OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO DÁMASA RUIZA-JARABA COLOMERA

przedstawiona w dniu 14 marca 2006 r. [1]

I — Wstęp

1. Cour de cassation (sąd kasacyjny) (Belgia) zapytuje Trybunał Sprawiedliwości, jaki wpływ wywiera na wspólny system podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") przepis krajowy, który przewiduje sankcję bezwzględnej nieważności umów, których podstawa (kauza) jest niezgodna z prawem, a w konsekwencji także bezwzględną nieważność działań zmierzających do oszukania państwa w zakresie zarządzania i stosowania tego podatku.

2. Konkretnie sąd usiłuje ustalić, czy przy oszustwie typu „karuzeli podatkowej" taka konsekwencja dla ważności umowy sprzedaży uniemożliwia odliczenie podatku naliczonego, rozróżniając dwa przypadki, a mianowicie przypadek, kiedy nabywca zawarł umowę w dobrej wierze (sprawa C-440/04) oraz przypadek, kiedy nabywca uczestniczył w oszustwie (sprawa C-439/04) [2].

3. Wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych Optigen i in. [3] dostarczył odpowiedzi odnośnie do pierwszego przypadku, pozwalając podatnikowi na odliczenie podatku, jeśli nie wiedział, że transakcja stanowiła część działania o szerszym zasięgu, zmierzającego do wyłudzenia pieniędzy od skarbu państwa.

4. Odnośnie do wątpliwości dotyczących drugiego przypadku, gdy podatnik bierze czynny udział w oszustwie, odpowiednich wskazówek interpretacyjnych dostarczył niedawny wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawach połączonych Halifax i in. [4].

1 — Język oryginału: hiszpański.

2 — Cour de cassation złożył do Trybunału dwa inne pytania prejudycjalne [sprawy Ring Occasions i Fortis Banque (C-42/05) i Samotor (C-378/05)], dotyczące kwestii analogicznych do tych, którymi zajmuję się obecnie.

3 — C-354/03, C-355/03 i C-484/03, Zb.Orz. str. I-483.

4 — C-255/02, C-419/02 i C-223/02, Zb.Orz. str. I-1609.

II — Ramy prawne

A — *Uregulowania wspólnotowe w dziedzinie podatku VAT*

5. Zgodnie z art. 2 pierwszej dyrektywy [5]:

„Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilość transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany.

Każda transakcja będzie podlegała podatkowi od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów.

Wspólny system podatku od towarów i usług stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej, łącznie z tym etapem".

6. Zgodnie z tą regulacją szósta dyrektywa [6] rozróżnia dwie kategorie transakcji podlegających opodatkowaniu: „dostawę towarów" i „świadczenie usług", definiując te pierwsze jako przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako właściciel (art. 5 ust. 1).

7. Obejmuje ona transakcje dokonywane na terytorium kraju przez podatnika wykonującego samodzielnie działalność gospodarczą w zakresie działalności producenta, handlowca lub świadczącego usługi, w tym także wolne zawody lub zawody podobne (art. 2 ust. 1 i art. 4 ust. 1 i 2).

8. Artykuł 17 sytuuje powstanie prawa do odliczenia w momencie, w którym odliczony podatek staje się wymagalny, i precyzuje jakie są warunki jego wykonywania.

9. Szósta dyrektywa, regulująca zwolnienia (art. 13–16) odwołuje się do konieczności zapobiegania „niektórym rodzajom oszustw podatkowych", który to cel uprawnia państwo członkowskie do odstąpienia od tej dyrektywy (art. 27 ust. 1).

5 — Dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 1967, nr 71, str. 1301).

6 — Dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1).

B — *Prawo belgijskie*

10. Belgijski kodeks cywilny uznaje za bezskuteczne wszelkie zobowiązania pozbawione kauzy albo oparte na kauzie wadliwej lub sprzecznej z prawem (art. 1131) i uznaje kauzę za sprzeczną z prawem, jeśli jest ona zabroniona przez prawo, sprzeczna z zasadami współżycia społecznego lub porządkiem publicznym (art. 1133).

11. Stosując te zasady Cour de cassation, sąd krajowy zadający pytanie [7], stwierdził bezwzględną nieważność umowy, której celem było uniknięcie zapłacenia podatku VAT, wówczas gdy jedna ze stron zawarła ją w celach bezprawnych, pomimo że nie były one znane drugiej stronie umowy.

12. W związku z tym Cour de cassation twierdzi, że przeniesienie własności dokonane w ten sposób jest dotknięte nieważnością, bez możliwości zakwalifikowania go jako „dostawy towarów" w rozumieniu art. 10 ust. 1 kodeksu podatku VAT [8] (transponującego art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy) i że w konsekwencji prawo do dokonania odliczenia, ustanowione w art. 45 ust. 1 rzeczonego kodeksu podatku VAT (transponującego art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy), nie wchodzi do majątku prawnego nabywcy, nawet jeśli nie wiedział on o bezprawnej pobudce sprzedawcy.

III — Okoliczności spraw leżących u podstaw sporu

A — *W sprawie C-439/04*

13. Spółka Computime Belgium (zwana dalej „Computime"), obecnie w upadłości, reprezentowana przez Axela Kittela, zajmowała się handlem hurtowym podzespołami komputerowymi, które nabywała w Belgii w celu ich eksportowania do innych państw Unii Europejskiej, w szczególności do Luksemburga.

14. Odbiorca w Luksemburgu przesyłał podzespoły osobie trzeciej, także mającej siedzibę w Wielkim Księstwie, która z kolei odsyłała je do Belgii, rozprowadzając je pomiędzy dostawcami Computime [9].

7 — Wyrok z dnia 12 października 2000 r., odwołanie nr C.99.0136. F (Bull., I, nr 543).

8 — Kodeks podatku od wartości dodanej, ustanowiony ustawą z dnia 3 lipca 1969 r. (*Moniteur belge* z dnia 17 lipca 1969 r.) i zmieniony ustawą z dnia 28 grudnia 1992 r. (*Moniteur belge* z dnia 31 grudnia 1992 r.).

9 — Inspektorzy stwierdzili, że w krótkim okresie (od dnia 10 stycznia do 30 czerwca 1997 r.) Computime wykorzystywała ciągle te same opakowania mikroprocesorów CPU Pentium Intel. Spośród 3290 transakcji 736 nastąpiło z użyciem opakowań, które były przesyłane kilkakrotnie, niektóre nawet do sześciu razy.

15. Dostawca nigdy nie odprowadzał zafakturowanego na Computime podatku VAT, regularnie odliczając wysokość podatku VAT, który był mu przekazywany.

16. Według Cour de cassation Computime miała świadomość oszustwa.

B — *W sprawie C-440/04*

17. Pan Aillaud sprzedał spółce Recolta Recycling (zwanej dalej „Recoltą"), pobierając podatek VAT w odpowiedniej wysokości, szesnaście luksusowych samochodów, które nabył od Auto Mail.

18. Następnie Recolta odsprzedała je przedsiębiorstwu Auto-Mail w celu ich sprzedaży w innych państwach członkowskich, która to transakcja zwolniona jest z podatku na podstawie dawnego art. 43 kodeksu podatku VAT.

19. W rzeczywistości samochody nigdy nie opuściły Belgii, wpisując się w szczególne mechanizmy służące uniknięciu zobowiązania podatkowego. Tym samym pan Aillaud i Auto Mail współpracowali celem uniknięcia zapłacenia zafakturowanego podatku VAT.

20. W ramach postępowań karnych wszczętych w następstwie tych wydarzeń wydano postanowienie o umorzeniu postępowania względem zarządzającego Recoltą.

IV — Pytania prejudycjalne

21. Organ podatkowy odmówił Computime i Recolcie prawa do odliczenia zapłaconego podatku VAT, którą to decyzję każda ze spółek zaskarżyła, z różnym powodzeniem, ponieważ Tribunal de première instance (sąd pierwszej instancji) w Verviers wyrokiem z dnia 28 lipca 1999 r. oddalił wniosek Computime, podczas gdy innym wyrokiem, z dnia 1 października 1996 r., przyznał rację Recolcie, które to wyroki zostały potwierdzone przez sąd apelacyjny w Liège odpowiednio w dniach 29 maja 2002 r. i 9 listopada 2001 r.

22. Po tym, jak zostały wniesione dwa odwołania, Cour de cassation zawiesił postępowanie i zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości, zgodnie z art. 234 WE, z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Czy w sytuacji gdy dostawa towarów jest przeznaczona dla podatnika, który zawarł umowę w dobrej wierze, nie wiedząc o oszustwie podatkowym popełnionym przez sprzedawcę, zasada

neutralności podatku VAT oznacza, że nieważność umowy sprzedaży wynikająca z przepisu krajowego prawa cywilnego, na mocy którego umowa jest bezwzględnie nieważna jako sprzeczna z zasadami porządku publicznego z powodu sprzecznej z prawem kauzy po stronie sprzedawcy, powoduje utratę przez tego podatnika prawa do odliczenia podatku?

2. Czy odpowiedź na to pytanie brzmiałaby inaczej w sytuacji, gdy bezwzględna nieważność wynikałaby z oszustwa dotyczącego samego podatku VAT?

3. Czy odpowiedź brzmiałaby inaczej w sytuacji, gdy sprzeczna z prawem kauza umowy sprzedaży, skutkująca jej bezwzględną nieważnością według prawa krajowego, polegałaby na oszustwie w podatku VAT, o którym obie strony umowy wiedziały?".

23. Dwa pierwsze pytania są wspólne dla dwu rozstrzyganych spraw, podczas gdy trzecie pytanie dotyczy sprawy Kittel (C-439/04).

V — Postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości

24. Postanowieniem z dnia 28 stycznia 2005 r. prezes Trybunału Sprawiedliwości zadecydował o połączeniu spraw C-439/04 i C-440/04, ze względu na wspólny przedmiot.

25. A. Kittel, Recolta, Komisja oraz rządy belgijski i włoski przedłożyły uwagi pisemne w terminie określonym przez art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości.

26. Na rozprawie w dniu 9 lutego 2006 r. stawili się wszyscy uczestnicy, z wyjątkiem rządu włoskiego, i złożyli ustne wyjaśnienia.

VI — Sposób funkcjonowania oszustwa typu „karuzeli podatkowej"

27. Handel wewnątrzwspólnotowy jawi się jako idealny teren dla unikania podatku VAT, które może przybierać różne formy, aczkolwiek zawsze zorganizowane jest w formie „łańcucha".

28. W swojej najprostszej formie przebiega w następujący sposób [10]:

— A („spółka instrumentalna") dokonuje dostawy zwolnionej z podatku dla B („operator karuzeli podatkowej" lub „znikający operator"), z państwa członkowskiego X do państwa członkowskiego Y;

— B, która nabyła dobra bez płacenia podatku VAT, odsprzedaje je C („agentowi") w swoim państwie członkowskim Y, od którego pobiera podatek, i znika niedługo potem bez jego wpłacenia na rzecz budżetu państwa [11];

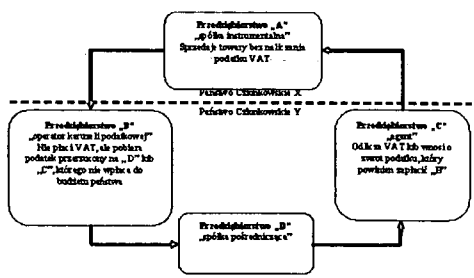
— C odlicza podatek VAT odpowiadający jego zakupom od B i rozprowadza towar na rynku państwa Y, pobierając podatek VAT.

29. Szkoda dla budżetu państwa jest równa kwocie podatku zapłaconego B przez C, który go nie odprowadził.

30. W niektórych wypadkach w celu zatarcia związku pomiędzy B a C wprowadzanych jest jedno lub kilka przedsiębiorstw D („spółki pośredniczące" lub „spółki ekrany").

31. „Łańcuch" przybiera formę „karuzeli", w sytuacji gdy zamiast ograniczać się do terytorium jednego państwa Y, agent C wykonuje dostawę zwolnioną z podatku do jednostki znajdującej się w państwie pochodzenia dóbr, X, którą mogłaby także być spółka instrumentalna A. W tymże państwie można powtarzać fortel w nieskończoność. Oszustwo następuje w chwili wystąpienia przez C o zwrot podatku [12].

32. Podstęp jawi się w sposób bardziej wyraźny na następującym schemacie:



10 — Raport Komisji dla Rady i Parlamentu w sprawie wykorzystywania mechanizmów współpracy administracyjnej w walce z oszustwami w zakresie VAT, Bruksela, dnia 14 kwietnia 2004 r. [COM(2004) 260 wersja ostateczna, str. 6 i 7].

11 — Ten aspekt wyjaśnia nadawana mu nazwa „pstrąg", ze względu na jego oślizgły charakter.

12 — W tym co nazywa się „oszustwem typu dokumentacyjnej karuzeli podatkowej" nie ma nawet towarów, które zastępowane są zwykłym obrotem faktur.

33. W sprawie C-439/04 nie było nawet pośrednika D. Computime, która wydawała się wiedzieć o oszustwie, wystąpiła w roli agenta C, podczas gdy dostawca belgijski spełnił rolę operatora „karuzeli podatkowej", a spółki luksemburskie rolę spółek instrumentalnych A.

34. W drugiej sprawie (C-440/04) oszustwo przebiegało w całości w Belgii, ale nielegalna korzyść została osiągnięta z transakcji wewnątrzwspólnotowej, której uczestnicy nie zamierzali przeprowadzić. Oszustwo opierało się na dwóch mechanizmach. W pierwszym, najprostszym, Auto Mail (operator karuzeli podatkowej B) unikał zapłaty podatku VAT pobranego od sprzedaży samochodów panu Aillaudowi (agent C). Samochody te były dostarczane z odliczeniem podatku VAT przez nie wiedzącą o oszustwie Recolty (spółka instrumentalna A) do Auto Mail, z tym że Recolta nabywała je od p. Aillaud płacąc podatek VAT. Drugi mechanizm komplikuje obecność agentów C, sprowadzających p. Aillauda do roli pośrednika D, ale będącego w innej sytuacji niż na powyższym schemacie — będącego przeciwwagą dla spółki instrumentalnej A.

35. Znamiona oszustwa są w rzeczywistości tak ekstrawaganckie i złożone jak wyobraźnia tych, którzy je wymyślają. Podzielam tym samym stanowisko rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura, który w pkt 8 opinii przedstawionej w sprawie Optigen i in., do której odwołuję się poniżej, podkreślił, że we wszystkich przypadkach ich przedmiot polega na niezgłoszeniu wysokości kwoty pobranej tytułem podatku VAT.

VII — Ocena pytań prejudycjalnych

36. Cour de cassation pyta o prawo do odliczenia podatku przez podatników, którzy nie brali udziału w oszustwie [13], pomimo że je ułatwili [14], albo w sposób zamierzony, albo przez nieuwagę.

A — *Dwa pierwsze pytania prejudycjalne (dotyczące podatników działających w dobrej wierze)*

37. Rozwiązanie tej kwestii, jak zaznaczyłem na wstępie niniejszej opinii, znajduje się w przywołanym wyroku w sprawie Optigen

13 — Szkoda budżetu państwa pojawia się po stronie operatora karuzeli podatkowej.

14 — Jako spółka instrumentalna, agent lub zwykły pośrednik.

i in., który w identycznych okolicznościach utrzymał w całości prawo do odliczenia.

38. Niewiele można dodać w niniejszej sprawie, nie tylko z uwagi na to, że wyrok ten został wydany niedawno, ale także ze względu znajdujące się w nim rozstrzygnięcie. Przypominając obiektywny charakter pojęć zawartych w szóstej dyrektywie (pkt 43–45) i ogólny cel podatku VAT, którym rządzi zasada neutralności podatkowej usuwająca różnice wprowadzone ze względu na zgodność z prawem transakcji (pkt 49), Trybunał Sprawiedliwości podkreślił, że transakcje, które same nie stanowią oszustwa, są opodatkowane w zakresie, w jakim można je przypisać podatnikowi, którego prawo do odliczenia podatku nie jest naruszone z tego powodu, że transakcje te wpisują się w łańcuch wymiany niezgodnej z prawem, o czym on nie wie (pkt 51–54).

39. Z wyroku tego wynika, że wspólny system podatku VAT nie pozwala na pozbawienie prawa do odliczenia podmiotu, który w dobrej wierze [15] nabył dobra, nie wiedząc o oszustwie sprzedawcy, na tej podstawie, że zgodnie z belgijskim kodeksem cywilnym umowa byłaby dotknięta nieważnością bezwzględną.

15 — Ten element, o charakterze subiektywnym, musi zostać ustalony zgodnie z zasadami dowodowymi przewidzianymi przez odpowiednie krajowe porządki prawne, w zakresie w jakim nie narusza to skuteczności przepisów wspólnotowych (pkt 57 poniżej).

B — *Trzecie pytanie prejudycjalne (dotyczące podatników świadomych oszustwa)*

40. Rozwiązanie nie jest tak jasne w sytuacji, gdy nabywca ma świadomość oszustwa. W tym wypadku istnieją dwie możliwości: 1) nabywca jest o nim poinformowany, ale nie bierze w nim udziału, nie odnosząc z niego żadnej korzyści lub 2) nabywca bierze udział w oszustwie i osiąga z niego nienależną korzyść.

1. Pierwsza możliwość

41. Nie ma żadnej podstawy, aby odpowiedź była tu inna niż odpowiedź udzielona odnośnie do podatnika nieświadomego oszustwa.

42. Uzasadnienie wyroku w sprawie Optigen i in. ma tu pełne zastosowanie, ponieważ działalność nie traci swojej gospodarczej zgodności z prawem z tego powodu, że ten, kto ją wykonuje, wie, że druga strona umowy działa z bezprawnych pobudek, ponieważ działalność podlegająca podatkowi VAT powoduje powstanie prawa do odliczenia.

43. Neutralność rządząca tym podatkiem zakazuje wyłączania z jego reżimu transakcji,

które stanowią jego przedmiot. Wyrok w sprawie Optigen i in. potwierdził, że prawo do odliczenia stosuje się niezależnie od okoliczności, czy należny podatek VAT został wpłacony tytułem innych wcześniejszych lub późniejszych transakcji (pkt 54).

44. Zachowanie „nielojalnego" dłużnika, który nie zgłasza oszustwa skarbowi państwa, pociąga za sobą różne konsekwencje [16], ale nigdy nie skutkuje odrzuceniem fundamentalnej zasady podatku VAT, zgodnie z którą podatek VAT jest pobierany na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji, a odliczenie następuje w odniesieniu do podatku zapłaconego we wcześniejszych etapach [17].

2. Druga możliwość

a) Właściwe ramy dla oceny

45. Jeśli wszyscy uczestniczą w nieuczciwym działaniu, wtedy w sposób samoistny stanowi ono oszustwo, przy założeniu że dokonuje się go w celu uniknięcia podatku.

46. W obliczu tego typu sytuacji państwa członkowskie powinny reagować i wprowadzić, w razie potrzeby, indywidualne odstępstwa w ramach art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy lub też wymagać, zgodnie z art. 21 ust. 3 [18], solidarnej zapłaty podatku, z zachowaniem zasad proporcjonalności i pewności co do prawa [19].

47. W każdym razie środki te są konieczne, ale niewystarczające, ponieważ z uwagi na to, że pochodzą z różnych źródeł mogą się między sobą różnić, a tym samym podważać jednolitość wspólnego systemu podatku VAT.

48. Co więcej, jeśli państwo członkowskie nie podejmie działania, tolerowanie zachowań oszukańczych poprzez wyłączenie ich spod wszelkich sankcji prawnych byłoby całkowicie nielogiczne [20].

16 — Na przykład pociągnięcie go do odpowiedzialności za sprzeniewierzenie dochodów (zob. pkt 46 poniżej).

17 — W pkt 58 i nast. niniejszej opinii analizuję centralną rolę, jaką pełni to prawo w strukturze podatku VAT.

18 — Dyrektywa Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. zmieniająca dyrektywę 77/388 w zakresie ustalenia zobowiązanego do zapłaty podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 269, str. 44), zmieniła art. 21, dodając ust. 3.

19 — Rzecznik generalny M. Poires Maduro w swojej opinii przedstawionej w dniu 7 grudnia 2005 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Injdustries i in., w której wyrok nie został jeszcze wydany, proponuje, aby Trybunał udzielił odpowiedzi, że w świetle wyżej przywołanego art. 21 ust. 3 i z zachowaniem przywołanych zasad nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby państwa członkowskie uznały za solidarnie odpowiedzialne za zapłatę podatku osoby, które w chwili przeprowadzania transakcji w ramach karuzeli podatkowej, wiedziały lub można było podejrzewać, że wiedziały, iż podatek nie będzie zapłacony (pkt 39 ust. 1 akapit drugi).

20 — Rzecznik generalny M. Poires Maduro ostrzegał przed tym niebezpieczeństwem w pkt 76 swojej opinii przedstawionej w dniu 7 kwietnia 2005 r. w sprawie Halifax i in.

49. Należy więc zastanowić się, czy któraś z ogólnych zasad prawa wspólnotowego wymaga jednakowej reakcji wobec sytuacji takich jak sytuacje przed sądem krajowym, gdy uczestnicy mają świadomość ich nielegalnego charakteru.

50. Konstrukcje, w ramach których jeden z uczestników nie wpłaca do budżetu państwa kwoty podatku VAT, jaką pobiera, a drugi z uczestników ją odlicza, pociąga za sobą nadużycie prawa, ponieważ przepis prawny (art. 17 szóstej dyrektywy) jest wykorzystywany dla uzyskania korzyści sprzecznej z jego celem; przeprowadzona zostaje transakcja odbiegająca od zwykłych warunków handlowych w celu w celu nienależnego wzbogacenia się.

51. Kwestia sprowadza się zatem do ustalenia, czy zakaz nadużywania prawa ma zastosowanie także w dziedzinie podatku VAT.

b) Nadużycie prawa i wspólny system podatku VAT

52. Kwestia ta została dokładnie omówiona w wyżej przywołanym wyroku w sprawie Halifax i in., w którym rzecznik generalny M. Poiares Maduro analizuje (pkt 60 i nast.) różne wyroki wydane przez Trybunał Sprawiedliwości [21], aby wywieść z nich zasadę, zgodnie z którą „podmioty nie mogą korzystać z norm wspólnotowych w sposób stanowiący nadużycie lub oszustwo" [22].

53. Uważam, tak jak mój kolega rzecznik generalny M. Poiares Maduro, że nic nie stoi na przeszkodzie zastosowaniu tej zasady do systemu podatku VAT. Co więcej, zwalczanie unikania opodatkowania jest celem uznanym i propagowanym przez szóstą dyrektywę w artykułach dotyczących zwolnienia, jak to zostało przypomniane w wyroku w sprawach połączonych Gemeente Leusden i Holin Groep [23], i powtórzone w wyroku w sprawie Halifax i in. [24]. Należy unikać czysto retorycznego powoływania się na normy wspólnotowe w dziedzinie podatku VAT w celu uzyskania korzyści sprzecznej z ich postanowieniami.

54. Trudność nie polega na powoływaniu się na nadużycie prawa, ale na określeniu

21 — Orzecznictwo wspólnotowe zajmowało się kwestią nadużycia prawa w następujących dziedzinach: a) fundamentalnych wolności (wyroki z dnia 3 grudnia 1974 r. w sprawie 33/74 Van Binsbergen, Rec. str. 1299, pkt 13; z dnia 7 lutego 1979 r. w sprawie 115/78 Knoors, Rec. str. 399, pkt 25, oraz z dnia 9 marca 1999 r. w sprawie C-212/97 Centros, Rec. str. I-1459, pkt 24); b) zabezpieczenia społecznego (wyrok z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-206/94 Paletta, Rec. str. I-2357, pkt 24); c) wspólnej polityki rolnej (wyroki z dnia 11 października 1977 r. w sprawie 125/76 Cremer, Rec. str. 1593, pkt 21, oraz z dnia 3 marca 1993 r. w sprawie C-8/92 General Milk Products, Rec. str. I-779, pkt 21); d) prawa spółek (wyroki z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-367/96 Kefalas i in., Rec. str. I-2843, pkt 20 i 28, oraz z dnia 23 marca 2000 r. w sprawie C-373/97 Diamantis, Rec. str. I-1705, pkt 33).

22 — Są to zwroty używane przez rzecznika generalnego A. La Pergolę w opinii przedstawionej w wyżej przywołanej sprawie Centros, pkt 20.

23 — Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połaczonych C-487/01 i C-7/02, Rec. str. I-5337, pkt 76.

24 — Punkt 71.

kryteriów, na jakich ma się ono oprzeć. Nie na darmo bowiem w tej dziedzinie rządzonej przez zasadę zgodności z prawem zasada pewności co do prawa oraz jeden z jej przejawów, zasada uzasadnionych oczekiwań, odgrywają podstawową rolę w umożliwianiu obywatelom wcześniejszego dokładnego zapoznania się z zakresem ich zobowiązań [25]. Z drugiej strony korzystają oni także z prawa do swobodnego organizowania swojej działalności gospodarczej i ograniczania w ten sposób jej skutków podatkowych [26], wybierając — ze względów gospodarczych — pomiędzy transakcjami zwolnionymi a transakcjami opodatkowanymi w celu obniżenia swoich zobowiązań podatkowych [27]; w konsekwencji nie można im zarzucać korzystania z przepisu lub luki prawnej w celu zapłacenia niższych podatków [28].

55. Powyższe rozważania dostarczają nam wskazówek pomocnych przy definiowaniu pojęcia nadużycia prawa w dziedzinie podatku VAT. W pierwszej kolejności wiadome jest, że swoboda wyboru formy organizacyjnej przez podatnika następuje przy zachowaniu korzyści wynikających z jego statusu prawnego. Innymi słowy, należy postępować zgodnie z wolą prawodawcy, do czego nie dochodzi, gdy przy pozornym spełnieniu przesłanek przewidzianych w danym przepisie dąży się i osiąga się skutek sprzeczny z tym przepisem [29].

56. Druga wskazówka dotyczy celu danej działalności, który może być postrzegany tylko jako dążenie do powstania dochodzonego prawa [30] w celu otrzymania nienależnej korzyści [31]. Poza koniecznością, aby korzystający z prawa do odliczenia wiedział o nieuczciwym działaniu, wydaje się konieczne, aby działał w porozumieniu z innymi uczestnikami, w ten sposób, że umowa, pozbawiona autonomicznej wartości

25 — Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-17/01 Sudholz, Rec. str. I-4243, odwołujący się do innego wyroku, uściśla to w pkt 34.

26 — Przykładowo w opinii przedstawionej w sprawie w której zapadł wyrok z dnia 27 stycznia 2000 r. w sprawie C-23/98 Heerma, przywołanej przez Komisję w uwagach pisemnych, rzecznik generalny G. Cosmas kładzie nacisk na prawo każdej osoby fizycznej do ustanawiania spółek, a także na okoliczność, że nic nie stoi na przeszkodzie, aby i jedni i drudzy świadczyli usługi i dostarczali dobra swoim bliskim, będąc równocześnie uznanymi za podatników podatku VAT (pkt 28).

27 — Wyroki z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 BLP Group, Rec. str. I-983, pkt 26; z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Rec. str. I-7257, pkt 33. Rzecznik generalny M. Poiares Maduro w opinii przedstawionej w sprawie Halifax i in. nie podaje tego w wątpliwość, podkreślając, że nie istnieje obowiązek prawny zarządzania przedsiębiorstwem w sposób maksymalizujący dochody podatkowe państwa (pkt 85).

28 — Jak wskazał Trybunał w wyżej przywołanym wyroku w sprawie Gemeente Leusden i Holin Groep, pkt 79.

29 — Rzecznik generalny M. Poiares Maduro wyjaśnia, że chodzi o porównanie skutków działalności z celem i skutkami uregulowania, w ten sposób że nie dochodzi do nadużycia, jeśli skutki wynikają z wyboru pomiędzy dwoma zgodnymi z prawem możliwościami (opinia w sprawie Halifax i in., pkt 88).

30 — Jeśli jest on uzasadniony inną przyczyną, nie ma nadużycia prawa. W takich okolicznościach wykładnia przepisu prawna odmawiająca przyznania takiej korzyści na podstawie niepisanej ogólnej zasady oznaczałaby pozostawienie organom podatkowym nadmiernie szerokiego zakresu uznania przy decydowaniu, który z celów danej transakcji powinien zostać uznany za przeważający (opinia w sprawie Halifax i in., pkt 89), ze szkodą dla nieodzownej pewności co prawa.

31 — Te dwa parametry, zastosowane w wyroku z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-110/99 Emsland-Stärke, Rec. str. I-11569, poprzez które eksporter został pozbawiony prawa do zwrotu, mimo spełnienia formalnych warunków przewidzianych dla jego otrzymania (pkt 52 i 53), zostały powtórzone w wyroku w sprawie Halifax i in. (pkt 74 i 75).

gospodarczej, była jedynie przykrywką dla korzyści.

57. Określenie, czy w danym przypadku spełnione zostały wyżej przedstawione przesłanki, należy do właściwości sądów krajowych, stosujących kryteria dowodowe przewidziane w prawie krajowym, o ile nie narusza to skuteczności wspólnotowego porządku prawnego [32]. W ramach ich badania sądy krajowe muszą uwzględniać więzy prawne, gospodarcze i osobiste istniejące pomiędzy podmiotami [33]; i tu dwie wskazówki są szczególnie istotne: jedną jest bezprawna korzyść strony powołującej się na prawo do odliczenia, a drugą jest jej pozycja w mechanizmie, przy czym im jest jej bliżej do pozycji fikcyjnego operatora, tym silniejsze jest podejrzenie, że uczestniczyła ona w oszustwie.

c) Prawo do odliczenia w przypadku oszustwa typu „karuzeli podatkowej"

58. Prawo do odliczenia znajduje się w centrum wspólnego systemu podatku VAT: uwalnia przedsiębiorcę od podatku, należnego lub zapłaconego w ramach jego działalności, poprzez jego przerzucenie na konsumenta. Jest ono warunkiem zasady neutralności, zważywszy na to, że pozwala pośrednikom na odliczenie od podstawy opodatkowania kwot zapłaconych dostawcom tytułem podatku VAT oraz na otrzymanie od organu podatkowego części podatku odpowiadającego różnicy między ceną ich sprzedaży a ceną ich zakupu [34]

59. Rozważania te potwierdzają, że prawo to powstaje w momencie, gdy podatek VAT staje się wymagalny z tytułu dostawy dóbr lub świadczenia usług wykorzystanych dla potrzeb opodatkowanych transakcji (art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy). Natomiast gdy z kolei zachowują one związek z nieopodatkowanymi transakcjami lub transakcjami, które będąc opodatkowanymi są zwolnione, podatek nie jest wymagalny i prawo do odliczenia nie powstaje, z uwagi na to że wynika ono jedynie ze zobowiązania podatkowego, do którego ma zastosowanie. Jeśli to ostatnie nie istnieje, ponieważ zastosowano mechanizm, którego jedynym celem było sztuczne powstanie prawa do odliczenia, wystarczające jest wyrównanie podatku, który w rzeczywistości nie został poniesiony. Stanowisko to wyjaśnia, dlaczego Trybunał Sprawiedliwości dopuszcza możliwość powstania prawa do odliczenia, które nie zostaje jednak nabyte, ponieważ poza spełnieniem szczególnych wymogów na podsta-

32 — Wyżej przywołany wyrok w sprawie Emsland-Stärke, pkt 54, jak również wyroki z dnia 21 lipca 2005 r. w sprawie C-515/03 Eichsfelder Schlachtbetrieb, Zb.Orz. str. I-7355, pkt 40, oraz w wyżej przywołanej sprawie Halifax i in. (pkt 76).

33 — Wyżej przywołane wyroki w sprawie Emsland-Stärke, pkt 58, oraz Halifax i in., pkt 81.

34 — W tym sensie wypowiedziały się wyroki z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94 Elida Gibbs, Rec. str. I-5339, pkt 33, z dnia 15 października 2002 r. w sprawie C-427/98 Komisja przeciwko Niemcy, Rec. str. I-8315, pkt 42, oraz z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-152/02 Terra Baubedarf-Handel, Rec. str. I-5583, pkt 36.

wie art. art. 20 szóstej dyrektywy wymaga się braku oszustwa lub nadużycia [35].

60. W ten sposób ze względu na przypisywaną temu prawu główną rolę, odmawianie prawa do odliczenia podatnikowi, który bierze udział w łańcuchu, gdzie bez jego współdziałania i bez jego zgody zainteresowana osoba trzecia nie odprowadza pobranej kwoty podatku VAT, doprowadziłoby do przerwania łańcucha i pozbawienia podatku jego obiektywnego charakteru, powodując fiasko deklarowanego od czasu pierwszej dyrektywy VAT celu, jakim jest obciążenie handlu ogólnym podatkiem od konsumpcji. W tych przypadkach nie ma żadnych sztucznych powiązań służących uniknięciu zapłaty, a jedynie zwykłe transakcje, a tym samym działalność gospodarcza w rozumieniu szóstej dyrektywy, w którą wkrada się oszukańcze zachowanie. Z tego względu jeśli podatnik nie wie, że znalazł się w obrębie szerszej transakcji mającej na celu uniknięcie obowiązku podatkowego lub też wiedząc o tym pozostaje na marginesie bezprawnego porozumienia, jego prawo do odliczenia nie jest naruszone. Takie było, co mogliśmy zauważyć, stanowisko Trybunału Sprawiedliwości w wyroku w sprawie Optigen i in., które podzielam w niniejszej opinii.

61. Z drugiej strony wykonywanie prawa do odliczenia przez stronę, która uczestniczyła w oszustwie typu „karuzeli podatkowej" znając jego przyczynę, wprowadzałoby to samo zakłócenie, jako że oszustwa te składają się z fikcyjnych transakcji zmierzających do bezpodstawnego obniżenia opodatkowania. Sygnalizowałem już, że w pewnych wypadkach podstęp polega jedynie na obrocie fakturami bez rzeczywistego transferu towarów. Mimo że ich znaczenie gospodarcze jest oczywiste, z punktu widzenia prawnego są one pozbawione wszelkiej wirtualności. Rząd belgijski ma zatem rację, uważając, że tego typu machinacje nie posiadają cech transakcji podlegających opodatkowaniu, określonych w art. 5 szóstej dyrektywy, ponieważ nie wpisują się w ramy obrotu handlowego przedsiębiorcy.

62. Podsumowując: pierwsza i szósta dyrektywa VAT nie dość że na to zezwalają, to wręcz wymagają pozbawienia prawa do odliczenia, gdy osoba uprawniona świadomie uczestniczyła w takiego rodzaju oszukańczych sieciach, co należy ustalić w oparciu o wyżej wymienione kryteria. Wychodząc z tego założenia, w wyroku w sprawie Fini H [36] Trybunał przypomniał, że sądy krajowe mają obowiązek odmowy przyznania prawa do odliczenia, jeżeli udowodni się, iż zostało ono przywołane bezprawnie (pkt 34).

35 — Wyroki z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98 Breitsohl, Rec. str. I-4321, pkt 41, oraz w sprawie C-396/98 Schloßstraße, Rec. str. I-4279, pkt 42, przyjęły to podejście, podobnie jak wyrok w sprawie Halifax i in., wielokrotnie przeze mnie przywoływany (pkt 84).

36 — Wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03, Zb.Orz. str. I-1599.

VIII — Wnioski

63. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby na przedstawione przez Cour de cassation pytania Trybunał udzielił następującej odpowiedzi:

1) Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych oraz szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, sprzeciwiają się odmowie przyznania podatnikowi, który nabył dobra nie wiedząc o popełnionym przez sprzedawcę oszustwie, prawa do odliczenia podatku na tej podstawie, że krajowe prawo cywilne uznaje taką umowę za bezwzględnie nieważną.

2) Odpowiedź pozostaje ta sama także w sytuacji, gdy podatnik, wiedząc o oszustwie, nie bierze w nim udziału i nie osiąga z niego żadnej korzyści.

3) Jeśli podatnik świadomie uczestniczy w tego rodzaju transakcji, dokonywanej jedynie w celu obniżenia obowiązku podatkowego, z nadużyciem przysługującego mu prawa, przywołany wspólny system podatku VAT wymaga, aby pozbawić go prawa do odliczenia.