

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MACIEJA SZPUNARA

przedstawiona w dniu 11 września 2014 r.(1)

Sprawy połączzone C-131/13, C-163/13 i C-164/13

Staatssecretaris van Financiën (C-131/13)

przeciwko

Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof

i

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

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

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

[wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożone przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy)]

Podatek VAT – Przepisy przejściowe dotyczące handlu międzynarodowymi towarami –
Towary wysłane lub transportowane wewnątrz Unii Europejskiej – Oszustwo popełnione w
państwie członkowskim przeznaczenia – Uwzględnienie oszustwa w państwie członkowskim
wysyłki – Zwolnienie

Wprowadzenie

1. Wedle badania przeprowadzonego niedawno z inicjatywy Komisji Europejskiej utrata dochodów z tytułu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) wynosiła w 2011 r. w państwach członkowskich 193 miliardy EUR, co stanowi 18% należnych dochodów i 1,5% produktu krajowego brutto (PKB)(2). Owa utrata dochodów ma wprawdzie wiele przyczyn, jednak oszustwa stanowi jedną z przyczyn głównych. Nie dziwi zatem, że walka przeciwko oszustwom w zakresie podatku VAT staje się szczególnie ważnym problemem dla organów administracji i sądów krajowych. Od pewnego czasu problematyka ta zajmuje również coraz więcej miejsca w orzecznictwie naszego Trybunału.

2. System opodatkowania handlu wewnątrzwspólnotowego stanowi dziedzinę szczególnie narażoną na oszustwa, które polegają na wykorzystaniu mechanizmów podatku VAT celem osiągnięcia nienależnych zysków w formie odliczeń, zwolnień i zwrotów podatku. Wiele niedawno

wydanym wyroków naszego Trybunału dotyczy tego problemu. Niniejsze sprawy połączone mają okazję do rozwinięcia i uzupełnienia owego orzecznictwa. Hoge Raad der Nederlanden (Sąd Najwyższy Niderlandów) przedstawił pytania dotyczące zakresu kompetencji oraz obowiązków państw członkowskich w obliczu tego typu oszustw w braku wyraźnych przepisów dotyczących owych kompetencji i obowiązków w prawie krajowym.

Ramy prawne

Prawo Unii

3. Prawo do odliczenia podatku naliczonego stanowi jeden z głównych mechanizmów funkcjonowania podatku VAT. W czasie, gdy miały miejsce okoliczności faktyczne w postępowaniach głównych, prawo to było ustanowione w art. 17 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku⁽³⁾, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995⁽⁴⁾ (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) w brzmieniu wynikającym z art. 28f owej dyrektywy. Ustęp 2 lit. c) i d) oraz ust. 3 lit. b) owego artykułu mają następujące brzmienie:

„2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

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

[...]

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

3. Państwa członkowskie przyznają ponadto każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu kwoty podatku od wartości dodanej, określonej w ust. 2, w zakresie, w jakim towary i usługi są częścią:

[...]

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

4. System mający zastosowanie do dostaw towarów pomiędzy podatnikami z różnych państw członkowskich opiera się na zasadzie zwolnienia w państwie członkowskim dostawy (zwanej wówczas dostawą wewnątrzwspólnotową) z zachowaniem prawa do odliczenia podatku naliczonego oraz na opodatkowaniu w państwie członkowskim nabycia (zwanego nabyciem wewnątrzwspólnotowym) wedle stawki obowiązującej w tym państwie. Ten rodzaj zwolnienia jest czasem kwalifikowany jako „opodatkowanie stawką 0%”. Należy go odróżnić od zwolnienia „klasycznego” niedającego prawa do odliczenia. Ten drugi rodzaj zwolnienia skutkuje wyłączeniem transakcji z zakresu zastosowania systemu podatku VAT. Nie ma to miejsca w przypadku zwolnienia dostaw wewnątrzwspólnotowych, w ramach którego zostaje jedynie przekazana kompetencja podatkowa z państwa członkowskiego dostawy na państwo członkowskie nabycia przy utrzymaniu transakcji w ramach reżimu podatku VAT. Jedynie w tym kontekście może być mowa o „prawie do zwolnienia”. Ponadto, jako że nabycie wewnątrzwspólnotowe daje natychmiast prawo do odliczenia, kwota podatku podlegającego zapłacie z tytułu tego nabycia wynosi zero (odwrotne obciążenie podatkiem). Dopiero po dokonaniu dostawy opodatkowanej podatkiem należnym nabywca staje się zobowiązany do

zapłaty podatku zafakturowanego w związku z tą dostawą. Zasady te wynikają w szczególności z art. 28a, 28b i 28c szóstej dyrektywy.

5. Artykuł 28a szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Przedmiotem podatku od wartości dodanej są również:

a) odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabywanie towarów na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niepodlegającą opodatkowaniu, gdy sprzedawcą jest podatnik działający w takim charakterze nieuprawniony do zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 24 i którego nie dotyczy uregulowania ustanowione w art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie drugie lub art. 28b (B) ust. 1.

[...]

3. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów oznacza nabycie uprawnień do rozporządzania jako [jak] właściciel ruchomymi rzeczami wysyłanymi lub transportowanymi do osoby nabywającej towary przez lub na rachunek sprzedawcy bądź osoby nabywającej towary w państwie członkowskim innym niż to, z którego towary są wysyłane lub transportowane.

[...]”.

6. Zgodnie z art. 28b cz.?? A tej dyrektywy:

„1. Za miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów uznaje się miejsce zakończenia wysyłki lub transportu tych towarów do nabywcy.

2. Bez uszczerbku dla ust. 1 za miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów określone w art. 28a ust. 1 lit. a) uważa się miejsce na terytorium państwa członkowskiego, które nadało numer identyfikacji do celów podatku [VAT] użytego przez nabywcę w celu nabycia towarów, o ile nabywca towarów nie udowodni, że nabycie to zostało opodatkowane zgodnie z przepisami ust. 1.

Jeżeli jednak nabycie towarów jest przedmiotem opodatkowania zgodnie z ust. 1 w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towarów, po tym jak było przedmiotem opodatkowania zgodnie z akapitem pierwszym, podstawa opodatkowania zostaje odpowiednio obniżona w państwie członkowskim, które nadało numer identyfikacji do celów podatku [VAT], którego użył nabywca towarów, dokonując ich nabycia.

Do celów stosowania akapitu pierwszego uznaje się, że wewnątrzwspólnotowe nabywanie towarów zostało opodatkowane zgodnie z ust. 1, gdy spełnione są następujące warunki:

– nabywca wykazuje, że dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów do celów późniejszej dostawy w państwie członkowskim określonym w ust. 1, w odniesieniu do której osoba odpowiedzialna za zapłatę podatku należnego zgodnie z art. 28c (E) ust. 3 jest jej odbiorcą,

– nabywca wypełnił zobowiązania dotyczące deklaracji, wymienione w art. 22 ust. 6 lit. b) akapit ostatni”.

7. Artykuł 28c cz.?? A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego oraz na warunkach określonych w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień, przewidzianych poniżej, jak

równie?, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom, państwa członkowskie zwalniają z podatku:

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

Prawo niderlandzkie

8. Wskazane powyżej przepisy szóstej dyrektywy zostały transponowane do prawa niderlandzkiego w art. 9, 15, 17b i 30 wet op de omzetbelasting (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 28 czerwca 1968 r.(5).

9. Wedle sądu odsyłającego prawo niderlandzkie nie zawiera żadnego wyraźnego przepisu uzależniającego prawo do odliczenia, zwolnienia lub zwrotu podatku od warunku, że transakcja nie jest związana z oszustwem podatkowym, o czym podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć.

Okoliczności faktyczne w postępowaniach głównych, pytania prejudycjalne i przebieg postępowania

Sprawa C-131/13

10. Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof (zwana dalej „Italmodą”), będąca spółką prawa niderlandzkiego prowadzi działalność w zakresie handlu obuwiem. W czasie wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, a więc w latach 1999–2000 dokonywała ona również transakcji obejmujących sprzedaż informatyczny. Sprzedaż ów, nabywany przez Italmodę w Niemczech i w Niemczech był sprzedawany i dostarczany klientom będącym podatnikami VAT we Włoszech. W zakresie dotyczącym towarów pochodzących z Niemiec były one nabywane przez Italmodę pod jej niderlandzkim numerem identyfikacji podatkowej VAT (nabycie podlegające podatkowi VAT w państwie numeru identyfikacji podatkowej w rozumieniu art. 28b cz. 2 szóstej dyrektywy), przy czym były one przewożone bezpośrednio z Niemiec do Włoch.

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

12. Niderlandzkie organy podatkowe uznały, że Italmoda świadomie uczestniczyła w oszustwie w celu uchylenia się od podatku VAT we Włoszech, odmówiły jej prawa do zwolnienia z tytułu dostaw wewnątrzwspólnotowych skierowanych do tego państwa członkowskiego, prawa do odliczenia podatku naliczonego oraz prawa do zwrotu podatku zapłaconego w związku z towarami pochodzącymi z Niemiec i wydały trzy decyzje w sprawie poboru podatku skierowane do Italmody. Odwołanie Italmody od tych decyzji zostało uwzględnione w pierwszej instancji przez Rechtbank te Haarlem, który przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez organy podatkowe. Jednakże Italmoda wniosła apelację od owego orzeczenia do Gerechtshof te Amsterdam. Sąd ten w wyroku z dnia 12 maja 2011 r. uchylił orzeczenie Rechtbank te Haarlem

oraz decyzje w sprawie poboru podatku.

13. Staatssecretaris van Financiën wniósł kasację od tego wyroku do sądu odsyłanego. W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden przedstawi następujące pytania prejudycjalne:

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

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

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

Sprawa C-163/13

14. Turbu.com BV (zwana dalej „Turbu.com”) bądźca spółka prawa niderlandzkiego prowadzi działalność w zakresie handlu hurtowego sprzętem informatycznym i telekomunikacyjnym oraz oprogramowaniem. W okresie od sierpnia do grudnia 2001 r. Turbu.com dokonała pewnej liczby dostaw wewnątrzwspólnotowych telefonów komórkowych, stosując do nich przewidziane zwolnienie i odliczając podatek naliczony. Po dochodzeniu przeprowadzonym przez służby wywiadu skarbowego prezes Turbu.com został w 2005 r. skazany w postępowaniu karnym za fałszerstwo oraz za złożenie niepełnej i błędnej deklaracji podatkowej.

15. W ramach owego dochodzenia organy podatkowe stwierdziły, że Turbu.com błędnie zastosowała zwolnienie do owych dostaw, i skierowała do niej decyzję w sprawie poboru podatku. W wyniku skargi wniesionej przez zainteresowaną spółkę decyzja ta została utrzymana w mocy w pierwszej instancji przez Rechtbank te Breda, a następnie w apelacji przez Gerechtshof te 's-Hertogenbosch w wyroku z dnia 25 lutego 2011 r.

16. Turbu.com wniosła kasację od tego wyroku do sądu odsyłającego. W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden przedstawił następujące pytanie prejudycjalne:

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

Sprawa C-164/13

17. Turbu.com Mobile Phone's BV (zwana dalej „TMP”), spółka prawa niderlandzkiego prowadzi działalność w zakresie handlu telefonami komórkowymi. W lipcu 2003 spółka ta dokonała dostaw wewnątrzwspólnotowych telefonów komórkowych, stosując do nich przewidziane zwolnienie i wnosząc o zwrot podatku naliczonego w związku z nabyciem owych telefonów w przedsiębiorstwach z siedzibą na terytorium niderlandzkim. Niderlandzkie organy podatkowe stwierdziły szereg nieprawidłowości w deklaracjach złożonych przez TMP zarówno w zakresie dotyczącym podatku naliczonego, jak również w zakresie owych dostaw wewnątrzwspólnotowych i w związku z tym odmówiły dokonania zwrotu. Decyzja ta została uchylona przez Rechtbank te Breda na mocy orzeczenia, które z kolei zostało uchylone przez Gerechtshof te 's-Hertogenbosch wyrokiem z dnia 25 lutego 2011 r.

18. TMP wniosła kasację od tego wyroku do sądu odsyłającego. W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden przedstawił następujące pytanie prejudycjalne:

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

Postępowanie przed Trybunałem

19. Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zostały złożone w sekretariacie Trybunału odpowiednio w dniach 18 marca (C-131/13) i 2 kwietnia 2013 (C-163/13 i C-164/13). Owe trzy sprawy zostały połączone do łącznego rozpoznania w ramach pisemnego i ustnego etapu postępowania oraz wydania wyroku na podstawie postanowienia prezesa Trybunału z dnia 25 kwietnia 2013 r. Uwagi na piśmie zostały złożone przez Italmoda, Turbu.com i TMP, rzędy niderlandzki, Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja. Italmoda, Turbu.com, TMP, rzędy niderlandzki, włoski, Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja były reprezentowane na rozprawie, która odbyła się w dniu 5 czerwca 2014 r.

Ocena

W przedmiocie dopuszczalności

W przedmiocie pytania pierwszego w sprawie C-131/13

20. Italmoda kwestionuje dopuszczalność pytania pierwszego w sprawie C-131/13, ponieważ dotyczy ono jej zdaniem kwestii prawa krajowego.

21. Jest bezsporne, że interpretacja i stosowanie prawa krajowego należy do sądów krajowych. Jednakże pytanie sądu odsyłającego dotyczy zakresu kompetencji i obowiązków,

które wynikają dla władz i sądów państw członkowskich z przepisów prawa Unii w zakresie dotyczącym odliczenia, zwolnienia i zwrotu podatku VAT. Twierdzenie spółki Italmoda jest zatem bezpodstawne.

W przedmiocie pytania drugiego w sprawie C-131/13

22. Komisja kwestionuje dopuszczalność pytania drugiego w sprawie C-131/13. Wedle jej stanowiska pytanie to opiera się na założeniu, że podatnik prawidłowo spełnił wszelkie obowiązki ciążące na nim w zakresie informowania organów podatkowych w państwie członkowskim dostawy, co nie miało miejsca w postępowaniu głównym.

23. Jednakże, jak wykazał poniżej, w przypadku oszustwa w zakresie podatku VAT, w ramach dostaw wewnątrzwspólnotowych, okoliczność, że podatnik uczestniczył w owym oszustwie spełnił prawidłowo wszelkie obowiązki w państwie członkowskim dostawy, nie jest koniecznie istotne dla oceny jego prawa do odliczenia, zwolnienia lub zwrotu owego podatku. Uważam zatem, że pytanie drugie w sprawie C-131/13 jest dopuszczalne.

Pytania prejudycjalne w sprawach C-163/13 i C-164/13

24. Zdaniem Komisji odesłania prejudycjalne w sprawach C-163/13 i C-164/13 są niedopuszczalne z tego względu, że nie zostały jeszcze ustalone okoliczności faktyczne i stan prawny owych spraw głównych i zadane pytania mają charakter hipotetyczny.

25. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pytania dotyczące wykładni prawa Unii, z którymi zwróci się sąd odsyłający w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny, przy czym prawidłowość tych ustaleń nie podlega ocenie przez Trybunał, korzystając z domniemania, i mogą mieć znaczenie dla sprawy(6). Do sądu krajowego należy decyzja, w którym stadium postępowania należy przedłożyć Trybunałowi pytanie prejudycjalne(7). Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w trybie prejudycjalnym, o które wnioskował sąd odsyłający, jest możliwa tylko wtedy, gdy oczywiste jest, że wykładnia prawa wspólnotowego, o którą wnioskowano, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego lub prawnego, które są niezbędne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu przedstawione(8).

26. Należy w tym kontekście stwierdzić, że wedle postanowień odsyłających w sprawach C-163/13 i C-164/13 sąd odsyłający uważa za zasadne wszystkie zarzuty kasacyjne ze względu na brak wykazania podnoszonych okoliczności faktycznych, bądź też ze względu na brak uzasadnienia zaskarżonego wyroku. W szczególności w sprawie C-163/13 nie zostało wedle sądu odsyłającego wykazane, czy dostawa wewnątrzwspólnotowa, w przypadku której wniesiono o zwolnienie, rzeczywiście miała miejsce. Sąd odsyłający orzekł również, że zasadny jest zarzut, w ramach którego Turbu.com zakwestionowała swe wiadome uczestnictwo w oszustwie w zakresie podatku VAT. W sprawie C-164/13, zdaniem sądu odsyłającego, samo wystąpienie oszustwa nie zostało w wystarczający sposób wykazane i uczestnictwo TMP w tego rodzaju oszustwie nie zostało podniesione przez organy podatkowe w drugiej instancji.

27. Pełnomocnik spółek Turbu.com i TMP stwierdził na rozprawie, że pytania prejudycjalne w owych dwóch sprawach są istotne, ponieważ w przypadku udzielenia przez Trybunał odpowiedzi przeczącej sąd odsyłający mógłby stwierdzić nieważność decyzji w sprawie poboru podatku bez przekazywania spraw do sądu drugiej instancji. Jednakże wydaje się, że nie stanowi to intencji sądu odsyłającego. W obydwu wskazanych sprawach zarzuty kasacyjne podniesione przez skarżących w postępowaniu głównym nie dotyczą w żadnym razie problemu podniesionego w pytaniach prejudycjalnych, a mianowicie ewentualnej kompetencji sądów krajowych do udzielenia

podatnikom odmowy, odpowiednio, prawa do odliczenia lub do zwolnienia. Jedynie w przypadku, gdyby „miało się okazać, po przekazaniu sprawy”(9) (sądowi drugiej instancji), że dopuszczono się oszustwa oraz że skarżący w postępowaniu głównym o tym wiedzieli lub powinni byli wiedzieć, pytania prejudycjalne stałyby się istotne.

28. Po pierwsze, uważam, że pytania w sprawach C-163/13 i C-164/13 mają charakter hipotetyczny. Po drugie, sądzę, że w obydwu postępowaniach głównych do ustalenia pozostają okoliczności faktyczne i pozostają one sporne. Należy zauważyć, że nie chodzi tu o okoliczności faktyczne stanowiące jedynie ilustrację zastosowania przepisów prawa, lecz o okoliczności tego rodzaju jak istnienie oszustwa, rzeczywisty lub fikcyjny charakter dostawy lub świadome uczestnictwo osoby zainteresowanej w oszustwie. Tymczasem tego rodzaju okoliczności faktyczne są decydujące dla oceny uprawnienia organów krajowych do udzielenia podatnikom odmowy różnych praw wynikających ze wspólnego systemu podatku VAT. W związku z tym wydaje się, że w obydwu sprawach Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego, które są niezbędne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu przedstawione.

29. Należy w tym względzie dodać, że w ramach złozonego mechanizmu podatku VAT zapłata, odliczenie i zwolnienie podatku często nie odpowiadają rzeczywistym transakcjom finansowym, lecz zwykłym zapisom księgowym. Tymczasem przedsiębiorstwa nie dysponują środkami, które umożliwiłyby im dokonanie nieprzewidzianych płatności podatku. Odmowa prawa do odliczenia może zatem stanowić poważny problem finansowy dla przedsiębiorstwa, który może nawet doprowadzić do upadłości. Jest więc zatem niezmiernie istotne, aby organy podatkowe i sądy decydowały o odmowie w oparciu o dowody i wiarygodne przesłanki wskazujące na świadomy udział podatnika w oszustwie. Nie można odmówić praw wynikających z systemu podatku VAT jedynie na podstawie samych podejrzeń lub domniemań, obarczając następnie podatnika ciężarem dowodu na okoliczność jego dobrej wiary.

30. Z powyższych względów uważam, że Trybunał powinien stwierdzić niedopuszczalność wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawach C-163/13 i C-164/13. Z praktycznego punktu widzenia, jako że pytanie pierwsze w sprawie C-131/13 obejmuje pytania postawione w obydwu wskazanych sprawach, gdyby się okazało, że odpowiedź na te pytania jest użyteczna dla sądu odsyłającego lub, co jest bardziej prawdopodobne, dla sądu drugiej instancji, to odpowiedź ta może na bieżąco w prosty sposób wywnioskować z odpowiedzi udzielonej w tym samym wyroku w sprawie C-131/13.

Analiza pytań prejudycjalnych w sprawie C-131/13

Oszustwo typu „znikający podatnik”

31. Należy przyznać, że system podatku VAT jest dość skomplikowany. Z tej złożoności wynikają korzyści – opodatkowanie wszystkich towarów i usług, całkowita neutralność podatku dla przedsiębiorstw i względna łatwość dokonywania poborów przez organy podatkowe, ponieważ to sami podatnicy wykonują większość czynów związanych z tym pracą. Jednakże prawidłowe funkcjonowanie owego systemu wymaga dobrej wiary podmiotów gospodarczych. Z drugiej strony owa złożoność systemu ułatwia bowiem popełnianie oszustw opartych na wykorzystaniu jego mechanizmów.

32. Jednym z najczęstszych rodzajów oszustw opartych na mechanizmach podatku VAT jest oszustwo opisywane jako „znikający podatnik” (na podstawie angielskiego sformułowania „missing trader”). Jego sposób funkcjonowania został opisany wielokrotnie(10), jednakże dla dobrego zrozumienia niniejszej opinii wydaje mi się użyteczne przypomnienie jego podstawowych cech.

33. Podstawą dla oszustwa jest często dostawa wewnątrzwspólnotowa. Reżim opodatkowania handlu pomiędzy państwami członkowskimi wprowadzony w dyrektywie jest szczególnie podatny na oszustwa, ponieważ umożliwia dokonanie zwolnionych dostaw, umożliwiając jednocześnie wykonanie prawa do odliczenia bez dokonania związanych z tym skomplikowanych formalności, jak na przykład w przywozie. Podmiot 1 dokonuje zatem dostawy z państwa członkowskiego A do państwa członkowskiego B. Nie jest on w żadnym zakresie osobą zobowiązany do zapłaty względem organów podatkowych państwa A, ponieważ dostawa wewnątrzwspólnotowa podlega zwolnieniu. Ma on jednak prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z tymi towarami. Może on odliczyć ten podatek od podatku należnego z tytułu innych transakcji lub może wniesić o jego zwrot.

34. W państwie członkowskim B podmiot 2 dokonuje nabycia wewnątrzwspólnotowego. Jest on opodatkowany według stawki obowiązującej w państwie członkowskim B, lecz podatek ten może zostać natychmiast odliczony. W praktyce, w przypadku oszustwa, nabycie to nie zostaje nawet zadeklarowane. Podmiot 2 sprzedaje ten sam towar podmiotowi 3 w tym samym państwie członkowskim. Ponieważ transakcja ta jest opodatkowana, podmiot 2 wystawia fakturę podmiotowi 3 z ceną powiększoną o podatek VAT, a następnie wbrew ciążącemu na nim obowiązkowi, nie uiszcza tego podatku organom podatkowym, lecz przywłaszcza go sobie i znika. Jest on zatem znikającym podatnikiem. Na ogół towar przechodzi w ramach obrotu pomiędzy różnymi podmiotami celem lepszego ukrycia oszustwa przed organami podatkowymi, a następnie jest sprzedawany na czarnym rynku bez podatku VAT lub legalnie, lecz po заниженной cenie. Może on również stanowić przedmiot kolejnej dostawy wewnątrzwspólnotowej lub może zostać wywieziony do państwa trzeciego. Ta końcowa sprzedaż powinna umożliwić organizatorom oszustwa, aby ostatecznie nie płać w ogóle podatku VAT lub uiszczać jego bardzo niską kwotę. Ten sam towar może również powrócić do podmiotu 1, który ponownie wprowadzi ten towar do obrotu. W takim wypadku używa się określenia „oszustwo karuzelowe”.

35. Ten rodzaj oszustwa może być stosowany w odniesieniu do różnych kategorii towarów. Niemniej jednak towary tego rodzaju, jak często komputerów lub telefony komórkowe są najczęściej używane przez oszustów, ponieważ mają one dużą wartość jednostkową i są łatwe w transporcie.

36. Trudność w zapobieganiu i zwalczaniu tego typu oszustw jest związana z tym, że wszystkie transakcje w obrocie są legalne i są dokonywane z poszanowaniem obowiązków podatkowych. Ponadto niektóre podmioty w sferze dostaw mogą nawet nie być świadome, że biorą udział w oszustwie i mogą działać w dobrej wierze. Jedynie znikający podatek dopuszcza się oszustwa we właściwym sensie poprzez brak uiszczenia podatku podlegającego zapłacie na rzecz organów podatkowych. Jednakże najczęściej ów podmiot działa pod numerem identyfikacji podatkowej VAT innego przedsiębiorstwa, które nie jest tego świadome, albo przyjmuje formę spółki utworzonej w imieniu osoby podstawionej, na ogół pochodzącej ze środowiska marginesu, która wyraża zgodę na używanie swej tożsamości, nie rozpoznając znaczenia swego działania. Po dokonaniu oszustwa jego organizatorzy znikają i organy podatkowe trafiają na osobę pozbawioną majątku, niezdolną do poniesienia jakiegokolwiek odpowiedzialności finansowej.

37. Nie należy postrzegać tego rodzaju oszustwa jako „zwykłego” sfer dostaw, w którym jedynie wzięty udział oszust, który zaniechał zapłaty podatku na rzecz organów podatkowych. Nawet jeśli zdarza się, że zostaną wykorzystane zwykłe przedsiębiorstwa z własnej woli lub bez ich wiedzy jako ogniwa w sferze dostaw, całość stanowi działanie zorganizowane wyjątkowo w celu popełnienia oszustwa podatkowego. Organy podatkowe nie są jedynymi poszkodowanymi w tym procederze. Ponieważ chodzi o transakcje handlowe wykonywane wyjątkowo w celu popełnienia oszustwa podatkowego i uniknięcia zapłaty podatku VAT, zysk oszustów nie pochodzi

z marży zysku, lecz z samego oszustwa. Mają oni zatem możliwość stosowania cen znacznie poniżej cen rynkowych, co jest szkodliwe dla uczciwych podmiotów gospodarczych. W ekstremalnych przypadkach na danym rynku legalna działalność gospodarcza może stać się niemożliwa wobec braku rentowności ze względu na ceny zaniżone w związku z oszustwem. Ponadto oszustwo podatkowe jest często związane z innymi czynami karalnymi, takimi jak fałszerstwo.

38. Wedle wadż niderlandzkich transakcje sporne w postępowaniu głównym wchodziły w zakres oszustwa typu „znikający podatnik”. W związku z tym należało dokonać analizy pytań prejudycjalnych, uwzględniając przypomniane powyżej cechy tego rodzaju oszustwa.

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

39. Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy podatnikowi, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że bierze udział w oszustwie, można odmówić prawa do odliczenia, zwolnienia i zwrotu podatku VAT związanego z dostawą wewnątrzwspólnotową i to w braku stanowićcych w ten sposób szczegółowych przepisów w prawie krajowym. Nawet jeżeli przepisy ustawowe i stan orzecznictwa z zakresu każdego z omawianych praw (odliczenie, zwolnienie, zwrot) różniły się między sobą, jednolita odpowiedź na to pytanie jest moim zdaniem możliwa, a nawet pożądana. Rozpocznę od krótkiego przedstawienia wadźciwego orzecznictwa Trybunału.

– Orzecznictwo dotyczące praw podatników w przypadku oszustwa

40. Wadźciwe funkcjonowanie systemu podatku VAT wymaga odpowiedniego i słusznego rozgraniczenia pomiędzy, z jednej strony, zasadami neutralności i terytorialności podatku, których poszanowanie powinno być umożliwione poprzez prawa do odliczenia, zwolnienia i, w danym przypadku, zwrotu podatku oraz, z drugiej strony, zwalczaniem oszustw podatkowych. Co się tyczy prawa do odliczenia, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo to stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane(11). Co się tyczy prawa do zwolnienia dostaw wewnątrzwspólnotowych, Trybunał orzekł, że pozwala ono uniknąć podwójnego opodatkowania, a przez to naruszenia zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT(12). Orzecznictwo dotyczące zwrotu jest rozwinięte w mniejszym stopniu, jednak orzeczono na przykład w przedmiocie zwrotu podatku naliczonego, który nie mógł zostać zaliczony na poczet podatku podlegającego zapłać, że o ile państwa członkowskie dysponują pewnym zakresem swobody przy ustalaniu reguł zwrotu, o tyle reguły te nie mogą podważyć zasady neutralności systemu podatku VAT, przenosząc na podatnika, w całości lub w części, ciężar tego podatku(13). Jako że każdy zwrot podatku niepodlegającego zapłać służy realizacji zasady neutralności, stwierdzenie to może mieć zastosowanie ogólne.

41. Jednocześnie Trybunał wielokrotnie podkreślał, że zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę(14). Trybunał wywnioskował z powyższego, że zasada wypracowana w orzecznictwie, wedle której podmioty nie mogą powoływać się na normy prawa wspólnotowego w celach nieuczciwych lub stanowićcych nadużycie ma zastosowanie również w dziedzinie podatku VAT(15).

42. Z powyższego wynika, że w razie nadużycia lub oszustwa podatnik nie może powoływać się na swe prawo do odliczenia podatku naliczonego(16). W szczególnym przypadku oszustwa „karuzelowego” związanego z oszustwem typu „znikający podatnik” zasada ta została rozszerzona do wszystkich podatników, którzy – nawet jeżeli sami nie byli bezpośrednimi sprawcami oszustwa – wiedzieli lub powinni byli wiedzieć, że uczestniczą w oszustwie w zakresie podatku VAT. Wedle stanowiska Trybunału tego rodzaju podatnicy powinni bowiem być uznani do celów zastosowania szóstej dyrektywy za osoby biorące udział w owym oszustwie bez

względu na to, czy czerpią oni, czy też nie, korzyści z odsprzedaży dóbr(17). W związku z tym sądy krajowe powinny odmówić takim podatnikom prawa do odliczenia(18). Tego rodzaju interpretacja może bowiem utrudnić przeprowadzanie transakcji stanowiących oszustwo, bądź co przeskroć w ich realizowaniu(19). Orzecznictwo to zostało potwierdzone ostatnio(20).

43. Ponadto Trybunał orzekł, że orzecznictwo z zakresu prawa do odliczenia ma zastosowanie w drodze analogii do spraw dotyczących prawa do zwolnienia dostaw wewnątrzwspólnotowych. Do celów udzielenia tego prawa można w konsekwencji wymagać, aby dostawca upewnił się, że operacja, którą wykonuje, nie doprowadzi go do uczestnictwa w oszustwie podatkowym(21).

44. Ważny krok w rozwoju tej linii orzeczniczej został dokonany w wyroku wielkiej izby z 2010 r.(22). Jakkolwiek oszustwo rozpatrywane w sprawie leżącej u podstaw owego wyroku nie stanowiło oszustwa typu znikającego podatnik, wnioski, do których doszedł Trybunał, mają charakter uniwersalny w zakresie dotyczącym prawa do zwolnienia dostaw wewnątrzwspólnotowych w przypadku wystąpienia oszustwa. Podstawowa kwestia prawna w tej sprawie została moim zdaniem sformułowana bardzo jasnie przez rzecznika generalnego P. Cruza Villalóna w następujący sposób: „chodzi o ustalenie, czy dobra wiara jest niezbędnym elementem korzystania ze zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej”(23). Po dokonaniu w opinii szczegółowej analizy właściwego orzecznictwa rzecznik generalny P. Cruz Villalón udzielił przeczącej odpowiedzi na to pytanie, powołując zasady terytorialności, neutralności i proporcjonalności(24). Jednakże stanowisko to nie zostało przyjęte przez Trybunał. W swym wyroku orzekł on, że prawo Unii nie sprzeciwia się temu, aby w przypadku oszustwa państwa członkowskie odmawiały przyznania zwolnienia, tego rodzaju odmowa ma bowiem skutek zniechęcający, który ma na celu zapobiec wszelkim oszustwom i unikaniu opodatkowania(25). Ponadto Trybunał stwierdził, że w szczególnych przypadkach, w których istnieją poważne powody, aby przypuszczać, że od nabycia wewnątrzwspólnotowego odpowiadającego spornej dostawie nie zostanie zapłacony podatek VAT państwo członkowskie przeznaczenia powinno odmówić zwolnienia na rzecz dostawcy(26). Ani zasada proporcjonalności, ani zasady neutralności, pewności prawa lub ochrony uzasadnionych oczekiwań nie podważają tego stwierdzenia. W rzeczywistości bowiem na zasady te nie może skutecznie powoływać się podatnik, który umyślnie uczestniczy w oszustwie podatkowym i naraża na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT(27).

45. Mimo że wymóg dobrej wiary podatnika nie został w sposób wyraźny sformułowany w wyroku wskazanym w poprzednim punkcie, to jednak stanowi on jego podstawę i został potwierdzony w niedawno wydanym wyroku, w którym Trybunał orzekł, że w przypadku oszustwa popełnionego przez nabywcę uzasadnione jest uzależnienie prawa sprzedawcy do zwolnienia od spełnienia wymogu dobrej wiary. W konsekwencji, gdyby sąd krajowy doszedł do wniosku, że podatnik wiedział albo powinien był wiedzieć, iż dokonywana przez transakcja stanowiła czystą skradówkę oszustwa popełnianego przez nabywcę, i nie podjął wszelkich racjonalnych środków znajdujących się w jego mocy w celu uniknięcia tego oszustwa, wówczas sąd ten powinien odmówić podatnikowi możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku VAT(28).

— Dobra wiara podatnika, zasada ogólna w dziedzinie podatku VAT

46. Istnieje zatem w orzecznictwie zasada, wedle której w przypadku, gdy transakcja jest związana z oszustwem, wymagane jest działanie podmiotu w dobrej wierze, aby mógł on skorzystać ze zwolnienia jego dostawy wewnątrzwspólnotowej. Dobra wiara jest w tym kontekście rozumiana w sposób szeroki, wykraczający poza klasyczne znaczenie tego pojęcia. Wymóg dobrej wiary spełnia bowiem podatnik, który nie tylko nie uczestniczy czynnie w oszustwie, ale również nawet nie wie i nie może wiedzieć, że bierze w nim udział. Jest zatem wymagane, aby

podatnik by? uczciwy, a tak?e, by w razie potrzeby, podj?? ?rodki ostro?no?ci celem upewnienia si? w przedmiocie legalno?ci prowadzonych transakcji. Ten drugi wymóg, który okre?i? obowi?zkiem dochowania nale?ytej staranno?ci, mo?e zosta? uzasadniony szczególn? rol? podatnika w systemie podatku VAT, w którym nie jest on jedynie osob? zobowi?zan? do zap?aty podatku, lecz równie? jego poborc?. W?a?ciwe funkcjonowanie systemu zale?y zatem w du?ym stopniu od zachowania samych podatników.

47. Ponadto, nawet je?li poj?cie „dobrej wiary” nie zosta?o u?yte w kontek?cie prawa do odliczenia podatku naliczonego, to zasada dobrej wiary mo?e zosta? wywiedziona z orzecznictwa przypomnianego w pkt 42 niniejszej opinii. Zgodnie z tym orzecznictwem, je?eli transakcja jest zwi?zana z oszustwem, skorzystanie z prawa do odliczenia jest uzale?nione od dochowania przez podatnika nale?ytej staranno?ci, a wi?c od braku ?wiadomego uczestnictwa w oszustwie i od podj?cia ?rodków koniecznych celem pozyskania informacji dotycz?cych legalno?ci przeprowadzanej transakcji.

48. W zakresie dotycz?cym prawa do zwrotu, równie? wskazanego w pytaniu prejudycjalnym, nale?y na wst?pie wskaza?, ?e w systemie podatku VAT zwrot nie stanowi autonomicznego prawa w taki sposób, jak prawo do odliczenia lub do zwolnienia. Zwrot jest mechanizmem korekcyjnym, u?ywanym, gdy nie jest mo?liwe zapewnienie neutralno?ci podatku poprzez zastosowanie standardowych mechanizmów systemu podatku VAT, w szczególnoci odliczenia(29). Dzieje si? tak równie? w przypadku mechanizmu uregulowanego w art. 28b cz??? A ust. 2 szóstej dyrektywy, który przewiduje obni?enie podstawy opodatkowania w pa?stwie cz?onkowskim, które przyzna?o numer identyfikacji podatku VAT, je?eli nabycie stanowi przedmiot opodatkowania w pa?stwie cz?onkowskim przeznaczenia (o ile chodzi o dwa ró?ne pa?stwa). Jedynie w razie zap?aty podatku w owym pierwszym pa?stwie cz?onkowskim nale?y w danym przypadku dokona? zwrotu.

49. Prawo do zwrotu jest zatem nieroz??cznie zwi?zane z mechanizmem, który jest za pomoc? owego prawa korygowany. Powinno ono by? zatem w naturalny sposób traktowane tak samo jak ów mechanizm w aspekcie zastosowania zasady dobrej wiary. Inaczej mówi?c, w przypadku transakcji zwi?zanych z oszustwem, je?eli podatnikowi zostanie udzielona odmowa prawa do odliczenia lub prawa do zwolnienia z tego wzgl?du, ?e nie dzia?a? on w dobrej wierze i z nale?yt? staranno?ci?, nale?y mu równie? odmówi? ewentualnego, zwi?zanego z tym prawem zwrotu.

50. Moim zdaniem w taki sam sposób nale?a?oby rozstrzygn?? kwesti? innych praw wynikaj?cych z systemu podatku VAT, na przykad prawa do obni?enia podstawy opodatkowania na podstawie art. 28b cz??? A ust. 2 szóstej dyrektywy. Wymóg istnienia dobrej wiary podatnika, który dokona? transakcji, uczestnicz?c w oszustwie odzwierciedla ogóln? zasad?, wedle której nikt nie powinien korzysta? w sposób stanowi?cy nadu?ycie lub oszustwo z praw wynikaj?cych z systemu prawnego Unii. Nie nale?y zatem dokonywa? rozró?nienia pomi?dzy prawem do odliczenia i prawem do zwolnienia z jednej strony oraz innymi prawami z drugiej strony.

51. Nie przekonuje mnie w tym wzgl?dzie argumentacja Komisji, wedle której prawa podatnika wynikaj?ce z art. 28b cz??? A ust. 2 szóstej dyrektywy powinny by? traktowane odmiennie z tego wzgl?du, ?e przepis ten przewiduje jedynie mechanizm koryguj?cy, umo?liwiaj?c zapewnienie neutralno?ci podatku w przypadku niektórych szczególnych dostaw wewn?trzwspólnotowych. Co do zasady mechanizmy systemu podatku VAT tego rodzaju, jak odliczenie podatku naliczonego lub zwolnienie dostaw wewn?trzwspólnotowych maj? na celu zapewnienie, aby ci??ar podatku by? ponoszony przez konsumenta i aby podatek ów by? neutralny dla podmiotów gospodarczych. Z orzecznictwa przytoczonego w pkt 40–45 niniejszej opinii, na którym opieram si?, wywodzi?c istnienie ogólnej zasady dobrej wiary, wynika, ?e na ow? neutralno?? podatku nie mog? si? skutecznie powo?ywa? podatnicy, którzy umy?lnie lub wskutek niedbalstwa uczestniczyli w

oszustwie. W konsekwencji nie dostrzegam z tego punktu widzenia żadnej obiektywnej różnicy pomiędzy prawami wynikającymi z mechanizmów systemu podatku VAT, takimi jak prawo do odliczenia, zwolnienia lub zwrotu.

52. Moim zdaniem wskazana zasada dobrej wiary ma zatem zastosowanie nie tylko do prawa do odliczenia i do zwolnienia, lecz również do innych istniejących praw w systemie podatku VAT, jak i do ewentualnie związanego z tymi prawami prawa zwrotu zapłaconego podatku.

53. Jednakże wymóg nałożony w ten sposób na podatników nie stanowi wymogu co do rezultatu, lecz zwykły wymóg odnoszący się do podjętych kroków. Zgodnie ze sformułowaniem użytym przez Trybunał podmioty gospodarcze podejmujące wszelkie możliwe działania, których podjęcie może na nie w sposób uzasadniony domagać celem zapewnienia, że realizowane przez nie transakcje nie są związane z oszustwem, powinny móc powołać się na ich legalność⁽³⁰⁾. Określenie działań, których podjęcie może na nie w sposób uzasadniony domagać od podatnika, zależy głównie od okoliczności danego przypadku. Jednakże nie można nakładać na podatników obowiązku dokonywania kontroli, które zwykle leżą w kompetencji organów podatkowych⁽³¹⁾. Zasada dobrej wiary nie działa zatem jedynie na niekorzyść podatników. Przeciwnie, w większości spraw rozpatrywanych przed Trybunałem okoliczności, że podatnik nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że jego transakcja była związana z oszustwem, pozwalała mu zachować prawo do odliczenia lub do zwolnienia⁽³²⁾. W niektórych przypadkach prawo to mogło zostać potwierdzone nawet wówczas, gdy nie zostały spełnione materialnoprawne warunki jego powstania⁽³³⁾. W związku z tym zasada dobrej wiary umożliwia zapewnienie sprawiedliwego podziału ryzyka wystąpienia oszustwa pomiędzy organami administracji podatkowej i podatnikami, a także pomiędzy różnymi stronami transakcji⁽³⁴⁾.

54. Należy ponadto sprecyzować, co należy rozumieć pod pojęciem „transakcji związanej z oszustwem” w kontekście oszustwa typu znikający podatnik. Przypomnę, że ten rodzaj oszustwa polega na dokonaniu serii dostaw, z których przynajmniej jedna stanowi dostawę wewnątrzwspólnotową, wskutek czego następuje obciążenie podatkiem VAT (zawartym w cenie) przy dostawie objętej podatkiem należnym, lecz podatek ów nie zostaje uiszczony na rzecz organów podatkowych. W pierwszej chwili mogłoby się zatem wydawać, że jedynie rozpatrywana dostawa wewnątrzwspólnotowa (a także konsekwentnie związane z nią nabycie wewnątrzwspólnotowe tego samego towaru) jest związana z oszustwem. Jednakże nie oddawałoby to zgołonego charakteru omawianego oszustwa. Jego funkcjonowanie wymaga dokonania większej liczby dostaw, zarówno na wcześniejszych, jak na późniejszych etapach obrotu. Jest to najbardziej wyraźne w przypadku oszustwa „karuzelowego”, w którym ten sam towar jest wielokrotnie przekazywany między tymi samymi podmiotami. Jedynym celem kolejnych dostaw jest zatem stworzenie okazji do sprzeniewierzenia podatku podlegającego zapłaconiu i następnie do ukrycia oszustwa. Jakkolwiek okoliczności każdej sprawy powinny oczywiście podlegać indywidualnej ocenie w każdym przypadku, to nie jest a priori wykluczone uznanie wszystkich transakcji w ramach dostaw, w których wystąpiło oszustwo typu znikający podatnik, za związane z owym oszustwem.

55. Może się oczywiście zdarzyć, że w tego rodzaju ramach o znamionach oszustwa weźmie nie wiadomie udział podmiot, dla którego dokonana dostawa stanowi zwykłe działanie gospodarcze. Jeżeli działa on w dobrej wierze i z należytą starannością, jest wówczas chroniony.

— Konieczność istnienia wyraźnych przepisów w prawie krajowym

56. Sąd krajowy zmierza również do ustalenia, czy można odmówić różnych praw wynikających z systemu podatku VAT pomimo braku stanowczych o tym szczególnych przepisów w krajowym porządku prawnym. Moim zdaniem uznanie istnienia w owym systemie ogólnej

zasady dobrej wiary podatnika jako przesłanki wykonania owych praw umożliwia udzielenie na to pytanie odpowiedzi twierdzącej.

57. Wymóg dobrej wiary odzwierciedla bowiem ogólny zakaz nadużyć i oszustw, podobnie jak zasada, wedle której nikt nie powinien korzystać w sposób stanowiący nadużycie lub oszustwo z praw wynikających z systemu prawnego Unii. W zastosowaniu do systemu podatku VAT zasada ta wynika z samej systematyki owego systemu, w związku z czym nie wymaga konkretyzacji ustawowej. Podobnie jak brak byłoby konieczności istnienia szczególnych przepisów w szóstej dyrektywie dla celów ukształtowania przez Trybunał zasady dobrej wiary, brak jest również konieczności istnienia przepisów krajowych, aby sądy krajowe mogły stosować te zasady w konkretnych przypadkach.

58. Nie przekonuje mnie argument podniesiony głównie przez Komisję w uwagach pisemnych, wedle którego ukształtowanie prawa do odliczenia jest odmienne od ukształtowania prawa do zwolnienia dostaw wewnątrzwspólnotowych. Zdaniem Komisji zawarte w art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy sformułowanie „na warunkach określonych [przez państwa członkowskie] w celu prawidłowego i prostego stosowania zwolnień, przewidzianych poniżej, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom” oznacza, że odmowa prawa do zwolnienia wymaga szczególnych przepisów w prawie krajowym, w przeciwieństwie do odmowy prawa do odliczenia, ponieważ w zakresie dotyczącym odliczenia brak jest w szóstej dyrektywie jakiegokolwiek odniesienia do przepisów krajowych.

59. Tego rodzaju interpretacja nie wydaje mi się być zgodna ani z systematyką, ani z celem cytowanego przepisu. Jako że reżim opodatkowania handlu pomiędzy państwami członkowskimi opiera się na informacjach dostarczonych przez podatników, konieczne byłoby ustanowienie różnych formalności umożliwiających im wykazanie, że spełnione zostałyby materialnoprawne warunki zwolnienia. Szósta dyrektywa pozostawia kompetencję do określenia tych warunków państwom członkowskim, które wykonują ją, powinny działać w zgodności z zasadami neutralności, proporcjonalności i pewności prawa(35). Prawdą jest, że przepisy ustanowione w ten sposób przez państwa członkowskie mają na celu, między innymi, zapobieganie nadużyciom, oszustwom i unikaniu opodatkowania. Jednakże ich zastosowanie nie ogranicza się jedynie do transakcji związanych z oszustwem, lecz są one przeznaczone do celów regulowania wszystkich transakcji, w tym w pierwszej kolejności transakcji zgodnych z prawem. Natomiast kwestia konsekwencji naruszenia lub nadużycia przepisów prawa w świetle funkcjonowania systemu podlega zakresowi prawa Unii. W związku z tym prawo do zwolnienia w przypadku oszustwa jest objęte samym mechanizmem podatku VAT i ogólnymi zasadami wynikającymi z orzecznictwa cytowanego w niniejszej opinii.

60. Odmowa praw wynikających z systemu podatku VAT w przypadku wzięcia przez podatnika udziału w oszustwie nie jest również – jak to podnosi w swych uwagach Italmoda – „karą w sensie materialnoprawnym”, która na podstawie art. 7 europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, podpisanej w Rzymie w dniu 4 listopada 1950 r. oraz na podstawie art. 49 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej powinna być przewidziana przez wcześniejszy przepis ustawowy. Jako że dobra wiara podatnika stanowi wstępny przesłankę nabycia owych praw, ich odmowa nie może zostać uznana za sankcję, lecz za element wpisany w system podatku VAT.

61. Nie mogą również podzielić stanowiska wyrażonego przez Italmodę, wedle którego zastosowanie do niniejszej sprawy orzecznictwa wynikającego z wyroków Kittel i Recolta Recycling(36) oraz R.(37) oznaczałoby zastosowanie prawa z mocą wsteczną, ponieważ okoliczności w postępowaniu głównym wystąpiły wcześniej niż zapadły owe wyroki. Obowiązek uczciwości i staranności w stosunkach handlowych, w tym również względem organów

publicznych jest ściśle związany z każdą działalnością gospodarczą, w związku z czym podatnicy nie mogą wcale powoływać się na swój niewiedzę o istnieniu takiego obowiązku.

62. W tym względzie należy również dodać, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wykładnia przepisu prawa Unii, dokonana przez Trybunał w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 267 TFUE, wyjaśnia i precyzuje w miarę potrzeby znaczenie oraz skutki przepisu prawa Unii, tak jak powinien on być lub powinien być być rozumiany i stosowany od chwili jego wejścia w życie. Stąd tak interpretowany przepis powinien być stosowany przez sąd również do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem wyroku orzekającego w sprawie wniosku o dokonanie wykładni(38). Ograniczenie w czasie skutków wyroku wydanego w trybie prejudycjalnym jest możliwe w drodze wyjątku, jeżeli sąd spełnione konieczne w tym względzie przesłanki(39). Nie zostało to uczynione w wyrokach wskazanych w pkt 61 niniejszej opinii.

63. Mając na uwadze powyższe, na pierwsze pytanie prejudycjalne w sprawie C-131/13 należy udzielić odpowiedzi, że przepisy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że organy krajowe powinny odmówić podatnikowi, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że bierze udział w oszustwie, prawa do odliczenia podatku naliczonego, prawa do zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej i prawa do obniżenia podstawy opodatkowania wedle mechanizmu przewidzianego w art. 28b cz. 2 ust. 2 akapit drugi owej dyrektywy, a także wszelkiego prawa do ewentualnego, związanego z tym zwrotu, nawet w przypadku braku wyraźnych przepisów w krajowym ustawodawstwie.

W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego w sprawie C-131/13

64. Poprzez swe drugie pytanie prejudycjalne sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy okoliczności, że oszustwo miało miejsce w innym państwie członkowskim niż państwo członkowskie, które ma kompetencję do odmówienia podatnikowi różnych praw, ma wpływ na możliwość lub obowiązek udzielenia owej odmowy.

65. Moim zdaniem należy w tej kwestii udzielić odpowiedzi przeczącej z trzech powodów.

66. Po pierwsze, jako że decydującym kryterium przy ocenie prawa podatnika jest jego postawa, to terytorium, na którym miało miejsce oszustwo, jest bez znaczenia. Niezależnie od tego, czy zostało ono popełnione w państwie członkowskim mającym kompetencję do odmówienia podatnikowi różnych praw, czy też w innym, jeżeli podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że brał w nim udział, to w każdym razie nie działa w dobrej wierze i z należytą starannością.

67. Po drugie, jakkolwiek podatki pozostają w kompetencji państw członkowskich, to jednak system podatku VAT jest systemem wspólnym, którego dochody są w całości przekazywane na poczet budżetu Unii. Państwa członkowskie mają zatem obowiązek współpracy celem ochrony właściwego funkcjonowania owego systemu w całości. Nie byłoby zgodne z owym obowiązkiem, gdyby mogły one lub powinny się ograniczyć do zapobiegania jedynie tym oszustwom, które miały miejsce na ich własnych terytoriach.

68. Po trzecie wreszcie, niektóre rodzaje oszustw, takie jak oszustwo typu znikający podatnik opierający się w całości na mechanizmach reżimu opodatkowania handlu wewnątrzwspólnotowego. To bowiem różnica pomiędzy ceną nabycia wewnątrzwspólnotowego nieobciążonego podatkiem VAT (ponieważ związana z nim dostawa jest zwolniona) i ceną dostawy tego samego dobra wykonanej na następnym etapie obrotu, związany z podatkiem VAT (który nie zostanie uiszczony na rzecz organów podatkowych) zapewnia bowiem zasadniczo opłacalność tego typu oszustwa. Ponadto fakt, że transakcja objęta oszustwem podlega kompetencji organów podatkowych dwóch różnych państw członkowskich, sprawia, że oszustwo staje się trudniejsze do wykrycia. To samo

oszustwo popełnione w obrębie tego samego państwa członkowskiego przysporzyłyby oszustom jedynie różnicę pomiędzy podatkiem naliczonym i należnym oraz zostałyby szybko wykryte przez organy podatkowe poprzez zwykłe porównanie deklaracji i związanych z nimi faktur. W konsekwencji zapobieganie oszustwom typu znikającego podatnik jedynie przez bezpośrednio poszkodowane państwo członkowskie nie byłoby skuteczne. Ponadto w przypadku fałszywych dostaw objętych oszustwem w wielu państwach członkowskich, dochodzenie strat podatkowych kaźdego z zainteresowanych państw członkowskich mogłoby być trudne do ustalenia.

W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego w sprawie C-131/13

69. Poprzez trzecie pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza do uzyskania wykładni określenia „opodatkowane” zawartego w art. 28b cz. 2 ust. 2 szóstej dyrektywy, gdyby na pytanie pierwsze została udzielona odpowiedź przecząca. Pytanie to dotyczy, dokładniej, kwestii, czy opodatkowanie powinno być wynikiem deklaracji nabywcy, czy też może ono wynikać z innych okoliczności, w szczególności działań związanych z poborem przez organy podatkowe. Jako że proponuję udzielić odpowiedzi twierdzącej na pierwsze pytanie prejudycjalne, odpowiedź na pytanie trzecie jest bez znaczenia. Mając na uwadze, że dobra wiara podatnika stanowi decydujący element dla celów uznania lub odmowy prawa wynikającego z rozpatrywanych przepisów, definicja owego określenia jest pozbawiona znaczenia, ponieważ w braku dobrej wiary w niniejszej sprawie mechanizm przewidziany w owym przepisie nie będzie miał zastosowania.

70. Jeżeli Trybuna udzieliłaby odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze, przynajmniej w zakresie dotyczącym prawa wynikającego z art. 28b cz. 2 ust. 2 szóstej dyrektywy, uważam, że odpowiedź na pytanie trzecie wynika z interpretacji dokonanej już przez Trybuna w odniesieniu do art. 28b cz. 2 ust. 2 akapity drugi i trzeci szóstej dyrektywy, zgodnie z którą zastosowanie mechanizmu przewidzianego w akapicie drugim jest uzależnione od spełnienia kumulatywnych przesłanek określonych w akapicie trzecim, spośród których widnieje warunek, że „nabywca wypełni zobowiązania dotyczące deklaracji” (40).

71. Sąd odsyłający zmierza również do ustalenia w pytaniu trzecim, czy okoliczności, że rozpatrywana dostawa była związana z oszustwem, o którym podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, ma znaczenie dla celów wykładni określenia „opodatkowane”. Jednakże rozpatrywana kwestia nie jest wykładnią owego określenia, lecz zastosowanie – lub jego brak – mechanizmu przewidzianego w analizowanych przepisach. Tymczasem owo zastosowanie zależy od odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne.

Wnioski

72. Mając na uwadze powyższe rozważania, proponuję, aby Trybuna stwierdziła niedopuszczalność wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawach C-163/13 i C-164/13 oraz udzielił w następujący sposób odpowiedzi na pytania prejudycjalne przedstawione w sprawie C-131/13:

1) Przepisy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektyw Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. powinny być interpretowane w ten sposób, że organy krajowe powinny odmówić podatnikowi, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że bierze udział w oszustwie, prawa do odliczenia podatku naliczonego, prawa do zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej i prawa do obniżenia podstawy opodatkowania wedle mechanizmu przewidzianego w art. 28b cz. 2 ust. 2 akapit drugi owej dyrektywy, a także wszelkiego prawa do ewentualnego, związanego z tym zwrotu, nawet w przypadku braku

wyraŹnych przepisów w ustawodawstwie krajowym.

2) OkolicznoŹ?, Źe oszustwo miaŹo miejsce w innym paŹstwie czŹonkowskim niŹ paŹstwo czŹonkowskie, ktŹre ma kompetencjŹ do odmówienia podatnikowi skorzystania z praw wskazanych w pkt 1, nie ma wpŹywu na ciŹŹcy na organach krajowych obowiŹzek udzielenia owej odmowy.

1 – JŹzyk oryginaŹu: francuski.

2 – Zobacz komunikat prasowy Komisji z dnia 19 wrzeŹnia 2013 r., IP/13/844.

3 – Dz.U. L 145, s. 1.

4 – Dz.U. L 102, s. 18.

5 – *Staatsblad* 1968, nr 329.

6 – Wyrok Melki i Abdeli, CŹ188/10 i CŹ189/10, EU:C:2010:363, pkt 27.

7 – Wyrok Schmidberger, CŹ112/00, EU:C:2003:333, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo.

8 – Wyrok Melki i Abdeli, EU:C:2010:363, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo.

9 – Zgodnie ze sformuŹowaniem zawartym w postanowieniach odsyŹajŹcych w sprawach CŹ163/13 i CŹ164/13.

10 – Opieram siŹ zasadniczo na bardzo szczegŹowej analizie tego zjawiska przedstawionej przez N. Limbourg, *Les diffŹerentes typologies rŹpertoirees en matiŹre de carrousel TVA*, [w:] *La fraude à la TVA en matiŹre pŹnale*, Bruxelles, Larcier 2013, s. 63–93. Zobacz w szczegŹlnoŹci rŹwnieŹ M. Griffioen, L. van der Hel, *New European Approach to Combat VAT Fraud*, *Intertax*, vol. 42, 2014, n.o 5, s. 298–305; R.A. Wolf, *VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective*, *Intertax*, vol. 39, 2011, n.o 1, s. 26–37; T. PabiaŹski, W. ŹliŹ, *Zorganizowane dziaŹania przestŹpcze wykorzystujŹce mechanizmy podatku VAT*, *PrzeŹlŹd Podatkowy*, nr 1, 2007, s. 18–27 i nr 3, 2007, s. 13–23. Zobacz rŹwnieŹ opinia rzecznika generalnego D. Ruiza-Jaraba Colomera w sprawach poŹczonych Kittel i Recolta Recycling (CŹ439/04 i CŹ440/04, EU:C:2006:174, pkt 27–35).

11 – Zobacz w szczegŹlnoŹci wyroki: BP Supergaz, CŹ62/93, EU:C:1995:223, pkt 18; Sosnowska, CŹ25/07, EU:C:2008:395, pkt 15; Maks Pen, CŹ18/13, EU:C:2014:69, pkt 24.

12 – Zobacz w szczegŹlnoŹci wyrok CollŹe, CŹ146/05, EU:C:2007:549, pkt 23.

13 – Wyrok Sosnowska, EU:C:2008:395, pkt 17.

14 – Zobacz miŹdzy innymi wyroki: Gemeente Leusden i Holin Groep, CŹ487/01 i CŹ7/02, EU:C:2004:263, pkt 76; Halifax i in., CŹ255/02, EU:C:2006:121, pkt 71; a takŹe Sosnowska, EU:C:2008:395, pkt 22.

15 – Zobacz w szczegŹlnoŹci wyrok Halifax i in., EU:C:2006:121, pkt 68–70 i przytoczone tam orzecznictwo, a takŹe wyrok Maks Pen, EU:C:2014:69, pkt 26.

16 – Zobacz w szczegŹlnoŹci wyroki: Fini H, CŹ32/03, EU:C:2005:128, pkt 32; a takŹe Halifax i in., EU:C:2006:121, pkt 85.

- 17 – Wyrok Kittel i Recolta Recycling, C?439/04 i C?440/04, EU:C:2006:446, pkt 56.
- 18 – Ibidem, pkt 59.
- 19 – Ibidem, pkt 58.
- 20 – Wyrok Maks Pen, EU:C:2014:69, pkt 26, 27.
- 21 – Wyrok Teleos i in., C?409/04, EU:C:2007:548, pkt 65.
- 22 – Wyrok R., C?285/09, EU:C:2010:742.
- 23 – Zobacz jego opinia w sprawie R. (C?285/09, EU:C:2010:381, pkt 43).
- 24 – Ibidem, pkt 57–109.
- 25 – Wyrok R., EU:C:2010:742, pkt 49, 50.
- 26 – Ibidem, pkt 52.
- 27 – Ibidem, pkt 53, 54.
- 28 – Wyrok Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, pkt 50, 54.
- 29 – Na przyk?ad w przypadku, w którym kwota podatku naliczonego przekracza kwot? podatku nale?nego w rozpatrywanym okresie podatkowym.
- 30 – Wyrok Kittel i Recolta Recycling, EU:C:2006:446, pkt 51.
- 31 – Wyrok Mahagében i Dávid, C?80/11 i C?142/11, EU:C:2012:373, pkt 59–65.
- 32 – Zobacz mi?dzy innymi wyroki: Optigen i in., C?354/03, C?355/03 i C?484/03, EU:C:2006:16; Mahagében i Dávid, EU:C:2012:373; a tak?e VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592.
- 33 – Wyrok Teleos i in., EU:C:2007:548, pkt 2 sentencji. Zobacz równie? spraw? le??c? u podstaw wyroku Mecsek-Gabona (EU:C:2012:547), w której nie by?o pewne, czy towary stanowi?ce przedmiot rozpatrywanej dostawy wewn?trzwspólnotowej rzeczywi?cie opu?ci?y terytorium krajowe. Mimo to Trybuna? uzale?ni? mo?liwo?? odmowy prawa do zwolnienia od tego, czy sprzedawca wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, ?e transakcja by?a zwi?zana z oszustwem.
- 34 – Zobacz podobnie wyrok Teleos i in., EU:C:2007:548, pkt 58.
- 35 – Zobacz podobnie wyrok Teleos i in., EU:C:2007:548, pkt 44, 45.
- 36 – EU:C:2006:446.
- 37 – EU:C:2010:742.
- 38 – Zobacz w szczeg?lno?ci wyroki: Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, pkt 16; Brzezi?ski, C?313/05, EU:C:2007:33, pkt 55.
- 39 – Zobacz w szczeg?lno?ci wyrok Brzezi?ski, EU:C:2007:33, pkt 56.

40 – Wyrok X i fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 i C-539/08, EU:C:2010:217, pkt 36.