrotu procesorami i nie zmienia charakteru poszczególnych transakcji w innych punktach ramienia.

32. W sposób oczywisty Zjednoczone Królestwo przywiązuje szczególną wagę do faktu, iż ukrytym celem karuzeli podatkowej jest dokonanie tego, co państwo to uważa za oszustwo w podatku VAT.

33. Jednak przeciwnie do tego, co sugeruje Zjednoczone Królestwo, z poglądów wyrażonych przez Trybunał w wyrokach w sprawach Breitsohl(23) i INZO(24) nie wynika, iż działalność może utracić swój gospodarczy charakter, jeżeli zostanie podjęta w celu oszukańczych lub gdy, z punktu

widzenia jej rezultatu, prowadzi do oszustwa.

34. Całkowicie odmienna sytuacja ma miejsce, gdy podmiot występujący o zwrot podatku VAT składa fałszywe deklaracje w zakresie swojego statusu jako podatnika. Takiej sytuacji dotyczy sprawa Breitsohl i INZO. Trybuna wskazała, iż „podatnik nabywa swój status definitywnie, jedynie gdy zainteresowany podmiot składa w dobrej wierze deklarację zamiaru rozpoczęcia planowanej działalności gospodarczej. W przypadkach oszustwa lub nadużycia, w których na przykład zainteresowana osoba pod pretekstem podjęcia konkretnej działalności gospodarczej w istocie zamierza nabyć na swój wyłączny użytek towary, co do których możliwy byłby zwrot podatku, organy podatkowe mogą zażądać zwrotu kwot odliczonego podatku z mocy wstecznej na tej podstawie, iż odliczenia te zostały dokonane na podstawie nieprawdziwych deklaracji”(25).

35. Wyrok ten potwierdza, iż organy podatkowe mogą wymagać „obiektywnych dowodów potwierdzających deklarowane intencje wykonywania działalności gospodarczej, z której wynikają czynności opodatkowane, a w braku takich dowodów mogą odmówić możliwości dokonania odliczenia podatku”(26). Kwestia ta nie ma znaczenia w niniejszej sprawie. Po pierwsze, nie zostało wykazane ani to, iż Fulcrum, Optigen i Bond House zażądały odliczenia podatku na podstawie złożonych fałszywych deklaracji, ani też to, że nie miały zamiaru wykonywania działalności gospodarczej. Po drugie, należy w jasny sposób oddzielić intencję wykonywania działalności gospodarczej od zamierzonego celu takiej działalności gospodarczej(27).

36. Co więcej, argument Zjednoczonego Królestwa, że należy przywiązywać szczególną wagę do tego, iż ukryty cel transakcji jest oszukańczy, byłby trudny do pogodzenia z brzmieniem art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy, który odnosi się do każdej działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub rezultatów. W istocie takie podejście pomijałoby obiektywny charakter pojęcia „działalność gospodarczej” i prowadziłoby do niepożądanego skutku w postaci uznania, iż każdy przedsiębiorca dostaw nie mieści się w zakresie szóstej dyrektywy jedynie z tego powodu, iż jeden z dostawców w przedsiębiorstwie nie zadeklarował podatku VAT organom podatkowym. Skutek taki jest szczególnie nie na miejscu, bowiem oznaczałby, iż w następstwie uchybienia przez danego dostawcę obowiązku zadeklarowania podatku VAT, w pierwszej kolejności zostałby on uwolniony od obowiązku zapłaty tego podatku.

C – Czynności niezgodne z prawem a zakres podatku VAT

37. Zjednoczone Królestwo sugeruje, iż istnieje analogia między niniejszą sprawą a sprawami, w których Trybuna orzekła, iż określone niezgodne z prawem działania nie mogą zostać zakwalifikowane jako działalność gospodarcza i w związku z tym nie mieszczą się w zakresie wspólnego systemu podatku VAT. Nie uważam, by taka analogia była przekonująca.

38. Zgodnie z ugruntowanym orzecnictwem zasada neutralności podatkowej wyklucza generalne rozróżnienie między działaniami zgodnymi z prawem i niezgodnymi z prawem(28). Co do zasady nawet czynności niezgodne z prawem mieszczą się w zakresie szóstej dyrektywy i podlegają podatkowi VAT(29). Jedyny wyjątek dotyczy sytuacji, gdy działalność całkowicie wykracza poza legalny sektor gospodarczy ze względu na swoje szczególne cechy(30). Dla przykładu dostawa narkotyków nie mieści się w zakresie szóstej dyrektywy(31), podczas gdy działalność polegająca na nielegalnych grach w ruletkę mieści się w tym zakresie, skoro ta ostatnia konkuruje ze zgodnymi z prawem grami hazardowymi(32).

39. Jednakże w przeciwieństwie do narkotyków lub fałszywych środków płatniczych procesory nie są, według sądów Trybunału, „z definicji przedmiotem całkowitego zakazu przywozu i sprzedaży we Wspólnocie”(33). Wyłączenie z systemu podatku VAT odnosi się wyłącznie do produktów, które ze względu na swój charakter i szczególne cechy nie mogą być wprowadzane do obrotu ani też wprowadzane do kanałów gospodarczych(34). Taka sytuacja nie dotyczy

procesorów.

40. Po drugie, przeciwnie do tego, co podnosi Zjednoczone Królestwo, obrót procesorami nie wykracza poza legalny sektor ekonomiczny ze względu na to, iż każda transakcja okazuje się być ostatecznie zamknięta. Jak to wynika jasno z dokonanego przez Commissioners opisu sytuacji, którzy sami uważają za oszustwo typu karuzela podatkowa, jego cechem jest to, iż w jego ramach czyni się użytek z legalnych kanałów gospodarczych w celu przywłaszczenia kwot uiszczonych tytułem podatku VAT.

D – Zasada pewności prawa

41. Jeżeli Trybunał zaakceptował wykładnię przedstawioną przez Zjednoczone Królestwo, skutkowałoby to powstaniem niepewności w zakresie stosowania szóstej dyrektywy. Wykładnia taka oznaczałaby, iż gdyby dostawcy w chwili dokonywania transakcji chcieli mieć pewność, że nabywają prawa i obowiązki zgodnie z systemem podatku VAT, musieliby z góry przewidzieć, czy określone towary będące jej przedmiotem nie znajdą się w pewnym momencie ponownie w posiadaniu dostawcy, który już wcześniej uczestniczył w każdej dostaw. Jeżeli istotnie miałyby się tak stać, jednocześnie musieliby oni mieć wiedzę co do późniejszego „zniknięcia” tego dostawcy(35). Tymczasem pod uwagę należałoby wziąć ewentualność, iż jedna partia towaru może zawierać zarówno towary służące popełnieniu oszustwa, jak i towary niemające takiego przeznaczenia; jeżeliby zaakceptował argumenty Zjednoczonego Królestwa, jedynie te ostatnie podlegałyby podatkowi VAT. Taka wykładnia pojęcia „działalność gospodarcza” sprzeciwia się zasadzie pewności prawa stanowiącej generalną zasadę prawa wspólnotowego, która musi być przestrzegana przez państwa członkowskie przy transpozycji szóstej dyrektywy(36). Jak nadto słusznie podniosły Optigen, Fulcrum i Bond House, stanowisko Zjednoczonego Królestwa mogłoby mieć skutek niechciany do legalnego obrotu handlowego.

E – Sposoby zwalczania oszustwa typu karuzela podatkowa

42. Zjednoczone Królestwo zamierza stanąć do walki z oszustwami typu karuzela podatkowa – lub przynajmniej rozwiązać wynikające z nich problemy – przez zawężanie zakresu systemu podatku VAT. Według mnie Trybunał nie powinien przystać na takie podejście. W sposób drastyczny przerzuciłoby to ciężar problemu z wadzą podatkowych na sektor prywatny kosztem legalnego obrotu i właściwego funkcjonowania systemu podatku VAT. Co więcej, powstrzymałoby to państwa członkowskie od podejmowania stosownych kroków przeciwko oszustwom typu karuzela podatkowa. W tym zakresie szczególnie ważne jest, by dostrzec, iż sam fakt, że dana działalność mieści się w zakresie zastosowania szóstej dyrektywy, nie oznacza, iż państwa członkowskie tracą swoje uprawnienia do podejmowania przeciwko niej stosownych kroków(37). W istocie art. 21 szóstej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim uprawnienie do wprowadzenia solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe. Na podatniku może ciążyć zobowiązanie do zapłaty podatku VAT należnego od jego kontrahenta, jeżeli wiedział lub powinien był wiedzieć o oszukańczych działaniach tego kontrahenta(38). Kilka państw członkowskich przyjęło rozwiązania tego rodzaju w celu zwalczania oszustw typu karuzela podatkowa(39).

IV – Wnioski

43. Mając na względzie powyższe rozważania, jestem zdania, iż Trybunał powinien udzielić High Court of Justice of England and Wales następującej odpowiedzi:

W celu ustalenia, czy dana transakcja w każdej dostawie może na uznać za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 4 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, transakcje należy rozpatrywać indywidualnie i per se. Transakcje wchodzące w skład zamkniętego łańcucha dostaw, w ramach którego dany podmiot przywraca sobie kwoty uiszczone mu z tytułu podatku VAT zamiast zadeklarować je organom podatkowym, nie przestają z tego tytułu stanowić działalności gospodarczej w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy.

1 – Język oryginału: portugalski.

2 – Szósta dyrektywa 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; zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

3 – Pierwsza dyrektywa z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71, str. 1301 – wyd. spec. w j.ż. polskim, rozdz. 9, t. 1, str. 3–4, zwana dalej „pierwszą dyrektywą”).

4 – Orzeczenie z dnia 29 kwietnia 2003 r. VAT and Duties Tribunal, Manchester (przewodniczący: Colin Bishopp), Bond House Systems Limited przeciwko C&E, pkt 15–18 (dodane przypisy).

5 – Stosownie do art. 28c cz.??? A lit. a) szóstej dyrektywy dostawa towarów do podmiotu w innym państwie członkowskim jest zwolniona od podatku VAT. Według brzmienia brytyjskiej ustawy o podatku VAT z 1994 r. dostawa jest „opodatkowana stawką zerową”.

6 – Jak wskazano wyżej, dostawa towarów do podmiotu w innym państwie członkowskim jest zwolniona od podatku VAT. Zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. d) szóstej dyrektywy zbywca jest upoważniony do zwrotu podatku naliczonego stosownie do art. 28f ust. 1 tej dyrektywy.

7 – Raport Komisji z dnia 16 kwietnia 2004 r. dla Rady i Parlamentu Europejskiego co do wykorzystania środków współpracy administracyjnej w walce z oszustwami w podatku VAT, COM(2004) 260 wersja ostateczna.

8 – Na przykład wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. str. 655, pkt 19; z dnia 26 marca 1987 r. w sprawie 235/85 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. str. 1471, pkt 8; z dnia 4 grudnia 1990 r. w sprawie C-186/89 Van Tiem, Rec. str. I-4363, pkt 17; z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-305/01 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Rec. str. I-6729, pkt 42.

9 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom, pkt 19.

10 – Zobacz pkt 19 oraz wyrok z dnia 21 września 1988 r. w sprawie 50/87 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 4797, pkt 15.

11 – Zobacz pkt 8.

12 – Wyrok z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94, Rec. str. I-2395.

13 – Wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99, Rec. str. I-493.

14 – Zobacz pkt 12. Trybunał zauważa, iż sytuacja jest odmienna, „gdy transakcja odnosi się do jedzenia »na wynos« i nie towarzyszy jej usługi służyć nadaniu konsumpcji na miejscu odpowiedniej oprawy” (pkt 14).

15 – Zobacz pkt 26.

16 – Ibidem.

17 – Wyrok z dnia 20 stycznia 2005 r. w sprawie C?412/03, Zb.Orz. str. I?743, pkt 21. Wyrok z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C?275/01 Sinclair Collis, Rec. str. I?5965, pkt 25–30.

18 – Zobacz art. 2 pierwszej dyrektywy.

19 – Zobacz podobnie wyrok z dnia 29 czerwca 1999 r. w sprawie C?158/98 Coffeeshop „Siberië”, Rec. str. I?3971, pkt 22.

20 – Zobacz podobnie wyrok z dnia 21 października 2004 r. w sprawie C?8/03 BBL, Zb.Orz. str. I?10157, pkt 36; wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C?77/01 EDM, Rec. str. I?4295, pkt 48; ww. wyroki: w sprawie Van Tiem, pkt 18; w sprawie Rompelman, pkt 23.

21 – Zobacz na przykład wyroki: z dnia 22 lutego 1984 r. w sprawie 70/83 Kloppenburg, Rec. str. 1075, pkt 11; z dnia 15 grudnia 1987 r. w sprawie 348/85 Dania przeciwko Komisji, Rec. str. 5225, pkt 19; z dnia 1 października 1998 r. w sprawie C?209/96 Zjednoczone Królestwo przeciwko Komisji, Rec. str. I?5655, pkt 35; z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C?301/97 Niderlandy przeciwko Komisji, Rec. str. I?8853, pkt 43; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C?17/01 Sudholz, Rec. str. I?4243, pkt 34.

22 – W tym zakresie Zjednoczone Królestwo odwołuje się do wyroku z dnia 20 czerwca 1991 r. w sprawie C?60/90 Polysar Investments Netherlands, Rec. str. I?3111, pkt 12, oraz wyroku z dnia 20 czerwca 1996 r. w sprawie C?155/94 Wellcome Trust, Rec. str. I?3013, pkt 31–36.

23 – Wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C?400/98, Rec. str. I?4321.

24 – Wyrok z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C?110/94, Rec. str. I?857.

25 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie INZO, pkt 24. Zobacz również ww. wyrok w sprawie Breitsohl, pkt 39; wyrok z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C?110/98 do C?147/98 Gabalfrisa i in., Rec. str. I?1577.

26 – Opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie C?32/03 I/S Fini H, Zb.Orz. str. I?1599, pkt 21.

27 – Porównanie między następującymi sytuacjami może wyjaśnić tę kwestię. Sytuacja I: X deklaruje, iż otworzy restaurację i nabywa (tymczasowo) status podatnika. Kupuje krzesła, stoły oraz inne wyposażenie i żąda zwrotu podatku VAT. Jednakże nigdy nie otwiera restauracji. Sytuacja II: Y otwiera restaurację i wykorzystuje ją do dokonania oszustwa. Wiadczy usługi restauracyjne i nalicza podatek VAT swoim klientom, ale wówczas zataja zarejestrowane wpłaty w zamiarze oszukania władz podatkowych i zatrzymania części otrzymanego podatku VAT. Sytuacja I rodzi poważne wątpliwości w zakresie statusu X jako podatnika. Organy podatkowe mogą wymagać obiektywnego dowodu dla wykazania deklarowanych przez X intencji i oceny, czy X w istocie zamierza wykonywać działalność restauracyjną (zob. np. ww. wyrok w sprawie INZO, wyroki: z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C?37/95 Ghent Coal Terminal, Rec. str. I?1; z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C?396/98 Schloßstraße, Rec. str. I?4279). Natomiast sytuacja II nie wpływa na status Y jako podatnika, ponieważ Y wykonuje działalność gospodarczą: wiadczy usługi restauracyjne. Z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, iż cel lub wynik takiej działalności nie wpływa na status osoby jako podatnika.

28 – Na przyk?ad ww. wyrok w sprawie Rompelman, pkt 19; wyrok z dnia 11 czerwca 1998 r. w sprawie C?283/95 Fischer, Rec. str. I?3369, pkt 28.

29 – Wyroki: z dnia 28 lutego 1984 r. w sprawie 294/82 Einberger, Rec. str. 1177; z dnia 5 lipca 1988 r. w sprawie 289/86 Happy Family, Rec. str. 3655, pkt 20; z dnia 5 lipca 1988 r. w sprawie 269/86 Mol, Rec. str. 3627, pkt 18; z dnia 2 sierpnia 1993 r. w sprawie C?111/92 Lange, Rec. str. I?4677, pkt 16; z dnia 28 maja 1998 r. w sprawie C?3/97 Goodwin i Unstead, Rec. str. I?3257, pkt 9; z dnia 29 czerwca 2000 r. w sprawie C?455/98 Salumets i in., Rec. str. I?4993, pkt 19.

30 – Wy?ej wymienione wyroki w sprawach: Happy Family, pkt 20; Mol, pkt 18.

31 – Wy?ej wymienione wyroki w sprawach: Einberger; Happy Family, pkt 23.

32 – Wy?ej wymieniony wyrok w sprawie Fischer, pkt 19–23 i 28. Co do prawnych podstaw argumentacji Trybuna?u rzecznik generalny F.G. Jacobs w pkt 20 opinii w sprawie C?343/89 Witzemann (zako?czony wyrokiem z dnia 6 grudnia 1990 r., Rec. str. I?4477) stwierdza, i? „trudno okre?li?, na czym opiera si? w rzeczywisto?ci przedmiotowa zasada” oraz ?e „nie mo?na [...] stwierdzi?, by istnia?a ogólna zasada prawa wykluczaj?ca opodatkowanie niezgodnych z prawem czynno?ci”. Trybuna? stwierdza bowiem, i? podatek VAT ma zastosowanie do czynno?ci nale??cych do sektora gospodarczego ze wzgl?du na to, i? s? one legalne lub te? ze wzgl?du na to, i? mog? konkutowa? z legaln? dzia?alno?ci? gospodarcz?; poza tym obszarem zasada neutralno?ci opodatkowania nie wchodzi w rachub?. Zobacz równie? opinia rzecznika generalnego N. Fennelly’ego w ww. sprawie Coffeeshop „Siberië”, pkt 16.

33 – Wy?ej wymieniony wyrok w sprawie Einberger, pkt 15. Zobacz tak?e ww. wyrok w sprawie Witzemann i opinia rzecznika generalnego P. Légera w ww. sprawie Goodwin i Unstead, pkt 20.

34 – Wy?ej wymienione wyroki w sprawach: Salumets i in., pkt 19 i 21; Fischer, pkt 20; Lange, pkt 12.

35 – Teoria Zjednoczonego Królestwa znalaz?aby zastosowanie jedynie wtedy, gdyby przes?anki te zosta?y spe?nione jednocze?nie. Ani zamkni?ty charakter ?a?cucha dostaw, ani te? okoliczno??, i? dany podmiot jest b?d? oka?e si? podmiotem niewywi?zuj?cym, nie wystarcza do stwierdzenia, i? dana czynno?? nie mie?ci si? w zakresie podatku VAT. Oszustwo „brakuj?cego dostawcy” mo?e nast?pi? w liniowym ?a?cuchu dostaw, a wtedy transakcja dokonana w ramach ?a?cucha b?dzie si? jednak mie?ci? w systemie podatku VAT. Obrót zamkni?ty mo?e wyst?powa? jako normalne zjawisko ekonomiczne na rynkach dotycz?cych okre?lonych surowców. System podatku VAT jest zaprojektowany tak, by obj?? to zjawisko, oraz tak, by czynno?ci takie by?y równie? przedmiotem opodatkowania podatkiem VAT niezale?nie od tego, czy towary znajduj?ce si? w obrocie ostatecznie trafiaj? do konsumenta.

36 – Co do tego samego zjawiska zob. wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach po??czonych C?487/01 i C?7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep, Rec. str. I?5337, pkt 57, 58, 65 i 69. Zobacz analogicznie wyrok z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C?4/94 BLP Group, Rec. str. I?983, pkt 24. Zobacz tak?e wyrok z dnia 3 grudnia 1998 r. w sprawie C?381/97 Belgocodex, Rec. str. I?8153, pkt 26; ww. wyrok w sprawie Schloßstraße, pkt 44; wyrok z dnia 26 kwietnia 1988 r. w sprawie 316/86 Krücken, Rec. str. 2213, pkt 22, oraz wyrok z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C?62/00 Marks & Spencer, Rec. str. I?6325, pkt 44. Trybuna? konsekwentnie wskazywa?, i? wymóg pewno?ci prawa ma szczególne znaczenie w sprawach dotycz?cych przepisów wywo?uj?cych skutki finansowe ze wzgl?du na to, ?e zainteresowane podmioty winny zna? dok?adnie zakres ich praw i obowi?zków. Zobacz na przyk?ad wyroki z dnia 15 grudnia 1987 r.: w sprawie 325/85 Irlandia przeciwko Komisji, Rec. str. 5041, pkt 18; w sprawie 326/85 Niderlandy przeciwko Komisji,

Rec. str. 5091, pkt 24; ww. wyrok w sprawie Sudholz, pkt 34; oraz wyrok z dnia 9 lipca 1981 r. w sprawie 169/80 Gondrand frères i Garancini, Rec. str. 1931, pkt 17.

37 – Dla przyk?adu niezgodny z prawem hazard stanowi dzia?alno?? gospodarcz? w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy; oczywi?cie nie wyklucza to podejmowania przez pa?stwa cz?onkowskie stosownych dzia?a? przeciwko niezgodnemu z prawem hazardowi: ww. wyrok w sprawie Fischer. Zobacz tak?e w szczególno?ci pkt 24 ww. wyroku w sprawie Lange.

38 – To, czy dostawcy w istocie wiedzieli lub powinni byli wiedzie? o istnieniu schematu wy?udzenia, winno by? rozpatrywane w?a?nie w tym kontek?cie, a nie, jak to sugeruje rz?d du?ski, w kontek?cie definicji „dzia?alno?ci gospodarczej”.

39 – W tym tak?e tymczasem Zjednoczone Królestwo (zob. rozdzia? 18 Finance Act z 2003 r.).