

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

DÁMASA RUIZA-JARABA COLOMERA

przedstawiona w dniu 14 marca 2006 r.(1)

Sprawy połączzone C-439/04 i C-440/04

Axel Kittel

przeciwko

État belge

i

État belge

przeciwko

Recolta Recycling SPRL

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Cour de cassation (Belgia)]

Podatek od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Oszustwo typu „karuzeli podatkowej” – Nadużycie prawa – Transakcje zrealizowane wyłącznie w celu uzyskania nienależnej korzyści podatkowej – Utrata prawa do odliczenia

I – Wstęp

1. Cour de cassation (sąd kasacyjny) (Belgia) zapytuje Trybunał Sprawiedliwości, jaki wpływ wywiera na wspólny system podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) przepis krajowy, który przewiduje sankcję bezwzględnej nieważności umów, których podstawa (kauza) jest niezgodna z prawem, a w konsekwencji także bezwzględnie nieważność działań zmierzających do oszukania państwa w zakresie zarządzania i stosowania tego podatku.

2. Konkretnie sąd usiuguje ustalić, czy przy oszustwie typu „karuzeli podatkowej” taka konsekwencja dla ważności umowy sprzedaży uniemożliwia odliczenie podatku naliczonego, rozróżniając dwa przypadki, a mianowicie przypadek, kiedy nabywca zawarł umowę w dobrej wierze (sprawa C-440/04) oraz przypadek, kiedy nabywca uczestniczył w oszustwie (sprawa C-439/04)(2).

3. Wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych Optigen i in.(3) dostarczył odpowiedzi odnośnie do pierwszego przypadku, pozwalając podatnikowi na odliczenie podatku, jeżeli nie wiedział, że transakcja stanowiła czynność związana o szerszym zasięgu, zmierzającego do wyłudzenia pieniędzy od skarbu państwa.

4. Odnośnie do wątpliwości dotyczących drugiego przypadku, gdy podatnik bierze czynny udział w oszustwie, odpowiednich wskazówek interpretacyjnych dostarczył niedawny wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawach połączonych Halifax i in.(4).

II – Ramy prawne

A – Uregulowania wspólnotowe w dziedzinie podatku VAT

5. Zgodnie z art. 2 pierwszej dyrektywy(5):

„Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje 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 obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów.

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

6. Zgodnie z tą regulacją szósta dyrektywa(6) rozróżnia dwie kategorie transakcji podlegających opodatkowaniu: „dostawę towarów” i „świadczanie usług”, definiując te pierwsze jako przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako właścicieli (art. 5 ust. 1).

7. Obejmuje ona transakcje dokonywane na terytorium kraju przez podatnika wykonującego samodzielnie działalność gospodarczą w zakresie działalności producenta, handlowca lub świadczącego usługi, w tym także wolne zawody lub zawody podobne (art. 2 ust. 1 i art. 4 ust. 1 i 2).

8. Artykuł 17 sytuuje powstanie prawa do odliczenia w momencie, w którym odliczony podatek staje się wymagalny, i precyzuje jakie są warunki jego wykonywania.

9. Szósta dyrektywa, regulująca zwolnienia (art. 13–16) odwołuje się do konieczności zapobiegania „niektórym rodzajom oszustw podatkowych”, który to cel uprawnia państwo członkowskie do odstąpienia od tej dyrektywy (art. 27 ust. 1).

B – Prawo belgijskie

10. Belgijski kodeks cywilny uznaje za bezskuteczne wszelkie zobowiązania pozbawione kauzy albo oparte na kauzie wadliwej lub sprzecznej z prawem (art. 1131) i uznaje kaurę za sprzeczną z prawem, jeżeli jest ona zabroniona przez prawo, sprzeczna z zasadami współżycia społecznego lub porządkiem publicznym (art. 1133).

11. Stosując te zasady Cour de cassation, sąd krajowy zadający pytanie(7), stwierdził, że bezwzględnie nieważna jest umowa, której celem było uniknięcie zapłacenia podatku VAT, wówczas gdy jedna ze stron zawarła ją w celach bezprawnych, pomimo że nie były one znane

drugiej stronie umowy.

12. W związku z tym Cour de cassation twierdzi, że przeniesienie własności dokonane w ten sposób jest dotknięte nieważnością, bez możliwości zakwalifikowania go jako „dostawy towarów” w rozumieniu art. 10 ust. 1 kodeksu podatku VAT(8) (transponując art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy) i że w konsekwencji prawo do dokonania odliczenia, ustanowione w art. 45 ust. 1 rzeczonego kodeksu podatku VAT (transponując art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy), nie wchodzi do majątku prawnego nabywcy, nawet jeżeli nie wiedział on o bezprawnej pobudce sprzedawcy.

III – Okoliczności spraw leżących u podstaw sporu

A – W sprawie C-439/04

13. Spółka Computime Belgium (zwana dalej „Computime”), obecnie w upadłości, reprezentowana przez Axela Kittela, zajmowała się handlem hurtowym podzespołami komputerowymi, które nabywała w Belgii w celu ich eksportowania do innych państw Unii Europejskiej, w szczególności do Luksemburga.

14. Odbiorca w Luksemburgu przesyłał podzespoły osobie trzeciej, także mającej siedzibę w Wielkim Księstwie, która z kolei odsyłała je do Belgii, rozprowadzając je pomiędzy dostawcami Computime(9).

15. Dostawca nigdy nie odprowadzała zafakturowanego na Computime podatku VAT, regularnie odliczając wysokość podatku VAT, który był mu przekazywany.

16. Według Cour de cassation Computime miała świadomość oszustwa.

B – W sprawie C-440/04

17. Pan Aillaud sprzedał spółce Recolta Recycling (zwanej dalej „Recolt”), pobierając podatek VAT w odpowiedniej wysokości, szesnastu luksusowych samochodów, które nabył od Auto Mail.

18. Następnie Recolta odsprzedała je przedsiębiorstwu Auto-Mail w celu ich sprzedaży w innych państwach członkowskich, która to transakcja zwolniona jest z podatku na podstawie dawnego art. 43 kodeksu podatku VAT.

19. W rzeczywistości samochody nigdy nie opuściły Belgii, wpisując się w szczególne mechanizmy służące uniknięciu zobowiązania podatkowego. Tym samym pan Aillaud i Auto Mail współpracowali celem uniknięcia zapłaconego zafakturowanego podatku VAT.

20. W ramach postępowania karnych wszczętych w następstwie tych wydarzeń wydano postanowienie o umorzeniu postępowania względem zarządcy Recolt.

IV – Pytania prejudycjalne

21. Organ podatkowy odmówił Computime i Recoltie prawa do odliczenia zapłaconego podatku VAT, który to decyzję każda ze spółek zaskarżyła, z różnym powodzeniem, ponieważ Tribunal de première instance (sąd pierwszej instancji) w Verviers wyrokiem z dnia 28 lipca 1999 r. oddalił wniosek Computime, podczas gdy innym wyrokiem, z dnia 1 października 1996 r., przyznał rację Recoltie, które to wyroki zostały potwierdzone przez sąd apelacyjny w Liège odpowiednio w dniach 29 maja 2002 r. i 9 listopada 2001 r.

22. Po tym, jak zostały wniesione dwa odwołania, Cour de cassation zawiesił postępowanie i

zwróci? si? do Trybuna?u Sprawiedliwo?ci, zgodnie z art. 234 WE, z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Czy w sytuacji gdy dostawa towarów jest przeznaczona dla podatnika, który zawar? umow? w dobrej wierze, nie wiedz?c o oszustwie podatkowym pope?nionym przez sprzedawc?, zasada neutralno?ci podatku VAT oznacza, ?e niewa?no?? umowy sprzeda?y wynikaj?ca z przepisu krajowego prawa cywilnego, na mocy którego umowa jest bezwzgl?dnie niewa?na jako sprzeczna z zasadami porz?dku publicznego z powodu sprzecznej z prawem kauzy po stronie sprzedawcy, powoduje utrat? przez tego podatnika prawa do odliczenia podatku?

2. Czy odpowied? na to pytanie brzmi?aby inaczej w sytuacji, gdy bezwzgl?dna niewa?no?? wynika?aby z oszustwa dotycz?cego samego podatku VAT?

3. Czy odpowied? brzmi?aby inaczej w sytuacji, gdy sprzeczna z prawem kauza umowy sprzeda?y, skutkuj?ca jej bezwzgl?dn? niewa?no?ci? wed?ug prawa krajowego, polega?aby na oszustwie w podatku VAT, o którym obie strony umowy wiedzia?y?”.

23. Dwa pierwsze pytania s? wspólne dla dwu rozstrzyganych spraw, podczas gdy trzecie pytanie dotyczy sprawy Kittel (C?439/04).

V – Post?powanie przed Trybuna?em Sprawiedliwo?ci

24. Postanowieniem z dnia 28 stycznia 2005 r. prezes Trybuna?u Sprawiedliwo?ci zdecydowa? o po??czeniu spraw C?439/04 i C?440/04, ze wzgl?du na wspólny przedmiot.

25. A. Kittel, Recolta, Komisja oraz rz?dy belgijski i w?oski przed?o?y?y uwagi pisemne w terminie okre?lonym przez art. 23 statutu Trybuna?u Sprawiedliwo?ci.

26. Na rozprawie w dniu 9 lutego 2006 r. stawili si? wszyscy uczestnicy, z wyj?tkiem rz?du w?oskiego, i z?o?yli ustne wyja?nienia.

VI – Sposób funkcjonowania oszustwa typu „karuzeli podatkowej”

27. Handel wewn?trzwspólnotowy jawi si? jako idealny teren dla unikania podatku VAT, które mo?e przybiera? ró?ne formy, aczkolwiek zawsze zorganizowane jest w formie „?a?cucha”.

28. W swojej najprostszej formie przebiega w nast?puj?cy sposób(10):

– A („spó?ka instrumentalna”) dokonuje dostawy zwolnionej z podatku dla B („operator karuzeli podatkowej” lub „znikaj?cy operator”), z pa?stwa cz?onkowskiego X do pa?stwa cz?onkowskiego Y;

– B, która naby?a dobra bez p?acenia podatku VAT, odsprzedaje je C („agentowi”) w swoim pa?stwie cz?onkowskim Y, od którego pobiera podatek, i znika nied?ugo potem bez jego wp?acenia na rzecz bud?etu pa?stwa(11);

– C odlicza podatek VAT odpowiadaj?cy jego zakupom od B i rozprowadza towar na rynku pa?stwa Y, pobieraj?c podatek VAT.

29. Szkoda dla bud?etu pa?stwa jest równa kwocie podatku zap?aconego B przez C, który go nie odprowadzi?.

30. W niektórych wypadkach w celu zatarcia związku pomiędzy B a C wprowadzanych jest jedno lub kilka przedsięwzięć D („spółki pośredniczące” lub „spółki ekrany”).
31. „Łańcuch” przybiera formę „karuzeli”, w sytuacji gdy zamiast ograniczać się do terytorium jednego państwa Y, agent C wykonuje dostawę zwolnioną z podatku do jednostki znajdującej się w państwie pochodzenia dóbr, X, którą mogłaby tak być spółka instrumentalna A. W tym państwie można powtarzać fortel w nieskończoność. Oszustwo następuje w chwili wystąpienia przez C o zwrot podatku(12).
32. Podstęp jawi się w sposób bardziej wyraźny na następującym schemacie:
33. W sprawie C-439/04 nie było nawet pośrednika D. Computime, która wydawała się wiedzieć o oszustwie, wystąpiła w roli agenta C, podczas gdy dostawca belgijski spełnił rolę operatora „karuzeli podatkowej”, a spółki luksemburskie rolę spółek instrumentalnych A.
34. W drugiej sprawie (C-440/04) oszustwo przebiegało w całości w Belgii, ale nielegalna korzyść została osiągnięta z transakcji wewnątrzwspólnotowej, której uczestnicy nie zamierzali przeprowadzić. Oszustwo opierało się na dwóch mechanizmach. W pierwszym, najprostszym, Auto Mail (operator karuzeli podatkowej B) unikał zapłaty podatku VAT pobranego od sprzedaży samochodów panu Aillaudowi (agent C). Samochody te były dostarczane z odliczeniem podatku VAT przez nie wiedzącą o oszustwie Recolty (spółka instrumentalna A) do Auto Mail, z tym że Recolta nabywała je od p. Aillaud płacąc podatek VAT. Drugi mechanizm komplikuje obecność agentów C, sprowadzających p. Aillauda do roli pośrednika D, ale będącego w innej sytuacji niż na powyższym schemacie – będącego przeciwwagą dla spółki instrumentalnej A.
35. Znamiona oszustwa są w rzeczywistości tak ekstrawaganckie i złozone jak wyobrażenia tych, którzy je wymyślają. Podzielał tym samym stanowisko rzecznika generalnego M. Poiarsa Madura, który w pkt 8 opinii przedstawionej w sprawie Optigen i in., do której odwołał się poniżej, podkreślił, że we wszystkich przypadkach ich przedmiot polega na niezgłoszeniu wysokośći kwoty pobranej tytułem podatku VAT.

VII – Ocena pytań prejudycjalnych

36. Cour de cassation pyta o prawo do odliczenia podatku przez podatników, którzy nie brali udziału w oszustwie(13), pomimo że je ułatwili(14), albo w sposób zamierzony, albo przez nieuwagę.

A – *Dwa pierwsze pytania prejudycjalne (dotyczące podatników działających w dobrej wierze)*

37. Rozwiązanie tej kwestii, jak zaznaczyłem na wstępie niniejszej opinii, znajduje się w przywołanym wyroku w sprawie Optigen i in., który w identycznych okolicznościach utrzymał w całości prawo do odliczenia.

38. Niewiele można dodać w niniejszej sprawie, nie tylko z uwagi na to, że wyrok ten został wydany niedawno, ale także ze względu na znajdujące się w nim rozstrzygnięcia. Przypominając obiektywny charakter pojęć zawartych w szóstej dyrektywie (pkt 43–45) i ogólny cel podatku VAT, którym rzadzi zasada neutralności podatkowej usuwająca różnice wprowadzone ze względu na zgodność z prawem transakcji (pkt 49), Trybunał Sprawiedliwości podkreślił, że transakcje, które same nie stanowią oszustwa, są opodatkowane w zakresie, w jakim można je przypisać podatnikowi, którego prawo do odliczenia podatku nie jest naruszone z tego powodu, że transakcje te wpisują się w łańcuch wymiany niezgodnej z prawem, o czym on nie wie (pkt

51–54).

39. Z wyroku tego wynika, że wspólny system podatku VAT nie pozwala na pozbawienie prawa do odliczenia podmiotu, który w dobrej wierze(15) nabył dobrą, nie wiedząc o oszustwie sprzedawcy, na tej podstawie, że zgodnie z belgijskim kodeksem cywilnym umowa byłaby dotknięta nieważnością bezwzględnie.

B – Trzecie pytanie prejudycjalne (dotyczyce podatników świadomych oszustwa)

40. Rozwiązanie nie jest tak jasne w sytuacji, gdy nabywca ma świadomość oszustwa. W tym wypadku istnieją dwie możliwości: 1) nabywca jest o nim poinformowany, ale nie bierze w nim udziału, nie odnosząc z niego żadnej korzyści lub 2) nabywca bierze udział w oszustwie i osiąga z niego nienależną korzyść.

1. Pierwsza możliwość

41. Nie ma żadnej podstawy, aby odpowiedź była tu inna niż odpowiedź udzielona odnośnie do podatnika nieświadomego oszustwa.

42. Uzasadnienie wyroku w sprawie Optigen i in. ma tu pełne zastosowanie, ponieważ działanie nie traci swojej gospodarczej zgodności z prawem z tego powodu, że ten, kto je wykonuje, wie, że druga strona umowy działa z bezprawnych pobudek, ponieważ działanie podlegałoby podatkowi VAT powodując powstanie prawa do odliczenia.

43. Neutralność rzędząca tym podatkiem zakazuje wyłączenia z jego zakresu transakcji, które stanowią jego przedmiot. Wyrok w sprawie Optigen i in. potwierdza, że prawo do odliczenia stosuje się niezależnie od okoliczności, czy należy podatek VAT zostać wpłacony tytułem innych wcześniejszych lub późniejszych transakcji (pkt 54).

44. Zachowanie „niełojalnego” dostawcy, który nie zgłasza oszustwa skarbowi państwa, pociąga za sobą różne konsekwencje(16), ale nigdy nie skutkuje odrzuceniem fundamentalnej zasady podatku VAT, zgodnie z którą podatek VAT jest pobierany na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji, a odliczenie następuje w odniesieniu do podatku zapłaconego we wcześniejszych etapach(17).

2. Druga możliwość

a) Wątpliwe ramy dla oceny

45. Jeśli wszyscy uczestniczą w nieuczciwym działaniu, wtedy w sposób samoistny stanowi ono oszustwo, przy założeniu że dokonuje się go w celu uniknięcia podatku.

46. W obliczu tego typu sytuacji państwa członkowskie powinny reagować i wprowadzić, w razie potrzeby, indywidualne odstąpienia w ramach art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy lub tego wymaga, zgodnie z art. 21 ust. 3(18), solidarnej zapłaty podatku, z zachowaniem zasad proporcjonalności i pewności co do prawa(19).

47. W każdym razie środki te są konieczne, ale niewystarczające, ponieważ z uwagi na to, że pochodzą z różnych źródeł mogą się między sobą różnić, a tym samym podważać jednolitość wspólnego systemu podatku VAT.

48. Co więcej, jeżeli państwo czonkowskie nie podejmie działania, tolerowanie zachowań oszukańczych poprzez wyłączenie ich spod wszelkich sankcji prawnych byłoby całkowicie nielogiczne(20).

49. Należy więc zastanowić się, czy któraś z ogólnych zasad prawa wspólnotowego wymaga jednakowej reakcji wobec sytuacji takich jak sytuacje przed sądem krajowym, gdy uczestnicy mają świadomość ich nielegalnego charakteru.

50. Konstrukcje, w ramach których jeden z uczestników nie wpłaca do budżetu państwa kwoty podatku VAT, jak pobiera, a drugi z uczestników ją odlicza, pociąga za sobą nadużycie prawa, ponieważ przepis prawny (art. 17 szóstej dyrektywy) jest wykorzystywany dla uzyskania korzyści sprzecznej z jego celem; przeprowadzona zostaje transakcja odbiegająca od zwykłych warunków handlowych w celu w celu nienależnego wzbogacenia się.

51. Kwestia sprowadza się zatem do ustalenia, czy zakaz nadużywania prawa ma zastosowanie także w dziedzinie podatku VAT.

b) Nadużycie prawa i wspólny system podatku VAT

52. Kwestia ta została dokładnie omówiona w wyżej przywołanym wyroku w sprawie Halifax i in., w którym rzecznik generalny M. Poiares Maduro analizuje (pkt 60 i nast.) różne wyroki wydane przez Trybunał Sprawiedliwości(21), aby wywieść z nich zasadę, zgodnie z którą „podmioty nie mogą korzystać z norm wspólnotowych w sposób stanowiący nadużycie lub oszustwo”(22).

53. Uważam, tak jak mój kolega rzecznik generalny M. Poiares Maduro, że nic nie stoi na przeszkodzie zastosowaniu tej zasady do systemu podatku VAT. Co więcej, zwalczanie unikania opodatkowania jest celem uznanym i propagowanym przez szóstą dyrektywę w artykułach dotyczących zwolnienia, jak to zostało przypomniane w wyroku w sprawach połączonych Gemeente Leusden i Holin Groep(23), i powtórzone w wyroku w sprawie Halifax i in.(24). Należy unikać czysto retorycznego powoływania się na normy wspólnotowe w dziedzinie podatku VAT w celu uzyskania korzyści sprzecznej z ich postanowieniami.

54. Trudność nie polega na powoływaniu się na nadużycie prawa, ale na określeniu kryteriów, na jakich ma się ono oprzeć. Nie na darmo bowiem w tej dziedzinie rządzonej przez zasadę zgodności z prawem zasada pewności co do prawa oraz jeden z jej przejawów, zasada uzasadnionych oczekiwań, odgrywają podstawową rolę w umożliwianiu obywatelom wcześniejszego dokładnego zapoznania się z zakresem ich zobowiązań(25). Z drugiej strony korzystają oni także z prawa do swobodnego organizowania swojej działalności gospodarczej i ograniczania w ten sposób jej skutków podatkowych(26), wybierając – ze względów gospodarczych – pomiędzy transakcjami zwolnionymi a transakcjami opodatkowanymi w celu obniżenia swoich zobowiązań podatkowych(27); w konsekwencji nie można im zarzucać korzystania z przepisu lub luki prawnej w celu zapłacenia niższych podatków(28).

55. Powyższe rozważania dostarczają nam wskazówek pomocnych przy definiowaniu pojęcia nadużycia prawa w dziedzinie podatku VAT. W pierwszej kolejności wiadome jest, że swoboda wyboru formy organizacyjnej przez podatnika następuje przy zachowaniu korzyści wynikających z jego statusu prawnego. Innymi słowy, należy postępować zgodnie z wolą prawodawcy, do czego nie dochodzi, gdy przy pozornym spełnieniu przesłanek przewidzianych w danym przepisie dzieje się i osiąga się skutek sprzeczny z tym przepisem(29).

56. Druga wskazówka dotyczy celu danej działalności, który może być postrzegany tylko jako działanie do powstania dochodzonego prawa(30) w celu otrzymania nienależnej korzyści(31). Poza

konieczności, aby korzystający z prawa do odliczenia wiedział o nieuczciwym działaniu, wydaje się konieczne, aby działał w porozumieniu z innymi uczestnikami, w ten sposób, że umowa, pozbawiona autonomicznej wartości gospodarczej, byłaby jedynie przykrywką dla korzyści.

57. Określenie, czy w danym przypadku spełnione zostały wyżej przedstawione przesłanki, należy do właściwości sądów krajowych, stosujących kryteria dowodowe przewidziane w prawie krajowym, o ile nie narusza to skuteczności wspólnotowego porządku prawnego(32). W ramach ich badania sądy krajowe muszą uwzględnić więzy prawne, gospodarcze i osobiste istniejące pomiędzy podmiotami(33); i tu dwie wskazówki są szczególnie istotne: jedną jest bezprawna korzyść strony powodującej się na prawo do odliczenia, a drugą jest jej pozycja w mechanizmie, przy czym im jest jej bliżej do pozycji fikcyjnego operatora, tym silniejsze jest podejrzenie, że uczestniczyła ona w oszustwie.

c) Prawo do odliczenia w przypadku oszustwa typu „karuzeli podatkowej”

58. Prawo do odliczenia znajduje się w centrum wspólnego systemu podatku VAT: uwalnia przedsiębiorcę od podatku, należnego lub zapłaconego w ramach jego działania, poprzez jego przerzucenie na konsumenta. Jest ono warunkiem zasady neutralności, zważywszy na to, że pozwala przedsiębiorcom na odliczenie od podstawy opodatkowania kwot zapłaconych dostawcom tytułem podatku VAT oraz na otrzymanie od organu podatkowego części podatku odpowiadającego różnicy między ceną ich sprzedaży a ceną ich zakupu (34)

59. Rozważania te potwierdzają, że prawo to powstaje w momencie, gdy podatek VAT staje się wymagalny z tytułu dostawy dóbr lub świadczenia usług wykorzystanych dla potrzeb opodatkowanych transakcji (art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy). Natomiast gdy z kolei zachowują one związek z nieopodatkowanymi transakcjami lub transakcjami, które będąc opodatkowanymi są zwolnione, podatek nie jest wymagalny i prawo do odliczenia nie powstaje, z uwagi na to że wynika ono jedynie ze zobowiązania podatkowego, do którego ma zastosowanie. Jeżeli to ostatnie nie istnieje, ponieważ zastosowano mechanizm, którego jedynym celem było sztuczne powstanie prawa do odliczenia, wystarczające jest wyrównanie podatku, który w rzeczywistości nie został poniesiony. Stanowisko to wyjaśnia, dlaczego Trybunał Sprawiedliwości dopuszcza możliwość powstania prawa do odliczenia, które nie zostaje jednak nabyte, ponieważ poza spełnieniem szczególnych wymogów na podstawie art. 20 szóstej dyrektywy wymaga się braku oszustwa lub nadużycia(35).

60. W ten sposób ze względu na przypisywaną temu prawu główną rolę, odmawianie prawa do odliczenia podatnikowi, który bierze udział w działaniu, gdzie bez jego współdziałania i bez jego zgody zainteresowana osoba trzecia nie odprowadza pobranej kwoty podatku VAT, doprowadziłoby do przerwania działania i pozbawienia podatku jego obiektywnego charakteru, powodując fiasko deklarowanego od czasu pierwszej dyrektywy VAT celu, jakim jest obciążenie handlu ogólnym podatkiem od konsumpcji. W tych przypadkach nie ma żadnych sztucznych powińzań skutkujących uniknięciem zapłaty, a jedynie zwykłe transakcje, a tym samym działanie gospodarcze w rozumieniu szóstej dyrektywy, w którą wkrada się oszukańcze zachowanie. Z tego względu jeżeli podatnik nie wie, że znalazł się w obrębie szerszej transakcji mającej na celu uniknięcie obowiązku podatkowego lub tego nie wie, o tym pozostaje na marginesie bezprawnego porozumienia, jego prawo do odliczenia nie jest naruszone. Takie było, co mogliśmy zauważyć, stanowisko Trybunału Sprawiedliwości w wyroku w sprawie Optigen i in., które podzielam w niniejszej opinii.

61. Z drugiej strony wykonywanie prawa do odliczenia przez stronę, która uczestniczyła w oszustwie typu „karuzeli podatkowej” znajduje jego przyczynę, wprowadzając to samo zakłócenie, jako że oszustwa te składają się z fikcyjnych transakcji zmierzających do bezpodstawnego obniżenia opodatkowania. Sygnalizowałem już, że w pewnych wypadkach podstawą polega

jedynie na obrocie fakturami bez rzeczywistego transferu towarów. Mimo że ich znaczenie gospodarcze jest oczywiste, z punktu widzenia prawnego są one pozbawione wszelkiej wirtualności. Rząd belgijski ma zatem rację, uważając, że tego typu machinacje nie posiadają cech transakcji podlegających opodatkowaniu, określonych w art. 5 szóstej dyrektywy, ponieważ nie wpisują się w ramy obrotu handlowego przedsiębiorcy.

62. Podsumowując: pierwsza i szósta dyrektywa VAT nie dozwolają na to zezwalając, to wręcz wymagają pozbawienia prawa do odliczenia, gdy osoba uprawniona świadomie uczestniczy w takiego rodzaju oszukańczych sieciach, co należy ustalić w oparciu o wyżej wymienione kryteria. Wychodząc z tego założenia, w wyroku w sprawie Fini H(36) Trybunał przypomina, że sądy krajowe mają obowiązek odmowy przyznania prawa do odliczenia, jeżeli udowodni się, iż zostało ono przywołane bezprawnie (pkt 34).

VIII – Wnioski

63. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby na przedstawione przez Cour de cassation pytania Trybunał udzielił następującej odpowiedzi:

1) Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych oraz szósta dyrektywa 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, sprzeciwiają się odmowie przyznania podatnikowi, który nabył dobra nie wiedząc o popełnionym przez sprzedawcę oszustwie, prawa do odliczenia podatku na tej podstawie, że krajowe prawo cywilne uznaje taką umowę za bezwzględnie nieważną.

2) Odpowiedź pozostaje ta sama także w sytuacji, gdy podatnik, wiedząc o oszustwie, nie bierze w nim udziału i nie osiąga z niego żadnej korzyści.

3) Jeżeli podatnik świadomie uczestniczy w tego rodzaju transakcji, dokonywanej jedynie w celu obniżenia obowiązku podatkowego, z nadużyciem przysługującego mu prawa, przywołany wspólny system podatku VAT wymaga, aby pozbawić go prawa do odliczenia.

1 – Język oryginału: hiszpański.

2– Cour de cassation zwołał do Trybunału dwa inne pytania prejudycjalne [sprawy Ring Occasions i Fortis Banque (C-42/05) i Samotor (C-378/05)], dotyczącej kwestii analogicznych do tych, którymi zajmują się obecnie.

3– C-354/03, C-355/03 i C-484/03, Zb.Orz. str. I-483.

4– C-255/02, C-419/02 i C-223/02, Zb.Orz. str. I-1609.

5– Dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 1967, nr 71, str. 1301).

6– Dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1).

7– Wyrok z dnia 12 października 2000 r., odwołanie nr C.99.0136.F (Bull., I, nr 543).

8– Kodeks podatku od wartości dodanej, ustanowiony ustawą z dnia 3 lipca 1969 r. (*Moniteur belge* z dnia 17 lipca 1969 r.) i zmieniony ustawą z dnia 28 grudnia 1992 r. (*Moniteur belge* z dnia 31 grudnia 1992 r.).

9– Inspektorzy stwierdzili, że w krótkim okresie (od dnia 10 stycznia do 30 czerwca 1997 r.) Computime wykorzystywała cięgle te same opakowania mikroprocesorów CPU Pentium Intel. Spośród 3290 transakcji 736 nastąpiło z użyciem opakowań, które były przesyłane kilkakrotnie, niektóre nawet do sześciu razy.

10– Raport Komisji dla Rady i Parlamentu w sprawie wykorzystywania mechanizmów współpracy administracyjnej w walce z oszustwami w zakresie VAT, Bruksela, dnia 14 kwietnia 2004 r. [COM(2004) 260 wersja ostateczna, str. 6 i 7].

11– Ten aspekt wyjaśnienia nadawana mu nazwa „pstrąg”, ze względu na jego oślizgły charakter.

12– W tym co nazywa się „oszustwem typu dokumentacyjnej karuzeli podatkowej” nie ma nawet towarów, które zastępowane są zwykłym obrotem faktur.

13– Szkoda budżetu państwa pojawia się po stronie operatora karuzeli podatkowej.

14– Jako spółka instrumentalna, agent lub zwykły pośrednik.

15– Ten element, o charakterze subiektywnym, musi zostać ustalony zgodnie z zasadami dowodowymi przewidzianymi przez odpowiednie krajowe porządki prawne, w zakresie w jakim nie narusza to skuteczności przepisów wspólnotowych (pkt 57 poniżej).

16– Na przykład pociągnięcie go do odpowiedzialności za sprzeniewierzenie dochodów (zob. pkt 46 poniżej).

17– W pkt 58 i nast. niniejszej opinii analizuję centralną rolę, jaką pełni to prawo w strukturze podatku VAT.

18– Dyrektywa Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. zmieniająca dyrektywę 77/388 w zakresie ustalenia zobowiązanego do zapłaty podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 269, str. 44), zmieniła art. 21, dodając ust. 3.

19– Rzecznik generalny M. Poires Maduro w swojej opinii przedstawionej w dniu 7 grudnia 2005 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Industries i in., w której wyrok nie został jeszcze wydany, proponuje, aby Trybunał udzielił odpowiedzi, że w świetle wyżej przywołanego art. 21 ust. 3 i z zachowaniem przywołanych zasad nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby państwa członkowskie uznać za solidarnie odpowiedzialne za zapłatę podatku osoby, które w chwili przeprowadzania transakcji w ramach karuzeli podatkowej, wiedziały lub mogłyby o podejrzeniu, że wiedziały, iż podatek nie będzie zapłacony (pkt 39 ust. 1 akapit drugi).

20– Rzecznik generalny M. Poires Maduro ostrzega przed tym niebezpieczeństwem w pkt 76 swojej opinii przedstawionej w dniu 7 kwietnia 2005 r. w sprawie Halifax i in.

21– Orzecznictwo wspólnotowe zajmowało się kwestią nadużycia prawa w następujących dziedzinach: a) fundamentalnych wolności (wyroki z dnia 3 grudnia 1974 r. w sprawie 33/74 Van Binsbergen, Rec. str. 1299, pkt 13; z dnia 7 lutego 1979 r. w sprawie 115/78 Knoors, Rec. str. 399, pkt 25, oraz z dnia 9 marca 1999 r. w sprawie C-212/97 Centros, Rec. str. I-1459, pkt 24); b) zabezpieczenia społecznego (wyrok z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-206/94 Paletta, Rec. str. I-2357, pkt 24); c) wspólnej polityki rolnej (wyroki z dnia 11 października 1977 r. w sprawie 125/76

Cremer, Rec. str. 1593, pkt 21, oraz z dnia 3 marca 1993 r. w sprawie C-8/92 General Milk Products, Rec. str. I-7779, pkt 21); d) prawa spółek (wyroki z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-367/96 Kefalas i in., Rec. str. I-2843, pkt 20 i 28, oraz z dnia 23 marca 2000 r. w sprawie C-373/97 Diamantis, Rec. str. I-1705, pkt 33).

22– S? to zwroty u?ywane przez rzecznika generalnego A. La Pergol? w opinii przedstawionej w wy?ej przywo?anej sprawie Centros, pkt 20.

23– Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach po?aczonych C-487/01 i C-7/02, Rec. str. I-5337, pkt 76.

24– Punkt 71.

25– Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-17/01 Sudholz, Rec. str. I-4243, odwo?uj?cy si? do innego wyroku, u?ci?la to w pkt 34.

26– Przyk?adowo w opinii przedstawionej w sprawie w której zapad? wyrok z dnia 27 stycznia 2000 r. w sprawie C-23/98 Heerma, przywo?anej przez Komisj? w uwagach pisemnych, rzecznik generalny G. Cosmas k?adzie nacisk na prawo ka?dej osoby fizycznej do ustanawiania spółek, a tak?e na okoliczno??, ?e nic nie stoi na przeszkodzie, aby i jedni i drudzy ?wiadczyli us?ugi i dostarczali dobra swoim bliskim, b?d?c równocze?nie uznanymi za podatników podatku VAT (pkt 28).

27– Wyroki z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 BLP Group, Rec. str. I-983, pkt 26; z dnia 9 pa?dziernika 2001 r. w sprawie C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Rec. str. I-7257, pkt 33. Rzecznik generalny M. Poiares Maduro w opinii przedstawionej w sprawie Halifax i in. nie podaje tego w w?tpliwo??, podkre?laj?c, ?e nie istnieje obowi?zek prawny zarz?dzania przedsi?biorstwem w sposób maksymalizuj?cy dochody podatkowe pa?stwa (pkt 85).

28– Jak wskaza? Trybuna? w wy?ej przywo?anym wyroku w sprawie Gemeente Leusden i Holin Groep, pkt 79.

29– Rzecznik generalny M. Poiares Maduro wyja?nia, ?e chodzi o porównanie skutków dzia?alno?ci z celem i skutkami uregulowania, w ten sposób ?e nie dochodzi do nadu?ycia, je?li skutki wynikaj? z wyboru pomi?dzy dwoma zgodnymi z prawem mo?liwo?ciami (opinia w sprawie Halifax i in., pkt 88).

30– Je?li jest on uzasadniony inn? przyczyn?, nie ma nadu?ycia prawa. W takich okoliczno?ciach wyk?adnia przepisu prawna odmawiaj?ca przyznania takiej korzy?ci na podstawie niepisanej ogólnej zasady oznacza?aby pozostawienie organom podatkowym nadmiernie szerokiego zakresu uznania przy decydowaniu, który z celów danej transakcji powinien zosta? uznany za przewa?aj?cy (opinia w sprawie Halifax i in., pkt 89), ze szkod? dla nieodzownej pewno?ci co prawa.

31– Te dwa parametry, zastosowane w wyroku z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-110/99 Emsland-Stärke, Rec. str. I-11569, poprzez które eksporter zosta? pozbawiony prawa do zwrotu, mimo spe?nienia formalnych warunków przewidzianych dla jego otrzymania (pkt 52 i 53), zosta?y powtórzone w wyroku w sprawie Halifax i in. (pkt 74 i 75).

32– Wy?ej przywo?any wyrok w sprawie Emsland-Stärke, pkt 54, jak równie? wyroki z dnia 21 lipca 2005 r. w sprawie C-515/03 Eichsfelder Schlachtbetrieb, Zb.Orz. str. I-7355, pkt 40, oraz w wy?ej przywo?anej sprawie Halifax i in. (pkt 76).

33– Wyżej przywołane wyroki w sprawie Emsland-Stärke, pkt 58, oraz Halifax i in., pkt 81.

34– W tym sensie wypowiedziały się wyroki z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94 Elida Gibbs, Rec. str. I-5339, pkt 33, z dnia 15 października 2002 r. w sprawie C-427/98 Komisja przeciwko Niemcy, Rec. str. I-8315, pkt 42, oraz z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-152/02 Terra Baubedarf-Handel, Rec. str. I-5583, pkt 36.

35– Wyroki z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98 Breitsohl, Rec. str. I-4321, pkt 41, oraz w sprawie C-396/98 Schloßstraße, Rec. str. I-4279, pkt 42, przyjęły to podejście, podobnie jak wyrok w sprawie Halifax i in., wielokrotnie przeze mnie przywoływany (pkt 84).

36– Wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03, Zb.Orz. str. I-1599.