

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ELEANOR SHARPSTON

przedstawiona w dniu 8 czerwca 2006 r.(1)

Sprawa C-35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

przeciwko

Ministero delle Finanze

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Corte suprema di cassazione (Włochy)]

Podatek VAT – Warunki zwrotu – Podatnik niemający siedziby na terytorium kraju

1. Pytanie złożone przez Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny, Włochy) w niniejszej sprawie dotyczy warunków odzyskania przez podatnika podatku VAT zapłaconego dostawcy, który wykazał go na fakturze w wyniku błędu oraz który zadeklarował on organom podatkowym.
2. Zgodnie z szóstą dyrektywą(2) zasadniczo dostawca, który fakturuje podatek VAT nabywcy, musi zadeklarować tę kwotę organom skarbowym bez względu na to, czy podatek ten należało wykazać na fakturze. Ponadto zgodnie z tą dyrektywą podatnik jest uprawniony do odliczenia podatku obciążającego go w związku z dokonanymi na jego rzecz dostawami i usługami, od podatku, który sam musi naliczyć od dokonanych przez niego dostaw.
3. Zgodnie z utrwaloną linią orzecznictwa(3) prawo do odliczenia podatku naliczonego nie ma zastosowania do podatku, który jest należny z uwagi na to, że został wykazany w fakturze, jednak w przeciwnym razie nie byłby należny. Jednakże w tych okolicznościach prawo krajowe musi dopuszczać korektę kwot błędnie naliczonych (lub odliczonych).
4. Ponadto prawo do odliczenia na podstawie szóstej dyrektywy ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy podatnik dokonuje dostaw lub usług podlegających opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym poniesiony został podatek naliczony, a zatem winien zadeklarować tam podatek należny, od którego może odliczyć podatek naliczony.
5. W niniejszej sprawie podatnik, w stosunku do którego wykazano na fakturze podatek VAT w wyniku błędu (od usług reklamowych świadczonych na jego rzecz) nie dokonał dostaw objętych podatkiem należnym w tym samym państwie członkowskim. Taka sytuacja jest zazwyczaj regulowana ósmą dyrektywą(4), na podstawie której podatek naliczony nie jest odliczany od podatku należnego, lecz zwracany podatnikowi.
6. Sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy w tych okolicznościach: a) podatek VAT

b) gdzie wykazany na fakturze oraz zapłacony może zostać zwrócony na podstawie ósmej dyrektywy, nawet jeżeli nie podlegałby odliczeniu na podstawie szóstej dyrektywy; oraz b) czy podatnikowi niebędącemu rezydentem należy umożliwić wystąpienie z wnioskiem bezpośrednio do organu, który pobrał podatek, czy też wystarczy, aby był on uprawniony do działania w sposób pośredni poprzez skierowanie wniosku do dostawcy, który to wykazał podatek na fakturze (a który z kolei mógłby z kolei wystąpić o jego zwrot do organu podatkowego).

I – Prawodawstwo i orzecznictwo wspólnotowe w zakresie podatku VAT

A – Sytuacja w państwie członkowskim na podstawie szóstej dyrektywy VAT

7. Artykuł 21 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT w czasie ważnym dla niniejszego postępowania(5) brzmi w zakresie odnoszącym się do niniejszej sprawy następująco:

„Zobowiązany do zapłaty podatku od wartości dodanej s:

1. w systemie wewnętrznym:

a) podatnicy dokonujący transakcji podlegających opodatkowaniu [...]

[...]

c) każda osoba wykazująca podatek od wartości dodanej na fakturze lub innym dokumencie uznawanym za fakturę;

[...]”.

8. Artykuł 17 ust. 2(6) stanowi w zakresie istotnym dla sprawy:

„O ile towary i usługi są częścią transakcji [służą wykonywaniu czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika na terytorium kraju[(7)];

[...]”.

9. Zgodnie z art. 18 ust. 1 lit. a)(8) w celu wykonania prawa do odliczenia podatnik musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 22 ust. 3 lit. b)(9). Przepis ten wymaga, aby faktura wyraźnie określała cenę bez podatku oraz odpowiadający jej podatek z podziałem na stawki, a także wszelkie zwolnienia.

10. Artykuł 20 ust. 1 lit. a) stanowi, że pierwotne odliczenie korygowane jest zgodnie z procedurami ustalonymi przez państwa członkowskie, w szczególności „gdy odliczenie jest większe lub mniejsze od tego, do którego podatnik był uprawniony”.

B – Orzecznictwo dotyczące szóstej dyrektywy

11. Wyżej wymieniona sprawa Genius Holding o wiodącym znaczeniu(10) dotyczy sytuacji, w której podwykonawca błędnie zafakturował podatek VAT głównemu wykonawcy. Zgodnie z obowiązującymi przepisami krajowymi, dozwolonymi zgodnie z szóstą dyrektywą VAT, podatek był należny jedynie od wykonawcy głównego w zakresie kwoty, którą wykazał on na fakturze wystawionej na rzecz zamawiającego. Powstało zatem pytanie, czy prawo do odliczenia miało

zastosowanie do podatku, który by? nale?ny, zgodnie z art. 21 ust. 1 lit. c), wy?cznie dlatego, ?e zosta? on wykazany na fakturze.

12. Trybuna? zbada? tre?? art. 17 ust. 2 lit. a) w szczeg?lno?ci w zakresie, w jakim odbiega?a ona od brzmienia poprzedzaj?cego go art. 11 ust. 1 lit. a) drugiej dyrektywy Rady(11) oraz od brzmienia art. 17 ust. 2 lit. a) projektu Komisji w sprawie szóstej dyrektywy(12). Trybuna? doszed? do wniosku, ?e prawo do odliczenia mo?na wykonywa? tylko w odniesieniu do podatku rzeczywi?cie nale?nego, czyli podatku zwi?zanego z czynno?ci? podlegaj?c? opodatkowaniu podatkiem VAT lub zap?aconego, o ile by? nale?ny. Tak? wyk?adni? potwierdza ponadto konieczno?? posiadania faktury wykazuj?cej kwot? podatku zwi?zanego z ka?d? czynno?ci? oraz istnienie mechanizmu korekty stosowanego, w przypadku gdy pierwotne odliczenie by?o wy?sze lub ni?sze ni? to, do którego uprawniony by? podatnik(13).

13. Podkre?laj?c, ?e „do pa?stw cz?onkowskich nale?y wprowadzenie do krajowych systemów prawnych mo?liwo?ci skorygowania jakiegokolwiek podatku nieprawid?owo wykazanego w fakturze, w przypadku gdy osoba, która wystawi?a faktur?, wyka?e, i? dzia?a?a w dobrej wierze”, Trybuna? orzek?, ?e „prawo do odliczenia [...] nie ma zastosowania do podatku, który jest nale?ny jedynie z powodu wykazania go na fakturze”(14). Mechanizm odliczenia nie ma zatem zastosowania, niemniej jednak musi dost?pn? by? jaki? mechanizm korekty lub dostosowania s?u?cy uregulowaniu sytuacji, w której b??d zosta? pope?niony w dobrej wierze.

14. Jednak?e rzecznik generalny J. Mischo podniós? w opinii(15), ?e celem poszanowania zasady neutralno?ci podatku VAT podatek taki powinien rodzi? prawo do odliczenia, chyba ?e (w okoliczno?ciach ?wiadczy?cych o oszustwie) dostawca lub us?ugodawca, który wykaza? go na fakturze, nie zadeklarowa? go organom podatkowym.

15. Wy?ej wymieniona sprawa Schmeink & Cofreth i Strobel(16) równie? dotyczy?a sytuacji, w której podatek VAT zosta? b??dnie wykazany na fakturze. Jednak?e w tym przypadku kwoty b??dnie wykazane na fakturze zosta?y wykazane na fakturze w istocie nie w dobrej wierze, lecz w wyniku oszustwa. Niemniej Trybuna? przyj?? pogl?d, zgodnie z którym kryterium dobrej wiary nie jest niezb?dne w celu uzyskania korekty, pod warunkiem ?e jakiegokolwiek ryzyko utraty nale?no?ci zostanie wyeliminowane. Orzek?, co nast?puje:

„1) Je?li podmiot wystawiaj?cy faktur? we w?a?ciwym czasie ca?kowicie wyeliminuje ryzyko jakiegokolwiek utraty nale?no?ci podatkowych, zasada neutralno?ci podatku [VAT] wymaga, aby podatek nieprawid?owo wykazany na fakturze móg? zosta? skorygowany bez uzale?niania takiej korekty od dzia?ania w dobrej wierze wystawcy danej faktury.

2) Do pa?stw cz?onkowskich nale?y ustanowienie procedur dla dokonywania korekty nieprawid?owo wykazanego na fakturze podatku VAT, pod warunkiem ?e taka korekta nie zale?y od uznania organów podatkowych”.

16. W ww. sprawie Karageorgou i in.(17) Trybuna? bada? sytuacj?, w której kwoty wykazanej jako podatek VAT na fakturze wystawionej przez podmiot ?wiadczy?cy us?ugi na rzecz pa?stwa nie mo?na by?o zaklasyfikowa? jako podatku VAT. Sytuacja ta powsta?a ze wzgl?du na to, ?e podmioty te b??dnie s?dzi?y, i? ?wiadczy? rzeczzone us?ugi w ramach dzia?alno?ci na w?asny rachunek, natomiast w rzeczywisto?ci istnia? stosunek pracy. Trybuna? przychyli? si? do ww. wyroków w sprawach Genius Holding oraz Schmeink & Cofreth i Strobel stwierdzaj?c, ?e art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy nie wyklucza zwrotu takiej kwoty. W przypadku korekty kwoty w ten sposób wykazanej, która w ?adnym razie nie mo?e stanowi? podatku VAT, nie istnieje ryzyko utraty nale?no?ci podatkowych w ramach systemu podatku VAT. Trybuna? zauwa?y? ponownie, ?e szósta dyrektywa nie zawiera wyra?nego przepisu dotycz?cego takich przypadków, oraz uzna?, ?e dopóki luka ta nie zostanie usuni?ta przez prawodawc? wspólnotowego, to do pa?stw

członkowskich należy zapewnić odpowiednie rozwiązanie(18).

17. Kolejna sprawa wymieniona w pismach procesowych w ramach niniejszego postępowania odnosi się do nieco innych okoliczności. Sprawa Langhorst(19) dotyczy rolnika, który dokonał sprzedaży prosiń handlarzom trzody chlewnej i zamiast wystawić im fakturę opiewającą na cenę, to jemu wystawiono notę obcięć eniów zawierającą cenę, na której błędnie wyliczono podatek VAT, stosując stawki wyszły niżej mająca zastosowanie. Trybuna orzekła, że tak notę obcięć eniów można było uznać za „dokument spełniający rolę faktury” oraz że odbiorcą noty obcięć eniowej (a mianowicie rolnika) należy uznać za osobę, która faktycznie wykazała podatek VAT na tym dokumencie w rozumieniu art. 21 ust. 1 lit. c), a zatem za zobowiązaną do zapłaty wykazanej kwoty(20).

C – Miejsce świadczenia usług reklamowych

18. Artykuł 9 szóstej dyrektywy ustanawia reguły dotyczące miejsca, które uważa się za miejsce świadczenia usług dla celów tej dyrektywy. Artykuł 9 ust. 2 lit. e) stanowi:

„miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, świadczonych [...] podatnikom mającym przedsiębiorstwo we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca, jest miejsce, gdzie klient zawarł swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego [ma siedzibę lub stały zakład, na rzecz którego] świadczona jest usługa lub, w przypadku braku takiego miejsca, miejsce jego stałego zamieszkania lub miejsce, gdzie zwykle przebywa:

[...]

– usługi reklamowe,

[...]”.

19. Zgodnie z art. 21 ust. 1 lit. b)(21) „odbiorca usług, o którym mowa w art. 9 ust. 2 lit. e) [...], gdy usługa jest świadczona przez podatnika zamieszkałego za granicą”, zobowiązany jest uiścić podatek VAT od danej usługi(22). „Jednakże państwa członkowskie mogą wymagać, żeby usługodawca był solidarnie odpowiedzialny za zapłatę podatku”.

D – Zwroty w zakresie dostaw międzynarodowych na podstawie ósmej dyrektywy

20. Wyżej wymieniony art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy(23) dotyczy odliczania podatku VAT naliczonego od podatku należnego w tym samym państwie członkowskim. W innych przypadkach art. 17 ust. 3 i 4(24) stanowi w istotnym dla sprawy zakresie:

„3. Państwa członkowskie przyznają każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu podatku od wartości dodanej, określonego w ust. 2 w stopniu, w jakim takie towary lub usługi są używane do celów:

a) transakcji [...] przeprowadzanych w innym kraju, które kwalifikowałyby się do odliczenia podatku[(25)], jeżeli miałyby miejsce na terytorium kraju;

[...]

4. Zwrot podatku od wartości dodanej, o którym mowa w ust. 3, będzie dokonany:

– podatnikom niemającym przedsiębiorstwa na terytorium kraju, ale którzy posiadają przedsiębiorstwo w innym państwie członkowskim zgodnie ze szczegółowymi wspólnotowymi zasadami wprowadzającymi w życie ustanowionymi w [ósmiej dyrektywie],

[...]”.

21. Artykuł 2 ósmiej dyrektywy stanowi:

„Każde państwo członkowskie zwraca każdemu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium tego kraju, ale mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim, zgodnie z ustanowionymi poniżej warunkami, każdy podatek od wartości dodanej należony w odniesieniu do usług lub mienia ruchomego dostarczonego mu przez innych podatników na terytorium tego kraju lub poniesiony w odniesieniu do przywozu towarów do tego kraju, o ile takie towary i usługi są wykorzystywane w celach transakcji określonych w art. 17 ust. 3 lit. a) [...] szóstej dyrektywy”.

22. Artykuł 5 tej samej dyrektywy stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy towary i usługi, w odniesieniu do których podatek może być zwrócony, muszą spełniać warunki ustanowione w art. 17 [szóstej dyrektywy], stosowane w państwie członkowskim dokonującym zwrotu.

[...]”.

E – *Streszczenie skutków przepisów dotyczących dostaw międzynarodowych*

23. Na mocy powyższych przepisów, gdy dostawy są dokonywane w państwie członkowskim A przez dostawcę posiadającego siedzibę w tym państwie członkowskim na rzecz nabywcy⁽²⁶⁾ posiadającego siedzibę w państwie członkowskim B, który nie rozlicza się z podatku VAT w państwie członkowskim A, gdy nie dokonuje tam transakcji podlegających opodatkowaniu, zasadą ogólną jest, że nabywca jest uprawniony do zwrotu podatku VAT wykazanego mu na fakturze przez dostawcę w państwie członkowskim A i nie ma zatem podatku naliczonego od tych dostaw podlegającego odliczeniu od podatku należnego w państwie członkowskim B.

24. Jednakże w sytuacjach szczególnych, gdy zastosowanie ma mechanizm przeniesienia obowiązku podatkowego (jak przykładowo, gdy następuje świadczenie usług reklamowych, które poczytuje się za wykonane w państwie członkowskim B, a nie w państwie członkowskim A) dostawca lub usługodawca nie powinien wykazywać na fakturze podatku VAT od dostawy lub usługi w państwie członkowskim A. Zamiast tego nabywca podlega obowiązkowi uiszczenia podatku VAT od dostawy lub usługi wykonanej na jego rzecz w państwie członkowskim B i może odliczyć rzeczony podatek naliczony od podatku należnego, który jest zobowiązany zadeklarować w państwie członkowskim B.

25. Jeżeli jednak dostawca lub usługodawca wystawia nabywcy fakturę VAT w państwie członkowskim A (tak jakby czynność została dokonana w państwie członkowskim A) w sytuacji, w której powinien być zastosowany mechanizm przeniesienia obowiązku podatkowego (ponieważ uznaje się, że dostawa miała miejsce w państwie członkowskim B), podatek VAT jest wykazany na fakturze błędnie. Dokładnie to miało miejsce w niniejszej sprawie.

26. Jeżeli nabywca następnie zapłaci podatek VAT błędnie wykazany na fakturze, a dostawca właściwie zadeklaruje go organom podatkowym w państwie członkowskim A, to – z wyjątkiem przypadku, gdy nabywca będzie w stanie odzyskać podatek VAT, który zapłacił w wyniku błędu: a) od swego dostawcy bądź b) od organów podatkowych, oraz dopóki ono nie nastąpi – transakcja nie jest „neutralna z punktu widzenia podatku VAT” dla nabywcy, a organy

podatkowe w państwie czonkowskim A uzyskuje podatek VAT, który nie powinien być zostawiony na ich rzecz.

II – Postępowanie przed sądem krajowym

A – Okoliczności faktyczne i ramy proceduralne

27. Na podstawie informacji przedstawionych w postanowieniu odsyłającym oraz uwag przedłożonych Trybunałowi stan faktyczny sprawy można streścić w następujący sposób:

28. Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (zwana dalej „Reemtsma”) jest spółką mającą siedzibę w Niemczech, która nie posiada stałego adresu we Włoszech.

29. W 1994 r. włoska spółka wykonała na rzecz Reemtsma usługi reklamowe i marketingowe, od których naliczyła podatek VAT w rocznej kwocie 175 022 025 ITL(27).

30. Zgodnie z postanowieniem odsyłającym usługi te były zwolnione z podatku VAT, dlatego będzie konieczne wykazanie podatku na fakturze i zapłacenie go, najpierw przez Reemtsma firmie włoskiej, a następnie przez tę firmę organowi podatkowemu.

31. Na podstawie ww. przepisów wydaje się, że(28) usługi nie były zwolnione w ścisłym sensie tego znaczeniu, lecz że zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy poczytywano je za wykonane w Niemczech, gdzie Reemtsma miała siedzibę. Jednak wykazanie podatku VAT na fakturze oraz zapłacenie go we Włoszech nadal będzie konieczne. Z uwagi na to, że zastosowanie miała zasada przeniesienia obowiązku podatkowego, to Reemtsma podlegała obowiązkowi uiszczenia podatku VAT w Niemczech.

32. Reemtsma wystąpiła o zwrot części tego podatku VAT. Nie jest jasne, dlaczego wystąpiła jedynie o częściowy zwrot; być może nabyte usługi nie były wykorzystywane wyłącznie dla celów dostaw Reemtsma objętych podatkiem należnym, podlegającym opodatkowaniu. W tej sytuacji powstałoby jedynie częściowe prawo do zwrotu(29).

33. Organy podatkowe odmówiły zwrotu, a Reemtsma zaskarżyła odmowę do sądu.

34. Skarga została oddalona zarówno przez sąd pierwszej instancji, jaki i przez sąd apelacyjny na tej podstawie, że uiszczenie podatku związane było z usługami, które nie należały do usług podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, jako że zostały wykonane na rzecz podatnika podlegającego opodatkowaniu w innym państwie członkowskim.

35. Reemtsma zaskarżyła wówczas do Corte suprema di cassazione wyrok sądu apelacyjnego, zarzucając naruszenie oraz będzie konieczne zastosowanie przepisów prawa krajowego(30), jak również brak odpowiedniego uzasadnienia.

36. Corte suprema di cassazione ma wątpliwości co do wykładni ustawodawstwa włoskiego w świetle ww. wyroków Trybunału w sprawach Genius Holding, Langhorst, Schmeink & Cofreth i Strobel oraz Karageorgou i in. Zwraca się zatem do Trybunału Sprawiedliwości z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy art. 2 i 5 [ósmej dyrektywy] w zakresie, w jakim uzależniają zwrot podatku nabywcy lub klientowi niebędącemu rezydentem od warunku, by towary i usługi były wykorzystywane do celów czynności opodatkowanych, należy interpretować w ten sposób, że nienależny podatek VAT, będzie konieczne wykazany w fakturze, a następnie wpłacony na rzecz skarbu państwa, podlega również zwrotowi? W przypadku odpowiedzi twierdzącej, czy przepis prawa krajowego, który wyklucza zwrot podatku nabywcy lub klientowi niebędącemu rezydentem ze

względu na brak możliwości odliczenia nałożonego i zapłaconego podatku, nawet gdy podatek ten jest nienależny, pozostaje w sprzeczności ze wskazanymi powyżej przepisami dyrektywy?

2) Czy w ogólnie istnieje możliwość wywnioskowania ze wspólnego systemu podatku VAT, że nabywca lub klient są zobowiązani do zapłaty podatku na rzecz skarbu państwa? Czy zgodnie z tym systemem, a w szczególności z zasadami neutralności podatku VAT, skuteczności i niedyskryminacji, jest nieprzyznanie przez prawo krajowe nabywcy lub klientowi, który podlega opodatkowaniu podatkiem VAT oraz zgodnie z przepisami krajowymi podlega obowiązkowi wystawienia faktury i wpłacenia podatku, prawa do otrzymania od organu podatkowego zwrotu podatku, w przypadku gdy zainteresowany został obciążony podatkiem nienależnym i dokonał jego zapłaty? Czy przepisy krajowe, które – zgodnie z wykładni dokonaną przez sądy krajowe – zezwalają nabywcy lub klientowi na występowanie z żądaniem jedynie wobec dostawcy lub usługodawcy, lecz nie wobec organu podatkowego, mimo istnienia w krajowym porządku prawnym analogicznego przypadku pobrania przez przedstawiciela podatnika podatków bezpodstawnych podlegających zapłacie przez podatnika, w którym zarówno podatnik, jak i jego przedstawiciel mają prawo domagania się zwrotu nienależnie pobranego podatku od skarbu państwa, są sprzeczne z zasadami skuteczności i niedyskryminacji w dziedzinie zwrotu podatku VAT pobranego z naruszeniem prawa wspólnotowego[?]”.

37. Uwagi na piśmie przedłożyli: Reemtsma, rząd włoski oraz Komisja Wspólnot Europejskich. Na rozprawie, która odbyła się w dniu 30 marca 2006 r., rząd włoski oraz Komisja wyłożyli swoje stanowiska.

III – Ocena

A – W przedmiocie pytania pierwszego

38. W pytaniu pierwszym sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy podejście przyjmowane w orzecznictwie od czasu ww. wyroku w sprawie Genius Holding odnośnie do odliczeń na podstawie szóstej dyrektywy należy stosować również w odniesieniu do zwrotów na podstawie ósmej dyrektywy.

39. Przed udzieleniem odpowiedzi na to pytanie trzeba jednakże przeanalizować wątpliwości Reemtsma dotyczące dalszego obowiązywania orzeczenia w sprawie Genius Holding.

1. Czy Genius Holding nadal stanowi ważną podstawę prawną?

40. Reemtsma uważa, że ww. wyrok Trybunału w sprawie Genius Holding nie był uzasadniony treścią art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, a ponadto został podważony przez wyrok w sprawie Langhorst. Powołuje się na fragment tego wyroku, w którym to Trybunał orzekł, że gdyby podatnik – w odniesieniu do którego uznano, iż wykazał podatek VAT na nocie obciążeniowej – nie musiał zapłacić wykazanej kwoty, „czyżby podatek VAT wykazanego na dokumencie spełniającego rolę faktury nie musiałaby zostać zapłaconą przez podatnika, nawet jeżeli [...] podatek VAT mógł zostać w pełni odliczony przez odbiorcę towarów lub usług [...]”(31). Zdaniem Reemtsma oznacza to zmianę orzeczenia w sprawie Genius Holding oraz powrót do prawa do odliczenia obejmującego wszystkie przypadki. Reemtsma podkreśla, że prawo do odliczenia stanowi podstawowy środek zapewnienia stosowania podstawowej zasady neutralności podatku VAT, a państwom członkowskim nie przysuguje kompetencja do ograniczenia tego prawa(32).

41. Reemtsma zmierza również do odróżnienia ww. wyroku w sprawie Karageorgou i in. Choć argumentacja teoretyczna zastosowana w tym wyroku jest prawidłowa, został on wydany w kontekście innych okoliczności faktycznych(33). W niniejszym przypadku przedmiotowa kwota nie

może jednocześnie stanowi podatek VAT, jaki usługodawca, który wykazał go na fakturze, zobowiązany jest zapłacić na podstawie art. 21 ust. 1 lit. c) oraz kwoty niebędącej podatkiem VAT z punktu widzenia nabywcy.

42. Ze swej strony nie mogę się zgodzić, iż wyrok w sprawie Langhorst podważa wyrok w sprawie Genius Holding.

43. Fragment, z którego Reemtsma wnioskuje, że Trybunał odstąpi od swego orzecznictwa, stanowi cząstkę odpowiedzi na pytanie drugie wyroku w sprawie Langhorst, które dotyczy kwestii, czy podatnika, który nie zakwestionował wykazania z tytułu czynności podlegających opodatkowaniu, na nocie obceniowej spełniającej rolę faktury, kwoty podatku VAT wyszej niż należała, można uznać za osobę, która wykazała tę kwotę, a zatem w konsekwencji jest zobowiązana do zapłaty wykazanej kwoty w rozumieniu art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy.

44. Na pytanie to Trybunał udzielił tej samej (twierdzącej) odpowiedzi, jaką zaproponował rzecznik generalny P. Léger, który swą analizę oparł w znacznym stopniu na wyroku w sprawie Genius Holding⁽³⁴⁾. W tych okolicznościach niezmiernie trudno jest dostrzec odstąpienie od wyroku w sprawie Genius Holding w rozumowaniu Trybunału, który po prostu powtarza argumentację rzecznika generalnego, choć w znacznie bardziej zwięzłej formie, pomijając jakiegokolwiek nawiązanie do tego wyroku. Co więcej, jasne jest, że wyrok w sprawie Genius Holding był następnie zastosowany zarówno w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, jak i Karageorgou i in.

45. Jeżeli chodzi o fragment „mógłby być odliczony w całości przez odbiorcę towarów lub usług” z wyroku w sprawie Langhorst, wydaje mi się jasne, że Trybunał nie twierdzi, iż odbiorca mógł być *uprawniony* do odliczenia podatku wykazanego na fakturze w wyniku błędu, a raczej Trybunał przewidywał, że mógł go *faktycznie* odliczyć oraz że mogłaby powstać możliwość popełnienia oszustwa, gdyby dostawca nie był zobowiązany do zapłaty całej wykazanej kwoty.

46. Zasadniczo przychylam się do poglądu Reemtsma w jednym punkcie. Nielogiczne jest uznawanie kwoty będącej wykazanej na fakturze jednocześnie za podatek VAT, który usługodawca lub dostawca musi zadeklarować na podstawie art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, i za kwotę niebędącą podatkiem VAT, której nabywca nie może odliczyć na podstawie art. 17 ust. 2 lit. a).

47. Pogląd Reemtsma odzwierciedla w dużym stopniu analizę zaproponowaną Trybunałowi przez Komisję oraz rzecznika generalnego J. Mischa w sprawie Genius Holding, zgodnie z którą podatek VAT, który usługodawca lub dostawca musi zadeklarować zgodnie z art. 21 ust. 1 lit. c), należy również uznawać za podatek, który „podlega zapłacie lub [jest] zapłacony” w rozumieniu art. 17 ust. 2 lit. a). Zatem powinien podlegać odliczeniu przez nabywcę (pod warunkiem że zostało wykluczone oszustwo poprzez wykluczenie przypadków, w których wykazała można, że dana kwota w istocie nie została zapłacona).

48. Muszę przyznać, że analiza ta wydaje mi się wycieńczona pod względem spójności i prostoty systemu od podejścia przyjętego ostatecznie przez Trybunał w wyroku w sprawie Genius Holding. Zastanawiam się również, czy nie byłaby ona bardziej zgodna z nowszym orzecznictwem Trybunału dotyczącym karuzeli podatkowych.

49. Karuzela podatkowa stanowi oczywiście inną sytuację, w której podatek VAT jest prawidłowo wykazany na fakturze w związku z dostawą, jednakże zostaje pobrany w wyniku oszustwa od organów podatkowych na jednym etapie lub większej ilości etapów. Jednakże w wyroku w sprawie Optigen i in.⁽³⁵⁾ Trybunał przyjął pogląd, zgodnie z którym, jeżeli podatnik przeprowadza transakcje spełniające kryteria obiektywne ustanowione w szóstej dyrektywie, na

jego prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego nie może mieć wpływu fakt, że inna transakcja wcześniejsza lub późniejsza w łańcuchu dostaw stanowi oszustwo podatkowe w zakresie podatku VAT, o czym ten nie wie bądź nie może się dowiedzieć. Kwestia, czy podatek VAT od wcześniejszej lub późniejszej sprzedaży danych produktów został wpłacony do budżetu państwa, nie ma znaczenia dla przysługującego mu prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT.

50. Wydaje mi się, że jeżeli prawo do odliczenia pozostaje nienaruszone w takich okolicznościach, to system byłby bardziej spójny, gdyby prawo to pozostawało nienaruszone również w okolicznościach takich, jakie miały miejsce w sprawie Genius Holding. Ponadto Trybunał w sposób wyraźny orzekł, że korekta zgodnie z art. 20 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy uzależniona jest od wykazania, pierwotnie, dobrej wiary po stronie osoby wystawiającej fakturę⁽³⁶⁾, a w następstwie wydania wyroku w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, że jakiegokolwiek ryzyko utraty wpływów z tytułu podatków zostało wyeliminowane⁽³⁷⁾. Taki warunek również dobrze można by zastosować w sytuacji, gdyby nabywca zachował prawo do odliczenia, a nie prawo do dokonania korekty.

51. Niemniej nie proponuję, aby Trybunał ponownie rozważyć wyrok w sprawie Genius Holding. Wyrok ten opiera się o przyjęte zasady wykładni i prowadzi, choć przy zastosowaniu bardziej skomplikowanej procedury, do tego samego wyniku, co podejście zaproponowane przez rzecznika generalnego, który to wynik wydaje się być prawidłowy pod względem neutralności podatku VAT. Wchodzi on ponadto od ponad 15 lat w skład ugruntowanego orzecznictwa i jakiegokolwiek zmiany w tym zakresie prawdopodobnie pociągnęłyby za sobą wystąpienie niepożądanego dezorientacji w praktyce państw członkowskich w zakresie podatku VAT.

52. Z uwagi na powyższe nie wydaje mi się, aby w związku z tym, iż zasada zawarta w wyroku w sprawie Genius Holding została zastosowana w sprawie Karageorgou i in. w odmiennych okolicznościach, można było do jakiegokolwiek użytecznych wniosków. Zatem obecnie przejdę do zbadania, czy zasada ta powinna być stosowana również do sytuacji podlegających ósmej dyrektywie.

2. Czy wyrok w sprawie Genius Holding należy stosować na gruncie ósmej dyrektywy?

53. Sąd krajowy zauważa, że powodem wyłączenia odliczenia na podstawie szóstej dyrektywy w przypadku braku wykazania na fakturze nienależnego podatku nie jest obciążenie nabywcy, który w przeciwnym razie byłby upoważniony do odliczenia, lecz raczej zabezpieczenie przed oszustwami podatkowymi. Jednakże na podstawie ósmej dyrektywy cel ograniczenia prawa do zwrotu do przypadków, w których odliczenie byłoby dopuszczalne na podstawie szóstej dyrektywy, jest inny. Jest nim wykluczenie nabywców, którzy powinni ponosić ciężar podatku (ponieważ są klientami końcowymi bądź dostawy lub usługi wykonane na ich rzecz są wykorzystywane do czynności zwolnionych od opodatkowania). Jeżeli uwzględnimy różny cel, nie jest jasne, czy należy zastosować to samo podejście.

54. Reemtsma również zauważa różnicę w zakresie celu. Konkluduje, że niewłaściwe jest wykluczanie zwrotu na podstawie ósmej dyrektywy, gdy przyczyną wyłączenia możliwości odliczenia na podstawie szóstej dyrektywy jest po prostu to, że podatek został wykazany na fakturze w wyniku błędów.

55. Jednakże rzekł wnoski zauważyć, że niniejsza sprawa dotyczy zwrotu podatku VAT nieprawidłowo naliczonego od dostawy lub usługi. Jego zdaniem procedura na podstawie art. 2 oraz 5 ósmej dyrektywy nie może mieć zastosowania, gdy nie został spełniony warunek, zgodnie z którym podatek podlegałby odliczeniu, gdyby nabywca był rezydentem we Włoszech(38).

56. Komisja podnosi, że wyrok w sprawie Debouche(39) wskazuje, że ósma dyrektywa nie ma na celu podważenia systemu ustanowionego przez szóstą dyrektywę. Zgodnie z tym, co stwierdził rzecznik generalny G. Tesaro w opinii, którą wydał w tej sprawie(40), ratio legis zwrotu podatku VAT podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju jest takie samo, a zatem musi podlegać tym samym zasadom, które mają zastosowanie do odliczenia dokonywanego przez podatnika, który posiada siedzibę na terytorium kraju. Trybunał potwierdził to stanowisko w sprawie Monte Dei Paschi di Siena(41), stosując zasady cząściowego odliczenia zawarte w art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy do zwrotu na podstawie ósmej dyrektywy.

57. W kwestii tej przychyliam się do wniosku, do którego doszedł rzekł wnoski, jak również Komisja.

58. Na poziomie formalnym odniesienia do art. 17 szóstej dyrektywy zawarte w art. 2 i 5 ósmej dyrektywy są jasne. Artykuł 2 przyznaje prawo do zwrotu, „o ile takie towary i usługi są wykorzystywane w celach transakcji określonych w art. 17 ust. 3 lit. a) [...]” szóstej dyrektywy. Artykuł 5 w sposób wyraźny stanowi, że „towary i usługi, w odniesieniu do których podatek może być zwrócony, muszą spełniać warunki ustanowione w art. 17 [szóstej dyrektywy], stosowane w państwie członkowskim dokonującym zwrotu”.

59. Ponadto, jeżeli przyjmiemy podejście literalne, podobnie jak to miało miejsce w wyroku w sprawie Genius Holding(42), można zauważyć, że art. 17 ust. 3 projektu Komisji w sprawie szóstej dyrektywy, podobnie jak art. 17 ust. 2 lit. a) tego projektu, odnosi się do podatku VAT „wykazanego na fakturze” wystawionej podatnikowi, co zostało zmienione na podatek VAT, „o którym mowa w ustępie 2” – gdzie „wykazany na wystawionej mu fakturze” zostało zastąpione wyrażeniem „podlegającym zapłacie lub zapłacony”.

60. Ponadto orzecznictwo zacytowane przez Komisję przemawia za podobnym traktowaniem.

61. Jednakże prawdopodobnie najważniejsze jest to, że spójność pomiędzy systemami zwrotu i odliczenia wydaje się być pojęta jako zasada, chyba że istnieje określona różnica w zakresie charakteru transgranicznego przepływu towarów, która przemawiałaby za odmiennym traktowaniem. Wydaje się jednak, że nie ma to miejsca.

62. Prawdą jest, że mechanizm zwrotu na podstawie ósmej dyrektywy nie jest tożsamy z mechanizmem odliczenia na podstawie szóstej dyrektywy. Niemniej przypadki podlegające obu dyrektywom mają istotne punkty stykowe.

63. Załóżmy, że X i Y są podatnikami, przy czym X jest w ramach danej transakcji dostawcą lub usługodawcą, a Y nabywcą. W sytuacji ograniczonej do jednego państwa członkowskiego X wystawia Y fakturę VAT, a ten odlicza tę kwotę od podatku należnego, który musi zadeklarować.

64. Jeżeli X ma siedzibę w państwie członkowskim A, a Y posiada siedzibę w państwie członkowskim B oraz nie dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu w państwie członkowskim A, to wówczas: a) na podstawie ósmej dyrektywy Y uzyskuje zwrot podatku VAT wykazanego na fakturze w państwie członkowskim A, a kwota podatku VAT, którą wykazuje na fakturze swoim nabywcom i którą deklaruje organom podatkowym w państwie członkowskim B,

opiera się na pełnej cenie netto, po której dokonuje on dostawy bądź świadczy usługę; lub b) gdy zastosowanie ma mechanizm przeniesienia obowiązku podatkowego zawarty w szóstej dyrektywie, X nie wykazuje podatku VAT na fakturze, a Y jest odpowiedzialny za uiszczenie podatku VAT od dostawy lub usługi w państwie członkowskim B, jednak może również dokonać jego odliczenia. W obu przypadkach zachódzie dzieła wtedy normalnie.

65. Jeśli X w sposób błędny wykaże Y na fakturze podatek VAT od danej transakcji, jeśli Y zapłaci tę fakturę i jeśli X zadeklaruje tę kwotę organom podatkowym, to zgodnie z wyrokiem w sprawie Genius Holding, gdy sprawa ogranicza się do jednego państwa członkowskiego (państwa członkowskiego A):

- X musi zwrócić Y kwotę błędnie wykazaną na fakturze;
- organy podatkowe muszą zwrócić tę kwotę X; natomiast
- Y musi wycofać ją ze swego odliczenia (lub, jeśli została już odliczona, skorygować swe odliczenie zgodnie z art. 21 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy).

66. Jeśli X i Y znajdują się w różnych państwach członkowskich, pierwszy i drugi z tych wymogów będzie miał nadal zastosowanie. Jednakże na podstawie ósmej dyrektywy(43) bądź mechanizmu przeniesienia obowiązku podatkowego zawartego w szóstej dyrektywie(44) Y nigdy nie mógłby odliczyć podatku VAT wykazanego na fakturze przez X, gdyby żadna z tych sytuacji nie dopuszcza odliczenia jako takiego. Zatem analogicznie Y nie jest uprawniony do uzyskania zwrotu. Również w tym przypadku zachódzie dzieła wtedy normalnie.

67. W obu scenariuszach zachowana jest neutralność podatku VAT(45) w sposób w istocie podobny (choć, jak już wspomnieliśmy, bardziej złożony, niż gdyby odliczenie lub zwrot, w zależności od przypadku, były dozwolone).

68. Ponadto można zauważyć, że przepis krajowy, o którym mowa w wyroku w sprawie Genius Holding, również ustanawia mechanizm przeniesienia obowiązku podatkowego, jednak był to mechanizm dozwolony przez Radę na podstawie art. 27 szóstej dyrektywy, a nie ten, który został przewidziany w ósmej dyrektywie(46). Dziwne mogłoby się wydać stosowanie zasady leżącej u podstaw tego wyroku do jednego przypadku przeniesienia obowiązku podatkowego, lecz nie do innego.

69. Uważam zatem, że stanowisko przyjęte przez Trybunał w wyroku w sprawie Genius Holding odnośnie do odliczeń na podstawie szóstej dyrektywy należy również zastosować do zwrotów na podstawie ósmej dyrektywy.

B – *W przedmiocie pytania drugiego*

70. W przypadku gdy nabywca znajduje się w sytuacji takiej jak Reemtsma (to znaczy w sytuacji, w jakiej znajduje się Y w przykładzie, który podałem powyżej) nie jest uprawniony do zwrotu zgodnie z art. 17 ust. 3 i 4 szóstej dyrektywy oraz przepisami ósmej dyrektywy, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy wystarczające jest, by miał on prawo żądania zwrotu podatku od dostawcy (w moim przykładzie X), który wykazał podatek na fakturze i który z kolei może żądać jego zwrotu od organu podatkowego, który pobrał podatek, czy też taki odbiorca usług powinien mieć możliwość skierowania swojego żądania bezpośrednio do tego organu podatkowego.

71. Pytanie to dzieli się, jak wskazały rząd włoski oraz Komisja, na trzy części, które można streścić w następujący sposób:

a) Czy nabywca może w ogólnie być uznany za osobę zobowiązaną do zapłaty podatku VAT od danej czynności?

b) Czy wspólnotowy system podatku VAT (oraz zasady neutralności, skuteczności, równowagi lub niedyskryminacji) *sprzeciwia się* przepisom krajowym, które nie przyznają nabywcy prawa do dochodzenia od organów podatkowych zwrotu podatku VAT, który, nie będąc należny, został wykazany na fakturze i zapłacony?

c) Czy ma znaczenie, że inne przepisy krajowe (dotyczące opodatkowania bezpośredniego) dopuszczają wspólne działanie obu stron przeciwko organom podatkowym w zbliżonych okolicznościach?

72. Wskazane trzy części zostaną kolejno rozważone.

1. Czy nabywca może w ogólnie być uznany za osobę zobowiązaną do zapłaty podatku VAT od danej czynności?

73. Jak podnosi Reemtsma, art. 21 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy(47) dopuszcza wprowadzenie przez państwa członkowskie zasady, że poza dostawcą lub usługodawcą „inna osoba niż podatnik jest solidarnie odpowiedzialna za zapłatę podatku”. Artykuł 22 ust. 8(48) dopuszcza, aby państwa członkowskie nakładały „inne obowiązki, które uznają za konieczne do prawidłowego naliczenia i pobrania podatku i uniknięcia oszustw podatkowych”. Zatem z szóstą dyrektywą zgodne jest, aby nabywca był jedną z osób zobowiązanych do zapłaty podatku VAT.

74. Z drugiej strony, jak zauważa rząd włoski, nawet jeśli prawo wspólnotowe dopuszcza, aby nabywca był solidarnie odpowiedzialny za zapłatę podatku, w 1994 r. prawo włoskie nie przewidywało takiego przepisu (choć obecnie taki przepis istnieje).

75. Ponadto, jak trafnie zauważa Komisja, art. 21 ust. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy ustanawia zasadę ogólną, zgodnie z którą co do zasady to dostawca lub usługodawca zobowiązany jest do zapłaty podatku VAT i wykonywania obowiązków względem organów podatkowych. Jedyne wyjątki określone są w pozostałych postanowieniach art. 21 ust. 1 (w szczególności mechanizm przeniesienia obowiązku podatkowego w transakcjach transgranicznych) lub dozwolone przez Radę na podstawie art. 27 szóstej dyrektywy (w tym mechanizm przeniesienia obowiązku podatkowego dozwolony w szczególnych okolicznościach w ramach państwa członkowskiego(49)).

76. Zgadza się zatem z rządem włoskim i Komisją. Reemtsma ma rację wskazując, że w niektórych okolicznościach państwa członkowskie *mogą* wprowadzić odpowiedzialność solidarną nabywcy wraz z dostawcą, natomiast w sytuacjach, w których zastosowanie ma mechanizm przeniesienia obowiązku podatkowego, odpowiedzialny jest zawsze nabywca. Niemniej są to wyjątki od zasady ogólnej, w myśl której to dostawca powinien zadeklarować organom podatkowym podatek VAT od danej czynności. W konsekwencji co do zasady tylko dostawca lub usługodawca może skierować do tych organów żądanie zwrotu będącego zapłaconym podatkiem.

77. Prawdą jest, że gdy zastosowanie ma mechanizm przeniesienia obowiązku podatkowego z jakiegokolwiek przyczyny, to nabywca jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT od danej czynności. Zatem co do zasady nabywca będzie uprawniony do dochodzenia zwrotu będącego uiszczonym podatkiem od organów podatkowych(50). Ponadto wydaje się, że mechanizm

przeniesienia obowiązku podatkowego na podstawie art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy miało zastosowanie w przypadku powodującego postępowanie przed sądem krajowym, tak więc Reemtsma powinna być zarówno zobowiązana do zapłaty podatku, jak i być uprawniona do dochodzenia zwrotu podatku błędnie zapłaconego. Jednakże należy pamiętać, że w ramach tego mechanizmu Reemtsma pozostaje w stosunkach z organami podatkowymi swego państwa czonkowskiego, a mianowicie z Republiki Federalnej Niemiec, a nie z organami podatkowymi państwa czonkowskiego, w którym jej usługodawca błędnie wykazał na fakturze i deklaracji podatek VAT, czyli Republiki Włoskiej.

78. Zatem na pierwsze cztery pytania drugiego odpowiedziałabym, że co do zasady jedynie dostawca lub usługodawca należy uważać za zobowiązanego wobec organów podatkowych do zapłaty podatku VAT od danej czynności, a w konsekwencji za uprawnionego do żądania zwrotu błędnie zapłaconego podatku. Gdy w drodze wyniku na mocy przepisów wspólnotowych lub dozwolonych przepisów krajowych zobowiązana jest inna osoba, osoba ta może dochodzić zwrotu podatku, który zapłaciła w wyniku błędu, od organów podatkowych, względem których była zobowiązana.

2. Czy dopuszczalne jest, by prawo krajowe *nie* zezwalało nabywcy na dochodzenie od organów podatkowych zwrotu podatku VAT, który nie błędnie należał, został wykazany na fakturze i zapłacony?

79. We Włoszech w okolicznościach, w których nie jest dopuszczalne ani odliczenie na podstawie szóstej dyrektywy, ani też zwrot na podstawie ósmej dyrektywy, wydaje się, że dostawca lub usługodawca, który wykazał na fakturze i pobrał podatek VAT od danej transakcji w wyniku błędu oraz zapłacił go organom podatkowym, może dochodzić zwrotu tej kwoty od organów podatkowych, lecz nabywca w ramach tej samej transakcji może dochodzić zwrotu tej kwoty wyłącznie od dostawcy w ramach powództwa cywilnego.

80. Wątpliwości sądu krajowego odnośnie do systemu środków prawnych dotyczących wymogów równoważności (błędnie niedyskryminacji) oraz skuteczności w prawie wspólnotowym. Wymogi te zostały wyrażone ostatecznie w wyroku w sprawie *My Travel*(51). „W braku przepisów wspólnotowych w zakresie żądania zwrotu podatków do państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym warunków występowania z tymi żądaniem, które muszą być zgodne z zasadami równoważności oraz skuteczności, a zatem nie mogą być mniej korzystne niż podobne żądania oparte na przepisach prawa krajowego i nie mogą być ukształtowane w sposób czyniący praktycznie niemożliwym wykonywanie praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny”.

81. Reemtsma uważa, że zgodnie z zasadą skuteczności wymaga zezwolenia nabywcy na występowanie bezpośrednio do organów podatkowych. W przeciwnym razie mogłyby wyونیć się przynajmniej dwie potencjalne niezgodności z tą zasadą: gdyby dostawca lub usługodawca okazał się niewypłacalny w przypadku skierowania przez nabywcę żądania zwrotu do niego lub też gdyby sądy cywilne nakazały dostawcy lub usługodawcy zwrot na rzecz nabywcy, a jego żądanie skierowane przeciwko organom podatkowym w sądach podatkowych nie zostało uwzględnione.

82. Komisja przypomina wyroki Trybunału, w szczególności w sprawie *Schmeink & Cofreth i Strobel*, w myśl których państwa członkowskie muszą zapewnić korektę błędów w wykazywaniu podatku VAT na fakturze, obejmując zarówno korektę faktury, jak i zwrot podatku VAT niesłusznie zapłaconego. Podnosi ona, że obowiązek ten wypływa z zasady neutralności oraz z zakazu bezpodstawnego wzbogacenia (w tym przypadku po stronie organów podatkowych). Państwa członkowskie mogą dokonać wyboru odpowiedniej procedury pod warunkiem poszanowania zasady skuteczności. Wydaje się, iż co do zasady dopuszczalne jest, aby zwykle

wyżecznie dostawca, jako osoba zobowiązana do uiszczenia podatku, mógł dochodzić zwrotu od organów podatkowych, natomiast nabywca musiał dochodzić zwrotu od dostawcy lub usługodawcy na gruncie prawa cywilnego. Jednak – pod warunkiem całkowitego wykluczenia jakiegokolwiek ryzyka utraty podatku – zasada skuteczności może wymagać, aby nabywca mógł dochodzić zwrotu bezpośrednio od organów podatkowych, gdyby zwrot w ramach zwykłej procedury okazał się „niemożliwy lub nadmiernie utrudniony” (przykładowo w przypadku Reemtsma, w razie upadłości jej włoskiego usługodawcy). Wreszcie zasada niedyskryminacji wymaga od każdego państwa członkowskiego, które przyznało nabywcy z siedzibą na jego terytorium prawo do dochodzenia zwrotu od organów podatkowych, aby przyznało ono nabywcy z siedzibą w innym państwie członkowskim to samo prawo.

83. Rząd włoski zgadza się z Komisją w zakresie, w jakim potwierdza ona legalność systemu obowiązkowego we Włoszech. Natomiast nie zgadza się z twierdzeniem Komisji, że nabywca musi być uprawniony do dochodzenia zwrotu bezpośrednio od organów podatkowych, jeżeli z jakiegokolwiek przyczyny nie można wyegzekwować jego roszczenia cywilnoprawnego przeciwko dostawcy lub usługodawcy.

84. Niemniej uważam analizę Komisji w całości za przekonującą.

85. Po pierwsze, system środków prawnych, który określono jako obowiązujący we Włoszech, co do zasady wydaje się zgodny z przepisami i orzecznictwem dotyczącym wspólnotowego systemu podatku VAT. Jeżeli możliwe jest, aby dostawca lub usługodawca, który wykazał na fakturze oraz pobrał podatek VAT od danej transakcji w wyniku błędu oraz zapłacił go organom podatkowym, dochodzić zwrotu tej kwoty od organów podatkowych i aby nabywca w ramach tej samej transakcji odzyskał tę kwotę od dostawcy w ramach powództwa cywilnego, to zasady neutralności podatku VAT oraz skuteczności roszczeń o zwrot błędnie zapłaconego podatku są respektowane.

86. Po drugie, system taki co do zasady jest wystarczający. We wszystkich sytuacjach, w których może doprowadzić do pożądanego skutku – pełnego zwrotu podatku osobie obcej z tytułu podatku zapłaconego w wyniku błędu – ważne jest zapewnienie nabywcy dodatkowego środka prawnego przeciwko organom podatkowym. W konsekwencji nie ma potrzeby dopuszczania bezpośredniego powództwa nabywcy wobec organów podatkowych tego typu, jakie prawdopodobnie próbowała wnieść Reemtsma, chyba że podstawowy system środków prawnych został wcześniej wykorzystany, jednakże w wyniku istotnych okoliczności niezwykłych z zasadności dochodzenia(52) nie przyniósł pożądanego wyniku.

87. Po trzecie, mogą istnieć przypadki, w których dochodzenie takie upadnie. W takich przypadkach dostępnym musi być jakieś inne rozwiązanie, jeżeli mają być dochowane wymogi neutralności i skuteczności. Ustanowienie rozwiązania innego niż zezwolenie nabywcy, który poniósł pełen ciężar podatku VAT błędnie wykazanego na fakturze, na wniesienie bezpośredniego dochodzenia zwrotu do organów podatkowych, które w przypadku zatrzymania takiego podatku VAT wzbogaciłyby się bezpodstawnie, wydaje się niełatwe.

88. W tym aspekcie na rozprawie dyskutowane były dwie kwestie.

89. Z jednej strony Komisja zasugerowała, że takie przypadki byłyby niezwykle rzadkie i raczej nie rzutują w znacznym stopniu na podstawowy system środków prawnych, natomiast rząd włoski zapewnia, że prawdopodobnie będą one znacznie częstsze. Jednakże nie wydaje mi się, aby czystotliwość ich występowania miała jakiejkolwiek znaczenie. Istotne jest, że jeżeli wystąpi taka sytuacja, należy postąpić zgodnie z wymogami neutralności i skuteczności.

90. Z drugiej strony rząd włoski zasugerował, że środek prawny zapobiegający

bezpodstawnemu wzbogaceniu po stronie organów podatkowych w przypadku podatku VAT zapłaconego w wyniku braku powinien przysługiwać tylko wtedy, gdyby istniała odpowiadająca mu przesłanka prawna zapobiegająca bezpodstawnemu wzbogaceniu kasy publicznej w przypadku niezapłaconia należnego podatku VAT. Pojawił się argument, że w przeciwnym wypadku miałyby miejsce jakaś forma bezpodstawnego wzbogacenia po stronie nabywcy. Jednakże taki argument wydaje mi się nieporozumieniem. Jeżeli dostawca braku wykazuje podatek VAT na fakturze na rzecz nabywcy i pobierze go od niego, jednakże nie zadeklaruje go organom podatkowym, to po stronie nabywcy nie wystąpi bezpodstawne wzbogacenie (choć istotnie może miejsce bezpodstawnego wzbogacenia lub oszustwo po stronie dostawcy). Jeżeli dostawca ani nie wykazuje na fakturze wystawionej nabywcy podatku VAT od czynności podlegających opodatkowaniu, ani nie pobierze go od niego, to gdy nabywca sam jest podatnikiem, nie będzie dysponował podatkiem VAT do odliczenia, a zatem nie wzbogaci się bezpodstawnie i bez względu na to, czy jest nabywcą, czy klientem końcowym, sam może być stroną porozumienia stanowiącego oszustwo podatkowe. W tej drugiej sytuacji uzasadnione będzie wprowadzenie w prawie krajowym zarówno sankcji karnych, jak i obowiązku zapłaty tej kwoty.

91. Wreszcie zgadzam się z Komisją, że zasada równowagi wymaga, aby państwa członkowskie, które umożliwiają nabywcy z siedzibą na jego terytorium dochodzenie zwrotu bezpodstawnie od organów podatkowych, przyznać to samo prawo nabywcy z siedzibą w innym państwie członkowskim. Jednak Trybunał nie został poinformowany, czy sytuacja taka ma miejsce we Włoszech.

92. W związku z powyższym uważam, że gdy podatek VAT, który nie był należny, w ramach danej transakcji został wykazany na fakturze i zapłacony organom podatkowym przez dostawcę lub usługodawcę, który byłby zobowiązany do zapłaconia tego podatku, gdyby ten był należny, co do zasady wystarczy, zgodnie z zasadami neutralności podatku VAT oraz skuteczności reguł krajowych dotyczących zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa wspólnotowego, aby procedury krajowe umożliwiły dostawcy lub usługodawcy dochodzenie zwrotu tej kwoty od wspomnianych organów oraz aby umożliwiły nabywcy w ramach tej samej transakcji dochodzenie rzeczowej kwoty od dostawcy w ramach powództwa cywilnego. Jednakże w przypadkach, w których powódzenie takiego powództwa cywilnego jest wykluczone z powodu istotnych okoliczności niezwiązanych z zasadnością pytania, prawo krajowe musi przewidywać, zgodnie z zasadą neutralności podatku VAT, zasadą skuteczności oraz zakazem bezpodstawnego wzbogacenia po stronie organów podatkowych, środki, za pomocą których nabywca, który poniósł ciężar podatku wykazanego braku na fakturze, będzie mógł odzyskać tę kwotę od organów podatkowych. W każdym razie jeżeli nabywcy z siedzibą w danym państwie członkowskim przysuguje takie roszczenie w ramach danej transakcji, musi ono również przysługiwać nabywcy z siedzibą w innym państwie członkowskim.

3. Czy dla oceny ma znaczenie, że inne przepisy krajowe dotyczące opodatkowania bezpodstawnego dopuszczają wspólne działanie obu stron przeciwko organom podatkowym w zblizanych okolicznościach?

93. Okazuje się, że gdy podatek dochodowy został braku pobrany u źródła przez pracodawcę oraz zapłacony organom podatkowym, prawo włoskie dopuszcza, aby zarówno pracodawca, jak i pracownik domagali się zwrotu od organów podatkowych. Sąd krajowy obawia się, że dostąpienie takiego wspólnego lub alternatywnego środka prawnego w takim przypadku, w pojęciu z jego niedostępnymi zarówno dla dostawcy lub usługodawcy, jak i nabywcy w sytuacji dotyczącej podatku VAT, takiej jak ta braku przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym, mogłaby naruszać zasadę równowagi braku niedyskryminacji wynikającej z prawa wspólnotowego.

94. Wskazując, że Trybunał nie został w pełni poinformowany o właściwych przepisach w zakresie podatków bezpodrotnych, Komisja uważa jednak w ogólności, że jest mało prawdopodobne, aby sytuacja w tej dziedzinie była porównywalna z przypadkiem dotyczącym podatku VAT. W tym drugim przypadku co do zasady tylko dostawca lub usługodawca pozostaje w bezpodrotnym stosunku prawnym z organami podatkowymi. W istocie cały system opodatkowania bezpodrotnego pozostaje bez związku z systemem podatku VAT. Z uwagi na to, że zasada niedyskryminacji dotyczy wyłącznie sytuacji porównywalnych, nie ma ona zatem znaczenia w niniejszym przypadku.

95. Pod tym względem całkowicie zgadzam się z Komisją.

Wnioski

96. W świetle powyższych rozważań sądzę, że na pytania przedłożone przez Corte suprema di cassazione należy udzielić następującej odpowiedzi:

1) Artykuły 2 i 5 ósmej dyrektywy Rady 79/1072/EWG należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT, który należy jest wyłącznie z uwagi na to, że został wykazany na fakturze, nie spełnia warunków zwrotu w świetle przepisów tej dyrektywy.

2) Co do zasady jedynie dostawca lub usługodawca należy uważać za zobowiązanego wobec organów podatkowych do zapłaty podatku VAT od danej czynności, a w konsekwencji za upoważnionego do przedania zwrotu bądźnie zapłaconego podatku. Gdy w drodze wyjątku na mocy przepisów wspólnotowych lub dozwolonych przepisów krajowych zobowiązana jest inna osoba, osoba ta może domagać się zwrotu podatku, który zapłaciła w wyniku błędu, od organów podatkowych, względem których była zobowiązana.

3) Gdy podatek VAT, który nie był należny, w ramach danej transakcji został wykazany na fakturze i zapłacony organom podatkowym przez dostawcę lub usługodawcę, który byłby zobowiązany do zapłacenia tego podatku, gdyby ten był należny, co do zasady wystarczy, zgodnie z zasadami neutralności podatku VAT oraz skuteczności reguł krajowych dotyczących zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa wspólnotowego, aby procedury krajowe umożliwiają dostawcy lub usługodawcy dochodzenie zwrotu tej kwoty od wspomnianych organów oraz aby umożliwiają nabywcy w ramach tej samej transakcji dochodzenie rzeczowej kwoty od dostawcy w ramach powództwa cywilnego. Jednakże w przypadkach, w których powódzenie takiego powództwa cywilnego jest wykluczone z powodu istotnych okoliczności niezwiązanych z zasadnością przedania, prawo krajowe musi przewidywać, zgodnie z zasadą neutralności podatku VAT, zasadę skuteczności oraz zakazem bezpodstawnego wzbogacenia po stronie organów podatkowych, środki, za pomocą których nabywca, który poniósł ciężar podatku wykazanego bądźnie na fakturze, będzie mógł odzyskać tę kwotę podatku od organów podatkowych. W każdym razie, jeżeli nabywcy z siedzibą w danym państwie członkowskim przysuguje takie roszczenie w ramach danej transakcji, musi ono również przysługiwać nabywcy z siedzibą w innym państwie członkowskim.

4) Okoliczności, iż w ramach prawa krajowego roszczenie wobec organów podatkowych o zwrot kwoty podatku bezpodrotnego pobranego i zapłaconego w wyniku błędu przysuguje zarówno podmiotowi zobowiązanemu do pobrania podatku, jak i podmiotowi, od którego kwota podatku została pobrana, co do zasady nie ma znaczenia dla oceny zgodności z zasadą równoważności przypadku, w którym tylko dostawca lub usługodawca, lecz nie nabywca w ramach danej transakcji może dochodzić od organów podatkowych zwrotu kwoty podatku VAT wykazanego na fakturze oraz zapłaconego w wyniku błędu.

1 – Język oryginału: angielski.

2 – 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 (Dz.U. L 145, s. 1, wielokrotnie zmieniana, zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

3 – Zobacz wyroki: z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87 Genius Holding, Rec. s. 4227, z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth i Strobel, Rec. s. I-6973, z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawach połączonych od C-78/02 do C-80/02 Karageorgou i in., Rec. s. I-13295, omówione bardziej szczegółowo w pkt 11 i nast. poniżej.

4 – Ósma dyrektywa Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. L 331, s. 11).

5 – Obecny tekst art. 21 znajduje się w art. 28g tej dyrektywy, który został dodany dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, s. 1) i który następnie sam był wielokrotnie zmieniany. Niniejsza sprawa dotyczy podatku VAT zapłaconego w 1994 r. Przepis, który wówczas zawarty był w art. 21 ust. 1 lit. c) obecnie znajduje się w art. 21 ust. 1 lit. d). Postanowieniem przedstawił przepisy szóstej dyrektywy nie w porządku numerycznym (w którym w każdym razie już nie występują one w dyrektywie), ale z zastosowaniem porządku, który wydaje się być bardziej przydatny dla zrozumienia prawodawstwa w niniejszym kontekście.

6 – Obecnie znajduje się on w art. 28f, który również został dodany dyrektywą 91/680 i który również został później zmieniony.

7 – W wersji mającej zastosowanie w czasie właściwym dla sprawy wyrażenie „na terytorium kraju” lub jego odpowiednik, które zostało wprowadzone dyrektywą 91/680, w wielu wersjach językowych zdawało się odnosić do obowiązków dostawcy, w tym w wersji angielskiej, francuskiej, włoskiej i hiszpańskiej. Jednakże w wersji niemieckiej odnosiło się do miejsca, w którym podatek był należny lub został zapłacony, natomiast w wersji niderlandzkiej do miejsca, w którym wykonano dostawę lub usługę. Dyrektywa Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzającą nowe środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej – zakres niektórych zwolnień i praktyczne uregulowania wprowadzające je w życie (Dz.U. L 102, s. 18), która weszła w życie w dniu 1 stycznia 1996 r., dokonała ujednolicenia wszystkich wersji językowych zgodnie z wersją niemiecką. Zatem angielska wersja art. 17 ust. 2 lit. a) brzmi obecnie: „podlegający zapłacie lub zapłacony *na terytorium kraju* podatek od wartości dodanej od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika (wyróżnienie moje)”.

8 – Który znajduje się w art. 28f i który nie został zmieniony od czasu jego dodania dyrektywą 91/680.

9 – Który znajduje się w art. 28h, w wersji wprowadzonej dyrektywą 91/680 i znajdującej zastosowanie w czasie właściwym dla niniejszej sprawy, od tego czasu zmieniony.

10 – Wyżej wymieniona w przypisie 3.

11 – Druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 71, s. 1303). Artykuł 11 ust. 1 lit. a) brzmi: „Gdy towary i usługi wykorzystywane są dla celów jego przedsięwzięcia, podatnik uprawniony jest do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić: a) podatku od wartości dodanej *wykazanego na wystawionej mu fakturze* odnośnie towarów, które mu dostarczono, lub odnośnie usług, które świadczono na jego rzecz” (wyróżnienie moje).

12 – Dz.U. 1973, C 80, s. 1. Artykuł 17 ust. 2 lit. a) projektu brzmi: „Gdy towary i usługi mają być wykorzystywane dla celów jego działalności podlegającej opodatkowaniu, podatnik uprawniony jest do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić: a) podatku od wartości dodanej *wykazanego na fakturze wystawionej mu zgodnie z art. 22 ust. 3* odnośnie towarów, które mu dostarczono, lub usług, które świadczono na jego rzecz” (wyróżnienie moje).

13 – Punkty 12–16 wyroku.

14 – Punkty 18 i 19 oraz sentencja wyroku.

15 – Podobnie jak Komisja w swych uwagach Trybunał przychylił się do stanowiska, za którym opowiadały się rzędy niderlandzki, niemiecki oraz hiszpański. Zobacz w szczególności pkt 17–27 opinii.

16 – Wyżej wymieniona w przypisie 3, pkt 58 i 59.

17 – Wyżej wymieniona w przypisie 3.

18 – Punkty 42 oraz 48–53 wyroku.

19 – Wyrok z dnia 17 września 1997 r. w sprawie C-141/96, Rec. s. I-5073.

20 – Punkty 8, 9, 24, 27 oraz 28 wyroku.

21 – Który znajduje się w art. 28g, w wersji wprowadzonej dyrektywą 91/680 i znajdującycej zastosowanie w czasie wąciwym dla niniejszej sprawy; od tego czasu zmieniony.

22 – Mechanizm ten czo sto nazywa się „mechanizmem przeniesienia obowięzku podatkowego” (bōdō „reverse charge mechanism” po angielsku).

23 – Punkt 8.

24 – Który znajduje się w art. 28f.

25 – Sformuowanie to w języku polskim wydaje się niefortunne. Odliczeniu podlega podatek VAT, a nie „transakcje”. Francuski termin brzmi „qui ouvrirait droit à déduction”, a zatem wydaje się, iż lepsze byłoby następujące brzmienie w języku polskim „w odniesieniu do których podatek VAT podlegałby odliczeniu”.

26 – Dla uniknięcia stałego powtarzania bōdō używa terminu „nabywca” na oznaczenie podatnika nabywającego opodatkowane dostawy lub usługi i wykorzystującego je dla celów swych czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem należnym, dla odróżnienia takiej osoby od nabywcy bōdōcego klientem końcowym.

27 – Stanowiącej mniej więcej równowartość 91 000 EUR.

- 28 – Artykuł 7 pkt 4 lit. d) i e) dekretu prezydenta republiki nr 633 z dnia 26 października 1972 r. (zwanego dalej „dekretem prezydenckim nr 633/1972”).
- 29 – Wyrok z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie C-136/99 Monte Dei Paschi Di Siena, Rec. s. I-6109.
- 30 – Artykuł 19 dekretu prezydenckiego nr 633/1972, który ustanawia prawo do odliczenia, oraz art. 38a tego samego dekretu, który dotyczy w istocie zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Artykuł 38b przewiduje zwrot – zgodnie z ósmą dyrektywą, na rzecz podatników z siedzibą w innym państwie członkowskim – podatku VAT, który podlegałby odliczeniu na podstawie art. 19.
- 31 – Punkty 27 i 28 wyroku.
- 32 – Reemtsma cytuje wyroki: z dnia 21 września 1988 r. w sprawie 50/87 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 4797, pkt 16 i 17, z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. s. I-3795, pkt 27.
- 33 – To znaczy takie, w których kwoty wykazanej na fakturze w ogóle nie można było zaklasyfikować jako podatku VAT z uwagi na to, że usługodawca miał status zatrudnionego, zob. pkt 16 powyżej.
- 34 – Zobacz pkt 52 i nast. opinii.
- 35 – Wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03, Zb.Orz. s. I-483, zob. w szczególności pkt 51–54.
- 36 – Wyżej wymieniony wyrok, pkt 18.
- 37 – Wyżej wymieniony wyrok, pkt 56–63.
- 38 – Zobacz art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy.
- 39 – Wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-302/93, Rec. s. I-4495, pkt 18.
- 40 – Punkt 7 akapit trzeci, s. I-4500.
- 41 – Wyżej wymieniony w przypisie 29.
- 42 – Zobacz pkt 12 powyżej.
- 43 – W odniesieniu do dostaw lub usług, dla których za miejsce ich wykonania uznane było państwo członkowskie A.
- 44 – W odniesieniu do dostaw lub usług, dla których za miejsce ich wykonania uznane było państwo członkowskie B.
- 45 – Gdy X dokonuje zwrotu na rzecz Y, a następnie sam żąda zwrotu kwoty od organów podatkowych w państwie członkowskim A.
- 46 – Zobacz pkt 5 wyroku.
- 47 – W wersji mającej zastosowanie w 1994 r.

48 – Znajdujący się w art. 28h.

49 – Tak jak przepis krajowy w wyroku w sprawie Genius Holding.

50 – Wykorzystuj termin „remboursement” (zwrot) w sensie ogólnym, jako termin w różniący się od szczególnej procedury zwrotu „refund” przewidzianej w ósmej dyrektywie.

51 – Wyrok z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-291/03, Zb.Orz. s. I-8477, pkt 17.

52 – Przykładowo w przypadku niewypłacalności dostawcy lub usługodawcy.