

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

GERARDA HOGANA

przedstawiona w dniu 4 marca 2021 r.(1).

**Sprawa C-521/19**

**CB**

**przeciwko**

**Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal Superior de Justicia de Galicia (wyższy trybunał sprawiedliwości Galicji, Hiszpania)]

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 2006/112/WE – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Skarga administracyjna o charakterze gospodarczym wobec likwidacji i sankcji nałożonych na podstawie podatku dochodowego od osób fizycznych – Niefakturowane transakcje podlegające opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej – Podstawa opodatkowania – Wpływanie do ceny uzgodnionej przez strony

## **I. Wprowadzenie**

1. Jakiego rodzaju, jeżeli w ogóle, powinien przyjąć organ podatkowy, jeżeli stwierdzi, że niektórzy podatnicy (czyli strony transakcji, które nie są konsumentami końcowymi) w sposób nieuczciwy zataili transakcję? Czy można uznać rozumowanie zawarte we wcześniejszym wyroku Trybunału z dnia 7 listopada 2013 r., Tulic i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722), za zadowalającą wskazówkę w tym celu? Pytania te należą do pytań, które pojawiły się w ramach niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, który ma swoje źródło w postępowaniu przed Tribunal Superior de Justicia de Galicia (wyższym trybunałem sprawiedliwości Galicji, Hiszpania) między osobą fizyczną, CB, a Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (regionalnym sądem administracyjnym Galicji, Hiszpania).

2. Przed przystąpieniem do analizy okoliczności faktycznych należy przede wszystkim przedstawić właściwe ramy prawne.

## **II. Ramy prawne**

### **A. Prawo Unii**

3. Motywy 25, 26 i 39 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(2) stanowi:

„(25) Podstawa opodatkowania powinna być zharmonizowana, tak aby zastosowanie VAT do transakcji podlegających opodatkowaniu prowadziło do porównywalnych rezultatów we wszystkich państwach członkowskich.

(26) W szczególnych i ograniczonych przypadkach państwa członkowskie powinny mieć możliwość interwencji w zakresie podstawy opodatkowania dostaw towarów i świadczenia usług, jak również wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, aby zapobiec wystąpieniu utraty dochodów podatkowych w związku z wykorzystaniem stron powiązanych do celów uzyskania korzyści podatkowych.

[...]

(39) Zasady regulujące odliczenia należy zharmonizować w zakresie, w jakim mają one wpływ na wysokość pobieranych kwot i w jakim proporcja podlegająca odliczeniu powinna być obliczana w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich”.

4. Artykuł 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„1. Niniejsza dyrektywa ustanawia wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT).

2. Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

Wspólny system VAT stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie”.

5. Artykuł 72 dyrektywy 2006/112, zawarty w tytule VII, nazwanym „Podstawa opodatkowania”, stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy »wartość wolnorynkowa« oznacza całkowitą kwotę, jaką, w celu uzyskania w danym momencie danych towarów lub usług, nabywca lub usługobiorca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym dokonywana jest dostawa towarów lub świadczenie usług, musi być, w warunkach uczciwej konkurencji, zapłacić niezależnemu dostawcy lub usługodawcy na terytorium państwa członkowskiego, w którym transakcja podlega opodatkowaniu.

W przypadku gdy nie można zapewnić porównywalnej dostawy towarów lub usług, »wartość wolnorynkowa« oznacza, co następuje:

(1) w odniesieniu do towarów, kwota nie mniejsza niż cena nabycia towarów lub towarów podobnych lub, w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy;

(2) w odniesieniu do usług, kwota nie mniejsza niż całkowita kwota wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie tych usług.

6. Artykuł 73 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

7. Artykuł 74 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W przypadku gdy podatnik wykorzystuje lub przekazuje towary stanowiące część majątku jego przedsiębiorstwa lub gdy towary są zatrzymywane przez podatnika lub jego następców prawnych w przypadku zaprzestania prowadzenia przez niego działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, zgodnie z art. 16 i 18, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych lub, w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie, gdy ma miejsce wykorzystanie, przekazanie lub zatrzymanie tych towarów”.

8. Artykuł 77 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W odniesieniu do świadczenia przez podatnika usług do celów działalności jego przedsiębiorstwa, o których mowa w art. 27, podstawą opodatkowania jest wartość wolnorynkowa danej usługi”.

9. Artykuł 78 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy:

a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT;

b) koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Do celów akapitu pierwszego lit. b) państwa członkowskie mogą uznać koszty objęte odrębnymi umowami za koszty dodatkowe”.

10. Artykuł 273 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„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 hiszpańskie

11. Artykuł 78 ust. 1 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (ustawy 37/1992 o

podatku od wartości dodanej)(3) z dnia 28 grudnia 1992 r. (zwanej dalej „ustawą 37/1992”) jest zatytułowany „Podstawa opodatkowania: Zasada ogólna” i stanowi:

„Podstawa opodatkowania stanowi łączna wartość świadczenia wzajemnego otrzymanego od usługobiorcy lub osoby trzeciej z tytułu transakcji podlegających opodatkowaniu”.

12. Artykuł 88 ustawy 37/1992, zatytułowany „Przeniesienie należnego podatku”, stanowi:

„1. Podatnicy są zobowiązani do przeniesienia pełnej kwoty podatku na osobę, na rzecz której dokonywana jest transakcja podlegająca opodatkowaniu, a osoba ta jest zobowiązana do zapłaty tego podatku, pod warunkiem że przeniesienie podatku następuje zgodnie z przepisami niniejszej ustawy, niezależnie od ustaleń dokonanych między stronami.

W przypadku dostawy towarów i świadczenia usług podlegających opodatkowaniu i niezwolnionych z podatku, których odbiorcami są podmioty publiczne, przyjmuje się zawsze, iż podatnicy, przedstawiając oferty gospodarcze, choćby w formie ustnej, zawarli w nich podatek od wartości dodanej, który powinno się jednak wykazać jako należny w postaci oddzielnego elementu, w stosownym przypadku, w dokumentach przedstawionych w celu zapłaty, przy czym łączna wartość, którą uzgodniono, nie może zostać podwyższona w wyniku wskazania należnego podatku.

2. Przeniesienia podatku jako należnego należy dokonać w fakturze na warunkach i przy zachowaniu wymogów określonych w przepisach prawnych. W tym celu kwota należnego podatku, który podlega przeniesieniu, wskazuje się oddzielnie od podstawy opodatkowania, również w przypadku cen ustalonych w drodze administracyjnej, ze wskazaniem mającej zastosowanie stawki podatkowej. Wcześniejsze akapity niniejszego ustępu nie mają zastosowania do czynności wskazanych w przepisach prawnych.

3. Przeniesienia podatku należy dokonać przy wystawieniu i wręczeniu odpowiedniej faktury.

4. Prawo do przeniesienia podatku wygasa po upływie roku od dnia wymagalności.

5. Adresat czynności podlegającej VAT nie jest zobowiązany do zapłaty przeniesionego na niego podatku przed dniem wymagalności podatku.

6. Spory, które mogą zaistnieć w związku z przeniesieniem podatku, zarówno jeżeli chodzi o zasadność podatku, jak i jego wysokość, uważane będą dla celów wniesienia stosownej skargi w postępowaniu administracyjnym za spory o charakterze podatkowym”.

13. Artykuł 89 ustawy 37/1992, zatytułowany „Korekta kwot przeniesionego podatku”, stanowi:

„1. Podatnicy muszą skorygować kwoty podatku przeniesionego, w przypadku gdy kwoty te zostały obliczone w błędny sposób lub gdy zachodzą okoliczności, które zgodnie z art. 80 niniejszej ustawy skutkują zmianą podstawy opodatkowania.

Korekty należy dokonać w chwili ujawnienia się przyczyn nieprawidłowego obliczenia podatku lub gdy wystąpią inne okoliczności, o których mowa w poprzednim akapicie, pod warunkiem że nie upłynęły cztery lata od dnia wymagalności podatku należnego z tytułu określonej transakcji, lub, w odpowiednim przypadku, od zaistnienia okoliczności, o których mowa w art. 80.

2. Przepisy poprzedniego ustępu mają zastosowanie również wówczas, gdy podatek nie został przeniesiony, lecz wystawiono fakturę odpowiadającą danej transakcji.

3. Niezależnie od postanowień poprzednich ustępów, kwoty przeniesionego podatku nie

podlegaj? korekcie w nast?puj?cych sytuacjach:

- 1) je?eli korekta nie wynika z przyczyn wskazanych w art. 80 niniejszej ustawy, kwota przeniesionego podatku podwy?sza si?, a adresaci czynno?ci nie dzia?aj? w charakterze przedsi?biorc?w lub os?b prowadz?cych dzia?alno?? zawodow?, z wyj?tkiem przypadku ustawowego podwy?szenia stawek podatku, kiedy korekty mo?na dokona? w miesi?cu, w którym nowe stawki podatku wchodz? w ?ycie, i w miesi?cu nast?pnym;
- 2) je?eli organ podatkowy wyka?e w stosownych decyzjach podatkowych, ?e kwoty wymagalnego, lecz nieprzeniesionego podatku s? wy?sze ni? kwoty zg?oszone przez podatnika, i udowodni z wykorzystaniem obiektywnych danych, i? ten podatnik uczestniczy? w oszustwie lub wiedzia? albo powinien by? wiedzie?, przy do?o?eniu nale?ytej staranno?ci w tym wzgl?dzie, ?e dokona? transakcji stanowi?cej cz??? oszustwa”.

### **III. Stan faktyczny w post?powaniu g?ównym oraz wniossek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

14. CB, skar??cy w post?powaniu g?ównym, jest osob? prowadz?c? dzia?alno?? na w?asny rachunek w charakterze agenta artystycznego, co do zasady opodatkowan? VAT. Dzia?aj?c w takim charakterze, ?wiadczy? on us?ugi na rzecz Lito Group, grupy przedsi?biorstw nale??cych do tej samej osoby, które by?y odpowiedzialne za zarz?dzanie infrastruktur? i orkiestrami dla religijnych i wiejskich festiwali w Galicji. W szczeg?lno?ci CB kontaktowa? si? z komitetami festiwalowymi, nieformalnymi grupami mieszka?c?w odpowiedzialnymi za organizacj? festyn?w, i negocjowa? wyst?py orkiestr w imieniu Lito Group.

15. P?atno?ci dokonywane przez komitety festiwalowe na rzecz Lito Group w tym kontek?cie stanowi?y g?ównie p?atno?ci got?wkowe, wyp?acane bez faktury lub wpisu ksi?gowego. Nie zadeklarowano ich dla cel?w podatku dochodowego od os?b prawnych lub VAT. 10% dochodu Lito Group by?o wyp?acane CB w got?wce i nie by?o deklarowane. CB nie prowadzi? ksi?gowo?ci ani oficjalnego rejestru, nie otrzymywa? ani nie wystawia? faktur, a zatem nie sk?ada? deklaracji VAT.

16. W dniu 14 lipca 2014 r., w wyniku kontroli podatkowej, organ podatkowy stwierdzi?, ?e kwoty pobrane przez CB jako wynagrodzenie za dzia?alno?? po?rednika Lito Group, a mianowicie 64 414,90 EUR w 2010 r., 67 565,40 EUR w 2011 r. i 60 692,50 EUR w 2012 r., nie obejmuj? VAT. W rezultacie uzna? on, ?e VAT i podatek dochodowy nale?y okre?li? poprzez przyj?cie ca?ej kwoty otrzymanej przez CB za podstaw? opodatkowania.

17. Skar??cy wni?s? odwo?anie od decyzji organu podatkowego, które zosta?o oddalone decyzj? z dnia 10 maja 2018 r.

18. CB wni?s? do s?du odsy?aj?cego skarg? na t? decyzj?. Podni?s? on, ?e stosowanie a posteriori VAT do wstrzymanych kwot jest sprzeczne, mi?dzy innymi, z wyrokiem Trybuna?u z dnia 7 listopada 2013 r., Tulic? i Plavo?in (C?249/12 i C?250/12, EU:C:2013:722), zgodnie z którym, je?eli inspekcja podatkowa odkryje transakcje, podlegaj?ce co do zasady VAT, które nie zosta?y zadeklarowane i na które nie wystawiono faktury, VAT nale?y uzna? za zawarty w cenie uzgodnionej przez strony tych transakcji. CB uwa?a zatem, ?e w zakresie, w jakim nie mo?e on ??da? na mocy prawa hiszpa?skiego zwrotu VAT, którego nie móg? przenie?? ze wzgl?du na swoje post?powanie stanowi?ce naruszenie przepis?w podatkowych, VAT nale?y uzna? za zawarty w cenie ?wiadczonych przez niego us?ug.

19. S?d odsy?aj?cy uwa?a, ?e w celu rozstrzygni?cia sporu w post?powaniu g?ównym musi ustali?, czy przepisy krajowe, które przewiduj?, ?e w przypadku gdy podmioty gospodarcze

dokonuj?, w sposób dobrowolny i uzgodniony, transakcji daj?cych podstaw? do p?atno?ci gotówkowych bez faktur i bez deklaracji VAT, a takie p?atno?ci nale?y uwa?a? za obejmuj?ce VAT, s? zgodne z dyrektyw? 2006/112.

20. W tych okoliczno?ciach Tribunal Superior de Justicia de Galicia (wy?szy trybuna? sprawiedliwo?ci Galicji) zawiesi? post?powanie i skierowa? do Trybuna?u nast?puj?ce pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 73 i art. 78 dyrektywy VAT – rozpatrywane w ?wietle zasady neutralno?ci, zakazu oszustw podatkowych, zakazu nadu?ywania prawa oraz zakazu nielegalnego zak?ócania konkurencji – nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu i orzecznictwu dokonuj?cemu jego wyk?adni, zgodnie z którymi w przypadku, gdy organ administracji podatkowej wykryje nieujawnione czynno?ci podlegaj?ce podatkowi od warto?ci dodanej, których nie zafakturowano, nale?y uzna?, ?e cena umówiona przez strony tych czynno?ci zawiera podatek od warto?ci dodanej?

W zwi?zku z tym czy w przypadku oszustwa, gdy dana czynno?? zostaje ukryta przed organami administracji podatkowej, jest mo?liwe przy?cie – jak mo?na wywnioskowa? z wyroków Trybuna?u Sprawiedliwo?ci Unii Europejskiej z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone* (C?332/15, EU:C:2016:614), z dnia 5 pa?dziernika 2016 r., *Marinova* (C?576/15, EU:C:2016:740), oraz z dnia 7 marca 2018 r., *Dobre* (C?159/17, EU:C:2018:161) – w celu ustalenia w?a?ciwej kwoty podatku i na?o?enia odpowiedniej kary, i? kwoty zap?acone i otrzymane nie zawieraj? VAT?”.

#### IV. Ocena

##### A. Uwagi wst?pne

21. Na wst?pie nale?y zauwa?y?, ?e s?d krajowy formu?uje swoje pytanie przy za?o?eniu, ?e przepisy krajowe przewidywa?yby to, co zarzuca wnosz?ca odwo?anie, a mianowicie, ?e w przypadku wykrycia przez organy podatkowe ukrytych transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu podatkiem od warto?ci dodanej, które nie zosta?y zafakturowane, nale?y uzna?, ?e VAT jest zawarty w cenie uzgodnionej przez strony. Nale?y jednak przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem(4) sama dyrektywa nie mo?e tworzy? obowi?zków po stronie jednostki, a zatem nie mo?e by? jako taka powo?ywana przeciwko owej jednostce(5). Dlatego proponuj? przeformu?owa? to pytanie w ten sposób, czy art. 73 i art. 78 dyrektywy VAT, rozpatrywane w ?wietle zasady neutralno?ci, zakazu oszustw podatkowych, zakazu nadu?ywania prawa oraz zakazu nielegalnego zak?ócania konkurencji, mog? by? interpretowane w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu i orzecznictwu dokonuj?cemu jego wyk?adni, zgodnie z którymi w przypadku, gdy organ administracji podatkowej wykryje nieujawnione czynno?ci podlegaj?ce podatkowi od warto?ci dodanej, których nie zafakturowano, nale?y uzna?, ?e cena umówiona przez strony tych czynno?ci nie zawiera VAT.

##### 1. *Prezentacja wspólnego systemu VAT*

22. Na wst?pie nale?y przypomnie?, ?e art. 73 dyrektywy 2006/112 definiuje poj?cie „podstawy opodatkowania” jako ?wiadczenie wzajemne rzeczywi?cie otrzymane w zamian za dostaw? towaru lub ?wiadczenie us?ug. Zgodnie z art. 78 dyrektywy 2006/112 podstawa opodatkowania obejmuje koszty dodatkowe, podatki, c?a, op?aty i inne nale?no?ci, z wy?tkiem samego VAT. Definicja ta jest nast?pnie stosowana na ka?dym etapie ?a?cucha handlowego w celu obliczenia VAT, który zostanie pobrany przez dostawc? i uiszczony przez kupuj?cego. Jednak?e, chocia? VAT jest wówczas pobierany na ka?dym etapie ?a?cucha handlowego, podatek nie b?dzie ci??y na nabywcach po?rednich, ale raczej zostanie poniesiony ostatecznie wy??cznie przez ko?cowego konsumenta(6). W istocie, zasada p?atno?ci cz?stkowej nie powinna by? mylona z

kwesji tego, kto ponosi ciężar podatku.

23. Zgodnie bowiem z *zasadą proporcjonalności*, zamiast przewidzieć nałożenie jednorazowego podatku od sprzedaży na rzecz konsumentów końcowych, VAT jest raczej pobierany na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji. Zgodnie z tą zasadą VAT jest zatem pobierany proporcjonalnie do ceny zafakturowanej przez podatnika w zamian za dostarczone przez niego towary i usługi, a zatem niezależnie od liczby transakcji, które miały miejsce wcześniej. Należy jednak pamiętać, że dostawca jedynie pobiera podatek, który jest następnie przekazywany danemu państwu członkowskiemu. To nabywca uiszcza VAT.

24. Ze względu jednak na to, że zastosowanie VAT powinno być neutralne, nabywca może odliczyć VAT, który musi zapłacić oprócz ceny naliczonej przez dostawcę, jeżeli dany towar lub usługa są przeznaczone do celów działalności podlegającej opodatkowaniu(7). W celu ograniczenia wpływu wspólnego systemu VAT na przepływ pieniędzy wśród podatników, wspólny system VAT stanowi, iż każdy podatnik będący nabywcą jest zobowiązany do przekazania państwu członkowskiemu jedynie różnicy między VAT, jaki pobrał z tytułu własnych sprzedaży podlegających VAT oraz VAT podlegający odliczeniu, czyli VAT, jaki zapłacił z tytułu czynności podlegających opodatkowaniu tym podatkiem(8).

25. W dalszej kolejności, nabywca, jeżeli jest podatnikiem, robi to samo, a do etapu końcowego, gdy towar lub usługa są sprzedawane osobie niebędącej podatnikiem lub podatnikowi, ale w odniesieniu do działalności, która nie daje prawa do odliczenia. Wynika z tego, że pobrany całkowity VAT nie zależy od liczby etapów produkcji, lecz od ostatecznej ceny sprzedaży. Jednakże, ponieważ brak deklaracji VAT na poprzednim etapie tego procesu jest sprzeczny z tymi mechanizmami, takie zaniechanie jest jednak uważane za niezgodne z prawem(9).

## **2. W przedmiocie środków wymaganych od państw członkowskich w przypadku naruszenia wspólnego systemu VAT**

26. Środki, które państwa członkowskie są zobowiązane podjąć w odpowiedzi na każde naruszenie prawa Unii przez jednostki, można podzielić na dwie kategorie, a mianowicie sankcje i środki restytucyjne(10). Sankcje mają represyjny i odstraszający charakter. Środki restytucyjne mają natomiast na celu przywrócenie sytuacji, która istniałaby w braku tego naruszenia. Odpowiednio, najczęściej przyjmują formę naprawienia szkody lub przywrócenia stanu poprzedniego.

27. W odniesieniu do środków mających na celu naprawienie skutków bezprawnego działania w dziedzinie opodatkowania, Trybunał podkreślił, na przykład w wyroku Fontana, iż zakwalifikowanie takiego czynu jako oszustwa niesie za sobą obowiązek państw członkowskich przedsięwzięcia środków „w celu przywrócenia sytuacji, jaka miałaby miejsce w przypadku braku uchylania się od opodatkowania”, gdy wykryta zostanie niezgodna z prawem transakcja(11). Co się tyczy sankcji, Trybunał orzekł w wyroku Menci, że „art. 325 TFUE zobowiązuje państwa członkowskie do zwalczania nielegalnych działań naruszających interesy finansowe Unii za pomocą odstraszających i skutecznych środków, a w szczególności do stosowania takich samych środków w celu zwalczania przestępczości powodujących naruszenie interesów finansowych Unii, jakie stosują one w celu zwalczania przestępczości powodujących naruszenie ich własnych interesów”(12).

28. Chociaż Trybunał rzadko wspomina o tym rozróżnieniu w sprawach podatkowych, to jest ono jednak istotne. Po pierwsze, o ile obowiązki dotyczące zastosowania środków zaradczych i sankcyjnych wynikają z pierwszeństwa prawa Unii(13) i są konsekwencją obowiązku zapewnienia przez państwa członkowskie pełnej skuteczności dyrektywy 2006/112(14), o tyle nie dysponują

one w stosunku do siebie takim samym zakresem uznania. W istocie, w odniesieniu do obowiązku naprawienia sytuacji, w zakresie w jakim jest to zobowiązanie rezultatu, państwa członkowskie muszą przedsięwziąć środki konieczne do zapewnienia, przynajmniej, przywrócenia sytuacji jaka powinna być a mianowicie miejsce(15), podczas gdy, w odniesieniu do obowiązku zniechęcania do jakiegokolwiek innego naruszenia przepisów dotyczących VAT, ponieważ dyrektywa 2006/112 nie zawiera żadnej wzmianki co do rodzaju sankcji, jakie mają być zastosowane, do państwa członkowskiego należy ustalenie w sposób precyzyjny, jakie sankcje powinny zostać przyjęte, pod warunkiem, jak wspomniano wyżej, że są one skuteczne, odstraszające i proporcjonalne(16). Po drugie, podczas gdy państwa członkowskie muszą zapewnić wprowadzenie pierwszej kategorii środków nawet w braku naruszenia, są one zobowiązane do nałożenia sankcji na podatników, jeżeli wykazali oni co najmniej niedbalstwo(17).

29. W świetle powyższego należy moim zdaniem mieć na uwadze w niniejszej sprawie, że sporny problematyk powinno się uznać za odrębny od kwestii, czy konieczne jest nałożenie na zainteresowane jednostki sankcji za naruszenie zasad wspólnego mechanizmu VAT. W istocie, pytania przedłożone Trybunałowi dotyczą środków, jakie należy przyjąć w odniesieniu do pojęcia „podstawy opodatkowania” w celu przywrócenia sytuacji, jaka powinna być a mianowicie miejsce w braku oszustwa. Rozważając zatem bezpośrednio te kwestie, odkładając na bok kwestię sankcji, które mogą być nałożone w celu ukarania i zniechęcania podatników, którzy uchylali się od swoich zobowiązań podatkowych w ramach systemu VAT(18).

### 3. W przedmiocie pojęcia „podstawy opodatkowania”

30. Z motywu 25 dyrektywy 2006/112 wynika, że jednym z jej celów jest harmonizacja pojęcia „podstawy opodatkowania”, tak aby stosowanie VAT do transakcji podlegających opodatkowaniu prowadziło do porównywalnych rezultatów we wszystkich państwach członkowskich. W związku z tym pojęcie to należy uznać za autonomiczne pojęcie prawa Unii, które powinno być interpretowane w sposób jednolity na terytorium Unii Europejskiej(19).

31. Tymczasem w sytuacji takiej jak rozpatrywana w wyroku Tulic i Plavoćin lub w niniejszej sprawie nie chodzi o samo pojęcie „podstawy opodatkowania”, lecz środki, jakie należy podjąć w celu odtworzenia tej podstawy opodatkowania, a mianowicie ceny bez podatku. Niewątpliwie w niniejszej sprawie cena zapłacona za wykonane usługi jest znana, ale w zakresie w jakim nie ma pewności, czy VAT został pobrany i nie został przeniesiony, a zatem czy cena ta obejmuje VAT, ową podstawę opodatkowania należy uznać za jeszcze nie w pełni odtworzoną.

### B. W przedmiocie znaczenia przytoczonego przez sąd odsyłający i skarżący orzecznictwa Trybunału

#### 1. Astone, Dobre i Maya Marinova

32. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający zastanawia się, czy z trzech wyroków, a mianowicie Astone(20), Dobre(21) i Maya Marinova(22), można wywnioskować, że kwoty zapłacone i otrzymane w ramach transakcji ukrytej należy uznać za zawierające VAT, który nie został zapłacony, co skutkuje w istocie tym, że podatek, który zdaniem sądu odsyłającego powinien zostać zwrócony, należy obliczyć w oparciu o podstawę opodatkowania niższą od osiągniętego w ten sposób obrotu.

33. Jednakże, żaden z trzech wyroków cytowanych przez sąd odsyłający nie dostarcza bezpośredniej odpowiedzi na to pytanie. Tak się składa, że Astone i Dobre dotyczą prawa do odliczenia, a nie określenia podstawy opodatkowania, którą należy przyjąć przy obliczaniu należnego VAT. Co się tyczy wyroku Maya Marinova, prawdą jest, że Trybunał orzekł, iż „art. 2 ust. 1 lit. a), art. 9 ust. 1, art. 14 ust. 1 oraz art. 73 i 273 dyrektywy [2006/112], a także zasady

neutralno?ci podatkowej [...] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie stoj? one na przeszkodzie przepisom krajowym [...], na mocy których [...] organ podatkowy mo?e [...] okre?li? podstaw? opodatkowania sprzeda?y [...] towarów w zale?no?ci od okoliczno?ci faktycznych, jakie s? mu znane, wed?ug zasad nieprzewidzianych przez t? dyrektyw?”(23). Nale?y jednak zauwa?y?, ?e w tym przypadku cena faktycznie zap?acona przez nabywc? w ramach ukrytych transakcji pozostawa?a nieznana organom podatkowym. W konsekwencji Trybuna? nie musia? zajmowa? stanowiska w kwestii, czy gdyby cena ta by?a znana, powinna by? uznana za obejmuj?c? VAT.

## 2. *Tulic? i Plavo?in*

34. Ze swojej strony, skar??cy opiera si? na wyroku Tulic? i Plavo?in(24), dotycz?cy sytuacji dwóch osób fizycznych, które zawar?y wiele umów sprzeda?y gruntów i nieruchomo?ci, od których pocztkowo nie pobrano VAT(25). Nast?pnie organy podatkowe stwierdzi?y, ?e chocia?no?? tych osób fizycznych nosi znamiona dzia?alno?ci gospodarczej, i w zwi?zku z tym transakcje te s? obj?te VAT. Organ podatkowy wyda? wzgl?dem nich decyzje o okre?leniu wysoko?ci zobowi?zania podatkowego, w których za??da? zap?aty VAT, obliczonego poprzez przyj?cie za podstaw? opodatkowania ceny ustalonej mi?dzy stronami, powi?kszonej o odsetki za zw?ok?. W tym kontek?cie pytanie zadane przez s?d odsy?aj?cy w obu sprawach dotyczy?o w istocie kwestii, czy art. 73 i 78 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e je?eli cena towaru zosta?a ustalona przez strony bez ?adnego odniesienia do VAT, a dostawca tego towaru jest podatnikiem, uzgodniona cena powinna by? uznana za obejmuj?c? albo nieobejmuj?c? VAT, który nale?y do niej doda?.

35. W wyroku w tych sprawach po??czonych Trybuna? orzek?, ?e art. 73 i 78 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e je?eli cena towaru zosta?a ustalona przez strony bez ?adnej wzmianki dotycz?cej podatku od warto?ci dodanej, a dostawca tego towaru jest osob? zobowi?zan? z tytu?u podatku od warto?ci dodanej nale?nego w zwi?zku z czynno?ci? podlegaj?c? opodatkowaniu, ustalona cena, w przypadku gdy ów dostawca nie mo?e odzyska? od nabywcy VAT ??danego przez organ podatkowy, powinna by? uznana za cen? obejmuj?c? ju? VAT.

36. Rozumowanie to wymaga jednak dalszej analizy, a by? mo?e nawet pewnego doprecyzowania. Pomijaj?c ust?py tego wyroku, które jedynie powtarzaj? pewne wiad?ce zasady VAT, mo?na zauwa?y?, ?e Trybuna? wysun?? dwa argumenty w celu uzasadnienia wniosków, do jakich doszed?, przy czym pierwszy z nich zosta? przedstawiony w pkt 34–35, a drugi w pkt 36 tego wyroku.

37. Zgodnie z pierwszym argumentem, cen? zafakturowan? nale?y uzna? za obejmuj?c? VAT, tak ?e naliczony VAT powinien obci??a? dostawc? w mo?liwie najmniejszym stopniu, wed?ug zasady, ?e ci??ar VAT ponosi wy??cznie konsument ko?cowy.

38. Zgodnie z drugim argumentem, wed?ug którego gdyby organ podatkowy uzna?, ?e VAT nie by? zawarty w cenie zafakturowanej, by?oby to „sprzeczne z zasad?, zgodnie z któr? organ podatkowy nie mo?e pobra? z tytu?u VAT kwoty wy?szej ni? zap?acona przez podatnika”.

39. Chocia? wyra?enie „kwota zap?acona przez podatnika” u?yte przez Trybuna? mo?e by? niejednoznaczne, poniewa? mo?na je rozumie? jako odnosz?ce si? albo do kwoty zap?aconej w zamian za dane towary – ?wiadczenie wzajemne – albo do VAT zap?aconego przez nabywc?, uwa?am jednak, ?e termin „kwota” nale?y rozumie? jako wyra?nie odnosz?cy si? tutaj do wyszczególnionego na fakturze VAT(26). Wskazan? zasad? nale?y zatem rozumie? w ten sposób: organy podatkowe nie mog? pobra? od dostawcy VAT wy?szego od kwoty VAT, któr? dostawca prawid?owo obliczy? i zafakturowa? na nabywc?. W zwi?zku z tym argument ten jest podobny do pierwszego argumentu wymienionego przez Trybuna?, który opiera si? na zasadzie

neutralności podatkowej, rozumianej w tym kontekście w jej „znaczeniu wertykalnym”(27). W istocie w obu przypadkach celem jest, aby ci??ar podatku nie spoczywa? na podmiotach gospodarczych.

40. W tym wzgl?dzie rozwi?zanie to mog?oby by? zastanawiaj?ce, gdyby – jak mo?e sugerowa? brak wyra?nego odniesienia do okoliczno?ci sprawy – przyj?te rozwi?zanie mia?o by? stosowane do wszystkich sytuacji, w których transakcje nie s? zgodne z przepisami dotycz?cymi VAT, a w szczególno?ci gdyby, jak w omawianym przypadku, dwóch podatników uzgodni?o, ?e ukryj? swoje transakcje przed organami podatkowymi. W takiej sytuacji logiczn? konsekwencj? faktu, ?e zataili oni swoj? transakcj?, jest okoliczno??, i? nie wzi?li pod uwag? VAT. Poniewa? obie strony wiedz?, ?e transakcja nie b?dzie podlega?a opodatkowaniu VAT i w zwi?zku z tym nabywca nie b?dzie móg? odliczy? VAT od zap?aconej ceny, ta cena logicznie odpowiada po stronie nabywcy kosztowi, jaki poniós?by w innym przypadku, z wy??czeniem VAT, który zasadniczo zap?aci?by z góry, a po stronie dostawcy – wynagrodzeniu, jakie otrzyma?by z wy??czeniem VAT, który zosta?by normalnie pobrany i odprowadzony(28). W istocie, gdy dwóch podatników w porozumieniu zataja transakcj? dokonywan? mi?dzy nimi na potrzeby dzia?alno?ci opodatkowanej, ich celem jest zasadniczo po prostu unikni?cie podatku dochodowego, ale nie VAT jako takiego, poniewa? VAT jest dla nich z definicji, w?a?nie ze wzgl?du na zasad? neutralno?ci, neutralny. Powodem, dla którego nie sk?adaj? oni deklaracji VAT, jest jedynie ch?? unikni?cia jakichkolwiek formalnych ?ladów transakcji na potrzeby ogólnego dochodu (w tym podatku dochodowego).

41. Sytuacja jest inna w przypadku, gdy nabywca nie wie, ?e dostawca nie zamierza odprowadzi? VAT. W istocie, w takim przypadku nabywca b?dzie co do zasady sk?onny zap?aci? cen? odpowiadaj?c? cenie, jak? zap?aci?by za podobny towar lub us?ug? z uwzgl?dnieniem VAT, poniewa? albo nabywca jest konsumentem ko?cowym, w którym to przypadku b?dzie oczekiwa?, ?e poniesie ci??ar VAT, albo nabywca jest podatnikiem, w którym to przypadku oczekuje on, ?e b?dzie móg? odliczy? ten VAT(29).

42. Pragn? jednak zauwa?y?, ?e nawet w takiej sytuacji racjonalno?? ekonomiczna wymaga, aby w pewnych okoliczno?ciach zap?acona cena nie obejmowa?a VAT. Istotnie, dostawca mo?e zdecydowa? si? na nieprzekazywanie VAT, w?a?nie aby obni?y? cen? sprzeda?y bez zmniejszania mar?y i w ten sposób szybko sprzeda? du?e ilo?ci towarów lub us?ug (najcz??ciej przed ich znikni?ciem).

43. Moim zdaniem istnieje jeszcze inny przypadek, w którym podej?cie przyj?te w wyroku Tulic? i Plavo?in niekoniecznie mia?oby zastosowanie, a jest nim po prostu sytuacja, w której organ podatkowy nie posiada informacji na temat zap?aconej ceny. W zale?no?ci od metody u?ytej do odtworzenia tej ceny, a w szczególno?ci w przypadku porównania, VAT b?dzie albo nie b?dzie uwa?any za nieuwzgl?dniony w odtworzonej tak cenie. Wszystko zale?y od przyj?tego punktu porównania(30).

44. Wszystko to uwidacznia, i? z perspektywy ?rodków, które nale?y przyj?? w celu przywrócenia sytuacji, jaka powinna mie? miejsce w braku jakiegokolwiek niezgodno?ci z prawem, nie ma jednej metody znajduj?cej zastosowanie we wszystkich sytuacjach(31). W szczególno?ci podej?cie zastosowane przez Trybuna? w wyroku Tulic? i Plavo?in wydaje si? by? w?a?ciwe jedynie, gdy transakcja jest przeprowadzana z nabywcami, co do których mo?na racjonalnie oczekiwa?, i? nie s? ?wiadomi, ?e dokonane transakcje by?y opodatkowane VAT. W istocie tylko w takiej sytuacji mo?na rozs?dnie uzna?, ?e zap?acona cena by?aby taka sama jak cena, jak? by zap?acono, gdyby transakcja ta podlega?a opodatkowaniu VAT.

45. W zwi?zku z tym, moim zdaniem, podej?cie przyj?te w wyroku Tulic? i Plavo?in nale?y rozumie? jako maj?ce zastosowanie jedynie w takiej sytuacji, i nawet w takiej sytuacji jako

ustanawiające domniemanie, które może zostać obalone przez organy podatkowe, jeżeli okaże się na przykład, że zrealizowana cena była bliższa cenie bez podatku niż danej za podobne towary lub produkty(32).

### **3. W przedmiocie rodzaju podejścia, jakie należy przyjąć w celu określenia rodzajów, jakie należy zastosować**

46. Niektórzy mogą ulec pokusie, by pójść jeszcze dalej i uznać, że w przypadku gdy podatnicy (czyli strony transakcji, które nie są konsumentami końcowymi) w sposób stanowczy oszustwo ukryli transakcję, nie należy płać VAT. Istotnie, z ekonomicznego punktu widzenia, jeżeli weźmie się pod uwagę cała działalność handlowa, logiczną konsekwencją argumentu opartego na zasadzie neutralności byłoby to, że w pewnych okolicznościach zapłata VAT zainteresowanemu państwu czonkowskiemu w ogóle nie jest konieczna, aby przywrócić sytuację do stanu, w jakim powinna się ona znajdować(33).

47. W szczególności gdy transakcja ma miejsce pomiędzy dwoma podatnikami, jak w niniejszej sprawie (wyrok Tulic i Plavo in nie precyzuje, czy nabywcy byli podatnikami VAT), prawdą jest, że gdyby transakcja została dokonana tak jak powinna, nabywca zapłaciłby VAT dostawcy, który by go wówczas przekazał danemu państwu czonkowskiemu. Jednakże nabywca również odliczyłby ten VAT od podatku, który pobrałby od własnych sprzedawcy (lub uzyskałby zwrot nadpłaconego VAT)(34). Odpowiednio, jak wyjaśniono powyżej, VAT ostatecznie pobrany przez państwo czonkowskie byłby równy podatkowi pobranemu podczas ostatniej transakcji, a mianowicie tej z udziałem nabywcy, który nie zamierza wykorzystać towarów lub usług na potrzeby swojej działalności podlegającej opodatkowaniu(35). Dlatego właśnie, jak podkreśla orzecznictwo Trybunału, VAT, który jest podatkiem pośrednim od konsumpcji, ostatecznie spoczywa wyjątkowo na konsumencie(36).

48. W tych warunkach, jeżeli państwo czonkowskie domaga się zapłaty VAT od dostawcy, który a priori nie wliczył go do ceny sprzedawcy, a zatem ów podatek nie zostałby odliczony przez nabywcę, po pierwsze, nabywca mógłby ostatecznie pobrać VAT wyszybyłby podatek, który zostałby pobrany w braku oszustwa. Po drugie, taki wymóg nieuchronnie ograniczyłby zyski dostawcy, jeżeli nie może on przerzucić tego podatku na nabywcę, co wydaje się sprzeczne z zasadą neutralności przedstawioną w pkt 38 niniejszej opinii(37).

49. Niewątpliwie, w wyroku Tulic i Plavo in Trybunał przyznał, że kwestia rodzajów, jakie należy przyjąć w celu zaradzenia sytuacji, może się różnić w zależności od tego, czy dostawca jest uprawniony do odzyskania od nabywcy VAT niedanego przez organ podatkowy właśnie w celu zapewnienia tej neutralności. Jednakże istnienie takiej możliwości nie rozwiązuje problemu, lecz może raczej przenieść go na nabywcę, który mógłby działać w dobrej wierze. Istotnie, nabywca mógłby zgodnie z prawem być niewiedzący, że na przykład dostawca nie wliczył VAT do ceny, lub że go wliczył, ale nie zamierza odprowadzić. Nabywca mógłby zatem zapłacić tak samo cenę, jak zapłaciłby, gdyby transakcja była od początku objęta VAT oraz, odpowiednio, skorzystałby już ze swojego prawa do odliczenia kwoty VAT wskazanej w wystawionej fakturze, jeżeli dostawca ma zamiar odzyskać VAT niedany przez organ podatkowy(38).

50. Ktoś mógłby niewątpliwie zasugerować z kolei, że nabywca powinien mieć w zamian możliwość odliczenia VAT zapłaconego w pewien sposób po raz drugi, aby pozostał on neutralny dla tego nabywcy. Jednakże działałoby to na niekorzyść danego państwa czonkowskiego, ponieważ odliczenie dokonane przez nabywcę przekraczałoby kwotę odprowadzonego VAT(39). Moim zdaniem ani nabywcy, ani państwa czonkowskie (a zatem pośrednio ich podatnicy) nie powinni ponosić konsekwencji czynu bezprawnego popełnionego, nawet w dobrej wierze, przez dostawców. Z tego punktu widzenia, jeżeli uznać, że VAT powinien ostatecznie obciążać wyjątkowo konsumentów, jak tego wymaga zasada neutralności,

przywrócenie sytuacji, jaka powinna być zaistniała w braku popełnionego naruszenia, wymagałoby uprzedniego dokonania oceny, czy należało odprowadzić jakiegokolwiek VAT, biorąc pod uwagę etap produkcji, na którym dokonano naruszenia, oraz rodzaj popełnionego naruszenia(40).

51. Jednakże, nawet jeżeli podejście to jest spójne z perspektywy czysto ekonomicznej, koncentrując się na całym łańcuchu handlowym i teoretycznych podstawach całego systemu VAT, uważam, że taka perspektywa musi ustąpić realiom praktycznym tego systemu, które z kolei powinny koncentrować się na obowiązkach ciętych na każdym podatniku.

52. Z prawnego punktu widzenia, istotnie, kwestia tego jakie środki powinny być podjęte w celu naprawienia sytuacji, powinna być rozważana wyłącznie w świetle obowiązków, które nie zostały spełnione przez daną osobę(41). Nie ma potrzeby dokonania oceny, czy lub nie VAT byłby następnie odliczony, albo czy lub nie państwa członkowskie otrzymałyby ostatecznie VAT wyszyty ten, który zostałby pobrany w przypadku braku naruszenia. Jedyną istotną kwestią jest to, czy w przypadku transakcji ukrytych podatek związany z tymi transakcjami powinien być obliczany przy założeniu, że VAT został zawarty w kwotach pobranych przez dostawcę z tytułu tej transakcji.

53. W istocie, ponieważ każdy podatnik musi przestrzegać przepisów dotyczących VAT, w przypadku gdy jeden z nich nie opodatkował tych transakcji VAT, przywrócenie sytuacji oznacza wymaganie od niego odprowadzenia odpowiedniego VAT. Z tego punktu widzenia pojęcie obowiązku naprawienia sytuacji nie ma na celu zneutralizowania skutków popełnionego naruszenia prawa, lecz ma na celu wyłącznie zobowiązanie podatnika do przestrzegania przepisów dotyczących VAT, niezależnie od wszelkich względów związanych ze zwrotem podatku lub neutralnością w dziedzinie konkurencji.

54. Mimo że kwestia ta nie została nigdy wyraźnie podniesiona przed Trybunałem, uznanie, że środki, które mają być podjęte w celu przywrócenia omawianej sytuacji powinny być rozważane w świetle wpływu oszustwa w całym łańcuchu handlowym, stanowiłoby dość radykalną zmianę w istniejącym orzecznictwie. Istotnie, nawet jeżeli, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, uwzględnienie realiów gospodarczych i handlowych stanowi podstawowe kryterium zastosowania wspólnego systemu VAT(42), wydaje mi się, że podejście przyjęte przez Trybunał, przynajmniej w odniesieniu do zapłaty tego podatku, zawsze w sposób dorozumiany polegało na uznaniu, iż ustalenie, jakie środki powinny być podjęte w celu przywrócenia sytuacji musi być oceniane na poziomie każdego podatnika, a zatem na każdym etapie w łańcuchu handlowym(43).

55. Jednakże ta dychotomia pomiędzy podejściami do środków, jakie należało przyjąć, które byłoby gospodarcze i ogólne z jednej strony, a podejściem prawnym opartym na indywidualnej sytuacji każdego podatnika z drugiej strony, z powodów przedstawionych powyżej, pokazuje, że podejście przyjęte w wyroku Tulic i Plavoštin nie może być uzasadnione jedynie zasadą neutralności. W istocie, ponieważ uznano, że środki, jakie należało przyjąć, należało oceniać na poziomie każdego podatnika, bez ustalenia, czy oszustwo miało ogólnie wpływ na stopę zwrotu z VAT, przyjęte rozwiązania niekoniecznie będą neutralne z ekonomicznego punktu widzenia.

56. Jest to szczególnie oczywiste w odniesieniu do rozróznienia dokonanego w tym wyroku w zale?no?ci od tego, czy prawo krajowe pozwala dostawcy na odzyskanie od nabywcy VAT ??danego przez organy podatkowe, poniewa? trudno jest zrozumie?, w jaki sposób fakt, ?e dostawca mo?e odzyska? od nabywcy VAT za??dany przez organy podatkowe, móg?by wykluczy?, ?e VAT zosta? pobrany, lecz nie zosta? odprowadzony przez tego dostawc?, i ?e w zwi?zku z tym zosta? on w??czony do ceny, lecz nie zosta? odprowadzony. Ponadto Trybuna? nie stara? si? ustali?, jakie konsekwencje dla nabywcy, który by? mo?e dzia?a? w dobrej wierze, wynikaj? z faktu, ?e dostawca móg?by by? uprawniony do odzyskania od nabywcy VAT ??danego przez organy podatkowe(44).

57. Moim zdaniem, jedynym sposobem na pe?ne poszanowanie zasady neutralno?ci w znaczeniu, jakie Trybuna? nada? jej w wyroku Tulic? i Plavo?in, by?oby *wymaganie* od pa?stw cz?onkowskich, by przewidzia?y, po pierwsze, ?e dostawca mo?e odzyska? od nabywcy VAT, którego domagaj? si? organy podatkowe, ale tylko wtedy, gdy z okoliczno?ci sprawy mo?na rozs?dnie wywnioskowa?, ?e podatek ten nie by? zawarty w cenie oraz, po drugie, ?e nabywca ten mo?e, je?li racjonalnie móg? nie wiedzie? o oszustwie, odliczy? *ró?nic?* mi?dzy ju? odliczonym VAT, obliczonym na podstawie zap?aconej ceny, a VAT ??danym pó?niej. Jednak?e, poniewa? kwestia ta nie wyst?puje bezpo?rednio w niniejszej sprawie, nie ma potrzeby dalszego jej badania.

58. Nale?y jednak doj?? do wniosku, ?e najbardziej praktycznym podej?ciem, jakie nale?y przyj?? na poziomie indywidualnym w przypadku oszustwa jest ustalenie, czy jest oczywiste, ?e zap?acona cena nie zawiera?a VAT, poniewa? uwzgl?dnienie go przez przedsi?biorc?w nie mia?oby sensu. Patrz?c z tej perspektywy, podej?cie przyj?te w wyroku Tulic? i Plavo?in nale?y rozumie? jako oparte na za?o?eniu, ?e nabywca nie zosta? poinformowany o naruszeniu dokonany przez dostawc?.

59. Rozumowanie Trybuna?u w wyroku Tulic? i Plavo?in powinno by? zatem rozumiane jako dotycz?ce wy??cznie sytuacji, w których nabywca nie ma ?adnego powodu podejrzewa?, ?e dostawca nie zamierza odprowadzi? VAT i jako ustanawiaj?ce w tej konkretnej sytuacji domniemanie w celu uproszczenia zadania organów podatkowych(45). Takie domniemanie nale?y jednak uzna? za wzruszalne, w tym sensie, ?e je?eli mo?na przedstawi? dowód, w odniesieniu do cen rynkowych zwykle stosowanych za dany produkt lub us?ug?, ?e cena nie zawiera?a VAT, nale?y obali? domniemanie, i? cena uzgodniona przez strony zawiera?a VAT.

60. Zwa?ywszy, ?e – jak ju? zosta?o wyja?nione – w niniejszej sprawie z akt sprawy wynika, i? strony porozumia?y si? co do zatajenia transakcji, domniemanie ustanowione w wyroku Tulic? i Plavocats nie powinno mie? zastosowania. W tych okoliczno?ciach nale?y raczej domniemywa?, ?e zap?acona cena nie zawiera?a VAT, chyba ?e na przyk?ad strony mog? wykaza?, ?e cena ta jest zbli?ona do ceny, która zosta?aby zap?acona, gdyby transakcja podlega?a opodatkowaniu VAT. W tym ostatnim przypadku, je?eli zatem CB mo?e wykaza?, ?e ca?kowite wynagrodzenie, jakie otrzyma? za te us?ugi, odpowiada w istocie cenie na rynku w?a?ciwym za takie us?ugi (z uwzgl?dnieniem VAT), która wówczas obowi?zywa?a, organy podatkowe by?yby zobowi?zane do wyj?cia z za?o?enia, ?e suma ta musi zawiera? VAT.

## V. Wnioski

61. W tych okoliczno?ciach proponuj? odpowiednie? na pytanie zadane przez Tribunal Superior de Justicia de Galicia (wy?szy trybuna? sprawiedliwo?ci Galicji, Hiszpania), ?e art. 73 i 78 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej, interpretowane w ?wietle zasad neutralno?ci, zakazu uchylania si? od opodatkowania i nadu?ywania prawa oraz zakazu nielegalnego zak?ócania konkurencji, nie stoj? na przeszkodzie

przepisom krajowym, które w okolicznościach sprawy będącej przedmiotem postępowania w postępowaniu głównym (a mianowicie transakcji ukrytej dokonanej między dwoma podatnikami w ramach ich działalności, z której wiódłoby się prawo do odliczenia) obliczałyby należny VAT na podstawie założeń, że nie został on zawarty w pobranej cenie. W tych okolicznościach przepisy krajowe muszą jednak również przewidywać, że przesłanka ta może zostać obalona przez podatnika poprzez dostarczenie dowodu przeciwnego, w szczególności poprzez porównanie zapłaconej ceny z obowiązującymi cenami (z uwzględnieniem VAT) za podobne towary lub usługi.

1 Język oryginału: angielski.

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

3 BOE nr 312 z dnia 29 grudnia 1992 r., s. 44247.

4 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 26 lutego 1986 r., Marshall (152/84, EU:C:1986:84 pkt 48); z dnia 12 maja 1987 r., Traen i in. (372/85 do 374/85, EU:C:1987:222, pkt 24-26); z dnia 14 lipca 1994 r., Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, pkt 20-23); z dnia 7 stycznia 2004 r., Wells (C-201/02, EU: C:2004:12, pkt 56); z dnia 21 października 2010 r., Accardo i in. (C-227/09, EU:C:2010:624, pkt 45); z dnia 24 stycznia 2012 r., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, pkt 37) oraz z dnia 15 stycznia 2015 r., Ryanair (C-30/14, EU:C:2015:10, pkt 30).

5 Trybunał przypomina, że zasada zakazu praktyk stanowiących nadużycie, stosowana w dziedzinie VAT w orzecznictwie wynikającym z wyroku z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in. (C 255/02, EU:C:2006:121), nie jest zasadą ustanowioną dyrektywą, lecz ogólną zasadą prawa. Zobacz podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in. (C 251/16, EU:C:2017:881, pkt 27). Jednakże niniejsza sprawa nie dotyczy praktyk stanowiących nadużycie, które to pojęcie ma dokądne znaczenie w prawie Unii (zob. wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 74), lecz sposobu odtworzenia podstawy opodatkowania po stwierdzeniu oszustwa. Z drugiej strony należy przypomnieć, że sądy krajowe są zobowiązane do zbadania, czy przy uwzględnieniu metod wykazadni dozwolonych w prawie krajowym przepisy mogą być interpretowane w odmienny sposób w celu osiągnięcia rezultatu zamierzonego przez dyrektywę. Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 5 października 2004 r., Pfeiffer i in. (C-397/01 do C 403/01, EU:C:2004:584, pkt 108-118).

6 Zobacz podobnie m.in. wyrok z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 28).

7 O ile nie określono inaczej lub w przypadku konsumenta końcowego, odniesienia dokonane w niniejszej opinii do podmiotów gospodarczych należy rozumieć jako odnoszące się do podatników.

8 Zobacz art. 168 i 179 dyrektywy 2006/112.

9 Zobacz m.in. wyrok z dnia 5 października 2016 r., Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, pkt 39).

10 Na przykład, w celu wyjaśnienia pojęcia „oskarżonego w sprawie karnej” zawartego w art. 6 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka (EKPC) oraz pojęcia „kary”, o którym mowa w art. 7 EKPC, Europejski Trybunał Praw Człowieka wprowadził rozróżnienie pomiędzy środkami podatkowymi mającymi na celu ukaranie podatników a środkami mającymi na celu usunięcie skutków ich bezprawnych działań dla finansów publicznych. Zobacz w szczególności wyrok ETPC z dnia 24 lutego 1994 r. w sprawie Bendenoun przeciwko Francji,

(CE:ECHR:1994:0224JUD001254786, § 47).

11 Zobacz wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 33–34).

12 Zobacz podobnie wyrok z dnia 20 marca 2018 r., Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 19).

13 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału państwa członkowskie są zobowiązane do ustanowienia skutecznych, proporcjonalnych i odstraszających sankcji w odpowiedzi na wszelkie naruszenia prawa Unii, nawet w braku wyraźnego przepisu w danym akcie prawa Unii. Zobacz wyroki: z dnia 10 kwietnia 1984 r., von Colson i Kamann (14/83, EU:C:1984:153, pkt 28); z dnia 21 września 1989 r., Komisja/Grecja (68/88, EU:C:1989:339, pkt 24). Zobacz podobnie, odnoszący się do wspólnego systemu VAT, wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S i M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 34, 35).

14 Niewątpliwie art. 273 dyrektywy 2006/112 przewiduje, iż państwa członkowskie „mogą” przyjąć inne środki i w związku z tym należy go rozumieć jako upoważniający państwa członkowskie do ustanowienia pewnych dodatkowych środków. Jednakże obowiązek państw członkowskich do przeciwdziałania oszustwom podatkowym wynika z art. 310 ust. 6 i art. 325 TFUE, a także, bardziej ogólnie, z obowiązku zapewnienia przez państwa członkowskie pełnej skuteczności prawa Unii. Zobacz podobnie wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S i M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 30), oraz, w odniesieniu do obowiązku zapewnienia przez państwa członkowskie pełnej skuteczności prawa Unii w dziedzinie VAT, wyrok z dnia 5 lipca 2016 r., Ogyanov (C-614/14, EU:C:2016:514, pkt 34).

15 Zobacz wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 33–34).

16 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S i M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 33); z dnia 20 marca 2018 r., Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 20).

17 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 47); z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 41 i 42).

18 Tak było moim zdaniem również w wyroku z dnia 7 listopada 2013 r., Tulic i Plavočin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722), który omówi poniżej.

19 Prawdą jest, że art. 74–82 dyrektywy 2006/112 przewidują pewne wyjątki, w szczególności, zgodnie z motywem 26 tej dyrektywy, w celu uniknięcia utraty wpływów podatkowych poprzez wykorzystanie części powiązanych z definicją pojęcia „podstawy opodatkowania” zawartej w jej art. 73. Jednakże wyjątki te stosuje się w sposób jednolity do czynności, których dotyczy: ich celem nie jest przyznanie państwom członkowskim swobodnego uznania w tej dziedzinie, lecz raczej określenie alternatywnych definicji w pewnych szczególnych sytuacjach, w których albo żadna cena nie została zapłacona, albo zapłacona cena może nie odpowiadać w pełni realiom gospodarczym. Zharmonizowanego charakteru pojęcia „podstawy opodatkowania” nie podważa też art. 273 dyrektywy 2006/112, który stanowi, iż „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”. Wyróżnienie moje. W istocie, z brzmienia tego przepisu wynika, że upoważnia on jedynie państwa członkowskie do nakładania dodatkowych obowiązków. Nie upoważnia on jednak państw członkowskich do odstąpienia od obowiązujących przepisów w odniesieniu do podstawy opodatkowania. W każdym przypadku, z

kontekstu, w jaki wpisuje się art. 273 dyrektywy 2006/112, wydaje mi się jasne, że jeżeli art. 273 wymienia „inne obowiązki”, to dzieje się tak w odniesieniu do obowiązków, o których mowa w tytule XI, zatytułowanym „Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami”.

20 Wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614).

21 Wyrok z dnia 7 marca 2018 r., *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161).

22 Wyrok z dnia 5 października 2016 r., *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740).

23 Punkt 50 tego wyroku.

24 Wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., *Tulic i Plavo* (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, zwany dalej „wyrokiem Tulic i Plavo”).

25 Okoliczność ta została przywołana w obu wnioskach o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

26 Zobacz podobnie w szczególności wyroki: z dnia 3 lipca 1997 r., *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 15); a także z dnia 26 kwietnia 2012 r., *Balkan and Sea Properties i Proadinvest* (C-621/10 i C-129/11, EU:C:2012:248, pkt 44), do których Trybunał odniósł się w wyroku Tulic i Plavo. W angielskiej wersji wyroku Tulic i Plavo użyto wyrażenia „the amount paid by the taxable person”, podczas gdy w wersji rumuńskiej użyto wyrażenia „superioară celei primite de persoana impozabilă”, natomiast w wersji francuskiej „que l’assujetti a perçue”, co oznacza raczej „kwota pobrana przez podatnika”.

27 Istotnie, pojęcie „zasady neutralności” może również w kontekście VAT odnosić się do stosowania zasady niedyskryminacji w dziedzinie VAT. Zobacz m.in. wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 48).

28 W przypadku gdy dostawca nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT, a nabywca nie zamierza odliczyć VAT, to logicznie rzecz biorąc nabywca on towary po cenie, jak zapłaciłby, wyliczając należny VAT, gdyby transakcja podlegała temu podatkowi, ponieważ można założyć, że nabywca wie, iż w takim przypadku mógłby odliczyć zapłacony podatek. Z tego względu w praktyce handlowej między przedsiębiorcami ceny ofert handlowych są często wyrażane bez podatku, ponieważ to właśnie ta cena jest interesująca dla kupującego.

29 Należy jednak przypomnieć, że aby zachować prawo do odliczenia w przypadku oszustwa, nabywca musi przynajmniej nie dopuścić się zaniedbania. Trybunał wielokrotnie orzeka, że na przepisy prawa Unii nie można powoływać się w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie. Krajowe organy administracyjne i sądowe powinny zatem odmówić prawa do odliczenia, jeżeli na podstawie obiektywnych przesłanek zostanie udowodnione, że na prawo to powołano się w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie. Zobacz m.in. wyrok z dnia 16 października 2019 r., *Glencore Agriculture Hungary* (C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo). Jeżeli tak jest w przypadku, gdy oszustwo popełnia sam podatnik, to jest tak również w przypadku podatnika, który wie lub powinien być w stanie wiedzieć, że poprzez swój zakup uczestniczy w transakcji związanej ze stanowiącym oszustwo uchylaniem się od VAT. Zobacz wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., *Mahagében i Dávid* (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 46). W odniesieniu do stopnia staranności wymaganego od podatnika, który chce skorzystać z prawa do odliczenia, Trybunał uzna, że podatnik musi podjąć wszelkie środki, które mogłyby racjonalnie być wymagane w celu zapewnienia, że transakcja, którą przeprowadza, nie prowadzi go do udziału w uchylaniu się od opodatkowania. Zobacz podobnie wyrok z dnia 19 października 2017 r., *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 52) W szczególności, w przypadku

podejrzenia nieprawidłowości lub oszustwa, przezorny przedsiębiorca może, w zależności od okoliczności danej sprawy, być zobowiązany zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności. Zobacz podobnie wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 60).

30 W tym w pewnym sensie rozumiem podejście przyjęte przez Trybunał w wyroku Fontana, w której Trybunał zasadniczo uznał, że w przypadku nieprzestrzegania obowiązków sprawozdawczych możliwe jest przyjęcie jako podstawy opodatkowania obrotu przedsiębiorstwa obliczonego w drodze ekstrapolacji na podstawie badań sektorowych zatwierdzonych dekretem ministerialnym, bez odwoływania się do podejścia przyjętego w wyroku Tulic i Plavoštin. Zobacz wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 36).

31 Analogicznie, pragnę zauważyć, iż w odniesieniu do środków ustalających, jakie instytucja europejska, której decyzja została uchylona, musi podjąć w celu przywrócenia skarżącej do sytuacji, w której powinna się ona znajdować, gdyby nie dopuszczono się działania niezgodnego z prawem, ustalenie to wymagało przeprowadzenia szczegółowego badania sytuacji. Zobacz wyroki: z dnia 31 marca 1971 r., Komisja/Rada (22/70, EU:C:1971:32, pkt 60); z dnia 6 marca 1979 r., Simmenthal/Komisja (92/78, EU:C:1979:53, pkt 32); z dnia 17 lutego 1987 r., Samara/Komisja (21/86, EU:C:1987:88, pkt 7), a bardziej wyraźnie, ale w odniesieniu do Sądu, wyrok z dnia 23 kwietnia 2002 r., Campolargo/Komisja (T-372/00, EU:T:2002:103, pkt 109).

32 W tym względzie pragnę zauważyć, że cena rynkowa stanowi metodę korygowania anomalii cenowych przewidzianą w samej dyrektywie 2006/112. W istocie art. 80 dyrektywy 2006/112, który stanowi część tego samego tytułu co art. 73 i 78 tej dyrektywy, przewiduje, w przypadku gdy strony są ze sobą powiązane i w związku z tym istnieje prawdopodobieństwo, że zapłacona cena nie odzwierciedla rzeczywistej wartości ekonomicznej transakcji, możliwość przyjęcia przez państwa członkowskie normalnej wartości rynkowej zamiast zapłaconej ceny. Zobacz także motyw 26 i art. 77 dyrektywy 2006/112.

33 Niewątpliwie, w pkt 28 wyroku z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), Trybunał orzekł, że „jeżeli wystawca faktury w odpowiednim czasie całkowicie wyeliminować ryzyko utraty wpływów podatkowych, zasada neutralności VAT wymaga, aby VAT nienależnie wykazany na fakturze mógł zostać skorygowany”. Jednakże nie sądzę, by powoływać się na istnienie utraty wpływów podatkowych, Trybunał rzeczywiście zamierzał dokonać ogólnego badania ogólnych skutków naruszenia zasad VAT.

34 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału, prawo podatnika, dokonującego takich transakcji, do odliczenia naliczonego VAT nie może równie ucierpieć wskutek okoliczności, że w pewnym celu dostaw, którego część stanowi owe transakcje, inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w VAT, bez wiedzy o tym lub możliwości uzyskania takiej wiedzy przez podatnika. Zobacz wyrok z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 45).

35 Jako przykład posłuży nam standardowy handlowy pewnych dostaw towaru, który obejmuje trzech pośredników, z których każdy osiąga zysk w wysokości 10,00 EUR marży. Załóżmy ponadto, że każda transakcja podlega opodatkowaniu VAT w wysokości 20%. Odpowiednio, przy pierwszej sprzedaży towar będzie kosztował 12,00 EUR (włącznie z VAT), co oznacza, że VAT pobrany i przekazany państwu członkowskiemu wynosi 2,00 EUR. Drugi raz ten towar zostanie sprzedany za 24,00 EUR (włącznie z podatkiem VAT), pobrany VAT będzie wynosił 4,00 EUR, ale przekazany podatek będzie wynosił tylko 2,00 EUR, ponieważ 2,00 EUR VAT zapłaconego z góry podlega odliczeniu. Gdy zostanie on sprzedany po raz trzeci konsumentowi końcowemu za kwotę 36,00 EUR (włącznie z VAT), pobrany podatek wyniesie 6,00 EUR, ale VAT

przekazany wyniesie tylko 2,00 EUR (6 pobranych minus 4 zapłacone z góry). Ostatecznie całkowita kwota pobranego podatku wyniesie 6,00 EUR, czyli dokładnie tyle samo, ile gdyby towar ten został sprzedany bezpośrednio przez pierwszego podatnika konsumentowi końcowemu za kwotę 36,00 EUR (z VAT).

36 Zobacz na przykład wyrok z dnia 3 października 2006 r., *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 28).

37 Z tej perspektywy, gdy tylko zapłaćta jakiejś kwoty VAT nie jest konieczna do uzdrowienia finansów publicznych, każdy taki obowiązek powinien być traktowany jako sankcja, a nie jako środek mający na celu uzdrowienie sytuacji.

38 Istotnie, zgodnie z orzecznictwem Trybunału organ podatkowy nie może odmówić podatnikowi prawa do odliczenia VAT zapłaconego z tytułu zakupu towarów, które zostały mu dostarczone, na tej podstawie, że nie można dać wiary fakturom dotyczącym tych zakupów. Zobacz postanowienie z dnia 3 września 2020 r., *Vikingo Fvállalkozó* (C-610/19, EU:C:2020:673, pkt 66).

39 VAT zostałby bowiem odprowadzony tylko jeden raz, podczas gdy zostałby odliczony dwukrotnie.

40 Z tego czysto ekonomicznego punktu widzenia okoliczności, że obowiązek naprawienia sytuacji może w pewnych sytuacjach nie wymagać odprowadzenia VAT, nie jest w rzeczywistości podważana przez okoliczności, że system VAT opiera się na zasadzie cząstkowej zapłaty. Istotnie, jak wskazano powyżej, mechanizm, który wdraża tę zasadę, nie ma wpływu na deklarację tego podatku, lecz realizuje inne cele. Z jednej strony ma on na celu ograniczenie ryzyka utraty wpływów podatkowych w przypadku niewypłacalności podatnika. Z drugiej strony, taki system ma za zadanie zapewnienie organom podatkowym przebiegu obrotu osigniętego przez podatnika i jego zużycia podatnika, co pozwala na porównanie z oświadczeniami dotyczącymi innych podatków. Jednakże w sytuacji, gdy odsprzedaż osobom będącym w rzeczywistości konsumentami końcowymi już nastąpiła, została opodatkowana VAT i w rezultacie państwo członkowskie pobrało całą należny VAT, jak w niniejszej sprawie, ten pierwszy cel traci na znaczeniu pod względem środków, które należy przyjąć w celu naprawienia sytuacji. Z tej perspektywy pozostaje on jednak w pełni aktualny, jeżeli chodzi o sankcje, jakie należy zastosować wobec osób, które błędnie zatają pewne transakcje, ponieważ sankcje powinny mieć na celu zniechęcenie innych do podejmowania takich samych działań, które mogłyby zagrozić osiągnięciu tego celu. Co się tyczy drugiego celu, ponieważ nie jest on bezpośrednio związany z samą zasadą VAT, może on co do zasady mieć znaczenie jedynie w ramach określenia sankcji, jak należy przewidzieć.

41 Zgodnie z takim podejściem prawnym rozróżnienie między środkami mającymi na celu przywrócenie sytuacji a środkami stanowiącymi sankcję nie zależy od tego, czy dany środek wykracza poza naprawienie szkody poniesionej przez dane państwo członkowskie, lecz jedynie od celu, jakiego służy dany środek, a mianowicie zwalczanie uchylania się od VAT: sankcja jest tym, czego organ wymaga od danej osoby za naruszenie przepisów dotyczących VAT, oprócz zapłaty należnego VAT, niezależnie od tego, czy zapłaćta ta wykracza poza to, co jest ściśle konieczne do wyrównania poniesionej straty podatkowej.

42 Zobacz np. wyroki: z dnia 22 listopada 2018 r., *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 43); oraz z dnia 11 czerwca 2020 r., *Vodafone Portugal* (C-43/19, EU:C:2020:465, pkt 40).

43 W istocie, chociaż w dziedzinie VAT Trybunał uwzględnił skutki gospodarcze zachowania

podatników, z całościowej lektury orzecznictwa w tej dziedzinie wynika, że Trybunał nadal przywiązuje większą wagę do przestrzegania odpowiedniej normy, która została naruszona w celu przywrócenia stanu poprzedniego. Zobacz np. wyrok z dnia 5 października 2016 r., Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, pkt 48), w którym Trybunał odniósł się do „wszystkich okoliczności indywidualnych”.

44 Rozróżnienie to wydaje się tym trudniejsze do zrozumienia, że – jak wyjaśniono – obowiązek państw członkowskich do podjęcia środków koniecznych do przywrócenia sytuacji wynika z obowiązku tych samych państw do zapewnienia pełnej skuteczności dyrektywy 2006/112 i nie może zatem zostać udaremniony przez prawo wewnętrzne państw członkowskich. W tym względzie pragnę zauważyć, że zgodnie z niektórymi wyrokami Trybunał orzekł, iż państwa członkowskie nie mogą sprzeciwiać się temu, aby sprzedawca skorygował wystawione faktury (które stanowi dowód transakcji handlowej, a nie zapłaty zastosowanej ceny), gdy wyeliminowano ryzyko utraty wpływów podatkowych. Zobacz wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult (C-234/18, EU:C:2020:520, pkt 28). W tym kontekście, biorąc pod uwagę, że Trybunał uznał, iż obowiązek ten należy wywodzić z zasady pewności prawa, Trybunał powinien co do zasady orzec, w jakiej sytuacji zasada ta zobowiązuje państwa członkowskie do odmowy sprzedającym prawa do przerzucenia podatku na nabywców. Zobacz podobnie wyrok z dnia 9 czerwca 2016 r., Wolfgang i Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, pkt 53, 54).

45 Zobacz podobnie motyw 5 dyrektywy 2006/112.