

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ELEANOR SHARPSTON

przedstawiona w dniu 8 czerwca 2006 r.¹

1. Pytanie złożone przez Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny, Włochy) w niniejszej sprawie dotyczy warunków odzyskania przez podatnika podatku VAT zapłaconego dostawcy, który wykazał go na fakturze w wyniku błędu oraz który zadeklarował on organom podatkowym.

nie ma zastosowania do podatku, który jest należny z uwagi na to, że został wykazany w fakturze, jednak w przeciwnym razie nie byłby należny. Jednakże w tych okolicznościach prawo krajowe musi dopuszczać korektę kwot błędnie naliczonych (lub odliczonych).

2. Zgodnie z szóstą dyrektywą² zasadniczo dostawca, który fakturuje podatek VAT nabywcy, musi zadeklarować tę kwotę organom skarbowym bez względu na to, czy podatek ten należało wykazać na fakturze. Ponadto zgodnie z tą dyrektywą podatnik jest uprawniony do odliczenia podatku obciążającego go w związku z dokonanymi na jego rzecz dostawami i usługami, od podatku, który sam musi naliczyć od dokonanych przez niego dostaw.

4. Ponadto prawo do odliczenia na podstawie szóstej dyrektywy ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy podatnik dokonuje dostaw lub usług podlegających opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym poniesiony został podatek naliczony, a zatem winien zadeklarować tam podatek należny, od którego może odliczyć podatek naliczony.

3. Zgodnie z utrwaloną linią orzecznictwa³ prawo do odliczenia podatku naliczonego

5. W niniejszej sprawie podatnik, w stosunku do którego wykazano na fakturze podatek VAT w wyniku błędu (od usług reklamowych świadczonych na jego rzecz) nie dokonał dostaw objętych podatkiem należnym w tym samym państwie członkowskim. Taka sytuacja jest zazwyczaj regulowana ósmą dyrektywą⁴, na podstawie której podatek naliczony nie jest odliczany od podatku należnego, lecz zwracany podatnikowi.

1 — Język oryginału: angielski.

2 — 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 (Dz.U. L 145, s. 1, wielokrotnie zmieniana, zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

3 — Zobacz wyroki: z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87 Genius Holding, Rec. s. 4227, z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth i Strobel, Rec. s. I-6973, z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawach połączonych od C-78/02 do C-80/02 Karageorgou i in., Rec. s. I-13295, omówione bardziej szczegółowo w pkt 11 i nast. poniżej.

4 — Ósma dyrektywa Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych — warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. L 331, s. 11).

6. Sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy w tych okolicznościach: a) podatek VAT błędnie wykazany na fakturze oraz zapłacony może zostać zwrócony na podstawie ósmej dyrektywy, nawet jeśli nie podlegałby odliczeniu na podstawie szóstej dyrektywy; oraz b) czy podatnikowi niebędącemu rezydentem należy umożliwić wystąpienie z żądaniem bezpośrednio do organu, który pobrał podatek, czy też wystarczy, aby był on uprawniony do działania w sposób pośredni poprzez skierowanie żądania do dostawcy, który to wykazał podatek na fakturze (a który z kolei mógłby z kolei wystąpić o jego zwrot do organu podatkowego).

„Zobowiązanymi do zapłaty podatku od wartości dodanej są:

1. w systemie wewnętrznym:

a) podatnicy dokonujący transakcji polegających opodatkowaniu [...]

[...]

I — Prawodawstwo i orzecznictwo wspólnotowe w zakresie podatku VAT

A — Sytuacja w państwie członkowskim na podstawie szóstej dyrektywy VAT

c) każda osoba wykazująca podatek od wartości dodanej na fakturze lub innym dokumencie uznawanym za fakturę;

[...]”.

7. Artykuł 21 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT w czasie właściwym dla niniejszego postępowania⁵ brzmiał w zakresie odnoszącym się do niniejszej sprawy następująco:

8. Artykuł 17 ust. 2⁶ stanowi w zakresie istotnym dla sprawy:

5 — Obecny tekst art. 21 znajduje się w art. 28g tejże dyrektywy, który został dodany dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, s. 1) i który następnie sam był wielokrotnie zmieniany. Niniejsza sprawa dotyczy podatku VAT zapłaconego w 1994 r. Przepis, który wówczas zawarty był w art. 21 ust. 1 lit. c) obecnie znajduje się w art. 21 ust. 1 lit. d). Postanowiłem przedstawić przepisy szóstej dyrektywy nie w porządku numerycznym (w którym w każdym razie już nie występują one w dyrektywie), ale z zastosowaniem porządku, który wydaje się być bardziej przydatny dla zrozumienia prawodawstwa w niniejszym kontekście.

„O ile towary i usługi są częścią transakcji [służą wykonywaniu czynności] pod-

6 — Obecnie znajduje się on w art. 28f, który również został dodany dyrektywą 91/680 i który również został później zmieniony.

legających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

- a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika na terytorium kraju^[7];

[...]”.

9. Zgodnie z art. 18 ust. 1 lit. a)⁸ w celu wykonania prawa do odliczenia podatnik musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie

z art. 22 ust. 3 lit. b)⁹. Przepis ten wymaga, aby faktura wyraźnie określała cenę bez podatku oraz odpowiadający jej podatek z podziałem na stawki, a także wszelkie zwolnienia.

10. Artykuł 20 ust. 1 lit. a) stanowi, że pierwotne odliczenie korygowane jest zgodnie z procedurami ustalonymi przez państwa członkowskie, w szczególności „gdy odliczenie jest większe lub mniejsze od tego, do którego podatnik był uprawniony”.

B — *Orzecznictwo dotyczące szóstej dyrektywy*

7 — W wersji mającej zastosowanie w czasie właściwym dla sprawy wyrażenie „na terytorium kraju” lub jego odpowiednik, które zostało wprowadzone dyrektywą 91/680, w wielu wersjach językowych zdawało odnosić się do obowiązku dostawcy, w tym w wersji angielskiej, francuskiej, włoskiej i hiszpańskiej. Jednakże w wersji niemieckiej odnosiło się do miejsca, w którym podatek był należny lub został zapłacony, natomiast w wersji niderlandzkiej do miejsca, w którym wykonano dostawę lub usługę. Dyrektywa Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzająca nowe środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej — zakres niektórych zwolnień i praktyczne uregulowania wprowadzające je w życie (Dz.U. L 102, s. 18), która weszła w życie w dniu 1 stycznia 1996 r., dokonała ujednolicenia wszystkich wersji językowych zgodnie z wersją niemiecką. Zatem angielska wersja art. 17 ust. 2 lit. a) brzmi obecnie: „podlegający zapłacie lub zapłacony *na terytorium kraju* podatek od wartości dodanej od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika (wyróżnienie moje)”.

8 — Który znajduje się w art. 28f i który nie został zmieniony od czasu jego dodania dyrektywą 91/680.

11. Wyżej wymieniona sprawa Genius Holding o wiodącym znaczeniu¹⁰ dotyczyła sytuacji, w której podwykonawca błędnie zafakturował podatek VAT głównemu wykonawcy. Zgodnie z obowiązującymi przepisami krajowymi, dozwolonymi zgodnie z szóstą dyrektywą VAT, podatek był należny jedynie od wykonawcy głównego w zakresie kwoty, którą wykazał on na fakturze wystawionej na rzecz zamawiającego. Powstało zatem pytanie, czy prawo do odliczenia miało zastosowanie

9 — Który znajduje się w art. 28h, w wersji wprowadzonej dyrektywą 91/680 i znajdującej zastosowanie w czasie właściwym dla niniejszej sprawy, od tego czasu zmieniony.

10 — Wyżej wymieniona w przypisie 3.

wanie do podatku, który był należny, zgodnie z art. 21 ust. 1 lit. c), wyłącznie dlatego, że został on wykazany na fakturze.

12. Trybunał zbadał treść art. 17 ust. 2 lit. a) w szczególności w zakresie, w jakim odbiegała ona od brzmienia poprzedzającego go art. 11 ust. 1 lit. a) drugiej dyrektywy Rady¹¹ oraz od brzmienia art. 17 ust. 2 lit. a) projektu Komisji w sprawie szóstej dyrektywy¹². Trybunał doszedł do wniosku, że prawo do odliczenia można wykonywać tylko w odniesieniu do podatku rzeczywiście należnego, czyli podatku związanego z czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT lub zapłaconego, o ile był należny. Taką wykładnię potwierdza ponadto konieczność posiadania faktury wykazującej kwotę podatku związanego z każdą czynnością oraz istnienie mechanizmu korekty stosowanego, w przypadku gdy pierwotne odliczenie było wyższe lub niższe niż to, do którego uprawniony był podatnik¹³.

13. Podkreślając, że „do państw członkowskich należy wprowadzenie do krajowych systemów prawnych możliwości skorygowania jakiegokolwiek podatku nieprawidłowo wykazanego w fakturze, w przypadku gdy osoba, która wystawiła fakturę, wykaże, iż działała w dobrej wierze”, Trybunał orzekł, że „prawo do odliczenia [...] nie ma zastosowania do podatku, który jest należny jedynie z powodu wykazania go na fakturze”¹⁴. Mechanizm odliczenia nie ma zatem zastosowania, niemniej jednak musi dostępny być jakiś mechanizm korekty lub dostosowania służący uregulowaniu sytuacji, w której błąd został popełniony w dobrej wierze.

14. Jednakże rzecznik generalny J. Mischo podniósł w opinii¹⁵, że celem poszanowania zasady neutralności podatku VAT podatek taki powinien rodzić prawo do odliczenia, chyba że (w okolicznościach świadczących o oszustwie) dostawca lub usługodawca, który wykazał go na fakturze, nie zadeklarował go organom podatkowym.

15. Wyżej wymieniona sprawa Schmeink & Cofreth i Strobel¹⁶ również dotyczyła sytuacji, w której podatek VAT został błędnie wykazany na fakturze. Jednakże w tym przypadku kwoty błędnie wykazane na fakturze zostały wykazane na fakturze w istocie nie w dobrej wierze, lecz w wyniku oszustwa. Niemniej Trybunał przyjął pogląd, zgodnie z którym kryterium dobrej wiary nie jest

11 — Druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych — struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 71, s. 1303). Artykuł 11 ust. 1 lit. a) brzmiał: „Gdy towary i usługi wykorzystywane są dla celów jego przedsięwzięcia, podatnik upoważniony jest do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić: a) podatku od wartości dodanej wykazanego na wystawionej mu fakturze odnośnie towarów, które mu dostarczono, lub odnośnie usług, które świadczone na jego rzecz” (wyróżnienie moje).

12 — Dz.U. 1973, C 80, s. 1. Artykuł 17 ust. 2 lit. a) projektu brzmiał: „Gdy towary i usługi mają być wykorzystywane dla celów jego działalności podlegającej opodatkowaniu, podatnik upoważniony jest do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić: a) podatku od wartości dodanej wykazanego na fakturze wystawionej mu zgodnie z art. 22 ust. 3 odnośnie towarów, które mu dostarczono, lub usług, które świadczone na jego rzecz” (wyróżnienie moje).

13 — Punkty 12–16 wyroku.

14 — Punkty 18 i 19 oraz sentencja wyroku.

15 — Podobnie jak Komisja w swych uwagach Trybunał przychylił się do stanowiska, za którym opowiadały się rządy niderlandzki, niemiecki oraz hiszpański. Zobacz w szczególności pkt 17–27 opinii.

16 — Wyżej wymieniona w przypisie 3, pkt 58 i 59.

niezbędne w celu uzyskania korekty, pod warunkiem że jakiegokolwiek ryzyko utraty należności zostanie wyeliminowane. Orzekł, co następuje:

„1) Jeśli podmiot wystawiający fakturę we właściwym czasie całkowicie wyeliminuje ryzyko jakiegokolwiek utraty należności podatkowych, zasada neutralności podatku [VAT] wymaga, aby podatek nieprawidłowo wykazany na fakturze mógł zostać skorygowany bez uzależnienia takiej korekty od działania w dobrej wierze wystawcy danej faktury.

2) Do państw członkowskich należy ustanowienie procedur dla dokonywania korekty nieprawidłowo wykazanego na fakturze podatku VAT, pod warunkiem że taka korekta nie zależy od uznania organów podatkowych”.

16. W ww. sprawie *Karageorgou i in.*¹⁷ Trybunał badał sytuację, w której kwoty wykazanej jako podatek VAT na fakturze wystawionej przez podmiot świadczący usługi na rzecz państwa nie można było zaklasyfikować jako podatku VAT. Sytuacja ta powstała ze względu na to, że podmioty te błędnie sądziły, iż świadczą rzeczzone usługi w ramach działalności na własny rachunek, natomiast w rzeczywistości istniał stosunek

pracy. Trybunał przychylił się do ww. wyroków w sprawach *Genius Holding* oraz *Schmeink & Cofreth i Strobel* stwierdzając, że art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy nie wyklucza zwrotu takiej kwoty. W przypadku korekty kwoty w ten sposób wykazanej, która w żadnym razie nie może stanowić podatku VAT, nie istnieje ryzyko utraty należności podatkowych w ramach systemu podatku VAT. Trybunał zauważył ponownie, że szósta dyrektywa nie zawiera wyrażonego przepisu dotyczącego takich przypadków, oraz uznał, że dopóki luka ta nie zostanie usunięta przez prawodawcę wspólnotowego, to do państw członkowskich należy zapewnienie odpowiedniego rozwiązania¹⁸.

17. Kolejna sprawa wymieniona w pismach procesowych w ramach niniejszego postępowania odnosiła się do nieco innych okoliczności. Sprawa *Langhorst*¹⁹ dotyczyła rolnika, który dokonał sprzedaży prosiąt handlarzom trzody chlewnej i zamiast wystawić im fakturę opiewającą na cenę, to jemu wystawiono notę obciążeniową zawierającą cenę, na której błędnie wyliczono podatek VAT, stosując stawkę wyższą niż mająca zastosowanie. Trybunał orzekł, że taką notę obciążeniową można było uznać za „dokument spełniający rolę faktury” oraz że odbiorcę noty obciążeniowej (a mianowicie rolnika) należało uznać za osobę, która faktycznie wykazała podatek VAT na tym dokumencie w rozumieniu art. 21 ust. 1 lit. c), a zatem za zobowiązaną do zapłaty wykazanej kwoty²⁰.

18 — Punkty 42 oraz 48–53 wyroku.

19 — Wyrok z dnia 17 września 1997 r. w sprawie C-141/96, Rec. s. I-5073.

20 — Punkty 8, 9, 24, 27 oraz 28 wyroku.

17 — Wyżej wymieniona w przypisie 3.

C — Miejsce świadczenia usług reklamowych

18. Artykuł 9 szóstej dyrektywy ustanawia reguły dotyczące miejsca, które uważa się za miejsce świadczenia usług dla celów tej dyrektywy. Artykuł 9 ust. 2 lit. e) stanowi:

„miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, świadczonych [...] podatnikom mającym przedsiębiorstwo we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca, jest miejsce, gdzie klient założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego [ma siedzibę lub stały zakład, na rzecz którego] świadczona jest usługa lub, w przypadku braku takiego miejsca, miejsce jego stałego zamieszkania lub miejsce, gdzie zwykle przebywa:

[...]

— usługi reklamowe,

[...]”.

19. Zgodnie z art. 21 ust. 1 lit. b)²¹ „odbiorca usług, o którym mowa w art. 9 ust. 2 lit. e) [...], gdy usługa jest świadczona przez podatnika zamieszkałego za granicą”, zobowiązany jest uścić podatek VAT od danej usługi²². „Jednakże państwa członkowskie mogą wymagać, żeby usługodawca był solidarnie odpowiedzialny za zapłatę podatku”.

D — Zwroty w zakresie dostaw międzynarodowych na podstawie ósmej dyrektywy

20. Wyżej wymieniony art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy²³ dotyczy odliczania podatku VAT naliczonego od podatku należnego w tym samym państwie członkowskim. W innych przypadkach art. 17 ust. 3 i 4²⁴ stanowią w istotnym dla sprawy zakresie:

„3. Państwa członkowskie przyznają każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub

21 — Który znajduje się w art. 28g, w wersji wprowadzonej dyrektywą 91/680 i znajdującej zastosowanie w czasie właściwym dla niniejszej sprawy; od tego czasu zmieniony.

22 — Mechanizm ten często nazywa się „mechanizmem przeniesienia obowiązku podatkowego” (bądź „reverse charge mechanism” po angielsku).

23 — Punkt 8.

24 — Który znajduje się w art. 28f.

zwrotu podatku od wartości dodanej, określonego w ust. 2 w stopniu, w jakim takie towary lub usługi są używane do celów: [...]”.

21. Artykuł 2 ósmej dyrektywy stanowi:

- a) transakcji [...] przeprowadzanych w innym kraju, które kwalifikowałyby się do odliczenia podatku²⁵], jeśli miałyby miejsce na terytorium kraju;

[...]

„Każde państwo członkowskie zwraca każdemu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium tego kraju, ale mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim, zgodnie z ustanowionymi poniżej warunkami, każdy podatek od wartości dodanej nałożony w odniesieniu do usług lub mienia ruchomego dostarczonego mu przez innych podatników na terytorium tego kraju lub poniesiony w odniesieniu do przywozu towarów do tego kraju, o ile takie towary i usługi są wykorzystywane w celach transakcji określonych w art. 17 ust. 3 lit. a) [...] szóstej dyrektywy”.

4. Zwrot podatku od wartości dodanej, o którym mowa w ust. 3, będzie dokonany:

22. Artykuł 5 tej samej dyrektywy stanowi:

- podatnikom niemającym przedsiębiorstwa na terytorium kraju, ale którzy posiadają przedsiębiorstwo w innym państwie członkowskim zgodnie ze szczegółowymi wspólnotowymi zasadami wprowadzającymi w życie ustanowionymi w [ósmej dyrektywie],

„Do celów niniejszej dyrektywy towary i usługi, w odniesieniu do których podatek może być zwrócony, muszą spełniać warunki ustanowione w art. 17 [szóstej dyrektywy], stosowane w państwie członkowskim dokonującym zwrotu.

25 — Sformułowanie to w języku polskim wydaje się niefortunne. Odliczeniu podlega podatek VAT, a nie „transakcje”. Francuski termin brzmi „qui ouvriraient droit à déduction”, a zatem wydaje się, iż lepsze byłoby następujące brzmienie w języku polskim „w odniesieniu do których podatek VAT podlegałby odliczeniu”.

[...]”.

E — Streszczenie skutków przepisów dotyczących dostaw międzynarodowych

23. Na mocy powyższych przepisów, gdy dostawy są dokonywane w państwie członkowskim A przez dostawcę posiadającego siedzibę w tym państwie członkowskim na rzecz nabywcy²⁶ posiadającego siedzibę w państwie członkowskim B, który nie rozlicza się z podatku VAT w państwie członkowskim A, gdyż nie dokonuje tam transakcji podlegających opodatkowaniu, zasadą ogólną jest, że nabywca jest uprawniony do zwrotu podatku VAT wykazanego mu na fakturze przez dostawcę w państwie członkowskim A i nie ma zatem podatku naliczonego od tych dostaw podlegającego odliczeniu od podatku należnego w państwie członkowskim B.

24. Jednakże w sytuacjach szczególnych, gdy zastosowanie ma mechanizm przeniesienia obowiązku podatkowego (jak przykładowo, gdy następuje świadczenie usług reklamowych, które poczytuje się za wykonane w państwie członkowskim B, a nie w państwie członkowskim A) dostawca lub usługodawca nie powinien wykazywać na fakturze podatku VAT od dostawy lub usługi w państwie członkowskim A. Zamiast tego nabywca podlega obowiązkowi uiszczenia podatku VAT od dostawy lub usługi wykonanej na jego rzecz w państwie członkowskim B i może odliczyć rzeczony podatek naliczony od podatku należnego, który jest zobowiązany zadeklarować w państwie członkowskim B.

26 — Dla uniknięcia stałego powtarzania będę używał terminu „nabywca” na oznaczenie podatnika nabywającego opodatkowane dostawy lub usługi i wykorzystującego je dla celów swych czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem należnym, dla odróżnienia takiej osoby od nabywcy będącego klientem końcowym.

25. Jeśli jednak dostawca lub usługodawca wystawia nabywcy fakturę VAT w państwie członkowskim A (tak jakby czynność została dokonana w państwie członkowskim A) w sytuacji, w której powinien być zastosowany mechanizm przeniesienia obowiązku podatkowego (ponieważ uznaje się, że dostawa miała miejsce w państwie członkowskim B), podatek VAT jest wykazany na fakturze błędnie. Dokładnie to miało miejsce w niniejszej sprawie.

26. Jeśli nabywca następnie zapłaci podatek VAT błędnie wykazany na fakturze, a dostawca właściwie zadeklaruje go organom podatkowym w państwie członkowskim A, to — z wyłączeniem przypadku, gdy nabywca będzie w stanie odzyskać podatek VAT, który zapłacił w wyniku błędu: a) od swego dostawcy bądź b) od organów podatkowych, oraz dopóki ono nie nastąpi — transakcja *nie* jest „neutralna z punktu widzenia podatku VAT” dla nabywcy, a organy podatkowe w państwie członkowskim A uzyskują podatek VAT, który nie powinien być zostać uiszczony na ich rzecz.

II — Postępowanie przed sądem krajowym

A — Okoliczności faktyczne i ramy proceduralne

27. Na podstawie informacji przedstawionych w postanowieniu odsyłającym oraz uwag przedłożonych Trybunałowi stan faktyczny sprawy można streścić w następujący sposób:

28. Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (zwana dalej „Reemtsma”) jest spółką mającą siedzibę w Niemczech, która nie posiada stałego zakładu we Włoszech.

29. W 1994 r. włoska spółka wykonała na rzecz Reemtsma usługi reklamowe i marketingowe, od których naliczyła podatek VAT w łącznej kwocie 175 022 025 ITL²⁷.

30. Zgodnie z postanowieniem odsyłającym usługi te były zwolnione z podatku VAT, dlatego błędne było wykazanie podatku na fakturze i zapłacenie go, najpierw przez Reemtsma firmie włoskiej, a następnie przez tę firmę organowi podatkowemu.

31. Na podstawie ww. przepisów wydaje się, że²⁸ usługi nie były zwolnione w ścisłym słowa tego znaczeniu, lecz że zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy poczytywano je za wykonane w Niemczech, gdzie Reemtsma miała siedzibę. Jednak wykazanie podatku VAT na fakturze oraz zapłacenie go we Włoszech nadal było błędne. Z uwagi na to, że zastosowanie miała zasada przeniesienia obowiązku podatkowego, to Reemtsma podlegała obowiązkowi uiszczenia podatku VAT w Niemczech.

32. Reemtsma wystąpiła o zwrot części tego podatku VAT. Nie jest jasne, dlaczego wystąpiła jedynie o częściowy zwrot; być może nabyte usługi nie były wykorzystywane wyłącznie dla celów dostaw Reemtsma objętych podatkiem należnym, podlegającym opodatkowaniu. W tej sytuacji powstałoby jedynie częściowe prawo do zwrotu²⁹.

33. Organy podatkowe odmówiły zwrotu, a Reemtsma zaskarżyła odmowę do sądu.

34. Skarga została oddalona zarówno przez sąd pierwszej instancji, jaki i przez sąd apelacyjny na tej podstawie, że uiszczenie podatku związane było z usługami, które nie należały do usług podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, jako że zostały wykonane na rzecz podatnika podlegającego opodatkowaniu w innym państwie członkowskim.

35. Reemtsma zaskarżyła wówczas do Corte suprema di cassazione wyrok sądu apelacyjnego, zarzucając naruszenie oraz błędne zastosowanie przepisów prawa krajowego³⁰, jak również brak odpowiedniego uzasadnienia.

27 — Stanowiącej mniej więcej równowartość 91 000 EUR.

28 — Artykuł 7 pkt 4 lit. d) i e) dekretu prezydenta republiki nr 633 z dnia 26 października 1972 r. (zwanego dalej „dekretem prezydenckim nr 633/1972”).

29 — Wyrok z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie C-136/99 Monte Dei Paschi Di Siena, Rec. s. I-6109.

30 — Artykuł 19 dekretu prezydenckiego nr 633/1972, który ustanawia prawo do odliczenia, oraz art. 38a tego samego dekretu, który dotyczy w istocie zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Artykuł 38b przewiduje zwrot — zgodnie z ósmą dyrektywą, na rzecz podatników z siedzibą w innym państwie członkowskim — podatku VAT, który podlegałby odliczeniu na podstawie art. 19.

36. Corte suprema di cassazione ma wątpliwości co do wykładni ustawodawstwa włoskiego w świetle ww. wyroków Trybunału w sprawach Genius Holding, Langhorst, Schmeink & Cofreth i Strobel oraz Karageorgou i in. Zwraca się zatem do Trybunału Sprawiedliwości z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy art. 2 i 5 [ósmej dyrektywy] w zakresie, w jakim uzależniają zwrot podatku nabywcy lub klientowi niebędącemu rezydentem od warunku, by towary i usługi były wykorzystywane do celów czynności opodatkowanych, należy interpretować w ten sposób, że nienależny podatek VAT, błędnie wykazany w fakturze, a następnie wpłacony na rzecz skarbu państwa, podlega również zwrotowi? W przypadku odpowiedzi twierdzącej, czy przepis prawa krajowego, który wyklucza zwrot podatku nabywcy lub klientowi niebędącemu rezydentem ze względu na brak możliwości odliczenia nałożonego i zapłaconego podatku, nawet gdy podatek ten jest nienależny, pozostaje w sprzeczności ze wskazanymi powyżej przepisami dyrektywy?

2) Czy w ogólności istnieje możliwość wywnioskowania ze wspólnego systemu podatku VAT, że nabywca lub klient są zobowiązani do zapłaty podatku na rzecz skarbu państwa? Czy zgodne z tym systemem, a w szczególności z zasadami neutralności podatku VAT, skuteczności i niedyskryminacji, jest nieprzyznanie przez prawo krajowe nabywcy lub klientowi, który podlega opodatkowaniu podatkiem VAT oraz zgodnie z przepisami krajowymi podlega obowiązкови wystawienia faktury i wpłacenia podatku,

prawa do otrzymania od organu podatkowego zwrotu podatku, w przypadku gdy zainteresowany został obciążony podatkiem nienależnym i dokonał jego zapłaty? Czy przepisy krajowe, które — zgodnie z wykładnią dokonaną przez sądy krajowe — zezwalają nabywcy lub klientowi na występowanie z żądaniami jedynie wobec dostawcy lub usługodawcy, lecz nie wobec organu podatkowego, mimo istnienia w krajowym porządku prawnym analogicznego przypadku pobrania przez przedstawiciela podatnika podatków bezpośrednich podlegających zapłacie przez podatnika, w którym zarówno podatnik, jak i jego przedstawiciel mają prawo domagania się zwrotu nienależnie pobranego podatku od skarbu państwa, są sprzeczne z zasadami skuteczności i niedyskryminacji w dziedzinie zwrotu podatku VAT pobranego z naruszeniem prawa wspólnotowego[?]”.

37. Uwagi na piśmie przedłożyli: Reemtsma, rząd włoski oraz Komisja Wspólnot Europejskich. Na rozprawie, która odbyła się w dniu 30 marca 2006 r., rząd włoski oraz Komisja wygłosili swoje stanowiska.

III — Ocena

A — W przedmiocie pytania pierwszego

38. W pytaniu pierwszym sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy podejście

przyjmowane w orzecznictwie od czasu ww. wyroku w sprawie Genius Holding odnośnie do odliczeń na podstawie szóstej dyrektywy należy stosować również w odniesieniu do zwrotów na podstawie ósmej dyrektywy.

powrót do prawa do odliczenia obejmującego wszystkie przypadki. Reemtsma podkreśla, że prawo do odliczenia stanowi podstawowy środek zapewnienia stosowania podstawowej zasady neutralności podatku VAT, a państwom członkowskim nie przysługuje kompetencja do ograniczenia tego prawa³².

39. Przed udzieleniem odpowiedzi na to pytanie trzeba jednakże przeanalizować wątpliwości Reemtsma dotyczące dalszego obowiązywania orzeczenia w sprawie Genius Holding.

1. Czy Genius Holding nadal stanowi właściwą podstawę prawną?

40. Reemtsma uważa, że ww. wyrok Trybunału w sprawie Genius Holding nie był uzasadniony treścią art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, a ponadto został podważony przez wyrok w sprawie Langhorst. Powołuje się na fragment tego wyroku, w którym to Trybunał orzekł, że gdyby podatnik — w odniesieniu do którego uznano, iż wykazał podatek VAT na nocie obciążeniowej — nie musiał zapłacić wykazanej kwoty, „część podatku VAT wykazanego na dokumencie spełniający rolę faktury nie musiałaby zostać zapłacona przez podatnika, nawet jeśli [...] podatek VAT mógł zostać w pełni odliczony przez odbiorcę towarów lub usług [...]”³¹. Zdaniem Reemtsma oznacza to zmianę orzeczenia w sprawie Genius Holding oraz

41. Reemtsma zmierza również do odróżnienia ww. wyroku w sprawie Karageorgou i in. Choć argumentacja teoretyczna zastosowana w tym wyroku jest prawidłowa, został on wydany w kontekście innych okoliczności faktycznych³³. W niniejszym przypadku przedmiotowa kwota nie może jednocześnie stanowić podatku VAT, jaki usługodawca, który wykazał go na fakturze, zobowiązany jest zapłacić na podstawie art. 21 ust. 1 lit. c) oraz kwoty niebędącej podatkiem VAT z punktu widzenia nabywcy.

42. Ze swej strony nie mogą się zgodzić, iż wyrok w sprawie Langhorst podważa wyrok w sprawie Genius Holding.

43. Fragment, z którego Reemtsma wnioskuję, że Trybunał odstąpił od swego orzecznictwa, stanowi część odpowiedzi na pytanie drugie wyroku w sprawie Langhorst, które dotyczyło kwestii, czy podatnika, który nie

31 — Punkty 27 i 28 wyroku.

32 — Reemtsma cytuję wyroki: z dnia 21 września 1988 r. w sprawie 50/87 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 4797, pkt 16 i 17, z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. s. I-3795, pkt 27.

33 — To znaczy takie, w których kwoty wykazanej na fakturze w ogóle nie można było zaklasyfikować jako podatku VAT z uwagi na to, że usługodawca miał status zatrudnionego, zob. pkt 16 powyżej.

zakwestionował wykazania z tytułu czynności podlegających opodatkowaniu, na nocie obciążeniowej spełniającej rolę faktury, kwoty podatku VAT wyższej niż należna, można uznać za osobę, która wykazała tę kwotę, a zatem w konsekwencji jest zobowiązana do zapłaty wykazanej kwoty w rozumieniu art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy.

44. Na pytanie to Trybunał udzielił tej samej (twierdzącej) odpowiedzi, jaką zaproponował rzecznik generalny P. Léger, który swą analizę oparł w znacznym stopniu na wyroku w sprawie Genius Holding³⁴. W tych okolicznościach niezmiernie trudno jest dostrzec odstępnie od wyroku w sprawie Genius Holding w rozumowaniu Trybunału, który po prostu powtarza argumentację rzecznika generalnego, choć w znacznie bardziej związanej formie, pomijając jakiegokolwiek nawiązanie do tego wyroku. Co więcej, jasne jest, że wyrok w sprawie Genius Holding był następnie zastosowany zarówno w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, jak i Karageorgou i in.

45. Jeśli chodzi o fragment „mógłby być odliczony w całości przez odbiorcę towarów lub usług” z wyroku w sprawie Langhorst, wydaje mi się jasne, że Trybunał nie twierdził, iż odbiorca mógł być *uprawniony* do odliczenia podatku wykazanego na fakturze w wyniku błędu, a raczej Trybunał przewidywał, że mógł go *faktycznie* odliczyć oraz że mogłaby powstać możliwość popełnienia oszustwa, gdyby dostawca nie był zobowiązany do zapłaty całej wykazanej kwoty.

46. Zasadniczo przychylam się do poglądu Reemtsma w jednym punkcie. Nielogiczne jest uznawanie kwoty błędnie wykazanej na fakturze jednocześnie za podatek VAT, który usługodawca lub dostawca musi zadeklarować na podstawie art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, i za kwotę niebędącą podatkiem VAT, której nabywca nie może odliczyć na podstawie art. 17 ust. 2 lit. a).

47. Pogląd Reemtsma odzwierciedla w dużym stopniu analizę zaproponowaną Trybunałowi przez Komisję oraz rzecznika generalnego J. Mischa w sprawie Genius Holding, zgodnie z którą podatek VAT, który usługodawca lub dostawca musi zadeklarować zgodnie z art. 21 ust. 1 lit. c), należy również uznawać za podatek, który „podlega zapłacie lub [jest] zapłacony” w rozumieniu art. 17 ust. 2 lit. a). Zatem powinien podlegać odliczeniu przez nabywcę (pod warunkiem że zostało wykluczone oszustwo poprzez wykluczenie przypadków, w których wykazać można, że dana kwota w istocie nie została zapłacona).

48. Muszę przyznać, że analiza ta wydaje mi się właściwsza pod względem spójności i prostoty systemu od podejścia przyjętego ostatecznie przez Trybunał w wyroku w sprawie Genius Holding. Zastanawiam się również, czy nie byłaby ona bardziej zgodna z nowszym orzecznictwem Trybunału dotyczącym karuzeli podatkowych.

49. Karuzela podatkowa stanowi oczywiście inną sytuację, w której podatek VAT jest

34 — Zobacz pkt 52 i nast. opinii.

prawidłowo wykazany na fakturze w łańcuchu dostaw, jednakże zostaje pobrany w wyniku oszustwa od organów podatkowych na jednym etapie lub większej ilości etapów. Jednakże w wyroku w sprawie Optigen i in.³⁵ Trybunał przyjął pogląd, zgodnie z którym, jeśli podatnik przeprowadza transakcje spełniające kryteria obiektywne ustanowione w szóstej dyrektywie, na jego prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego nie może mieć wpływu fakt, że inna transakcja wcześniejsza lub późniejsza w łańcuchu dostaw stanowi oszustwo podatkowe w zakresie podatku VAT, o czym ten nie wie bądź nie może się dowiedzieć. Kwestia, czy podatek VAT od wcześniejszej lub późniejszej sprzedaży danych produktów został wpłacony do budżetu państwa, nie ma znaczenia dla przyznającego mu prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT.

50. Wydaje mi się, że jeśli prawo do odliczenia pozostaje nienaruszone w takich okolicznościach, to system byłby bardziej spójny, gdyby prawo to pozostawało nienaruszone również w okolicznościach takich, jakie miały miejsce w sprawie Genius Holding. Ponadto Trybunał w sposób wyraźny orzekł, że korekta zgodnie z art. 20 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy uzależniona jest od wykazania, pierwotnie, dobrej wiary po stronie osoby wystawiającej fakturę³⁶, a w następstwie wydania wyroku w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, że jakiegokolwiek ryzyko utraty wpływów z tytułu podatków zostało wyeliminowane³⁷. Taki warunek również dobrze można by zastosować w sytuacji,

gdyby nabywca zachował prawo do odliczenia, a nie prawo do dokonania korekty.

51. Niemniej nie proponuję, aby Trybunał ponownie rozważył wyrok w sprawie Genius Holding. Wyrok ten opiera się o przyjęte zasady wykładni i prowadzi, choć przy zastosowaniu bardziej skomplikowanej procedury, do tego samego wyniku, co podejście zaproponowane przez rzecznika generalnego, który to wynik wydaje się być prawidłowy pod względem neutralności podatku VAT. Wchodzi on ponadto od ponad 15 lat w skład ugruntowanego orzecznictwa i jakiegokolwiek zmiany w tym zakresie prawdopodobnie pociągnęłyby za sobą wystąpienie niepożądanego dezorientacji w praktyce państw członkowskich w zakresie podatku VAT.

52. Z uwagi na powyższe nie wydaje mi się, aby w związku z tym, iż zasada zawarta w wyroku w sprawie Genius Holding została zastosowana w sprawie Karageorgou i in. w odmiennych okolicznościach, można było dojść do jakichkolwiek użytecznych wniosków. Zatem obecnie przejdę do zbadania, czy zasada ta powinna być stosowana również do sytuacji podlegających ósmej dyrektywie.

35 — Wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03, Zb.Orz. s. I-483, zob. w szczególności pkt 51–54.

36 — Wyżej wymieniony wyrok, pkt 18.

37 — Wyżej wymieniony wyrok, pkt 56–63.

2. Czy wyrok w sprawie Genius Holding należy stosować na gruncie ósmej dyrektywy?

53. Sąd krajowy zauważa, że powodem wyłączenia odliczenia na podstawie szóstej dyrektywy w przypadku błędnego wykazania na fakturze nienależnego podatku nie jest obciążenie nabywcy, który w przeciwnym razie byłby upoważniony do odliczenia, lecz raczej zabezpieczenie przed oszustwami podatkowymi. Jednakże na podstawie ósmej dyrektywy cel ograniczenia prawa do zwrotu do przypadków, w których odliczenie byłoby dopuszczalne na podstawie szóstej dyrektywy, jest inny. Jest nim wykluczenie nabywców, którzy powinni ponosić ciężar podatku (ponieważ są klientami końcowymi bądź dostawy lub usługi wykonane na ich rzecz są wykorzystywane do czynności zwolnionych od opodatkowania). Jeśli uwzględnić różny cel, nie jest jasne, czy należy zastosować to samo podejście.

54. Reemtsma również zauważa różnicę w zakresie celu. Konkluduje, że niewłaściwe jest wykluczanie zwrotu na podstawie ósmej dyrektywy, gdy przyczyną wyłączenia możliwości odliczenia na podstawie szóstej dyrektywy jest po prostu to, że podatek został wykazany na fakturze w wyniku błędu.

55. Jednakże rząd włoski zauważa, że niniejsza sprawa dotyczy zwrotu podatku VAT nieprawidłowo naliczonego od dostawy lub usługi. Jego zdaniem procedura na podstawie art. 2 oraz 5 ósmej dyrektywy nie może mieć zastosowania, gdyż nie został spełniony warunek, zgodnie z którym podatek podle-

gałby odliczeniu, gdyby nabywca był rezydentem we Włoszech³⁸.

56. Komisja podnosi, że wyrok w sprawie Debouche³⁹ wskazuje, że ósma dyrektywa nie ma na celu podważenia systemu ustanowionego przez szóstą dyrektywę. Zgodnie z tym, co stwierdził rzecznik generalny G. Tesaro w opinii, którą wydał w tej sprawie⁴⁰, ratio legis zwrotu podatku VAT podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju jest takie samo, a zatem musi podlegać tym samym zasadom, które mają zastosowanie do odliczenia dokonywanego przez podatnika, który posiada siedzibę na terytorium kraju. Trybunał potwierdził to stanowisko w sprawie Monte Dei Paschi di Siena⁴¹, stosując zasady częściowego odliczenia zawarte w art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy do zwrotu na podstawie ósmej dyrektywy.

57. W kwestii tej przychyliam się do wniosku, do którego doszedł rząd włoski, jak również Komisja.

58. Na poziomie formalnym odniesienia do art. 17 szóstej dyrektywy zawarte w art. 2 i 5 ósmej dyrektywy są jasne. Artykuł 2 przyznaje prawo do zwrotu, „o ile takie towary

38 — Zobacz art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy.

39 — Wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-302/93, Rec. s. I-4495, pkt 18.

40 — Punkt 7 akapit trzeci, s. I-4500.

41 — Wyżej wymieniony w przypisie 29.

i usługi są wykorzystywane w celach transakcji określonych w art. 17 ust. 3 lit. a) [...]” szóstej dyrektywy. Artykuł 5 w sposób wyraźny stanowi, że „towary i usługi, w odniesieniu do których podatek może być zwrócony, muszą spełniać warunki ustanowione w art. 17 [szóstej dyrektywy], stosowane w państwie członkowskim dokonującym zwrotu”.

59. Ponadto, jeśli przyjąć podejście literalne, podobnie jak to miało miejsce w wyroku w sprawie Genius Holding⁴², można zauważyć, że art. 17 ust. 3 projektu Komisji w sprawie szóstej dyrektywy, podobnie jak art. 17 ust. 2 lit. a) tego projektu, odnosił się do podatku VAT „wykazanego na fakturze” wystawionej podatnikowi, co zostało zmienione na podatek VAT, „o którym mowa w ustępie 2” — gdzie „wykazany na wystawionej mu fakturze” zostało zastąpione wyrażeniem „podlegający zapłacie lub zapłacony”.

60. Ponadto orzecznictwo zacytowane przez Komisję przemawia za podobnym traktowaniem.

61. Jednakże prawdopodobnie najważniejsze jest to, że spójność pomiędzy systemami zwrotu i odliczenia wydaje się być pożądana jako zasada, chyba że istnieje określona różnica w zakresie charakteru transgranicznego łańcucha dostaw, która przemawiałaby za odmiennym traktowaniem. Wydaje się jednak, że nie ma to miejsca.

62. Prawdą jest, że mechanizm zwrotu na podstawie ósmej dyrektywy nie jest tożsamy z mechanizmem odliczeń na podstawie szóstej dyrektywy. Niemniej przypadki podlegające obu dyrektywom mają istotne punkty stykowe.

63. Załóżmy, że X i Y są podatnikami, przy czym X jest w ramach danej transakcji dostawcą lub usługodawcą, a Y nabywcą. W sytuacji ograniczonej do jednego państwa członkowskiego X wystawia Y fakturę VAT, a ten odlicza tę kwotę od podatku należnego, który musi zadeklarować.

64. Jeśli X ma siedzibę w państwie członkowskim A, a Y posiada siedzibę w państwie członkowskim B oraz nie dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu w państwie członkowskim A, to wówczas: a) na podstawie ósmej dyrektywy Y uzyskuje zwrot podatku VAT wykazanego na fakturze w państwie członkowskim A, a kwota podatku VAT, którą wykazuje na fakturze swoim nabywcom i którą deklaruje organom podatkowym w państwie członkowskim B, opiera się na pełnej cenie netto, po której dokonuje on dostawy bądź świadczy usługę; lub b) gdy zastosowanie ma mechanizm przeniesienia obowiązku podatkowego zawarty w szóstej dyrektywie, X nie wykazuje podatku VAT na fakturze, a Y jest odpowiedzialny za uiszczenie podatku VAT od dostawy lub usługi w państwie członkowskim B, jednak może również dokonać jego odliczenia. W obu przypadkach łańcuch działa wtedy normalnie.

⁴² — Zobacz pkt 12 powyżej.

65. Jeśli X w sposób błędny wykaże Y na fakturze podatek VAT od danej transakcji, jeśli Y zapłaci tę fakturę i jeśli X zadeklaruje tę kwotę organom podatkowym, to zgodnie z wyrokiem w sprawie Genius Holding, gdy sprawa ogranicza się do jednego państwa członkowskiego (państwa członkowskiego A):

- X musi zwrócić Y kwotę błędnie wykazaną na fakturze;
- organy podatkowe muszą zwrócić tę kwotę X; natomiast
- Y musi wyłączyć ją ze swego odliczenia (lub, jeśli została już odliczona, skorygować swe odliczenie zgodnie z art. 21 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy).

66. Jeśli X i Y znajdują się w różnych państwach członkowskich, pierwszy i drugi z tych wymogów będzie miał nadal zastosowanie. Jednakże na podstawie ósmej dyrektywy⁴³ bądź mechanizmu przeniesienia obowiązku podatkowego zawartego w szóstej dyrektywie⁴⁴ nigdy nie mógłby odliczyć podatku VAT wykazanego na fakturze przez

X, gdyż żadna z tych sytuacji nie dopuszcza odliczenia jako takiego. Zatem analogicznie Y nie jest uprawniony do uzyskania zwrotu. Również w tym przypadku łańcuch będzie działał normalnie.

67. W obu scenariuszach zachowana jest neutralność podatku VAT⁴⁵ w sposób w istocie podobny (choć, jak już wspomniałem, bardziej złożony, niż gdyby odliczenie lub zwrot, w zależności od przypadku, były dozwolone).

68. Ponadto można zauważyć, że przepis krajowy, o którym mowa w wyroku w sprawie Genius Holding, również ustanawiał mechanizm przeniesienia obowiązku podatkowego, jednak był to mechanizm dozwolony przez Radę na podstawie art. 27 szóstej dyrektywy, a nie ten, który został przewidziany w ósmej dyrektywie⁴⁶. Dziwne mogłoby się wydać stosowanie zasady leżącej u podstaw tego wyroku do jednego przypadku przeniesienia obowiązku podatkowego, lecz nie do innego.

69. Uważam zatem, że stanowisko przyjęte przez Trybunał w wyroku w sprawie Genius Holding odnośnie do odliczeń na podstawie szóstej dyrektywy należy również zastosować do zwrotów na podstawie ósmej dyrektywy.

43 — W odniesieniu do dostaw lub usług, dla których za miejsce ich wykonania uznane było państwo członkowskie A.

44 — W odniesieniu do dostaw lub usług, dla których za miejsce ich wykonania uznane było państwo członkowskie B. Y

45 — Gdyż X dokonuje zwrotu na rzecz Y, a następnie sam żąda zwrotu kwoty od organów podatkowych w państwie członkowskim A.

46 — Zobacz pkt 5 wyroku.

B — W przedmiocie pytania drugiego

które nie przyznają nabywcy prawa do dochodzenia od organów podatkowych zwrotu podatku VAT, który, nie będąc należny, został wykazany na fakturze i zapłacony?

70. W przypadku gdy nabywca znajdujący się w sytuacji takiej jak Reemtsma (to znaczy w sytuacji, w jakiej znajduje się Y w przykładzie, który podałem powyżej) nie jest uprawniony do zwrotu zgodnie z art. 17 ust. 3 i 4 szóstej dyrektywy oraz przepisami ósmej dyrektywy, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy wystarczające jest, by miał on prawo żądania zwrotu podatku od dostawcy (w moim przykładzie X), który wykazał podatek na fakturze i który z kolei może żądać jego zwrotu od organu podatkowego, który pobrał podatek, czy też taki odbiorca usług powinien mieć możliwość skierowania swojego żądania bezpośrednio do tego organu podatkowego.

- c) Czy ma znaczenie, że inne przepisy krajowe (dotyczące opodatkowania bezpośredniego) dopuszczają wspólne działanie obu stron przeciwko organom podatkowym w zbliżonych okolicznościach?

72. Wskazane trzy części zostaną kolejno rozważone.

71. Pytanie to dzieli się, jak wskazały rząd włoski oraz Komisja, na trzy części, które można streścić w następujący sposób:

- a) Czy nabywcę można w ogólności uznać za osobę zobowiązaną do zapłaty podatku VAT od danej czynności?

1. Czy nabywcę można w ogólności uznać za osobę zobowiązaną do zapłaty podatku VAT od danej czynności?

- b) Czy wspólnotowy system podatku VAT (oraz zasady neutralności, skuteczności, równoważności lub niedyskryminacji) *sprzeciwia się* przepisom krajowym,

73. Jak podnosi Reemtsma, art. 21 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy⁴⁷ dopuszcza wpro-

⁴⁷ — W wersji mającej zastosowanie w 1994 r.

wadzenie przez państwa członkowskie zasady, że poza dostawcą lub usługodawcą „inna osoba niż podatnik jest solidarnie odpowiedzialna za zapłatę podatku”. Artykuł 22 ust. 8⁴⁸ dopuszcza, aby państwa członkowskie nakładały „inne obowiązki, które uznają za konieczne do prawidłowego naliczenia i pobrania podatku i uniknięcia oszustw podatkowych”. Zatem z szóstą dyrektywą zgodne jest, aby nabywca był jedną z osób zobowiązanych do zapłaty podatku VAT.

74. Z drugiej strony, jak zauważa rząd włoski, nawet jeśli prawo wspólnotowe dopuszcza, aby nabywca był solidarnie odpowiedzialny za zapłatę podatku, w 1994 r. prawo włoskie nie przewidywało takiego przepisu (choć obecnie taki przepis istnieje).

75. Ponadto, jak trafnie zauważa Komisja, art. 21 ust. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy ustanawia zasadę ogólną, zgodnie z którą co do zasady to dostawca lub usługodawca zobowiązany jest do zapłaty podatku VAT i wykonywania obowiązków względem organów podatkowych. Jedyne wyjątki określone są w pozostałych postanowieniach art. 21 ust. 1 (w szczególności mechanizm przeniesienia obowiązku podatkowego w transakcjach transgranicznych) lub dozwolone przez Radę na podstawie art. 27 szóstej dyrektywy (w tym mechanizm przeniesienia obowiązku podatkowego dozwolony w szcze-

gólnych okolicznościach w ramach państwa członkowskiego⁴⁹).

76. Zgadzam się zatem z rządem włoskim i Komisją. Reemtsma ma rację wskazując, że w niektórych okolicznościach państwa członkowskie *mogą* wprowadzić odpowiedzialność solidarną nabywcy wraz z dostawcą, natomiast w sytuacjach, w których zastosowanie ma mechanizm przeniesienia obowiązku podatkowego, odpowiedzialny jest zawsze nabywca. Niemniej są to wyjątki od zasady ogólnej, w myśl której to dostawca powinien zadeklarować organom podatkowym podatek VAT od danej czynności. W konsekwencji co do zasady tylko dostawca lub usługodawca może skierować do tych organów żądanie zwrotu błędnie zapłaconego podatku.

77. Prawdą jest, że gdy zastosowanie ma mechanizm przeniesienia obowiązku podatkowego z jakiegokolwiek przyczyny, to nabywca jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT od danej czynności. Zatem co do zasady nabywca będzie uprawniony do dochodzenia zwrotu błędnie uiszczanego podatku od organów podatkowych⁵⁰. Ponadto wydaje się, że mechanizm przeniesienia obowiązku podatkowego na podstawie art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy miał zastosowanie w przypadku powodującym postępowanie przed sądem krajowym,

49 — Tak jak przepis krajowy w wyroku w sprawie Genius Holding.

50 — Wykorzystuję termin „remboursement” (zwrot) w sensie ogólnym, jako termin w różniący się od szczególnej procedury zwrotu „refund” przewidzianej w ósmej dyrektywie.

48 — Znajdujący się w art. 28h.

tak więc Reemtsma powinna być zarówno zobowiązana do zapłaty podatku, jak i być uprawniona do dochodzenia zwrotu podatku błędnie zapłaconego. Jednakże należy pamiętać, że w ramach tego mechanizmu Reemtsma pozostaje w stosunkach z organami podatkowymi swego państwa członkowskiego, a mianowicie z Republiki Federalnej Niemiec, a nie z organami podatkowymi państwa członkowskiego, w którym jej usługodawca błędnie wykazał na fakturze i deklaracji podatek VAT, czyli Republiki Włoskiej.

podstawie szóstej dyrektywy, ani też zwrot na podstawie ósmej dyrektywy, wydaje się, że dostawca lub usługodawca, który wykazał na fakturze i pobrał podatek VAT od danej transakcji w wyniku błędu oraz zapłacił go organom podatkowym, może dochodzić zwrotu tej kwoty od organów podatkowych, lecz nabywca w ramach tej samej transakcji może dochodzić zwrotu tej kwoty wyłącznie od dostawcy w ramach powództwa cywilnego.

78. Zatem na pierwszą część pytania drugiego odpowiedziałabym, że co do zasady jedynie dostawcę lub usługodawcę należy uważać za zobowiązanego wobec organów podatkowych do zapłaty podatku VAT od danej czynności, a w konsekwencji za upoważnionego do żądania zwrotu błędnie zapłaconego podatku. Gdy w drodze wyjątku na mocy przepisów wspólnotowych lub dozwolonych przepisów krajowych zobowiązana jest inna osoba, osoba ta może dochodzić zwrotu podatku, który zapłaciła w wyniku błędu, od organów podatkowych, względem których była zobowiązana.

80. Wątpliwości sądu krajowego odnośnie do systemu środków prawnych dotyczą wymogów równoważności (bądź niedyskryminacji) oraz skuteczności w prawie wspólnotowym. Wymogi te zostały wyrażone ostatnio w wyroku w sprawie *My Travel*⁵¹. „W braku przepisów wspólnotowych w zakresie żądania zwrotu podatków do państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym warunków występowania z tymi żądaniami, które muszą być zgodne z zasadami równoważności oraz skuteczności, a zatem nie mogą być mniej korzystne niż podobne żądania oparte na przepisach prawa krajowego i nie mogą być ukształtowane w sposób czyniący praktycznie niemożliwym wykonywanie praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny”.

2. Czy dopuszczalne jest, by prawo krajowe *nie* zezwalało nabywcy na dochodzenie od organów podatkowych zwrotu podatku VAT, który nie będąc należnym, został wykazany na fakturze i zapłacony?

81. Reemtsma uważa, że zgodność z zasadą skuteczności wymaga zezwolenia nabywcy

79. We Włoszech w okolicznościach, w których nie jest dopuszczalne ani odliczenie na

51 — Wyrok z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-291/03, Zb.Orz. s. I-8477, pkt 17.

na występowanie bezpośrednio do organów podatkowych. W przeciwnym razie mogłyby wyłonić się przynajmniej dwie potencjalne niezgodności z tą zasadą: gdyby dostawca lub usługodawca okazał się niewypłacalny w przypadku skierowania przez nabywcę żądania zwrotu do niego lub też gdyby sądy cywilne nakazały dostawcy lub usługodawcy zwrot na rzecz nabywcy, a jego żądanie skierowane przeciwko organom podatkowym w sądach podatkowych nie zostało uwzględnione.

82. Komisja przypomina wyroki Trybunału, w szczególności w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, w myśl których państwa członkowskie muszą zapewnić korektę błędów w wykazywaniu podatku VAT na fakturze, obejmującą zarówno korektę faktury, jak i zwrot podatku VAT niesłusznie zapłaconego. Podnosi ona, że obowiązek ten wypływa z zasady neutralności oraz z zakazu bezpodstawnego wzbogacenia (w tym przypadku po stronie organów podatkowych). Państwa członkowskie mogą dokonać wyboru odpowiedniej procedury pod warunkiem poszanowania zasady skuteczności. Wydaje się, iż co do zasady dopuszczalne jest, aby zwykle wyłącznie dostawca, jako osoba zobowiązana do uiszczenia podatku, mógł dochodzić zwrotu od organów podatkowych, natomiast nabywca musiał dochodzić zwrotu od dostawcy lub usługodawcy na gruncie prawa cywilnego. Jednak — pod warunkiem całkowitego wykluczenia jakiegokolwiek ryzyka utraty podatku — zasada skuteczności może wymagać, aby nabywca mógł dochodzić zwrotu bezpośrednio od organów podatkowych, gdyby zwrot w ramach zwykłej procedury okazał się „niemożliwy lub nadmiernie utrudniony” (przykładowo w przypadku Reemtsma, w razie upadłości jej włoskiego usługodawcy). Wreszcie

zasada niedyskryminacji wymaga od każdego państwa członkowskiego, które przyznało nabywcy z siedzibą na jego terytorium prawo do dochodzenia zwrotu od organów podatkowych, aby przyznało ono nabywcy z siedzibą w innym państwie członkowskim to samo prawo.

83. Rząd włoski zgadza się z Komisją w zakresie, w jakim potwierdza ona legalność systemu obowiązującego we Włoszech. Natomiast nie zgadza się z twierdzeniem Komisji, że nabywca musi być uprawniony do żądania zwrotu bezpośrednio od organów podatkowych, jeśli z jakiegokolwiek przyczyny nie można wyegzekwować jego roszczenia cywilnoprawnego przeciwko dostawcy lub usługodawcy.

84. Niemniej uważam analizę Komisji w całości za przekonującą.

85. Po pierwsze, system środków prawnych, który określono jako obowiązujący we Włoszech, co do zasady wydaje się zgodny z przepisami i orzecznictwem dotyczącym wspólnotowego systemu podatku VAT. Jeśli możliwe jest, aby dostawca lub usługodawca, który wykazał na fakturze oraz pobrał podatek VAT od danej transakcji w wyniku błędu oraz zapłacił go organom podatkowym, dochodził zwrotu tej kwoty od orga-

nów podatkowych i aby nabywca w ramach tej samej transakcji odzyskał tę kwotę od dostawcy w ramach powództwa cywilnego, to zasady neutralności podatku VAT oraz skuteczności roszczeń o zwrot błędnie zapłaconego podatku są respektowane.

nabywcy, który poniósł pełen ciężar podatku VAT błędnie wykazanego na fakturze, na wniesienie bezpośredniego żądania zwrotu do organów podatkowych, które w przypadku zatrzymania takiego podatku VAT wzbogaciłyby się bezpodstawnie, wydaje się niełatwe.

86. Po drugie, system taki co do zasady jest wystarczający. We wszystkich sytuacjach, w których może doprowadzić do pożądanego skutku — pełnego zwrotu podatku osobie obciążonej z tytułu podatku zapłaconego w wyniku błędu — zbędne jest zapewnienie nabywcy dodatkowego środka prawnego przeciwko organom podatkowym. W konsekwencji nie ma potrzeby dopuszczania bezpośredniego powództwa nabywcy wobec organów podatkowych tego typu, jakie prawdopodobnie próbowała wnieść Reemtsma, *chyba że* podstawowy system środków prawnych został wcześniej wykorzystany, jednakże w wyniku istotnych okoliczności niezwiązanych z zasadnością żądania⁵² nie przyniósł pożądanego wyniku.

88. W tym aspekcie na rozprawie dyskutowane były dwie kwestie.

89. Z jednej strony Komisja zasugerowała, że takie przypadki były niezwykle rzadkie i raczej nie rzutują w znacznym stopniu na podstawowy system środków prawnych, natomiast rząd włoski zapewniał, że prawdopodobnie będą one znacznie częstsze. Jednakże nie wydaje mi się, aby częstotliwość ich występowania miała jakiegokolwiek znaczenie. Istotne jest, że jeśli wystąpi taka sytuacja, należy postępować zgodnie z wymogami neutralności i skuteczności.

87. Po trzecie, mogą istnieć przypadki, w których żądanie takie upadnie. W takich przypadkach dostępne musi być jakieś inne rozwiązanie, jeśli mają być dochowane wymogi neutralności i skuteczności. Ustanowienie rozwiązania innego niż zezwolenie

90. Z drugiej strony rząd włoski zasugerował, że środek prawny zapobiegający bezpodstawnemu wzbogaceniu po stronie organów podatkowych w przypadku podatku VAT zapłaconego w wyniku błędu powinien przysługiwać tylko wtedy, gdyby

⁵² — Przykładowo w przypadku niewypłacalności dostawcy lub usługodawcy.

istniał odpowiadający mu środek prawny zapobiegający bezpodstawnemu zubożeniu kasy publicznej w przypadku niezapłacenia należnego podatku VAT. Pojawił się argument, że w przeciwnym wypadku miałyby miejsce jakaś forma bezpodstawnego wzbogacenia po stronie nabywcy. Jednakże taki argument wydaje mi się nieporozumieniem. Jeśli dostawca błędnie wykaże podatek VAT na fakturze na rzecz nabywcy i pobierze go od niego, jednakże nie zadeklaruje go organom podatkowym, to po stronie nabywcy nie wystąpi bezpodstawne wzbogacenie (choć istotnie może mieć miejsce bezpośrednie wzbogacenie lub oszustwo po stronie dostawcy). Jeśli dostawca ani nie wykaże na fakturze wystawionej nabywcy podatku VAT od czynności podlegającej opodatkowaniu, ani nie pobierze go od niego, to gdy nabywca sam jest podatnikiem, nie będzie dysponował podatkiem VAT do odliczenia, a zatem nie wzbogaci się bezpodstawnie i bez względu na to, czy jest nabywcą, czy klientem końcowym, sam może być stroną porozumienia stanowiącego oszustwo podatkowe. W tej drugiej sytuacji uzasadnione będzie wprowadzenie w prawie krajowym zarówno sankcji karnych, jak i obowiązku zapłaty tej kwoty.

91. Wreszcie zgadzam się z Komisją, że zasada równoważności wymaga, aby państwo członkowskie, które umożliwia nabywcy z siedzibą na jego terytorium dochodzenie zwrotu bezpośrednio od organów podatkowych, przyznało to samo prawo nabywcy z siedzibą w innym państwie członkowskim. Jednak Trybunał nie został poinformowany, czy sytuacja taka ma miejsce we Włoszech.

92. W związku z powyższym uważam, że gdy podatek VAT, który nie był należny, w ramach danej transakcji został wykazany

na fakturze i zapłacony organom podatkowym przez dostawcę lub usługodawcę, który byłby zobowiązany do zapłacenia tego podatku, gdyby ten był należny, co do zasady wystarczy, zgodnie z zasadami neutralności podatku VAT oraz skuteczności reguł krajowych dotyczących zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa wspólnotowego, aby procedury krajowe umożliwiały dostawcy lub usługodawcy dochodzenie zwrotu tejże kwoty od wspomnianych organów oraz aby umożliwiały nabywcy w ramach tej samej transakcji dochodzenie rzeczowej kwoty od dostawcy w ramach powództwa cywilnego. Jednakże w przypadkach, w których powodzenie takiego powództwa cywilnego jest wykluczone z powodu istotnych okoliczności niezwiązanych z zasadnością żądania, prawo krajowe musi przewidywać, zgodnie z zasadą neutralności podatku VAT, zasadą skuteczności oraz zakazem bezpodstawnego wzbogacenia po stronie organów podatkowych, środki, za pomocą których nabywca, który poniósł ciężar podatku wykazanego błędnie na fakturze, będzie mógł odzyskać tę kwotę od organów podatkowych. W każdym razie jeśli nabywcy z siedzibą w danym państwie członkowskim przysługuje takie roszczenie w ramach danej transakcji, musi ono również przysługiwać nabywcy z siedzibą w innym państwie członkowskim.

3. Czy dla oceny ma znaczenie, że inne przepisy krajowe dotyczące opodatkowania bezpośredniego dopuszczają wspólne działanie obu stron przeciwko organom podatkowym w zbliżonych okolicznościach?

93. Okazuje się, że gdy podatek dochodowy został błędnie pobrany u źródła przez

pracodawcę oraz zapłacony organom podatkowym, prawo włoskie dopuszcza, aby zarówno pracodawca, jak i pracownik domagali się zwrotu od organów podatkowych. Sąd krajowy obawia się, że dostępność takiego wspólnego lub alternatywnego środka prawnego w takim przypadku, w połączeniu z jego niedostępnością zarówno dla dostawcy lub usługodawcy, jak i nabywcy w sytuacji dotyczącej podatku VAT, takiej jak ta będąca przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym, mogłaby naruszać zasadę równoważności bądź niedyskryminacji wynikającą z prawa wspólnotowego.

sach w zakresie podatków bezpośrednich, Komisja uważa jednak w ogólności, że jest mało prawdopodobne, aby sytuacja w tej dziedzinie była porównywalna z przypadkiem dotyczącym podatku VAT. W tym drugim przypadku co do zasady tylko dostawca lub usługodawca pozostaje w bezpośrednim stosunku prawnym z organami podatkowymi. W istocie cały system opodatkowania bezpośredniego pozostaje bez związku z systemem podatku VAT. Z uwagi na to, że zasada niedyskryminacji dotyczy wyłącznie sytuacji porównywalnych, nie ma ona zatem znaczenia w niniejszym przypadku.

94. Wskazując, że Trybunał nie został w pełni poinformowany o włoskich przepi-

95. Pod tym względem całkowicie zgadzam się z Komisją.

IV — Wnioski

96. W świetle powyższych rozważań sądzę, że na pytania przedłożone przez Corte suprema di cassazione należy udzielić następującej odpowiedzi:

- 1) Artykuły 2 i 5 ósmej dyrektywy Rady 79/1072/EWG należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT, który należny jest wyłącznie z uwagi na to, że został wykazany na fakturze, nie spełnia warunków zwrotu w świetle przepisów tej dyrektywy.

- 2) Co do zasady jedynie dostawcę lub usługodawcę należy uważać za zobowiązanego wobec organów podatkowych do zapłaty podatku VAT od danej czynności, a w konsekwencji za upoważnionego do żądania zwrotu błędnie zapłaconego podatku. Gdy w drodze wyjątku na mocy przepisów wspólnotowych lub dozwolonych przepisów krajowych zobowiązana jest inna osoba, osoba ta może domagać się zwrotu podatku, który zapłaciła w wyniku błędu, od organów podatkowych, względem których była zobowiązana.

- 3) Gdy podatek VAT, który nie był należny, w ramach danej transakcji został wykazany na fakturze i zapłacony organom podatkowym przez dostawcę lub usługodawcę, który byłby zobowiązany do zapłacenia tego podatku, gdyby ten był należny, co do zasady wystarczy, zgodnie z zasadami neutralności podatku VAT oraz skuteczności reguł krajowych dotyczących zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa wspólnotowego, aby procedury krajowe umożliwiały dostawcy lub usługodawcy dochodzenie zwrotu tejże kwoty od wspomnianych organów oraz aby umożliwiały nabywcy w ramach tej samej transakcji dochodzenie rzeczzonej kwoty od dostawcy w ramach powództwa cywilnego. Jednakże w przypadkach, w których powodzenie takiego powództwa cywilnego jest wykluczone z powodu istotnych okoliczności niezwiązanych z zasadnością żądania, prawo krajowe musi przewidywać, zgodnie z zasadą neutralności podatku VAT, zasadą skuteczności oraz zakazem bezpodstawnego wzbogacenia po stronie organów podatkowych, środki, za pomocą których nabywca, który poniósł ciężar podatku wykazanego błędnie na fakturze, będzie mógł odzyskać tę kwotę podatku od organów podatkowych. W każdym razie, jeśli nabywcy z siedzibą w danym państwie członkowskim przysługuje takie roszczenie w ramach danej transakcji, musi ono również przysługiwać nabywcy z siedzibą w innym państwie członkowskim.

- 4) Okoliczność, iż w ramach prawa krajowego roszczenie wobec organów podatkowych o zwrot kwoty podatku bezpośredniego pobranego i zapłaconego w wyniku błędu przysługuje zarówno podmiotowi zobowiązanemu do pobrania podatku, jak i podmiotowi, od którego kwota podatku została pobrana, co do zasady nie ma znaczenia dla oceny zgodności z zasadą równoważności przypadku, w którym tylko dostawca lub usługodawca, lecz nie nabywca w ramach danej transakcji może dochodzić od organów podatkowych zwrotu kwoty podatku VAT wykazanego na fakturze oraz zapłaconego w wyniku błędu.