WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 12 stycznia 2006 r. *

W sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo) postanowieniami z dnia 28 lipca 2003 r. (w sprawach: C-354/03 i C-355/03) oraz z dnia 27 października 2003 r. (w sprawie C-484/03), które wpłynęły do Trybunału odpowiednio w dniach: 18 sierpnia i 19 listopada 2003 r. w postępowaniach:

Optigen Ltd (C-354/03),

Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03),

Bond House Systems Ltd (C-484/03)

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise,

* Język postępowania: angielski.

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J. Malenovský, J.P. Puissochet, S. von Bahr (sprawozdawca) oraz U. Lõhmus, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,
sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 8 grudnia 2004 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Optigen Ltd przez T. Beazleya, QC, oraz J. Herberga, barrister,

— w imieniu Fulcrum Electronics Ltd przez R. Engleharta, QC, oraz A. Lewisa, barrister,

— w imieniu Bond House Systems Ltd przez K.P.E. Lasoka, QC, oraz M. Patchetta-Joyce'a, barrister,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez C. Jackson (w sprawach: C-354/03, C-355/03 oraz C-484/03) i K. Manjiego (w sprawie C-484/03), działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez R. Andersona, QC, i I. Huttona, barrister,

— w imieniu rządu czeskiego przez T. Bočka, działającego w charakterze pełnomocnika (w sprawach: C-354/03, C-355/03 oraz C-484/03),

— w imieniu rządu duńskiego przez J. Molde'a i A. Rahbøla Jacobsena, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez P. Bieringa, advokat, (w sprawie C-484/03),

— w imieniu Rady Unii Europejskiej przez A.M. Colaert oraz J. Monteira, działających w charakterze pełnomocników (w sprawach: C-354/03 oraz C-355/03),

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika (w sprawach: C-354/03, C-355/03 oraz C-484/03),

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 lutego 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71, str. 1301), zmienionej szóstą dyrektywą 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, zwanej dalej „pierwszą dyrektywą"), jak również szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, str. 18, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wnioski te zostały złożone w ramach trzech sporów toczących się odpowiednio pomiędzy: Optigen Ltd (zwaną dalej „Optigen"), Fulcrum Electronics Ltd w likwidacji (zwaną dalej „Fulcrum") oraz Bond House Systems Ltd (zwaną dalej „Bond House") a Commissioners of Customs & Excise (zwanym dalej „Commissioners") w przedmiocie oddalenia przez ten ostatni wniosków o zwrot podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") uiszczonego od nabycia w Zjednoczonym Królestwie mikroprocesorów, które zostały następnie wywiezione do innego państwa członkowskiego.

Ramy prawne

3 Artykuł 2 pierwszej dyrektywy brzmi następująco:

„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 ilości 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".

4 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają dostawy towarów, jak również świadczenie usług, dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.

5 Zgodnie z art. 4 ust. 1 tej dyrektywy podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od jej miejsca działalność gospodarczą, określoną w ust. 2 tego artykułu. Pojęcie „działalności gospodarczej" zdefiniowane jest w owym ust. 2, jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi, a w szczególności wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem osiągania stałego zysku.

6 Zgodnie z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy „»dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel".

7 Artykuł 17 ust. 1–3 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny.

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

a) podlegającego zapłacie lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub, które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

b) podatku od wartości dodanej podlegającego zapłacie lub zapłaconego od towarów przywożonych;

[...]

3. Państwa członkowskie przyznają [również] każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu podatku od wartości dodanej, określonego w ust. 2, w stopniu, w jakim takie towary lub usługi są używane do celów:

a) transakcji związanych z działalnością gospodarczą, określoną w art. 4 ust. 2, przeprowadzanych w innym kraju, które kwalifikowałyby się do odliczenia podatku, jeśli miałyby miejsce na terytorium kraju;

[...]".

Postępowania przed sądem krajowym

8 Z postanowień odsyłających wynika, że w czasie, kiedy miały miejsce zdarzenia rozpatrywane przed sądem krajowym, działalność spółek Optigen, Fulcrum i Bond House polegała głównie na nabywaniu mikroprocesorów od spółek mających siedziby w Zjednoczonym Królestwie i ich odsprzedaży nabywcom mającym siedziby w innym państwie członkowskim.

9 Za czerwiec 2002 r. Optigen zażądał zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości ponad 7 milionów GBP. Decyzjami z dnia 16 oraz 31 października 2002 r. Commissioners oddalił ten wniosek w zakresie kwoty nieznacznie przekraczającej 7 milionów GBP. Podobnie decyzją z dnia 30 października 2002 r. Commissioners odmówił tej spółce zwrotu kwoty nieznacznie wyższej od 13 milionów GBP za lipiec tego samego roku.

10 Fulcrum zażądała za czerwiec 2002 r. zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości prawie 7,2 miliona GBP. Decyzją z dnia 11 listopada 2002 r. Commissioners oddalił ten wniosek w zakresie kwoty prawie 2 milionów GBP. Podobnie odmówił zwrotu kwoty około 1,1 miliona GBP z żądanych łącznie prawie 4 milionów GBP za lipiec 2002 r. Ponadto w lutym 2003 r. Commissioners wydał w stosunku do Fulcrum decyzję określającą zobowiązanie z tytułu podatku VAT na kwotę 160 000 GBP odpowiadającą kwocie niesłusznie zwróconej za maj 2002 r.

11 Bond House zażądała za maj 2002 r. zwrotu kwoty około 16,3 miliona GBP z tytułu uiszczonego naliczonego podatku VAT. Wniosek ten został oddalony przez Commissioners. We wrześniu 2002 r. powiadomił on tę spółkę, że przyznaje, iż z ogólnej żądanej kwoty nieznacznie ponad 2,7 miliona GBP mogło zostać zwrócone.

12 Z postanowień odsyłających wynika, że owe transakcje stanowiły część łańcucha dostaw, w których bez wiedzy spółek skarżących w postępowaniach przed sądem krajowym brał udział podmiot niewywiązujący się, tzn. podmiot zobowiązany do zapłaty podatku VAT, który jednak zniknął, nie płacąc go władzom podatkowym, bądź podmiot posługujący się przywłaszczonym numerem identyfikacji podatkowej VAT, tzn. numerem, który nie należał do niego, a w związku z tym działania te stanowiły według Commissioners oszustwa typu „karuzela podatkowa".

13 Według postanowień odsyłających w sprawach C-354/03 i C-355/03 i zdaniem Commissioners w sprawie C-484/03 oszustwo typu „karuzela podatkowa" było zorganizowane w następujący sposób:

— Spółka A mająca siedzibę w państwie członkowskim sprzedaje towary spółce B mającej siedzibę w drugim państwie członkowskim.

— Spółka B, która jest podmiotem niewywiązującym się bądź podmiotem posługującym się przywłaszczonym numerem identyfikacji podatkowej VAT, odsprzedaje te towary ze stratą spółce buforowej C mającej siedzibę w tym drugim państwie członkowskim. Następujące po tym transakcje sprzedaży mogą zostać dokonane z zyskiem. Spółka B jest zobowiązana do zapłaty podatku VAT od nabycia tych towarów, lecz — jako że wykorzystała te towary do celów transakcji podlegających opodatkowaniu — przysługuje jej również prawo do odliczenia tego podatku VAT jako podatku naliczonego. Natomiast jest ona zobowiązana do zapłaty podatku należnego, zafakturowanego spółce C, jednak znika przed jego wpłaceniem do budżetu państwa.

— Spółka C odsprzedaje z kolei owe towary innej spółce buforowej C w drugim państwie członkowskim, wpłacając zafakturowany należny podatek VAT, odliczywszy wcześniej od niego zapłacony naliczony podatek VAT itd. aż do momentu, kiedy jakaś spółka w tym drugim państwie członkowskim wywiezie te

towary do innego państwa członkowskiego. Wywóz ten jest zwolniony z podatku VAT, lecz spółka eksportująca ma również prawo domagania się zwrotu uiszczonego podatku VAT naliczonego od nabycia tych towarów. Jeśli nabywcą jest spółka A, jest to rzeczywiste oszustwo typu „karuzela podatkowa".

— Postępowanie to może być powtarzane.

14 W sprawach C-354/03 oraz C-355/03 sąd odsyłający wskazuje, że Commissioners oparł decyzje na stwierdzeniu, że przede wszystkim, jeśli chodzi o transakcje nabycia rozpatrywane w sprawach przed sądem krajowym, to Optigen i Fulcrum nie otrzymały dostaw, które były wykorzystywane lub mogły zostać wykorzystane na potrzeby działalności handlowej do celów podatku VAT, z tym skutkiem, że kwoty uiszczone rzekomo przy tych transakcjach nabycia nie stanowiły podatku naliczonego w rozumieniu Value Added Tax Act 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku VAT). Z kolei w zakresie podatku VAT wskazuje, że odpowiednie transakcje sprzedaży nie stanowiły dostaw dokonanych w ramach działalności handlowej, nie spowodowały zatem powstania prawa do uzyskania zwrotu. Wreszcie, jego zdaniem, owe transakcje nabycia i sprzedaży były obiektywnie pozbawione sensu gospodarczego, a zatem nie należały do ram działalności gospodarczej. Owe transakcje nabycia nie mogły być więc uznane za dostawy, które były wykorzystywane lub mogły zostać wykorzystane na potrzeby takiej działalności, a owe transakcje sprzedaży — za dostawy dokonane w ramach działalności gospodarczej do celów podatku VAT.

15 Optigen i Fulcrum zaskarżyły owe decyzje Commissioners do VAT and Duties Tribunal, London. Ten zaś połączył te sprawy.

16 Postanowieniem z dnia 23 maja 2003 r. VAT and Duties Tribunal, London, oddalił odwołania wniesione przez te spółki, orzekając, że Commissioners był uprawniony do stwierdzenia, iż dane transakcje nie należały do zakresu przedmiotowego podatku

VAT. Ocenił on, że podmiot nie ma prawa do zwrotu uiszczonego podatku VAT naliczonego od towarów, które następnie odsprzedaje spółkom mającym siedzibę poza Zjednoczonym Królestwem, jeżeli podmiot niewywiązujący się bądź podmiot posługujący się przywłaszczonym numerem identyfikacji podatkowej VAT występował w łańcuchu dostaw, nawet jeśli podmiot domagający się tego zwrotu nie miał nic wspólnego z zarzucanym naruszeniem lub przywłaszczeniem numeru identyfikacji podatkowej VAT i nie powziął wiadomości o nim oraz jeśli łańcuchy dostaw, w których skład wchodziły dokonane przez dany podmiot transakcje nabycia lub sprzedaży, stanowiły — o czym ten nie wiedział — część oszustwa typu „karuzela podatkowa", którego dopuściły się osoby trzecie.

17 Optigen i Fulcrum wniosły apelację od orzeczenia VAT and Duties Tribunal, London, do High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division.

18 W sprawie C-484/03 z postanowienia odsyłającego wynika, że Commissoners stwierdził, że skoro celem rozpatrywanych łańcuchów dostaw było oszustwo, to wszystkie transakcje składające się na nie, w tym te, które zostały dokonane przez Bond House, były pozbawione sensu gospodarczego. Wynikało z tego jego zdaniem, że ponieważ nielegalne transakcje nie należą do zakresu przedmiotowego podatku VAT, kwoty zapłacone przez Bond House jej dostawcom tytułem naliczonego podatku VAT nie stanowiły zapłaty podatku VAT, a zatem Bond House nie miała prawa do zwrotu tych kwot.

19 W sierpniu 2002 r. Bond House wniosła od decyzji Commissioners odwołanie do VAT and Duties Tribunal, Manchester.

20 Orzeczeniem z dnia 29 kwietnia 2003 r., rektyfikowanym postanowieniem z dnia 8 maja 2003 r. VAT and Duties Tribunal, Manchester, orzekł, że 26 spośród 27 transakcji nabycia rozpatrywanych przed sądem krajowym nie mogło zostać uznane za działalność gospodarczą w rozumieniu szóstej dyrektywy, a zatem nie należało do

zakresu przedmiotowego podatku VAT. Stwierdził on, że transakcje nabycia wchodziły w skład serii transakcji służących oszukańczemu celowi. Nawet jeśli Bond House nie wiedziała o tym celu i nie popełniła żadnego naruszenia, transakcje te były pozbawione sensu gospodarczego i powinny zostać ocenione według obiektywnych kryteriów. Jest zatem obojętne, że skarżąca nie popełniła żadnego naruszenia. Wreszcie Bond House nie może się powoływać na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań w celu uwzględnienia jej żądania zwrotu uiszczonego naliczonego podatku VAT, a więc odmawiając skarżącej zwrotu, Commissioners nie naruszył zasady proporcjonalności ani zasady pewności prawa, ani też praw człowieka.

21 Bond House złożyła apelację od tego wyroku do High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division.

Pytania prejudycjalne oraz postępowanie przed Trybunałem

22 W sprawach C-354/03 i C-355/03 sąd odsyłający wskazuje, że okoliczności faktyczne mają charakter przypuszczenia. Wzmiankuje następujące okoliczności, jako mające znaczenie dla sprawy:

— Miało miejsce oszustwo typu „karuzela podatkowa".

— Optigen i Fulcrum, podmioty działające w dobrej wierze, nie były zaangażowane w to oszustwo, o którym nie wiedziały i nie musiały wiedzieć, będąc tylko zwykłymi klientami handlowca i zwykłymi dostawcami spółki mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie.

— Optigen i Fulcrum nie kontaktowały się z podmiotem niewywiązującym się lub posługującym się przywłaszczonym numerem identyfikacji podatkowej VAT.

— Dziewięć transakcji nabycia dokonanych przez Fulcrum, w zakresie których odmówiono jej zwrotu podatku VAT, nie wydaje się jej odmienne od 467 innych transakcji, których dokonała ona w trakcie rozpatrywanego kwartału.

— W dniu, w którym Optigen i Fulcrum nabyły towary i zapłaciły naliczony podatek VAT, „karuzela podatkowa" nie była kompletna, a podmiot niewywiązujący się jeszcze nie „zniknął", co oznacza, że jedna bądź druga z tych okoliczności mogła nie nastąpić.

23 W sprawie C-484/03 sąd odsyłający wskazuje, że Bond House kwestionuje ograniczoną ilość ustaleń faktycznych i wniosków VAT and Duties Tribunal, Manchester. Następujące okoliczności faktyczne znajdują się pośród tych, które nie są kwestionowane:

— Bond House była stawiana w dobrym świetle przez Commissioners i nie była podejrzana o żadne oszustwo w zakresie podatku VAT.

— Spółka ta nie wiedziała o istnieniu zarzucanego przez Commissioners oszustwa ani nie działała w sposób nieostrożny.

— Bond House nie pozostawała w stosunkach prawnych z żadnym z dostawców, którzy zdaniem Commissioners działali w sposób oszukańczy.

— Wszystkie transakcje dokonane przez Bond House, jak również te, które zostały zrealizowane przed i po tym, jak spółka ta nabyła i sprzedała rozpatrywane towary, były rzeczywiste: w trakcie każdej z tych transakcji towary te przeszły z rąk do rąk i nastąpiła za nie zapłata.

— Transakcje, które VAT and Duties Tribunal, Manchester, uznał za pozbawione sensu gospodarczego, nie różniły się od innych transakcji dokonanych przez Bond House, których sens gospodarczy nie był kwestionowany, jako że nic nie wskazywało na to, że stanowiły one część oszustwa typu „karuzela podatkowa".

24 Bond House twierdzi w istocie — wobec tego, że transakcje nabycia i dostawy rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym zostały rzeczywiście dokonane — że nie można uznać, iż nie stanowią one „dostaw" lub „działalności gospodarczej" do celów podatku VAT wyłącznie z tego względu, że na innym odcinku łańcucha dostaw, o czym Bond House nie wiedziała, podmiot oszukańczo zafakturował podatek VAT klientowi, lecz nie zadeklarował go Commissioners. Ponadto nie ma żadnego uzasadnienia, by wierzyć, iż transakcje, które zostały dokonane przed dopuszczeniem się oszustwa lub po nim i w których brały udział podmioty niedysponujące wiedzą o istnieniu tego oszustwa lub podmiotu, który się go dopuścił, brały udział w owym oszustwie lub planie podmiotu dokonującego oszustwa. Wyrok VAT and Duties Tribunal, Manchester, jest jej zdaniem sprzeczny z sensem wspólnego systemu podatku VAT. Jako środek zwalczania oszustw wyrok ten jest dysproporcjonalny i może mieć skutek odstraszający dla legalnego obrotu, co stanowi naruszenie art. 28 WE. Wyrok ten jest również sprzeczny z zasadą pewności prawa, ponieważ podatnicy nie będą mogli, posiadając minimum pewności, wystawiać faktur zawierających podatek VAT lub wypełniać swoich deklaracji podatkowych.

25 Commissioners wskazuje w istocie, że transakcje dokonane w ramach oszustwa typu „karuzela podatkowa" nie stanowią działalności gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy. 26 transakcji rozpatrywanych w postępowaniu przed sądem krajowym jest pozbawionych sensu gospodarczego i jest wykluczonych z zakresu przedmio-

towego szóstej dyrektywy. Transakcje te nie stanowią „działalności gospodarczej" i nie są „dostawami" dokonanymi na rzecz lub przez Bond House. Wyrok odmawiający jej zwrotu podatku VAT badanego w postępowaniu przed sądem krajowym nie prowadzi, jego zdaniem, do jakiegokolwiek naruszenia zasady proporcjonalności lub pewności prawa i nie uchybia poszanowaniu praw człowieka.

26 W takich okolicznościach High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

W sprawach C-354/03 i C-355/03:

„1) Czy we wspólnym systemie podatku VAT, w świetle pierwszej dyrektywy [...] i szóstej dyrektywy [...], prawo podmiotu do odzyskania podatku VAT uiszczonego od transakcji powinno być oceniane z uwzględnieniem:

a) jedynie konkretnej transakcji, w której podmiot brał udział, z uwzględnieniem motywów, dla których w niej uczestniczył, bądź

b) wszystkich transakcji, w tym kolejnych transakcji tworzących zamknięty łańcuch dostaw, którego część stanowi ta konkretna transakcja, oraz motywów innych podmiotów tworzących łańcuch, które temu podmiotowi nie są lub nie mogą być znane, bądź

c) działań i nieuczciwych zamiarów — niezależnie od tego, czy miały miejsce przed tą konkretną transakcją, czy po niej — innych podmiotów tworzących zamknięty łańcuch, o których uczestnictwie w nim podmiot ten nie wie, oraz wówczas, gdy o działaniach i zamiarach tych podmiotów nie wie on lub nie może wiedzieć, bądź

d) innego kryterium, a w takim razie, jakiego?

2) Czy wykluczenie z systemu podatku VAT transakcji, w których bierze udział podmiot działający w dobrej wierze, lecz które stanowią elementy oszustwa typu »karuzela podatkowa« dokonanego przez osoby trzecie, jest sprzeczne z zasadami ogólnymi: proporcjonalności, równego traktowania lub pewności prawa?".

W sprawie C-484/03:

„1) Mając na względzie zasady ogólne prawa wspólnotowego (w szczególności zasady proporcjonalności i pewności prawa) oraz art. 28 [WE]:

a) czy w danych okolicznościach skarżąca była »podatnikiem działającym w takim charakterze« w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, jeżeli w 26 transakcjach nabyła mikroprocesory od brytyjskich sprzedawców i odsprzedała je innym niż brytyjscy nabywcom?

b) czy w danych okolicznościach skarżąca wykonywała »działalność gospodarczą« w rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy, jeżeli w 26 transakcjach nabyła mikroprocesory od brytyjskich sprzedawców i odsprzedała je innym niż brytyjscy nabywcom?

c) czy w danych okolicznościach nabycie przez skarżącą w 26 transakcjach mikroprocesorów od brytyjskich sprzedawców stanowiło »dostawę towarów« na rzecz skarżącej w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy?

d) czy w danych okolicznościach sprzedaż, dokonana przez skarżącą w 26 transakcjach, mikroprocesorów innym niż brytyjscy nabywcom stanowiła dokonaną przez skarżącą »dostawę towarów« w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy?

2) Czy należy stwierdzić, mając na uwadze odpowiedzi udzielone na pytanie pierwsze lit. od a) do d) powyżej, że zasady ogólne prawa wspólnotowego zostały naruszone (w szczególności zasady proporcjonalności i pewności prawa)?".

27 Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 19 września 2003 r. sprawy C-354/03 i C-355/03 zostały połączone dla celów procedury pisemnej, ustnej oraz w celu wydania wyroku.

28 Następnie postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 15 czerwca 2004 r. sprawy te zostały połączone ze sprawą C-484/03 dla celów procedury ustnej oraz w celu wydania wyroku.

W przedmiocie pytania pierwszego

29 W pierwszym pytaniu w każdej ze spraw sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, po pierwsze, czy takie transakcje, jak te w postępowaniach przed sądem krajowym, które nie stanowią same w sobie oszustwa w zakresie podatku VAT, lecz które

stanowią część łańcucha dostaw, w którym jedna z transakcji, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do nich, stanowi takie oszustwo, o czym podmiot gospodarczy dokonujący pierwszych transakcji nie wiedział lub nie mógł wiedzieć, stanowią dostawy towarów dokonane przez podatnika, który działał w takim charakterze i działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 i art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy; po drugie, czy w takiej sytuacji prawo podmiotu gospodarczego do odliczenia naliczonego podatku VAT może zostać ograniczone.

Uwagi przedstawione Trybunałowi

30 Optigen i Fulcrum oceniają, że we wspólnym systemie podatku VAT, mając na względzie pierwszą i szóstą dyrektywę, prawo podmiotu gospodarczego do uzyskania zwrotu podatku zapłaconego od transakcji powinno być oceniane w kontekście konkretnej transakcji, w której podmiot gospodarczy uczestniczył, w tym z uwzględnieniem motywów, dla których w niej uczestniczył. Nie może natomiast być oceniane z odwołaniem się do transakcji wcześniejszych lub późniejszych, o których podmiot ten nie wie i nie może wiedzieć, bądź też z uwzględnieniem oszukańczych czynności lub zamiarów innych podmiotów, których skutek nie jest temu podmiotowi znany i o którym nie wie lub nie może on wiedzieć.

31 Zdaniem Bond House należy udzielić odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze w sprawie C-484/03.

32 Rząd Zjednoczonego Królestwa twierdzi, że we wspólnym systemie podatku VAT, w świetle pierwszej i szóstej dyrektywy, prawo podmiotu do uzyskania zwrotu podatku zapłaconego z tytułu danej transakcji powinno być oceniane w kontekście wszystkich transakcji, w tym późniejszych, tworzących zamknięty łańcuch dostaw, w którego skład wchodzi dana transakcja, z uwzględnieniem motywów innych stron biorących udział w łańcuchu, niezależnie od tego, czy podmiot ten o nich wiedział lub mógł wiedzieć, oraz z uwzględnieniem oszukańczych czynności i zamiarów innych stron uczestniczących w zamkniętym łańcuchu, na wcześniejszym i na

później szym etapie obrotu w stosunku do danej transakcji, o których podmiot ten nie wie lub nie może wiedzieć. Wszystkie transakcje wchodzące w skład zamkniętego łańcucha dostaw, którego jedynym celem jest popełnienie oszustwa w ramach systemu podatku VAT, znajdują się w zupełności poza zakresem przedmiotowym szóstej dyrektywy i okoliczność, że w niektórych z nich brał udział niewinny podmiot nie powoduje ich zaliczenia do zakresu przedmiotowego owej dyrektywy.

33 Rząd czeski podnosi, że skoro cel, jakiemu służą transakcje takie jak te w postępowaniu przed sądem krajowym, jest nielegalny, to nie mogą one być uznawane za działalność gospodarczą w rozumieniu szóstej dyrektywy.

34 Zdaniem rządu duńskiego, po pierwsze, podatnik, który chce odliczyć podatek VAT wynikający z „dostawy towarów", zobowiązany jest wykazać, że prawo dysponowania towarami jak właściciel zostało konkretnie przeniesione na zainteresowanego, a po drugie, transakcje dokonane w zamkniętej pętli nie należą do zakresu przedmiotowego podatku VAT, bowiem dana osoba, biorąc udział w takiej pętli, nie działa w charakterze podatnika.

35 Komisja Wspólnot Europejskich podnosi, że we wspólnym systemie podatku VAT, mając na względzie pierwszą i szóstą dyrektywę, prawo podmiotu do zwrotu podatku VAT zapłaconego z tytułu transakcji powinno być oceniane z uwzględnieniem konkretnej transakcji, której podmiot ten był stroną. Transakcje, o których nie wiedział, oraz oszukańcze działania lub zamiary innych uczestników łańcucha dostaw, których następstwa nie są mu znane, nie mają wpływu na to prawo. Wynika z tego, że wykluczenie z systemu podatku VAT transakcji, która powinna być uznawana za podlegającą opodatkowaniu, jest sprzeczne z szóstą dyrektywą.

Ocena Trybunału

36 Należy tu przede wszystkim przypomnieć, że szósta dyrektywa ustanowiła wspólny system podatku VAT, opierający się w szczególności na jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu (zob. wyrok z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-305/01 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Rec. str. I-6729, pkt 38).

37 W tym zakresie szósta dyrektywa ustanawia bardzo szeroki zakres przedmiotowy podatku VAT, przewidując w art. 2 dotyczącym transakcji podlegających opodatkowaniu, prócz przywozu towarów, dostawy towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.

38 Jeśli chodzi, w pierwszej kolejności, o pojęcie „dostawy towarów", to art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy wyjaśnia, że za dostawę taką uważane jest przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel.

39 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że pojęcie to obejmuje każdą transakcję przeniesienia dobra materialnego przez stronę, która przyznaje drugiej stronie prawo do faktycznego dysponowania tym dobrem, jak gdyby była jego właścicielem (zob. w szczególności wyrok z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Rec. str. I-285, pkt 7 oraz wyrok z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 HE, Rec. str. I-3123, pkt 64).

40 Z kolei zgodnie z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od jej miejsca działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

41 Pojęcie „działalności gospodarczej" zdefiniowane jest w art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy jako dotyczące „wszelkiej" działalności producentów, handlowców oraz osób świadczących usługi i zgodnie z orzecznictwem obejmuje wszystkie stadia produkcji, handlu i świadczenia usług (zob. w szczególności wyrok z dnia 4 grudnia 1990 r. w sprawie C-186/89 Van Tiem, Rec. str. I-4363, pkt 17 oraz ww. wyrok w sprawie MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, pkt 42).

42 Wreszcie jeśli chodzi o pojęcie „podatnika działającego w takim charakterze", to z orzecznictwa wynika, iż podatnik działa w takim charakterze, jeśli dokonuje transakcji w ramach swojej działalności podlegającej opodatkowaniu (zob. podobnie wyroki z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbrecht, Rec. str. I-2775, pkt 17 oraz z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-77/01 EDM, Rec. str. I-4319, pkt 66).

43 Jak stwierdził Trybunał w pkt 26 wyroku z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-260/98 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str. I-6537, analiza definicji pojęć podatnika i działalności gospodarczej wskazuje na szeroki zakres przedmiotowy pojęcia działalności gospodarczej oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta jest rozważana sama w sobie, niezależnie od jej celów lub jej rezultatów (zob. również wyrok z dnia 26 marca 1987 r. w sprawie 235/85 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. str. 1471, pkt 8, jak również podobnie, w szczególności wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. str. 655, pkt 19 oraz z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie C-497/01 Zita Modes, Rec. str. I-14393, pkt 38).

44 Analiza ta bowiem, podobnie jak analiza pojęć dostaw towarów i podatnika działającego w takim charakterze, świadczą o tym, że pojęcia te, definiujące transakcje podlegające opodatkowaniu na podstawie szóstej dyrektywy, mają wszystkie charakter obiektywny oraz że stosują się niezależnie od celów i wyników danych transakcji.

45 Jak bowiem orzekł Trybunał w pkt 24 wyroku z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 BLP Group, Rec. str. I-983, ciążący na organach administracji podatkowej obowiązek przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego celem określenia zamiaru podatnika byłby sprzeczny z celami wspólnego systemu podatku VAT, którymi są zagwarantowanie pewności prawa i ułatwienie dokonywania czynności związanych ze stosowaniem podatku VAT poprzez uwzględnienie, prócz przypadków wyjątkowych, obiektywnego charakteru danej transakcji.

46 Tym bardziej byłby sprzeczny z tymi celami obowiązek organów administracji podatkowej uwzględnienia — w celu określenia, czy dana transakcja jest dostawą dokonaną przez podatnika działającego w takim charakterze oraz działalnością gospodarczą — zamiaru innego podatnika niż dany podatnik, uczestniczącego w tym łańcuchu dostaw, lub ewentualnego oszukańczego charakteru, o którym podatnik ten nie wiedział lub nie mógł wiedzieć, innej transakcji, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do dokonanej przez owego podatnika, wchodzącej w skład tego łańcucha.

47 Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 27 opinii, każda transakcja powinna być rozpatrywana per se, a charakteru danej transakcji w łańcuchu dostaw nie mogą zmienić wcześniejsze lub późniejsze wydarzenia.

48 Odnosząc się do orzecznictwa wskazanego przez rząd Zjednoczonego Królestwa, według którego przymiot podatnika uzyskuje się definitywnie wyłącznie wówczas, gdy oświadczenie woli zamierzonego rozpoczęcia wykonywania działalności gospodarczej zostało złożone w dobrej wierze przez zainteresowanego (zob. w szczególności wyroki z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98 Breitsohl, Rec. str. I-4321, pkt 39, oraz z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. str. I-1577, pkt 46), wystarczy stwierdzić, podobnie jak to uczynił rzecznik generalny w pkt 35 opinii, że orzecznictwo to

dotyczy kwestii zamiaru rozpoczęcia, a zatem wykonywania działalności gospodarczej, a nie kwestii celu tej działalności.

49 W kwestii argumentu rządu Zjednoczonego Królestwa dotyczącego orzecznictwa Trybunału, odnoszącego się do niepodlegania opodatkowaniu podatkiem VAT transakcji nielegalnych należy przypomnieć, że, po pierwsze, orzecznictwo to odnosi się do towarów, które ze względu na sam ich charakter i szczególne cechy nie mogą być sprzedawane w legalnym obrocie ani wprowadzane do obrotu gospodarczego. Po drugie, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się powszechnemu zróżnicowaniu między transakcjami legalnymi a nielegalnymi. Wynika z tego, że sama kwalifikacja zachowania jako karalnego nie powoduje wyłączenia z opodatkowania. Wyłączenie takie ma miejsce jedynie w specyficznych sytuacjach, w których ze względu na szczególne cechy określonych towarów lub określonych usług wykluczona jest konkurencja między sektorem legalnym a nielegalnym (zob. w szczególności wyroki: z dnia 29 czerwca 1999 r. w sprawie C-158/98 Coffeeshop „Siberië", Rec. str. I-3971, pkt 14 i 21, jak również z dnia 29 czerwca 2000 r. w sprawie C-455/98 Salumets i in., Rec. str. I-4993, pkt 19).

50 Jest przy tym bezsporne, że sytuacja taka nie ma miejsca w przypadku mikroprocesorów, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym.

51 Wynika z tego, że transakcje, takie jak te, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, które same nie stanowią oszustwa w zakresie podatku VAT, stanowią dostawy towarów dokonywane przez podatnika działającego w takim charakterze oraz stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 oraz 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, ponieważ spełniają obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, niezależnie od zamiaru podmiotu innego niż dany podatnik, uczestniczącego w tym samym łańcuchu dostaw lub od oszukańczego charakteru, o którym podatnik ten nie wiedział lub nie mógł wiedzieć, innej transakcji wchodzącej w skład owego łańcucha dostaw, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do tej, której dokonał ów podatnik.

52 Prawo podatnika dokonującego takich transakcji do odliczenia naliczonego podatku VAT nie może również ucierpieć wskutek okoliczności, że w łańcuchu dostaw, którego część stanowią owe transakcje, o czym podatnik ten nie wie lub nie może wiedzieć, inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w zakresie podatku VAT.

53 Jak bowiem Trybunał stwierdził już wielokrotnie, prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 i nast. szóstej dyrektywy stanowi integralną część konstrukcji podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Obejmuje ono bezpośrednio cały podatek naliczony na poprzednich etapach obrotu (zob. w szczególności wyroki z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. str. I-1883, pkt 18 oraz ww. wyrok w sprawie Gabalfrisa i in., pkt 43).

54 Kwestia, czy podatek VAT należny od wcześniejszych lub późniejszych transakcji sprzedaży dotyczących danych towarów został wpłacony do budżetu państwa, nie ma wpływu na prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego (zob. podobnie postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C-395/02 Transport Service, Rec. str. I-1991, pkt 26). Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, zgodnie z zasadą fundamentalną systemu podatku VAT oraz art. 2 pierwszej i szóstej dyrektywy, że podatek VAT znajduje zastosowanie do każdej transakcji obejmującej produkcję lub dystrybucję po odliczeniu podatku, który obciążał bezpośrednio koszty różnych elementów cenotwórczych (zob. w szczególności wyroki z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. str. I-4177, pkt 29, oraz ww. wyrok w sprawie C-497/01 Zita Modes, Rec. str. I-14393, pkt 37).

55 Zatem na pierwsze pytanie w każdej ze spraw należy udzielić odpowiedzi, że transakcje, jak te rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym, które same nie są oszustwem w zakresie podatku VAT, stanowią dostawy towarów dokonywane

przez podatnika działającego w takim charakterze oraz stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 oraz art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, ponieważ spełniają obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, niezależnie od zamiaru podmiotu innego niż dany podatnik, uczestniczącego w tym samym łańcuchu dostaw, lub od ewentualnego oszukańczego charakteru — o którym podatnik ten nie wiedział lub nie mógł wiedzieć — innej transakcji wchodzącej w skład owego łańcucha dostaw, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do tej, której dokonał ten podatnik. Prawo podatnika dokonującego takich transakcji do odliczenia naliczonego podatku VAT nie może również ucierpieć wskutek tego, że w łańcuchu dostaw, którego część stanowią owe transakcje — o czym podatnik ten nie wie lub nie może wiedzieć — inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w zakresie podatku VAT.

W przedmiocie pytania drugiego

56 Wobec odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze w każdej ze spraw udzielenie odpowiedzi na pytanie drugie w każdej z tych spraw stało się zbędne.

W przedmiocie kosztów

57 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

Transakcje, jak te rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym, które same nie są oszustwem w zakresie podatku od wartości dodanej, stanowią dostawy towarów dokonywane przez podatnika działającego w takim charakterze oraz stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 oraz art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. ponieważ spełniają obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, niezależnie od zamiaru podmiotu innego niż dany podatnik, uczestniczącego w tym samym łańcuchu dostaw, lub od ewentualnego oszukańczego charakteru — o którym podatnik ten nie wiedział lub nie mógł wiedzieć — innej transakcji wchodzącej w skład owego łańcucha dostaw, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do tej, której dokonał ten podatnik. Prawo podatnika dokonującego takich transakcji do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej nie może również ucierpieć wskutek tego, że w łańcuchu dostaw, którego część stanowią owe transakcje — o czym podatnik ten nie wie lub nie może wiedzieć — inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w zakresie podatku od wartości dodanej.

Podpisy