Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 4 października 2024 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 287 pkt 19 – System zwolnienia z VAT dla małych podatników – Praktyka stanowiąca nadużycie polegająca na utworzeniu nowej spółki

W sprawie C-171/23

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Upravni sud u Zagrebu (sąd administracyjny w Zagrzebiu, Chorwacja) postanowieniem z dnia 9 marca 2023 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 marca 2023 r., w postępowaniu:

UP CAFFE d.o.o.

przeciwko

Ministarstvo financija Republike Hrvatske,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: C. Lycourgos, prezes izby, O. Spineanu-Matei, J.-C. Bonichot (sprawozdawca), S. Rodin i L.S. Rossi, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu UP CAFFE d.o.o. – D. Galić, odvjetnica,

– w imieniu rządu chorwackiego – G. Vidović Mesarek, w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i M. Mataija, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznik generalnej na posiedzeniu w dniu 16 maja 2024 r.,

* Język postępowania: chorwacki.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2016/856 z dnia 25 maja 2016 r. (Dz.U. 2016, L 142, s. 12) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) oraz zasady zakazu praktyk stanowiących nadużycie.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy UP CAFFE d.o.o., spółką chorwacką, a Ministarstvo financija Republike Hrvatske (ministerstwem finansów Republiki Chorwacji) w przedmiocie decyzji, w której to ostatnie żąda od UP CAFFE d.o.o. zapłaty kwoty podatku od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 285 dyrektywy VAT w akapicie pierwszym przewiduje:

„Państwa członkowskie, które nie skorzystały z możliwości przewidzianej w art. 14 [drugiej] dyrektywy [Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i warunki stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 1967, 71, s. 1303)] mogą przyznać zwolnienie podatnikom, których roczny obrót nie przekracza kwoty 5000 EUR lub równowartości tej kwoty w walucie krajowej”.

4 Zgodnie z art. 287 dyrektywy VAT:

„Państwa członkowskie, które przystąpiły do Wspólnoty po 1 stycznia 1978 r., mogą przyznać zwolnienie podatnikom, których roczny obrót nie jest większy niż równowartość w walucie krajowej następujących kwot zgodnie z kursem wymiany w dniu ich przystąpienia:

[…]

(19) Chorwacja: 35 000 EUR”.

5 Artykuł 1 decyzji wykonawczej Rady (UE) 2017/1768 z dnia 25 września 2017 r. w sprawie upoważnienia Republiki Chorwacji do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 287 dyrektywy [VAT] (Dz.U. 2017, L 250, s. 71) stanowi:

„W drodze odstępstwa od art. 287 pkt 19 dyrektywy [VAT] Chorwacja jest upoważniona do przyznania zwolnienia z podatku VAT podatnikom, których roczny obrót nie przekracza równowartości 45 000 EUR w walucie krajowej zgodnie z kursem wymiany w dniu jej przystąpienia”.

6 Artykuł 2 akapit drugi decyzji wykonawczej 2017/1768 przewiduje, że decyzję tę stosuje się od dnia 1 stycznia 2018 r. do dnia 31 grudnia 2020 r. lub do dnia wejścia w życie dyrektywy zmieniającej art. 281–294 dyrektywy VAT, w zależności od tego, co nastąpi wcześniej.

Prawo chorwackie

7 Artykuł 9 Opći porezni zakon (ordynacji podatkowej) (*Narodne novine*, br. 115/16 i 106/18), zatytułowany „Obowiązek dobrej wiary", przewiduje:

„(1) Strony stosunku prawa podatkowego są zobowiązane do działania w dobrej wierze.

(2) Działanie w dobrej wierze oznacza działanie uczciwe i rzetelne, zgodnie z prawem.

(3) Minister finansów określa w drodze rozporządzenia szczegółowe zasady działania w dobrej wierze".

8 Zgodnie z art. 11 tej ustawy okoliczności podatkowe „są ustalane na podstawie ich istoty gospodarczej".

9 Artykuł 90 Zakon o porezu na dodanu vrijednost (ustawy o VAT) (Narodne novine, br. 77/13) ma następujące brzmienie:

„(1) W rozumieniu niniejszej ustawy »mały podatnik« oznacza osobę prawną mającą statutową siedzibę lub stały zakład lub osobę fizyczną mającą stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu na terytorium kraju, której dostawy towarów lub świadczenie usług w poprzednim lub bieżącym roku kalendarzowym nie przekroczyły kwoty 300 000 [kun chorwackich (HRK)] [około 39 000 EUR].

(2) Podatnik, o którym mowa w ust. 1 niniejszego artykułu, jest zwolniony z VAT w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, nie ma prawa wykazywania VAT na wystawionych fakturach ani nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego".

Okoliczności powstania sporu i pytanie prejudycjalne

10 UP CAFFE, z siedzibą w Chorwacji, prowadzi działalność gastronomiczną.

11 W dniu 17 października 2018 r. organ podatkowy wydał wobec UP CAFFE decyzję podatkową za okres od dnia 1 stycznia 2018 r. do dnia 31 lipca 2018 r. na kwotę VAT 138 234,02 HRK (około 18 000 EUR), wraz z kwotą 2425,12 HRK (około 320 EUR) z tytułu odsetek za zwłokę (zwaną dalej „sporną decyzją podatkową").

12 Zgodnie z postanowieniem odsyłającym sporna decyzja podatkowa opiera się na wynikach kontroli podatkowej, w której stwierdzono, że utworzenie UP CAFFE jest związane z agresywnym planowaniem podatkowym, mającym na celu utrzymanie korzystania ze zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 90 ustawy o VAT, z którego korzystało przedsiębiorstwo SS-UGO d.o.o., również mające siedzibę w Chorwacji, w odniesieniu do działalności gastronomicznej, która w rzeczywistości nadal była wykonywana przez tę ostatnią spółkę. Chorwacki organ podatkowy uważa bowiem, że w rzeczywistości nie doszło do przerwania działalności przez spółkę SS-UGO i że utworzenie nowej spółki, a mianowicie UP CAFFE, jest w rzeczywistości fikcyjne. W konsekwencji sporna decyzja podatkowa przewiduje zarówno opodatkowanie UP CAFFE VAT należnym z tytułu tej działalności, jak i uznanie prawa do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego w związku z tą działalnością.

13 UP CAFFE zaskarżyła zgodność z prawem spornej decyzji podatkowej przed Upravni sud u Zagrebu (sądem administracyjnym w Zagrzebiu, Chorwacja), który jest sądem odsyłającym.

14 Sąd ten wskazuje, że przepisy krajowe, które pozwalają na uzasadnienie opodatkowania UP CAFFE VAT ze względu na nadużycie prawa, zostały przyjęte dopiero po okresie rozliczeniowym rozpatrywanym w postępowaniu głównym oraz że Ustav Republike Hrvatske (konstytucja Republiki Chorwacji) zakazuje ich stosowania z mocą wsteczną.

15 Zastanawia się on jednak nad możliwością powołania się przez chorwacki organ podatkowy bezpośrednio na ogólną zasadę prawa Unii dotyczącą zakazu praktyk stanowiących nadużycie w celu uzasadnienia takiego opodatkowania, biorąc pod uwagę zasady wynikające z wyroku z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti i in. (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455). Podnosi on, że okoliczności rozpatrywanej przezeń sprawy różnią się jednak od okoliczności rozpatrywanych w sprawie, w której zapadł ten wyrok, ponieważ spór w postępowaniu głównym nie dotyczy prawa do odliczenia, zwolnienia lub zwrotu VAT, lecz korzystania z systemu zwolnień z VAT.

16 W tych okolicznościach Upravni sud u Zagrebu (sąd administracyjny w Zagrzebiu) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy prawo Unii nakłada na krajowe organy i sądy obowiązek określenia zobowiązania w [VAT] (a nie – nieuwzględnienia wniosku o zwrot podatku), w przypadku gdy obiektywne okoliczności sprawy wskazują na to, że dokonano oszustwa w zakresie VAT poprzez utworzenie nowej spółki, to jest poprzez przerwanie podlegającej opodatkowaniu ciągłości działalności poprzedniej spółki, w sytuacji, w której podatnik wiedział lub powinien wiedzieć, że bierze udział w takim działaniu, i gdy prawo krajowe w momencie wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego nie przewiduje takiego określenia zobowiązania?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

17 Na wstępie należy przypomnieć, że art. 94 regulaminu postępowania przed Trybunałem nakłada na sąd odsyłający, w celu umożliwienia wykładni prawa Unii, która będzie użyteczna dla sporu w postępowaniu głównym, obowiązek określenia ram faktycznych i prawnych, w jakie wpisują się przedstawione przez niego pytania, lub przynajmniej wskazania okoliczności faktycznych, na których oparte są pytania.

18 W niniejszej sprawie przedstawione pytanie nie odnosi się konkretnie do przepisu prawa Unii, który należy zinterpretować.

19 Ponadto art. 285 dyrektywy VAT, do którego odwołują się zarówno UP CAFFE, jak i rząd chorwacki w swoich uwagach na piśmie, również nie wydaje się mieć znaczenia dla sprawy w postępowaniu głównym z uwagi na okoliczności faktyczne wskazane w postanowieniu odsyłającym.

20 Ponieważ przepisy prawa chorwackiego transponujące dyrektywę VAT zastosowane w sprawie w postępowaniu głównym przewidują próg zwolnienia z VAT wynoszący 300 000 HRK (około 39 000 EUR), wydaje się, że właściwymi przepisami dyrektywy VAT są a priori nie art. 285 tej dyrektywy, który przewiduje próg zwolnienia z tego podatku wynoszący 5000 EUR, lecz raczej, jak wskazuje Komisja Europejska w uwagach na piśmie, art. 287 pkt 19 tej dyrektywy, który prze-

widuje możliwość zastosowania przez Republikę Chorwacji progu zwolnienia z VAT w wysokości 35 000 EUR, który w okresie rozliczeniowym rozpatrywanym w postępowaniu głównym został podwyższony do 45 000 EUR decyzją wykonawczą 2017/1768.

21 Wreszcie należy zauważyć, że o ile brzmienie zadanego pytania odnosi się do przypadku oszustwa, o tyle z informacji przedstawionych w postanowieniu odsyłającym wynika, że pytanie podniesione w tej sprawie dotyczy w rzeczywistości zasady zakazu praktyk stanowiących nadużycie.

22 Tak więc w świetle domniemania znaczenia dla sprawy pytań prejudycjalnych dotyczących prawa Unii oraz okoliczności, że Trybunał dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego i prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na zadane mu pytanie (zob. podobnie wyrok z dnia 25 czerwca 2024 r., Ilva i in., C-626/22, EU:C:2024:542, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo) należy uznać, że poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywę VAT w świetle zasady zakazu praktyk stanowiących nadużycie należy interpretować w ten sposób, że jeżeli zostanie wykazane, iż utworzenie spółki przedstawia praktykę stanowiącą nadużycie mającą na celu utrzymanie możliwości korzystania z systemu zwolnienia z VAT przewidzianej w art. 287 pkt 19 tej dyrektywy do działalności uprzednio wykonywanej w ramach korzystania z tego systemu przez inną spółkę, dyrektywa ta wymaga, aby utworzona w ten sposób spółka nie mogła korzystać z tego systemu, nawet w braku przepisów szczególnych ustanawiających zakaz takich praktyk stanowiących nadużycie w krajowym porządku prawnym.

23 W pierwszej kolejności z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że stwierdzenie w dziedzinie VAT istnienia praktyki stanowiącej nadużycie zakłada, po pierwsze, że dana transakcja pomimo formalnego spełnienia warunków przewidzianych przez właściwe przepisy dyrektywy VAT i transponujące ją przepisy prawa krajowego skutkuje uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem zamierzonym przez te przepisy, oraz po drugie, że z ogółu obiektywnych elementów wynika, że zasadniczy cel tej transakcji stanowi uzyskanie korzyści podatkowej. Zakaz nadużyć jest bezprzedmiotowy wówczas, gdy dane transakcje mogą mieć inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowych (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 74, 75).

24 Co się tyczy przepisów dyrektywy VAT, które mogą być przedmiotem takiego nadużycia, w niniejszej sprawie należy włączyć prawo do korzystania ze zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 287 pkt 19 tej dyrektywy, ponieważ możliwość stosowania tego systemu została wdrożona przez Republikę Chorwacji.

25 Trybunał orzekł już bowiem, że w zakresie, w jakim ewentualna odmowa przyznania prawa wywodzonego z dyrektywy VAT odzwierciedla ogólną zasadę, wedle której nikt nie powinien korzystać w sposób stanowiący nadużycie lub oszustwo z praw wynikających z systemu prawnego Unii, wydanie takiej odmowy w sposób ogólny przypada krajowym organom i sądom, niezależnie od tego, jakiego prawa z dziedziny VAT dotyczy nadużycie lub oszustwo (zob. podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 46).

26 W niniejszej sprawie do sądu odsyłającego należy zatem ustalenie, czy chorwacki organ podatkowy słusznie stwierdził, że utworzenie UP CAFFE przedstawia praktykę stanowiącą nadużycie w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 23 niniejszego wyroku, mającą na celu utrzymanie możliwości korzystania ze zwolnienia z VAT przewidzianego w przepisach krajowych transponujących art. 287 pkt 19 dyrektywy VAT.

27 W tym względzie należy uściślić, że jeśli chodzi o przesłankę dotyczącą uzyskania korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celami realizowanymi przez system zwolnienia z VAT przewidziany w art. 287 pkt 19 dyrektywy VAT, to system ten pozwala, za pomocą uproszczeń administracyjnych, jakie pociąga za sobą, na wspieranie tworzenia, działalności i konkurencyjności małych przedsiębiorstw oraz na utrzymanie rozsądnego stosunku między obciążeniami administracyjnymi związanymi z kontrolą podatkową a niewielkimi dochodami spodziewanymi z podatków. System ten ma zatem na celu oszczędzenie zarówno małym przedsiębiorstwom, jak i organom podatkowym takich formalności administracyjnych (wyrok z dnia 9 lipca 2020 r., AJPF Caraş-Severin i DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, pkt 40).

28 W konsekwencji, jeżeli spółka została utworzona w celu utrzymania możliwości korzystania z systemu zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 287 pkt 19 dyrektywy VAT w odniesieniu do działalności, co do której wydaje się, że była ona wcześniej wykonywana przez inną spółkę, w chwili gdy ta ostatnia przestała spełniać warunki konieczne do korzystania z tego systemu, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego, przyznanie takiej korzyści podatkowej nie odpowiadałoby celom, którym służy ten system.

29 W drugiej kolejności, co się tyczy konsekwencji prawnych, jakie należałoby wyciągnąć w przypadku stwierdzenia takiego nadużycia, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę VAT (zob. analogicznie wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 71; z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 42).

30 Jak wynika z pkt 25 niniejszego wyroku, krajowe organy i sądy powinny odmówić możliwości skorzystania z systemu zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 287 pkt 19 dyrektywy VAT, jeżeli na podstawie obiektywnych okoliczności zostanie wykazane, że stosowanie tego systemu jest powoływane w sposób stanowiący nadużycie.

31 Co się tyczy przywołanej przez sąd odsyłający w pytaniu prejudycjalnym okoliczności, zgodnie z którą prawo krajowe nie przewiduje szczególnych przepisów dotyczących zakazu nadużywania prawa, należy przypomnieć, po pierwsze, że do sądu krajowego należy dokonanie wykładni prawa krajowego tak dalece, jak to możliwe, w świetle brzmienia i celu dyrektywy VAT, aby osiągnąć zamierzony przez nią rezultat, co wymaga, aby sąd krajowy czynił wszystko, co leży w zakresie jego kompetencji, uwzględniając wszystkie przepisy prawa krajowego i stosując uznane w nim metody wykładni (zob. analogicznie wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 52).

32 Do sądu odsyłającego należy zatem ustalenie, czy w prawie chorwackim istnieją normy prawne, czy to przepis, czy też ogólna zasada, zgodnie z którymi nadużycie prawa jest zakazane, lub też inne przepisy dotyczące oszustw podatkowych bądź unikania opodatkowania, które można interpretować zgodnie z wymogami prawa Unii w dziedzinie zwalczania oszustw podatkowych (zob. podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W niniejszej sprawie do sądu odsyłającego należy zatem ustalenie, czy – jak sugeruje Komisja – w żadnym wypadku nie byłoby możliwe oparcie takiej odmowy na zgodnej z prawem Unii wykładni art. 9 ordynacji podatkowej lub jej art. 11.

34 Po drugie, w każdym razie, gdyby jednak okazało się, że prawo chorwackie nie zawiera takich zasad podlegających wykładni zgodnej, nie można wnioskować z tego, iż krajowe organy i sądy nie mają możliwości przestrzegania wymogów dyrektywy VAT, a zatem odmówienia korzyści uzyskanej z prawa przewidzianego przez tę dyrektywę w przypadku praktyki stanowiącej nadużycie (zob. analogicznie wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 54).

35 O ile bowiem zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dyrektywa nie może sama z siebie tworzyć obowiązków po stronie jednostki, a zatem państwo członkowskie nie może powoływać się na dyrektywę jako taką przeciwko tej jednostce, o tyle odmowa skorzystania z prawa w wyniku praktyki stanowiącej nadużycie nie należy do sytuacji przewidzianych przez to orzecznictwo (zob. podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 55).

36 Ta odmowa odpowiada zasadzie przypomnianej w pkt 25 niniejszego wyroku, zgodnie z którą nikt nie może powoływać się na normy prawa Unii w sposób stanowiący nadużycie, przy czym nie można rozszerzać zakresu ich zastosowania tak, aby objąć nim praktyki stanowiące nadużycie (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 56; z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in., C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Ze względu na to, że okoliczności stanowiące nadużycie nie mogą uzasadnić prawa przewidzianego w porządku prawnym Unii, odmowa przyznania korzyści w niniejszym wypadku na podstawie dyrektywy VAT nie może nakładać na daną jednostkę obowiązku na mocy tej dyrektywy, lecz jest jedynie konsekwencją stwierdzenia, że w rzeczywistości nie zostają spełnione obiektywne przesłanki wymagane w celu uzyskania pożądanej korzyści przewidziane przez rzeczoną dyrektywę w odniesieniu do tego prawa, a zatem taka odmowa nie wymaga szczególnej podstawy prawnej (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 57; z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in., C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Natomiast w tym wypadku chodzi raczej o brak możliwości powołania się przez podatnika na prawo przewidziane przez dyrektywę VAT, którego obiektywne kryteria przyznania nie są spełnione z powodu praktyki stanowiącej nadużycie wpływającej na transakcję dokonaną przez samego podatnika (zob. analogicznie wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 58). W związku z tym w przypadku praktyki stanowiącej nadużycie mającej na celu uzyskanie możliwości skorzystania z systemu zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 287 pkt 19 dyrektywy VAT krajowe organy i sądy powinny odmówić skorzystania z tego systemu nawet w braku szczególnych przepisów krajowych w tym zakresie (zob. analogicznie wyroki: z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 62; z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in., C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 33).

39 Ponadto wyrok z dnia 5 lipca 2007 r., Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), na który powołuje się UP CAFFE, aby podnieść jednak konieczność istnienia szczególnych przepisów krajowych dotyczących nadużycia prawa dla uzasadnienia odmowy przyznania zwolnienia z VAT, nie podważa tego stwierdzenia. W pkt 38 i 48 tego wyroku Trybunał wypowiedział się bowiem nie w przedmiocie przesłanek stosowania zasady zakazu nadużyć, lecz w przedmiocie przesłanek stosowania szczególnego przepisu znajdującego się w dyrektywie i pozwalającego państwom członkowskim na odmowę zwolnienia przewidzianego przez tę dyrektywę, jeżeli głównym lub

jednym z głównych celów danej transakcji jest oszustwo lub unikanie opodatkowania. Co więcej, nawet jeśli w pkt 48 tego wyroku Trybunał położył nacisk na istnienie zasad prawa krajowego dotyczących nadużycia prawa, oszustwa lub unikania opodatkowania, które mogą być przedmiotem wykładni zgodnej z prawem Unii, to jednak orzecznictwo to dotyczy rzeczonego przepisu prawa wtórnego, a zatem nie ma zastosowania do ogólnej zasady zakazu nadużyć (zob. podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in., C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 38).

40 Należy wreszcie dodać, że w przypadku praktyk stanowiących nadużycie dane transakcje wchodzące w ich zakres powinny zostać przedefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących wspomniane nadużycie, oraz że ta zmiana kwalifikacji nie może jednak wykraczać poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i uniknięcia oszustw (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 92, 94, 98; z dnia 22 grudnia 2010 r., Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, pkt 48, 52, z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in., C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 46).

41 Trybunał wyjaśnił również, że stosowanie zasady zakazu praktyk stanowiących nadużycie w dziedzinie VAT wymaga przede wszystkim określenia sytuacji takiej, jaka istniałaby w braku transakcji stanowiących taką praktykę, a następnie oceny tej sytuacji „przekwalifikowanej" w świetle właściwych przepisów prawa krajowego i dyrektywy VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in., C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 47).

42 W niniejszej sprawie zasady te oznaczają co najmniej, że spółka, której utworzenie stanowiłoby nadużycie, podlegałaby VAT, który miałby zastosowanie w braku takiego nadużycia, a ponadto, jeżeli spełnione są przesłanki, korzystałaby z prawa do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego z tytułu wykonywanej przez nią działalności, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

43 Mając na względzie powyższe rozważania, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że dyrektywę VAT w świetle zasady zakazu praktyk stanowiących nadużycie należy interpretować w ten sposób, że jeżeli zostanie wykazane, iż utworzenie spółki przedstawia praktykę stanowiącą nadużycie mającą na celu utrzymanie możliwości korzystania z systemu zwolnienia z VAT przewidzianej w art. 287 pkt 19 tej dyrektywy do działalności uprzednio wykonywanej w ramach korzystania z tego systemu przez inną spółkę, dyrektywa ta wymaga, aby utworzona w ten sposób spółka nie mogła korzystać z tego systemu, nawet w braku przepisów szczególnych ustanawiających zakaz takich praktyk stanowiących nadużycie w krajowym porządku prawnym.

W przedmiocie kosztów

44 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienioną dyrektywą Rady (UE) 2016/856 z dnia 25 maja 2016 r., w świetle zasady zakazu praktyk stanowiących nadużycie należy interpretować w ten sposób, że jeżeli zostanie wykazane, iż utworzenie spółki przedstawia praktykę

stanowiącą nadużycie mającą na celu utrzymanie możliwości korzystania z systemu zwolnienia z podatku od wartości dodanej przewidzianej w art. 287 pkt 19 tej dyrektywy 2006/112 do działalności uprzednio wykonywanej w ramach korzystania z tego systemu przez inną spółkę, ta dyrektywa 2006/112 wymaga, aby utworzona w ten sposób spółka nie mogła korzystać z tego systemu, nawet w braku przepisów szczególnych ustanawiających zakaz takich praktyk stanowiących nadużycie w krajowym porządku prawnym.

Podpisy