

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 19 grudnia 2019 r.(1)

Sprawa C-446/18

AGROBET CZ, s.r.o.,

przy udziale:

Finanční úřad pro Středoevropský kraj

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Nejvyšší správní soud (naczelny sąd administracyjny, Republika Czeska)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Prawo podatkowe – Podatek od wartości dodanej – Artykuły 179 i 183 dyrektywy 2006/112/WE – Odliczenie podatku naliczonego – Nadwyżka podatku naliczonego nad podatkiem należnym – Wstrzymanie zwrotu całkowitej nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym z powodu kontroli podatkowej części transakcji – Częściowy zwrot danej kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym – Zasada neutralności – Zasada proporcjonalności

I. Wprowadzenie

1. Czy administracja podatkowa może w całości opóźniać zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym, nawet jeżeli przedmiotem bieżącej kontroli podatkowej jest już tylko niewielka część tej kwoty? Administracja podatkowa i Komisja odpowiadają na to pytanie twierdząco, argumentując, że zgodnie z art. 179 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(2) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) odliczenia dokonuje się poprzez potrącenie jedynie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy.

2. Powyższe pytanie nabiera szczególnego znaczenia, ponieważ część dokonanego odliczenia podatku naliczonego, która podlega jeszcze kontroli, może mieć związek ze stanowiącymi oszustwo transakcjami osoby trzeciej, o czym podatnik musi ewentualnie wiedzieć. W świetle orzecznictwa Trybunału okoliczności ta pozwala aby (czy też nakazywa aby) administracji podatkowej odmówić odnośnego odliczenia podatku naliczonego(3).

3. Czy oznacza to jednak równie?, że odliczenie podatku naliczonego w odniesieniu do innych, bezspornie „zgodnych z prawem”, transakcji można opóźniać o kilka lat?

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Artykuł 168 lit. a) dyrektywy VAT stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika [...]”.

5. Artykuł 179 ust. 1 dyrektywy VAT dotyczy dokonywania przez podatnika odliczenia podatku naliczonego:

„Podatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy kwoty VAT danej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178 [...]”.

6. Artykuł 183 ust. 1 dyrektywy VAT dotyczy traktowania przez państwo członkowskie nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym:

„W przypadku gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odliczeń przekracza kwotę VAT należnego, państwa członkowskie mogą dokonać zwrotu lub przeniesienia nadwyżki na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez siebie warunki [...]”.

7. Artykuł 273 dyrektywy VAT przewiduje dla państw członkowskich możliwość zwalczania oszustw podatkowych itd.:

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

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

B. Prawo czeskie

8. Zgodnie z § 105 ust. 1 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ustawy nr 235/2004 o podatku od wartości dodanej, Republika Czeska; zwanej dalej „ustawą o VAT”) „jeżeli w wyniku naliczenia nadwyżki czeskiego podatku podlegającej zwrotowi przekracza kwotę 100 [kron českých (CZK)], kwotę zwraca się podatnikowi bez wniosku w terminie do 30 dni od dnia naliczenia nadwyżki”.

9. Stosownie do § 89 i 90 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (ustawy nr 280/2009 kodeks

podatkowy, Republika Czeska) w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2016 r. (zwanego dalej „kodeksem podatkowym”) w sytuacji gdy ze złożonej deklaracji podatkowej wynika, że podatnikowi przysługiwało odliczenie podatkowe, organ podatkowy w razie powzięcia wątpliwości wystosowuje wezwanie do wyjaśnienia tych wątpliwości, a jeżeli do ich wyjaśnienia nie doszło i wysokość podatku nie została wykazana w sposób dostatecznie wiarygodny, organ podatkowy może wszcząć kontrolę podatkową.

10. W ocenie sądu odsyłającego kodeks podatkowy nie ustanawia żadnego maksymalnego terminu prowadzenia kontroli podatkowej ani trwania postępowania podatkowego, w ramach którego kontrola podatkowa jest prowadzona. Istnieje jedynie termin do określenia podatku. Zgodnie z § 148 kodeksu podatkowego w przypadku kontroli podatkowej wszczętej przed upływem tego terminu podatek musi zostać określony w terminie do 3 lat od wszczęcia kontroli. Termin do określenia podatku nie biegnie między innymi w czasie prowadzenia współpracy międzynarodowej w zakresie administracji podatkowej. Kończy się jednak najpóźniej po upływie lat 10.

11. Przepis § 254a kodeksu podatkowego stanowi, że jeżeli postępowanie w celu wyjaśnienia wątpliwości dotyczących deklaracji podatkowej, z której wynika, że po stronie podatnika powstało odliczenie podatkowe, trwa dłużej niż 5 miesięcy, to podatnikowi przysługują odsetki od kwoty odliczenia podatkowego określonej przez organ podatkowy.

12. Z informacji przekazanych przez sąd odsyłający wynika, że czeskie lub tymczasowe określenie podatku w odniesieniu do bezspornej części deklaracji podatkowej przed zakończeniem kontroli podatkowej najwyraźniej nie jest w świetle prawa krajowego możliwe.

III. Postępowanie główne

13. AGROBET CZ, s.r.o. (zwana dalej „AGROBET”) jest przedsiębiorstwem, którego działalność polega na wwozie i wywozie, w szczególności produktów rolnych oraz pasz.

14. W lutym 2016 r. złożono deklarację podatkową w zakresie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) za, odpowiednio, grudzień 2015 r. i styczeń 2016 r., w których wykazała nadwyżkę podatku naliczonego nad podatkiem należnym w wysokości, odpowiednio, 2 958 167 CZK (co odpowiada około 109 476 EUR) i 1 559 241 CZK (co odpowiada około 57 649 EUR). Ta nadwyżka podatku naliczonego nad podatkiem należnym obejmuje również odliczone kwoty podatku naliczonego od nabycia oleju rzepakowego, który AGROBET odsprzedawała polskiemu przedsiębiorstwu, stosując zwolnienie z podatku.

15. Organy podatkowe wszczęły kontrolę podatkową za oba okresy rozliczeniowe, ponieważ miały wątpliwości co do prawidłowości opodatkowania transakcji dotyczących oleju rzepakowego. Wątpliwości te dotyczą zarówno zastosowanej stawki podatkowej, jak i wystąpienia tak zwanych transakcji fikcyjnych. Wynika to z tego, że olej rzepakowy pochodzi z Polski, był przedmiotem handlu w Republice Czeskiej bez dalszej obróbki, a następnie został sprzedany przez AGROBET ponownie odbiorcy w Polsce.

16. Ze względu na te wątpliwości kwota VAT za grudzień 2015 r. i styczeń 2016 r. nie została określona, a wyliczona nadwyżka podatku naliczonego nad podatkiem należnym nie została zwrócona. AGROBET zaoferowała wówczas zabezpieczenie spornej części VAT, aby mogła być określona jego niesporna część i wypłaci pozostałą część nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym. Administracja podatkowa nie przystała na tę propozycję, ponieważ nadwyżka podatku naliczonego nad podatkiem należnym jest jej zdaniem niepodzielna i odnosi się do okresu rozliczeniowego w całości, a nie jedynie do części transakcji podlegających opodatkowaniu.

17. W ramach wniosku o udzielenie informacji w trybie międzynarodowej pomocy prawnej polska administracja podatkowa wskazała w czerwcu 2016 r., że nie mogła skontaktować się z odbiorcą oleju rzepakowego AGROBET, i określiła go w związku z tym jako „znikającego podatnika” („missing trader”). Kontrola w zakresie odnośnych transakcji dotyczących oleju rzepakowego w momencie przeprowadzania rozprawy przed Trybunałem w dniu 11 września 2019 r. nie była jeszcze prawomocnie zakończona.

18. W dwóch skargach na bezczynność z dnia 30 stycznia 2017 r. strona skarżąca domagała się, by sąd orzekł wyrokiem, że strona przeciwna winna wydać decyzję określającą VAT w stosunku do strony skarżącej za okresy rozliczeniowe grudzień 2015 r. i styczeń 2016 r. w zakresie, w jakim podatek ten nie jest objęty prowadzoną kontrolą podatkową. Na wyrok z dnia 13 czerwca 2017 r., w którym oddalono skargę, spółka AGROBET wniosła skargę kasacyjną do sądu odsyłającego.

IV. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i przebieg postępowania przed Trybunałem

19. Postanowieniem z dnia 31 maja 2018 r. Nejvyšší správní soud (naczelny sąd administracyjny, Republika Czeska) skierował do Trybunału na podstawie art. 267 TFUE następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy zgodny z prawem unijnym, w szczególności z zasadą neutralności VAT, jest przepis prawa krajowego, który uzależnia określenie i wypłatę części odliczonego VAT od ukończenia postępowania w przedmiocie wszystkich transakcji podlegających opodatkowaniu w danym okresie rozliczeniowym?”.

20. W toku postępowania przed Trybunałem AGROBET, Republika Czeska, Królestwo Hiszpanii i Komisja przedstawiły uwagi na piśmie i wzięły udział w rozprawie, która odbyła się w dniu 11 września 2019 r.

V. Ocena prawna

A. Tło problematyki i interpretacja pytania prejudycjalnego

21. Wykazana przez AGROBET nadwyżka podatku naliczonego nad podatkiem należnym, która jest przedmiotem sporu w niniejszej sprawie, wynika z opodatkowania VAT transgranicznego handlu towarami. Dostawa wewnątrzwspólnotowa (tj. transgraniczna sprzedaż towarów) jest w kraju pochodzenia co do zasady zwolniona z podatku (art. 138 dyrektywy VAT). Mimo to pozwala na odliczenie podatku naliczonego od zakupu [art. 169 lit. b) dyrektywy VAT]. System ten ma na celu wdrożenie zasady państwa przeznaczenia. Towar nie jest opodatkowany krajowym VAT u podmiotu dokonującego wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, obciąża się go natomiast w kraju przeznaczenia tamtejszym VAT u podmiotu dokonującego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów [opodatkowanie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, zob. art. 2 ust. 1 lit. b), art.

20, 40 i 68 dyrektywy VAT]. W związku z tym w wypadku takiego modelu biznesowego u podmiotu dokonującego wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów musi powstać nadwyżka podatku naliczonego nad podatkiem należnym.

22. W przypadku transakcji krajowych metoda obligatoryjnego potrącania od zobowiązania podatkowego przysługującej kwoty odliczenia podatku naliczonego zgodnie z art. 179 dyrektywy o VAT pozwala natomiast co do zasady unikać takiej nadwyżki, ponieważ kwota opodatkowanych transakcji sprzedażowych jest zwykle wyższa od kwoty transakcji zakupowych. Natomiast przedsiębiorstwa, które działają głównie w ramach transgranicznego przepływu towarów, są w szczególnym stopniu zdane na szybki zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym.

23. Handel transgraniczny jest jednak z tego powodu również bardzo podatny na oszustwa. W tym celu wystarczy, aby odbiorca towarów nie odprowadzić VAT od odsprzedaży towarów w kraju przeznaczenia (w tym wypadku w Polsce), a następnie zniknąć [tak zwany „znikający podatnik” („missing trader”)].

24. W niniejszym postępowaniu wątpliwości wzbudza najwyraźniej to, czy w odniesieniu do sprzedaży oleju rzepakowego polskiemu odbiorcy spółka AGROBET musiała wiedzieć, że jest on takim oszustem w zakresie VAT. W związku z tym czeska administracja podatkowa chce odmówić spółce AGROBET albo odliczenia podatku naliczonego od zakupu, albo zwolnienia sprzedaży z podatku. Uważam, że nie jest prawdopodobne, aby administracja podatkowa chciała odmówić spółce AGROBET zarówno odliczenia podatku naliczonego od zakupu, jak i zwolnienia sprzedaży z podatku (cożnie), ponieważ stanowiłoby to podwójne „ukaranie” za jedno i to samo „naruszenie”. Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wynika jednak wystarczająco jasno, co konkretnie bada administracja podatkowa.

25. W każdym wypadku spółka AGROBET dokonywała jednak jeszcze innych transakcji w zakresie innych towarów i z innymi odbiorcami w innych państwach członkowskich, które według informacji przekazanych przez sąd odsyłający nie są problematyczne. W przypadku tych transakcji bezsporne są zarówno zwolnienie z podatku, jak i prawo do odliczenia podatku naliczonego. W postępowaniu głównym spółka AGROBET domaga się jedynie wynikającego z nich odliczenia podatku naliczonego. Organy podatkowe odmawiają jednak tego odliczenia, dopóki trwa kontrola podatkowa w zakresie odnośnych (ewentualnie dotkniętych oszustwem) transakcji dotyczących oleju rzepakowego.

26. Takie kontrole mogą trwać latami, w niniejszej sprawie są to już ponad trzy lata. Teoretycznie zatem kontrola transakcji na kwotę 1 EUR mogłaby przez kilka lat opóźniać określenie podatku w odniesieniu do wszystkich pozostałych transakcji. Wydaje się, że maksymalny termin w prawie krajowym wynosi 10 lat. Takie opóźnienie wpływa negatywnie na płynność finansową przedsiębiorstwa i sprawia, że VAT za ten okres staje się istotnym czynnikiem kosztowym, mimo że jako ogólny podatek konsumpcyjny powinien obciążać jedynie konsumenta końcowego, pozostając neutralnym dla przedsiębiorstw(4).

27. W konsekwencji sąd odsyłający zastanawia się nad kwestią tego, czy na podstawie art. 168 dyrektywy VAT Republika Czeska może odmówić wykonania istniejącego bezspornie prawa do odliczenia podatku naliczonego (lub tego zwrotu wynikającego z niego nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym) w okresie prowadzenia kontroli dotyczących innych transakcji z tego samego okresu rozliczeniowego tak samo jak odliczenia podatku naliczonego dotyczącego kontrolowanych transakcji.

28. Wiąże się z tym podlegające w istocie rozstrzygnięciu pytanie o to, czy zgodnie z art. 167 i 168 dyrektywy VAT w związku z zasadą neutralności jest opóźnianie określenia i wypłaty *bezspornej*

czy ci nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym a) do wystarczającego zbadania wszystkich transakcji z danego okresu rozliczeniowego, również w sytuacji, w której wiadomo, że wikszość wykazanego zobowiązania podatkowego i odliczenia podatku naliczonego jest zasadna.

29. Na pytanie to należy aby odpowiedzieć twierdząco, gdyby odliczenie podatku naliczonego można było przyznawać nie w części, lecz wyłącznie (w całości) od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy (czyli B), lub też nie mogła w tym zakresie istnieć bezsporna nadwyżka podatku naliczonego nad należnym, co podnosisz w szczególności rzdy czeski i hiszpański (czyli C). Gdyby miało tak jednak nie być, przewidziana w przepisach dotyczących VAT zasada neutralności mogłaby natomiast wręcz wymagać szybkiego częściowego określenia i wypłaty bezspornej nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym, co można jednak ograniczyć ze względu na skuteczne zwalczanie oszustw (czyli D).

B. Opóśnienie wypłaty nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym ze względu na niepodzielność odliczenia podatku naliczonego?

30. Zarówno Republika Czeska i Królestwo Hiszpanii, jak i Komisja uważają w efekcie, że odliczenie podatku naliczonego można przyznać za dany okres rozliczeniowy wyłącznie jako niepodzielnie całość. W tym względzie powołują się zasadniczo na art. 179 i 183 dyrektywy VAT.

31. Artykuł 179 dyrektywy VAT wyjaśnia, w jaki sposób podatnik dokonuje odliczenia podatku naliczonego, a mianowicie poprzez obligatoryjne potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy. Jeżeli zobowiązanie podatkowe jest większe od odliczanej kwoty podatku naliczonego, do zapłaty pozostaje jeszcze niższa kwota podatku.

32. Jeżeli natomiast zobowiązanie podatkowe jest niższe od odliczanej kwoty podatku naliczonego, powstaje nadwyżka podatku naliczonego nad podatkiem należnym. Zwrot tej nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym reguluje bliżej art. 183 dyrektywy VAT. W obu przypadkach chodzi jednak o to samo odliczenie podatku naliczonego przez podatnika.

1. Czy art. 179 dyrektywy VAT pozwala na określenie nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym wyłącznie w odniesieniu do całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy?

33. W myśl art. 179 dyrektywy VAT podatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy kwoty VAT dającej prawo do odliczenia. Wbrew temu, co twierdzi Komisja oraz rzdy czeski i hiszpański, art. 179 dyrektywy VAT nie odnosi się jednak w żaden sposób do tego, czy można opóśniać wypłatę bezspornych części nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym a) do zakończenia kontroli podatkowej w zakresie pozostałych części.

34. Artykuł 179 dyrektywy VAT reguluje mianowicie nie możliwość czasowego ograniczania odliczenia podatku naliczonego przez państwa członkowskie, lecz jedynie obowiązek podatnika w zakresie dokonania odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy. Obejmuje to jedynie metodę obliczeniową stosowaną przez podatnika. Nie może on wykazywać odliczenia podatku naliczonego odrębnie dla każdej transakcji i żądać jego wypłaty. Może dokonać tego odliczenia tylko częściowo za dany okres rozliczeniowy poprzez potrącenie od kwoty zobowiązania podatkowego (tzw. obligatoryjne potrącenie).

35. Artykuł 179 dyrektywy VAT dotyczy zatem jedynie formalnego aspektu wykonywania prawa do odliczenia podatku naliczonego. Materialne prawo do odliczenia podatku naliczonego zgodnie z art. 167 dyrektywy VAT powstaje natomiast w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.

36. Określona w art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT podstawowa przesłanka przepisów prawa dotyczącego VAT odnosi się do transakcji, takich jak dostawa towarów, które podlegają opodatkowaniu VAT. W nawiązaniu do powyższego art. 168 lit. a) dyrektywy VAT stanowi, że podatnik jest uprawniony do odliczenia VAT od towarów i usług, które zostały mu dostarczone przez innego podatnika. Prawo do odliczenia podatku naliczonego należy więc rozumieć w ten sposób, że dotyczy ono danej transakcji, nie zaś potrącenia od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy. To samo wynika z art. 178 dyrektywy VAT, który dla celów skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego wymaga posiadania faktury w rozumieniu art. 226 dyrektywy VAT. Przepis ten nie dotyczy faktury obejmującej całkowitą kwotę VAT należnego za dany okres rozliczeniowy, lecz faktury odnoszącej się do danej transakcji.

37. W związku z tym również Trybunał całkowicie słuśnie za oczywistość przyjmuje podzielność tego prawa, wspominając w wyroku Molenheide i in. o „całkowitym lub częściowym zatwierdzeniu podlegającego zwrotowi salda VAT”(5). Również w sprawie Komisja/Węgry jako oczywistość traktowano przeniesienie nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym w całości lub w części na kolejny okres rozliczeniowy(6). To samo dotyczy odroczenia zwrotu części nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym w sprawie Mednis(7). Choćby z tego tylko powodu argumentację opartą na niepodzielności odliczenia podatku naliczonego czy też nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym należy oddalić.

38. W związku z powyższym również z art. 179 dyrektywy VAT i sformułowania „całkowitej” nie może wynikać, że prawo do odliczenia podatku naliczonego stanowi prawo niepodzielne, które państwa członkowskie mogłyby przyznać wyłącznie w całości albo w ogóle.

2. Czy prawo krajowe może wyłączać częściowy zwrot na podstawie art. 183 dyrektywy VAT?

39. Na podstawie art. 183 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą jednak dokonać zwrotu lub przenieść nadwyżkę podatku naliczonego nad podatkiem należnym na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez siebie warunki, z której to ostatniej możliwości Republika Czeska nie skorzystała. Prawo krajowe wyklucza w niniejszej sprawie zwrot nadwyżki aż do momentu zakończenia kontroli podatkowej dotyczącej danego okresu rozliczeniowego.

40. Jak orzekł już jednak Trybunał, art. 183 dyrektywy VAT nie należy interpretować w ten sposób, że ustalone przez państwa członkowskie przesłanki zwrotu nadwyżki VAT są zwolnione z wszelkiej kontroli w świetle prawa Unii(8).

41. W tym zakresie należy zaznaczyć, po pierwsze, iż z utrwalonego orzecznictwa wynika, że prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku naliczonego z tytułu towarów i usług przez nich otrzymanych stanowi zasadę podstawową wspólnego systemu VAT ustanowioną w prawie Unii(9).

42. Jak Trybunał już wielokrotnie podkreślał, prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie może być ograniczane. W szczególności prawo to wykonywane jest natychmiastowo w odniesieniu do całości podatku naliczonego na wcześniejszych etapach obrotu(10).

43. Po drugie, naleŹy przypomnieŹ, Źe samo istnienie prawa do odliczenia objęte art. 167–172 dyrektywy VAT znajduje się w rozdziale zatytułowanym „ródło i zakres prawa do odliczenia”, podczas gdy art. 178–183 tej dyrektywy dotyczą samych warunków korzystania z tego prawa(11).

44. W tym względzie Trybunał wyjaśnił już, Źe warunki ustalone przez państwa członkowskie w tym zakresie nie mogły naruszać zasady neutralności podatkowej, przenosząc na podatnika, w całości lub w części, ciężar tego podatku(12).

45. W szczególności takie warunki powinny umożliwiać podatnikowi odzyskanie w odpowiednich okolicznościach całej wierzytelności wynikającej z nadwyżki VAT, co oznacza, Źe zwrot ma być dokonany w rozsądnym terminie, w drodze wypłaty środków pieniężnych lub w sposób równoważny, oraz Źe w każdym razie ustalony sposób zwrotu nie może pociągać za sobą żadnego ryzyka finansowego dla podatnika(13).

46. Tak jednak by się działo, gdyby wypłatę danej kwoty zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym opóźniano tylko dlatego, Źe niewielka część kwoty jest sporna i zostaje poddana bliŹszej kontroli. Wyobraźmy sobie nadwyżkę w wysokości na przykład 100 000 EUR i sporną część tej kwoty w wysokości kilkuset euro. Przewidziane w prawie krajowym oprocentowanie mające zastosowanie do okresu wynoszącego powyżej pięciu miesięcy nic w tym nie zmienia, ponieważ nie likwiduje ryzyka finansowego w okresie pierwszych pięciu miesięcy, a poza tym oprocentowanie nie rekompensuje niekorzystnego wpływu na płynność finansową.

47. Artykuł 183 dyrektywy VAT nie pozwala zatem na niedokonanie zwrotu bezspornej części danego odliczenia podatku naliczonego tylko z tego powodu, Źe inna część pozostaje nadal sporna.

3. **Ograniczenie na podstawie art. 273 dyrektywy VAT**

48. Również z art. 273 dyrektywy VAT nie można wywieŹć prawa państw członkowskich do takiego czasowego ograniczania odliczenia podatku naliczonego. Zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie mogły nałożyć na podatnika inne obowiązki, aby zapewnić prawidłowy pobór VAT i zapobiec oszustwom podatkowym. Omawiana w niniejszej sprawie część nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym nie wchodzi jednak w grę w zakres oszustwa podatkowego. Artykuł 273 dyrektywy VAT nie znajduje zatem zastosowania jako uzasadnienie określenia i wypłaty tej części dopiero po latach.

4. **Wnioski częściowe**

49. W ramach wniosków częściowych można stwierdzić, Źe art. 179, 183 i 273 dyrektywy VAT nie uprawniają państw członkowskich do czasowego ograniczania nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym w całości, jeżeli sporna jest tylko jej część, podczas gdy pozostała część jest bezsporna.

C. **Istnienie bezspornej części danej kwoty zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym**

50. Rzeczywiście i hiszpański stoją jednak na stanowisku, Źe nie może istnieć bezsporna część nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym, ponieważ nadwyżka ta jako saldo jest zawsze zależna również od konkretnej wysokości zobowiązania podatkowego.

51. Zalecono nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym od wysokości zobowiązania podatkowego – jak sędziowie podnoszą Komisja oraz rzeczywiście i hiszpański – jest

skutkiem przewidzianego w art. 179 dyrektywy VAT obligatoryjnego potrącenia. W związku z tym administracja podatkowa musi mieć możliwość, aby w przypadku wątpliwości co do wykazanego zobowiązania podatkowego skontrolować w rozsądnym terminie również to zobowiązanie i ewentualnie określić je w wyższej wysokości, przez co może się też okazać, że nadwyżka podatku naliczonego nad podatkiem należnym już nie występuje.

52. Z jednej strony z utrwalonego orzecznictwa wynika zatem, że prawo do odliczenia podatku naliczonego może być wykonywane natychmiastowo(14), a z drugiej strony administracji podatkowej należy umożliwić skontrolowanie deklaracji podatkowych złożonych przez podatnika. Dotyczy to w szczególności sytuacji, w której, jak przewidziano w art. 179 dyrektywy VAT, sam potrąca on tę kwotę od swojego zobowiązania podatkowego, a tym samym sam oblicza wysokość pozostającego do zapłaty podatku lub też wysokość nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym. Kontrola ta odnosi się zarówno do wysokości odliczonego podatku naliczonego, jak i do wysokości zobowiązania podatkowego, przy czym obie mają one znaczenie dla wysokości nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym.

53. W związku z tym w sprawie, w której administracja podatkowa dokonała zwrotu jedynie części nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym, a podatnik wniósł skargę w odniesieniu do pozostałej części nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym, Trybunał orzekł, że termin dokonania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym może być przedłużony w celu przeprowadzenia kontroli podatkowej, o ile przedłużenie nie wykracza poza to co konieczne, by zakończyć procedurę kontroli(15). Dotyczy to jednak wyłącznie *spornej części nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym*.

54. Trybunał nie musi w niniejszej sprawie rozstrzygać, ile wynosi rozsądny termin na przeprowadzenie takiej kontroli spornej części i czy nie został on już przekroczony w przypadku upływu niemal 3 lat. AGROBET nie wnosi bowiem o wypłatę nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym, która jest wątpliwa i ma zostać skontrolowana, lecz o określenie i dokonanie zwrotu bezspornej części nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym, która nie ma być już w żadnym poddawana kontroli. Zgodnie ze stanem faktycznym opisanym przez sąd odsyłający wydaje się, że również przy uwzględnieniu wszystkich wątpliwości administracji podatkowej – w tym przypadku w odniesieniu do transakcji dotyczących oleju rzepakowego – nadwyżka podatku naliczonego nad podatkiem należnym nadal występuje. W związku z powyższym AGROBET jak najbardziej może mówić o bezspornej nadwyżce podatku naliczonego nad podatkiem należnym.

55. Pragnę jednak podkreślić, że ta bezsporna część *nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym* nie musi być identyczna z bezsporną częścią *odliczenia* podatku naliczonego, której najwyraźniej domaga się AGROBET, lecz zależy od tego, czy istnieje też wątpliwość co do wysokości zobowiązania podatkowego AGROBET. Gdyby administracja podatkowa dysponowała obiektywnymi przesłankami, aby zakładać wyższą kwotę zobowiązania podatkowego, obniżyłoby to bezsporną część *nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym* pomimo bezspornego odliczenia podatku naliczonego. Teoretycznie w grę wchodzi również zobowiązanie podatkowe, które pozostaje jeszcze do zapłaty. Wyjaśnienie tej kwestii należy jednak do sądu odsyłającego.

D. Szybka wypłata bezspornej części nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym

56. Ta nadwyżka podatku naliczonego nad podatkiem należnym, która jest bezsporna i nie wymaga dalszej kontroli, musi zostać szybko wypłacona. Wynika to z zasady neutralności (zob. w tej kwestii pkt 57 i nast.), funkcji podatnika jako zwykłego inkasenta podatkowego działającego na rachunek państwa (zob. w tej kwestii pkt 63 i 64) oraz praw podstawowych podatnika (zobacz

w tej kwestii pkt 65 i 66). Również skuteczne zwalczanie oszustw nie uzasadnia w niniejszym przypadku nieograniczonego opóŹniania zwrotu bezspornej cz??ci nadwy?ki podatku naliczonego nad podatkiem nale?nym (zob. w tej kwestii pkt 67 i nast.).

1. **W przedmiocie zasady neutralno?ci**

57. Zasada neutralno?ci sk?ada si? z dwóch podstawowych elementów. Z jednej strony sprzeciwia si? temu, aby podmioty gospodarcze, które dokonuj? tych samych transakcji, by?y traktowane w ró?ny sposób w dziedzinie poboru podatku VAT(16). Z drugiej strony stanowi za?, ?e przedsi?biorstwo jako inkasent podatkowy dzia?aj?cy na rachunek pa?stwa jest zasadniczo zwolnione z ostatecznego obci??enia VAT(17), je?eli dzia?alno?? gospodarcza jako taka s?u?y (zasadniczo(18)) uzyskaniu obrotów podlegaj?cych opodatkowaniu(19).

58. Niniejsza sprawa dotyczy obu powy?szych aspektów. Z jednej strony podatnik, który dokonuje przede wszystkim dostaw transgranicznych (zwolnionych z podatku), wskutek uregulowania i praktyki obowi?zuj?cych w Republice Czeskiej jest traktowany gorzej ni? podatnik, który dokonuje tych samych transakcji w kraju. W przypadku w?tpliwo?ci co do prawa do odliczenia podatku naliczonego z poszczególnych transakcji krajowych nie powsta?by problem z p?ynno?ci? finansow? przed zako?czeniem kontroli podatkowej, poniewa? odliczenia podatku naliczonego mo?na by dokona? poprzez potr?cenie od wy?szych zobowi?za? podatkowych wynikaj?cych z innych transakcji krajowych.

59. Aby odmówi? takiego ewentualnie nieuprawnionego odliczenia podatku naliczonego, administracja podatkowa musia?aby wyda? odpowiedni? decyzj? okre?laj?c? zobowi?zanie podatkowe, która mog?aby nast?pnie by? równie? szybko (ewentualnie w ramach post?powania o zastosowanie ?rodka tymczasowego) poddana kontroli s?dowej. Spór ten dotyczy?by w efekcie jedynie spornej cz??ci, podczas gdy bezsporne odliczenie podatku naliczonego nie by?oby nim dotkni?te.

60. Je?eli podatnik dokonuje natomiast tych samych transakcji w ramach transgranicznego przep?ywu towarów, w ?wietle prawa czeskiego same w?tpliwo?ci administracji podatkowej co do poszczególnych transakcji mia?yby by? wystarczaj?ce, aby nie wyp?aca? równie? bezspornej nadwy?ki podatku naliczonego nad podatkiem nale?nym. Takie nierówne traktowanie przedsi?biorstw narusza zasad? neutralno?ci.

61. Ponadto przedsi?biorstwo dokonuj?ce wywozu musi w okresie kontroli prefinansowa? VAT z w?asnych ?rodków, mimo ?e VAT nie powinien obci??a? przedsi?biorstwa. W zwi?zku z powy?szym zastosowanie znajduje równie? drugi aspekt zasady neutralno?ci.

62. W?a?nie takie mniej korzystne traktowanie handlu transgranicznego budzi w ?wietle prawa Unii powa?ne w?tpliwo?ci.

2. **Przedsi?biorstwo jako inkasent podatkowy dzia?aj?cy na rachunek pa?stwa**

63. Z drugiej strony problem dotyczy równie? funkcji przedsi?biorstwa dzia?aj?cego jako poborca na rachunek pa?stwa i w interesie skarbu pa?stwa(20). Je?eli celem podatku VAT jest obci??enie konsumenta ko?cowego, a przedsi?biorca – w celu osi?gni?cia tego celu – zostaje zobowi?zany wy??cznie do tego, by pobra? VAT od swojego kontrahenta i odprowadzi? go wierzycielowi podatkowemu, powstanie nadwy?ki podatku naliczonego nad podatkiem nale?nym w rozumieniu art. 183 dyrektywy VAT stanowi w?a?ciwie wyj?tek.

64. W takim przypadku przedsi?biorca nie pobiera bowiem po prostu VAT, by odprowadzi? go nast?pnie do pa?stwa, lecz najpierw sam go prefinansuje. Prefinansowanie podatku, które

właściwie nie powinno obciążać przedsiębiorcy, należy jednak ze względu na zasadę neutralności utrzymać na tak niskim poziomie, jak to tylko możliwe. Nie jest tak w sytuacji, kiedy wątpliwości co do poszczególnych transakcji wystarczają, aby pozwolić, by prefinansowanie bezspornych transakcji przedurządzo się latami lub przez czas nieokreślony.

3. *Związanie wierzyciela podatkowego prawami podstawowymi*

65. Wreszcie prawa podstawowe wymagają szybkiej wypłaty bezspornej części nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym. Przedsiębiorstwo, nawet jeśli pobiera VAT na rzecz państwa, pozostaje podmiotem praw podstawowych. Działania polegające na określeniu zobowiązań w zakresie VAT stanowią stosowanie prawa Unii w rozumieniu art. 51 karty. W konsekwencji państwa członkowskie, stosując i interpretując dyrektywę VAT, muszą przestrzegać praw podstawowych Unii.

66. Nie trzeba przy tym rozstrzygać, czy za Europejskim Trybunałem Praw Człowieka uznaje się prawo do odliczenia podatku naliczonego za własność (w tym wypadku art. 17 karty), czy też czasowa blokada nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym będzie dotyczyła raczej wykonywania zawodu (art. 15 karty) lub wolności prowadzenia działalności gospodarczej (art. 16 karty)(21). W każdym z tych przypadków dochodzi do ingerencji w prawa podstawowe przedsiębiorstwa, jeżeli przez kilka lat zmusza się je do prefinansowania cudzego pod względem materialnoprawnym podatku. Ingerencja taka może na co prawda usprawiedliwić, ma to jednak miejsce jedynie wtedy, kiedy jest ona proporcjonalna.

4. *Proporcjonalność w ramach skutecznego zwalczania oszustw*

67. Taka sytuacja nie ma jednak miejsca w niniejszym przypadku. Prawdą jest, że państwa członkowskie mają uzasadniony interes w podejmowaniu odpowiednich kroków w celu ochrony swych interesów finansowych. Zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest również celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę VAT(22).

68. Państwa członkowskie muszą jednak stosować środki, które w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów wspólnotowych, takim jak zasada podstawowa prawa do odliczenia podatku VAT(23). Środków tych nie wolno zatem stosować w taki sposób, aby systematycznie podważać one prawo do odliczenia podatku naliczonego, a tym samym neutralność podatku VAT(24).

69. Pragnę przypomnieć, że Trybunał podkreślił już, iż ogólna potrzeba kontrolowania podatnika – w szczególności nowego podatnika – nie może prowadzić do tego, że zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym zostanie dokonany dopiero pół roku później, jeżeli podatnik nie ma możliwości, aby rozwiać podejrzenie o oszustwo podatkowe(25). Takiego samego rozstrzygnięcia Trybunał dokonał w odniesieniu do ogólnego wydłużania okresu udzielanego zwrotu części nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym z miesiąca do roku(26).

70. Musi to obowiązywać również w sytuacji, kiedy wiadomo jedynie, że podatnik musiał wiedzieć, iż osoba trzecia – z którą dokonywał transakcji – uczestniczy w oszustwie podatkowym, ale podejrzenie to dotyczy jedynie części transakcji i części odliczenia podatku naliczonego. Zablockowanie całościowej kwoty zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym na czas nieokreślony jest bowiem nieproporcjonalne, jeżeli wyjątkowo wykazanych transakcji i części wykazanego odliczenia podatku naliczonego jest wątpliwa i w związku z tym podlega kontroli.

71. Szczególnie wyraźnie widać to w sytuacji, kiedy wątpliwości dotyczą jedynie niewielkiego

obszaru działania ci gospodarczej podatnika (na przykład jedna z tysiąca transakcji dotyczyła świadczenia na rzecz odbiorcy będącego oszustem podatkowym), podczas gdy przeważają czyżby działania ci bezspornie wykazano prawidłowo.

72. Równie skuteczny, ale łagodniejszy środek uniknięcia utraty dochodów podatkowych wynikającej z ewentualnego uczestnictwa w oszustwie podatkowym osoby trzeciej w Polsce stanowi określenie podatku, które uwzględnia to uczestnictwo, a w pozostałym zakresie odpowiednio określa bezsporne transakcje i bezsporne odliczenie podatku naliczonego. Innym łagodniejszym i równie skutecznym środkiem byłoby tymczasowe określenie podatku pod warunkiem ustanowienia zabezpieczenia (na przykład gwarancji bankowej), które zabezpieczałoby ryzyko utraty dochodów podatkowych (mogące wyniknąć z ewentualnie wyszeregowania zobowiązania podatkowego), którego administracja podatkowa się obawia i które ma zbadać, co AGROBET zresztą oferuje.

VI. Wnioski

73. Proponuję zatem Trybunałowi, aby na pytanie Nejvyšší správní soud (naczelnego sądu administracyjnego, Republika Czeska) udzielił następującej odpowiedzi:

Opóźnianie określenia i wypłaty bezspornej części danej kwoty zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym przez czas nieokreślony, a do wystarczającego zbadania spornej części tej kwoty, narusza art. 167 i 168 dyrektywy 2006/112/WE w związku z zasadą neutralności.

1 Język oryginału: niemiecki.

2 Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

3 Wyroki z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 35); z dnia 3 października 2019 r., Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, pkt 30); z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcomp (C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 48). Zobacz także podobnie wyroki: z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 27, 28); a także z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 39, 40).

4 VAT, jako ogólny podatek konsumpcyjny, ma na celu opodatkowanie zdolności finansowej konsumenta, która przejawia się w przeznaczaniu majątku na uzyskiwanie korzyści podlegających konsumpcji (na dostawę lub usługę) – zob. na przykład wyroki: z dnia 11 października 2007 r., KÖGÁZ i in. (C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, pkt 37 – „ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi”); z dnia 18 grudnia 1997 r., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, pkt 20, 23).

5 Wyrok z dnia 18 grudnia 1997 r. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623, pkt 56).

6 Wyrok z dnia 28 lipca 2011 r. (C-274/10, EU:C:2011:530, pkt 56).

7 Wyrok z dnia 18 października 2012 r. (C-525/11, EU:C:2012:652, pkt 38).

- 8 Wyroki: z dnia 16 marca 2017 r., *Bimotor* (C?211/16, niepublikowany, EU:C:2017:221, pkt 20); z dnia 18 października 2012 r., *Mednis* (C?525/11, EU:C:2012:652, pkt 23); z dnia 28 lipca 2011 r., *Komisja/W?gry* (C?274/10, EU:C:2011:530, pkt 40); z dnia 12 maja 2011 r., *Enel Maritsa Iztok 3* (C?107/10, EU:C:2011:298, pkt 28) – w obu przywołano wyrok z dnia 21 stycznia 2010 r., *Alstom Power Hydro* (C?472/08, EU:C:2010:32, pkt 15).
- 9 Wyroki: z dnia 28 lipca 2011 r., *Komisja/W?gry* (C?274/10, EU:C:2011:530, pkt 42); z dnia 12 maja 2011 r., *Enel Maritsa Iztok 3* (C?107/10, EU:C:2011:298, pkt 31); z dnia 10 lipca 2008 r., *Sosnowska* (C?25/07, EU:C:2008:395, pkt 14). W podobny sposób wypowiedział się już Trybunał w wyroku z dnia 18 grudnia 1997 r., *Molenheide i in.* (C?286/94, C?340/95, C?401/95 i C?47/96, EU:C:1997:623, pkt 47).
- 10 Wyroki: z dnia 28 lipca 2011 r., *Komisja/W?gry* (C?274/10, EU:C:2011:530, pkt 43); z dnia 12 maja 2011 r., *Enel Maritsa Iztok 3* (C?107/10, EU:C:2011:298, pkt 32); 30 września 2010 r., *Uszodaépít?* (C?392/09, EU:C:2010:569, pkt 34); z dnia 15 lipca 2010 r., *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 11 Wyrok z dnia 28 lipca 2011 r., *Komisja/W?gry* (C?274/10, EU:C:2011:530, pkt 44). Zobacz podobnie wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r., *Terra Baubedarf?Handel* (C?152/02, EU:C:2004:268, pkt 30); z dnia 8 listopada 2001 r., *Komisja/Niderlandy* (C?338/98, EU:C:2001:596, pkt 71).
- 12 Tak wyrażenie w wyroku z dnia 28 lipca 2011 r., *Komisja/W?gry* (C?274/10, EU:C:2011:530, pkt 45).
- 13 Wyroki: z dnia 16 marca 2017 r., *Bimotor* (C?211/16, niepublikowany, EU:C:2017:221, pkt 33); z dnia 18 października 2012 r., *Mednis* (C?525/11, EU:C:2012:652, pkt 24); z dnia 28 lipca 2011 r., *Komisja/W?gry* (C?274/10, EU:C:2011:530, pkt 45); z dnia 12 maja 2011 r., *Enel Maritsa Iztok 3* (C?107/10, EU:C:2011:298, pkt 33, 64); z dnia 10 lipca 2008 r., *Sosnowska* (C?25/07, EU:C:2008:395, pkt 17).
- 14 Wyroki: z dnia 28 lipca 2011 r., *Komisja/W?gry* (C?274/10, EU:C:2011:530, pkt 43); z dnia 30 września 2010 r., *Uszodaépít?* (C?392/09, EU:C:2010:569, pkt 34); z dnia 15 lipca 2010 r., *Pannon Gép Centrum* (C?368/09, EU:C:2010:441, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 15 Wyroki: z dnia 6 lipca 2017 r., *Glencore Agriculture Hungary* (C?254/16, EU:C:2017:522, pkt 21); z dnia 12 maja 2011 r., *Enel Maritsa Iztok 3* (C?107/10, EU:C:2011:298, pkt 53); podobnie wyrok z dnia 10 lipca 2008 r., *Sosnowska* (C?25/07, EU:C:2008:395, pkt 27).
- 16 Wyroki: z dnia 16 października 2008 r., *Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club* (C?253/07, EU:C:2008:571, pkt 30); z dnia 7 września 1999 r., *Gregg* (C?216/97, EU:C:1999:390, pkt 20); z dnia 11 czerwca 1998 r., *Fischer* (C?283/95, EU:C:1998:276, pkt 22).
- 17 Wyroki: z dnia 13 marca 2008 r., *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166, pkt 25); z dnia 1 kwietnia 2004 r., *Bockemühl* (C?90/02, EU:C:2004:206, pkt 39).
- 18 Jeden z wyjątków stanowi wystąpienie w niniejszej sprawie zwolnione z podatku dostawy transgraniczne, które zgodnie z art. 169 lit. b) dyrektywy VAT dają prawo do odliczenia podatku naliczonego.

19 Wyroki: z dnia 13 marca 2014 r., Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, pkt 41); z dnia 15 grudnia 2005 r., Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, pkt 51); z dnia 21 kwietnia 2005 r., HE (C?25/03, EU:C:2005:241, pkt 57); a także moja opinia w sprawie Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:185, pkt 25).

20 Tak wyrażnie w wyrokach z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, pkt 21); z dnia 20 października 1993 r., Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, pkt 25).

21 Wyroki ETPC: z dnia 7 lipca 2011 r. w sprawie Serkov przeciwko Ukrainie (39766/05), pkt 32 i nast.; z dnia 22 stycznia 2009 r. w sprawie Bulves przeciwko Bu?garii (3991/03), pkt 57,.

22 Wyrok z dnia 10 lipca 2008 r., Sosnowska (C?25/07, EU:C:2008:395, pkt 22). Zobacz podobnie wyroki: z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling (C?439/04 i C?440/04, EU:C:2006:446, pkt 54); z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in. (C?255/02, EU:C:2006:121, pkt 71); z dnia 18 grudnia 1997 r., Molenheide i in. (C?286/94, C?340/95, C?401/95 i C?47/96, EU:C:1997:623, pkt 47).

23 Wyroki: z dnia 10 lipca 2008 r., Sosnowska (C?25/07, EU:C:2008:395, pkt 23); z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in. (C?409/04, EU:C:2007:548, pkt 52, 3); z dnia 18 grudnia 1997 r., Molenheide i in. (C?286/94, C?340/95, C?401/95 i C?47/96, EU:C:1997:623, pkt 46, 47).

Kwesti? proporcjonalno?ci w odniesieniu do zwalczania oszustw w zakresie VAT poruszono wyrażnie w wyroku z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, pkt 19, 20).

24 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 21 października 2010 r., Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, pkt 49); z dnia 27 września 2007 r., Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, pkt 26); z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in. (C?255/02, EU:C:2006:121, pkt 92); z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in. (od C?110/98 do C?147/98, EU:C: 2000:145, pkt 52).

25 Wyrok z dnia 10 lipca 2008 r., Sosnowska (C?25/07, EU:C:2008:395, pkt 24).

26 Wyrok z dnia 18 października 2012 r., Mednis (C?525/11, EU:C:2012:652, pkt 33 i nast.).