

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)
z dnia 6 lipca 2006 r. *

W sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Cour de cassation (Belgia), postanowieniami z dnia 7 października 2004 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 19 października 2004 r., w postępowaniach:

Axel Kittel (C-439/04)

przeciwko

Belgii,

oraz

Belgia (C-440/04)

przeciwko

Recolta Recycling SPRL,

* Język postępowania: francuski.

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

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

rzecznik generalny: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 9 lutego
2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Axela Kittela, przez J. Bublot, avocat (C-439/04),

— w imieniu Recolta Recycling SPRL, przez T. Afschrifta i A. Rayeta, avocats
(C-440/04),

— w imieniu Belgii, przez E. Dominkovits, a następnie przez L. Van den Broeck,
działających w charakterze pełnomocników, wspieranym przez B. van de Walle
de Ghelckego, avocat,

— w imieniu rządu włoskiego, przez I. M. Braguglię, działającego w charakterze
pełnomocnika, wspieranego przez G. De Bellisa, avvocato dello stato,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez J.P. Keppennego i M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 marca 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni 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: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1), zmienionej przez dyrektywę Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, str. 18, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

- 2 Wnioski te zostały przedłożone w ramach dwóch sporów toczących się pomiędzy, odpowiednio, A. Kittelem i Recolta Recycling SPRL (zwaną dalej „Recolta”) a Belgią, w przedmiocie odmowy przez belgijską administrację podatkową uznania prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego od transakcji wykorzystywanych w oszustwach typu „karuzeli podatkowej”.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

- 3 Artykuł 2 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 przez szóstą dyrektywę (zwanej dalej „pierwszą dyrektywą”), stanowi:

„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 Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1. dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze];”.

5 Zgodnie z art. 4 ust. 1 i 2 tej dyrektywy:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza, określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem osiągnięcia stałego zysku]”.

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

7 Artykuł 17 ust. 1 i 2 lit. a) 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) należnego lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub, które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika”.

Uregulowanie krajowe

8 Artykuł 1131 belgijskiego kodeksu cywilnego stanowi, że „zobowiązanie pozbawione kauzy albo oparte na wadliwej lub sprzecznej z prawem kauzie nie wywołuje skutków prawnych”.

9 W rozumieniu art. 1133 tego kodeksu „kauza jest sprzeczna z prawem gdy jest ona zabroniona przez prawo, sprzeczna z zasadami współżycia społecznego lub porządkiem publicznym”.

Postępowanie przed sądem krajowym*Sprawa C-439/04*

- 10 Sąd odsyłający podnosi, że spółka akcyjna Ang Computime Belgium (zwana dalej „Computime”) nabyła i odsprzedała podzespoły komputerowe, oraz że organ podatkowy na podstawie sporządzonego przez niego protokołu uznał, że Computime świadomie uczestniczyła w oszustwie dotyczącym podatku VAT typu „karuzeli podatkowej”, którego głównym celem było jednokrotne lub wielokrotne odzyskanie kwot podatku VAT, które zostały zafakturowane przez dostawców dla jednego i tego samego towaru, oraz że zrealizowane na rzecz Computime dostawy miały charakter fikcyjny. Na tej podstawie organ podatkowy nie uznał prawa Computime do odliczenia podatku VAT, który został zapłacony od tych dostaw.
- 11 Z akt sprawy wynika, że w dniu 13 października 1997 r. poborca podatku VAT w Verviers skierował do Computime decyzję o zapłacie. Należne kwoty wyniosły około 240 mln BEF tytułem podatków oraz około 480 mln BEF tytułem grzywien (ogółem około 18 mln EUR).
- 12 Computime zaskarżył tą decyzję do Tribunal de première instance w Verviers. W dniu 28 lipca 1999 r. sąd ten wydał orzeczenie, w którym uznał skargę za bezzasadną. Wyrok ten został potwierdzony wyrokiem sądu apelacyjnego w Liège, który został wydany w dniu 29 maja 2002 r.
- 13 A. Kittel, jako syndyk masy upadłościowej Computime, wniósł skargę od tego wyroku do Cour de cassation.

Sprawa C-440/04

- 14 Sąd odsyłający podnosi, że Recolta nabyła od niejakiego Ailliaud szesnaście pojazdów luksusowych, które tenże nabył od spółki Auto-Mail. Zrealizowane przez Ailliaud zakupy nie spowodowały pobrania podatku VAT na rzecz budżetu państwa, a Ailliaud nie przekazał Belgii podatku VAT zapłaconego przez Recolta. Ta ostatnia odsprzedała spółce Auto-Mail pojazdy zwolnione od podatku VAT w ramach zezwolenia na sprzedaż na wywóz.
- 15 Jak wynika z akt sprawy, postępowanie wszczęte przez inspection spéciale des impôts (specjalny inspektorat kontroli podatkowej) wykazało, że Ailliaud i Auto-Mail opracowali mechanizm oszustw podatkowych typu „karuzeli podatkowej”, który obejmował transakcje zawarte z Recolta.
- 16 W dniu 26 października 1989 r., poborca podatku VAT w Verviers wydał w stosunku do Recolta decyzję dotyczącą zapłaty kwoty wynoszącej ponad 4,8 mln BEF tytułem podatku oraz kwoty nieznacznie przekraczającej 9,7 mln BEF tytułem grzywien (ogółem około 360 000 EUR).
- 17 Recolta odwołała się od tej decyzji do Tribunal de première instance w Verviers. W dniu 1 października 1996 r., sąd ten, po ustaleniu, iż nie ma podstaw by uznać, że Recolta oraz jej kierownictwo wiedzieli lub byli świadomi tego, iż zostali włączeni do mechanizmu oszustw popełnianych na szeroką skalę, wydał wyrok, w którym orzekł, że decyzja poborcy podatkowego nie miała podstawy prawnej, a zatem była nieważna i bezskuteczna. W związku z tą sprawą zostało również wszczęte

postępowanie karne, w którym Tribunal correctionnel w Brukseli w dniu 7 stycznia 1994 r. orzekł o umorzeniu postępowania względem zarządzającego Recolta.

- 18 Belgia wniosła apelację od tego wyroku do sądu apelacyjnego w Liège, w której stwierdziła, że umowy stanowiące podstawę wystawienia faktur są bezwzględnie nieważne na gruncie prawa krajowego, bowiem głównym powodem dla którego Ailliaud zawarł umowy z Recolta było przeprowadzenie transakcji sprzecznych z systemem podatku VAT. Ponieważ sporne transakcje były oparte na sprzecznej z prawem kauzie, o której mowa w art. 1131 kodeksu cywilnego, przesłanki dotyczące prawa do odliczenia, a mianowicie dokonanie dostawy towarów, nie zostały spełnione.
- 19 W związku z potwierdzeniem zaskarżonego wyroku przez sąd apelacyjny w Liège, Belgia wniosła skargę do Cour de cassation.

Pytania prejudycjalne

- 20 Sąd odsyłający zauważa przede wszystkim, że belgijskie przepisy dotyczące podatku VAT będące przedmiotem postępowań przed sądem krajowym są przepisami transponującymi art. 2, art. 4 ust. 1, art. 5 ust. 1 oraz art.17 ust. 2 szóstej dyrektywy do prawa krajowego.

- 21 Następnie sąd ten przypomina, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, szósta dyrektywa opiera się na zasadzie neutralności podatkowej, oraz że zasada ta sprzeciwia się wprowadzeniu powszechnego zróżnicowania w zakresie poboru podatku VAT między transakcjami legalnymi a nielegalnymi, z wyjątkiem przypadków, odmiennych od niniejszego, w których, z uwagi na szczególne cechy niektórych towarów, wyłączona jest wszelka konkurencja między legalnym a nielegalnym sektorem gospodarczym.
- 22 Ponadto sąd odsyłający podnosi, że zgodnie z prawem krajowym umowa, której celem jest zorganizowanie oszustwa przeciwko osobom trzecim, w tym przypadku przeciwko Belgii, których prawa są chronione przez ustawodawstwo dotyczące porządku publicznego, jest bezprawna i dotknięta bezwzględną nieważnością. Ponieważ chodzi tu o interes publiczny, wystarczy, by jedna ze stron umowy zawarła ją w celach sprzecznych z prawem, natomiast nie ma tu znaczenia, czy druga strona umowy o tym wiedziała.
- 23 W sprawie C-439/04 Cour de cassation przypomina, że sąd apelacyjny w Liège orzekł, że umowa dotknięta nieważnością nie wywołuje skutków prawnych, takich jak odliczenie podatku VAT, w przypadku gdy sprzeczną z prawem kauzę stanowi samo oszustwo podatkowe, oraz że A Kiteł podnosi na poparcie skargi kasacyjnej, że podatek VAT zafakturowany przez podatnika z tytułu dostawy towarów może podlegać odliczeniu, nawet jeżeli dostawa ta jest realizowana w związku z umową dotkniętą, na gruncie prawa krajowego, bezwzględną nieważnością, oraz że prawo do odliczenia podatku istnieje nawet w przypadku, gdy sprzeczną z prawem kauzę stanowi oszustwo w samym podatku VAT.
- 24 W sprawie C-440/04 Belgia podnosi, na poparcie skargi kasacyjnej, że podatek VAT, który został zafakturowany przez podatnika od zrealizowanej dostawy towarów nie podlega odliczeniu, gdy dostawa ta, nawet jeżeli została rzeczywiście zrealizowana, była wykonana na podstawie umowy dotkniętej, na gruncie prawa krajowego, bezwzględną nieważnością, nawet jeżeli nabywca działał w dobrej wierze.

- 25 W takich okolicznościach Cour de cassation postanowił zawiesić toczące się przed nim postępowanie i zwrócić się do Trybunału o udzielenie odpowiedzi na następujące pytania prejudycjalne:

W sprawie C-439/04:

- „1) Czy w sytuacji, gdy dostawa towarów jest przeznaczona dla podatnika, który zawarł umowę w dobrej wierze, nie wiedząc o oszustwie podatkowym popełnionym przez sprzedawcę, zasada neutralności podatku VAT oznacza, że nieważność umowy sprzedaży wynikająca z przepisu krajowego prawa cywilnego, na mocy którego umowa jest bezwzględnie nieważna jako sprzeczna z zasadami porządku publicznego z powodu sprzecznej z prawem kauzy po stronie sprzedawcy, powoduje utratę przez tego podatnika prawa do odliczenia podatku?

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

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

W sprawie C-440/04:

- „1) Czy w sytuacji, gdy dostawa towarów jest przeznaczona dla podatnika, który zawarł umowę w dobrej wierze, nie wiedząc o oszustwie podatkowym popełnionym przez sprzedawcę, zasada neutralności podatku VAT oznacza, że

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

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

26 Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 28 stycznia 2005 r. sprawy C-439/04 oraz C-440/04 zostały połączone do celów procedury pisemnej i ustnej, jak również do celów wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

27 Zwracając się z pytaniami prejudycjalnymi, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy w przypadku gdy dostawa jest realizowana na rzecz podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że rzeczona transakcja była wykorzystywana na potrzeby oszustwa popełnionego przez sprzedawcę, art. 17 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisowi prawa krajowego, zgodnie z którym nieważność umowy sprzedaży wynikająca z przepisu krajowego prawa cywilnego, na mocy którego umowa jest bezwzględnie nieważna jako sprzeczna z zasadami porządku publicznego z uwagi na sprzeczną z prawem kauzę po stronie sprzedawcy, powoduje utratę prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego przez tego podatnika. Sąd ten zastanawia się nad tym, czy odpowiedź udzielona na to pytanie byłaby odmienna, w przypadku gdy bezwzględna nieważność powstałaby na skutek popełnienia oszustwa w podatku VAT.

- 28 Sąd odsyłający zmierza również do ustalenia, czy odpowiedź na to pytanie byłaby odmienna w przypadku, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie towaru uczestniczył on w transakcji wykorzystanej na potrzeby oszustwa w podatku VAT.

Uwagi przedstawione Trybunałowi

- 29 A. Kittel jest zdania, że zasada neutralności podatkowej wynikająca w szczególności z art. 2 pierwszej dyrektywy oraz z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy sprzeciwia się temu, aby sama nieważność transakcji wynikająca z przepisów prawa krajowego skutkowałą utratą przez podatnika prawa do odliczenia.
- 30 Ponadto art. 5 szóstej dyrektywy nie sprzeciwia się temu, aby za dostawę towaru można było uznać transakcję, która ze względu na jej cechy szczególne stanowi część konkurencyjnego obiegu gospodarczego, nawet wtedy gdy dostawa ta jest częściowo realizowana w celu popełnienia oszustwa w podatku VAT. W takich okolicznościach, art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przyznaje on prawo do odliczenia nabywcy, który nie działa w celu popełnienia oszustwa w podatku VAT.
- 31 Podobnie, artykuł ten przyznaje prawo do odliczenia nabywcy, który nie działa w celu popełnienia oszustwa w podatku VAT, nawet jeżeli jest on świadomy oszukańczego celu, jakim kieruje się jego dostawca, niezależnie od tego, czy czerpie on korzyści z tego oszustwa. Artykuł 17 ust. 2 szóstej dyrektywy należy więc

interpretować w ten sposób, że przyznaje on nabywcy prawo do dokonania odliczenia, nawet w przypadku gdy był on świadomy oszukańczego celu jakim kierował się jego dostawca, niezależnie od tego, czy czerpie on korzyści z tego oszustwa.

- 32 Belgia utrzymuje, że w przypadku gdy przeniesienie dóbr jest przeznaczone dla podatnika, który zawarł umowę w dobrej wierze, nie wiedząc o oszustwie podatkowym popełnionym przez sprzedawcę, zasada neutralności podatkowej podatku VAT nie sprzeciwia się temu, aby nie uznano prawa podatnika do odliczenia podatku, jeżeli tylko zostanie wykazane, że podatnik ten nie spełnia istotnych warunków koniecznych do tego, aby mógł on z tego prawa skorzystać.
- 33 Taki przypadek ma miejsce, gdy podatnik nieświadomie uczestniczy w oszustwie typu „karuzeli podatkowej”, tak iż nie można go uznać za beneficjenta dostawy towarów w rozumieniu art. 5 szóstej dyrektywy lub za osobę korzystającą z tych towarów na potrzeby wykonywanych transakcji opodatkowanych, czy też gdy nie posiada on faktury zgodnej z przepisami art. 18 ust. 1 oraz art. 22 ust. 3 tej dyrektywy.
- 34 Stwierdzenie niemożności skorzystania przez podatnika z prawa do odliczenia podatku jest również możliwe w przypadku ustalenia, że powołuje się on na to prawo w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie.
- 35 Zarówno Recolta jak i rząd włoski są zdania, że na pierwsze pytanie należy udzielić odpowiedzi twierdzącej, a na drugie pytanie odpowiedzi przeczącej.

- 36 Natomiast, jeżeli sprzeczną z prawem kauzę umowy sprzedaży stanowi oszustwo w podatku VAT, o którym obaj kontrahenci wiedzieli, rząd włoski jest zdania, że zasada zakazująca nadużycia prawa wspólnotowego sprzeciwia się temu, aby nabywcy przyznano prawo do odliczenia zapłaconego podatku.
- 37 Komisja Wspólnot Europejskich utrzymuje, że dostawa towarów przeznaczona dla podatnika, który zawarł umowę w dobrej wierze, nie wiedząc o oszustwie podatkowym popełnionym przez sprzedawcę, jest dostawą towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, upoważniająca do dokonania odliczenia podatku zgodnie z art. 17 ust. 2 tej dyrektywy, oraz że zasada neutralności podatkowej tego podatku sprzeciwia się temu, aby nie uznano możliwości skorzystania przez podatnika z prawa do odliczenia podatku VAT z powodu przepisu prawa krajowego, na podstawie którego umowa jest dotknięta bezwzględną nieważnością jako sprzeczna z zasadami porządku publicznego z powodu sprzecznej z prawem kauzy po stronie sprzedawcy.
- 38 Zdaniem Komisji odpowiedź, której należałoby udzielić na pytania zadane przez sąd odsyłający nie byłaby inna, gdyby sprzeczna z prawem kauza umowy sprzedaży, skutkująca według prawa krajowego bezwzględną nieważnością umowy, stanowiła oszustwo w podatku VAT, o którym wiedziały obie strony umowy, chyba że zostanie ustalone, że wykonanie prawa do odliczenia byłoby nadużyciem tego prawa przez nabywcę.

Ocena Trybunału

- 39 Szósta dyrektywa ustanawia wspólny system podatku VAT oparty w szczególności na jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu (zob. w szczególności wyroki z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-305/01 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Rec. str. I-6729, pkt 38, oraz z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb.Orz. str. I-483, pkt 36).

- 40 Dyrektywa ta 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 (ww. wyrok w sprawie Optigen i in., pkt 37).
- 41 Analiza definicji pojęcia dostaw towarów, które zostały zrealizowane przez podatnika działającego w takim charakterze, oraz pojęcia działalności gospodarczej świadczą o tym, że pojęcia te, definiujące transakcje podlegające opodatkowaniu na podstawie szóstej dyrektywy, mają charakter obiektywny oraz że znajdują zastosowanie niezależnie od celów i rezultatów tych czynności (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Optigen i in., pkt 43 i 44).
- 42 Zgodnie z tym co stwierdził Trybunał w pkt 24 wyroku z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 BLP Group, Rec. str. I-983, obowiązek przeprowadzenia przez organ podatkowy postępowania w celu ustalenia zamiaru podatnika jest sprzeczny z celami wspólnego systemu podatku VAT, zmierzającymi do zapewnienia pewności prawa i ułatwienia stosowania podatku VAT poprzez uwzględnienie obiektywnego charakteru danej transakcji, chyba że ma miejsce sytuacja wyjątkowa.
- 43 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 i nie mógł wiedzieć, innej transakcji, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do dokonanej przez owego podatnika, wchodzącej w skład tego łańcucha (ww. wyrok w sprawie Optigen i in., pkt 46).

- 44 Trybunał stwierdził w pkt 51 ww. wyroku w sprawie Optigen i in., że wynika z tego, iż transakcje, które same nie stanowią oszustwa w podatku VAT, stanowią dostawy towarów dokonane przez podatnika działającego w takim charakterze oraz stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 ust. 1, art. 4 oraz art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, ponieważ spełniają obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, niezależnie od zamiaru innego niż dany podatnik podmiotu, uczestniczącego w tym samym łańcuchu dostaw oraz od ewentualnego oszukańczego charakteru, o którym podatnik ten nie wiedział i nie mógł wiedzieć, innej transakcji wchodzącej w skład owego łańcucha dostaw, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do tej, której dokonał ów podatnik.
- 45 Trybunał sprecyzował, że prawo podatnika, dokonującego takich transakcji, do odliczenia naliczonego podatku VAT nie może również ucieść 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 podatku VAT (ww. wyrok w sprawie Optigen i in., pkt 52).
- 46 Ten sam wniosek nasuwa się w sytuacjach, w których takie transakcje są realizowane w związku z popełnieniem przez sprzedawcę oszustwa, o czym podatnik nie wie lub nie mógł wiedzieć.
- 47 W rzeczywistości przewidziane w art.17 i nast. szóstej dyrektywy prawo do odliczenia stanowi integralną część systemu podatku VAT i zasadniczo nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. w szczególności wyroki z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. str. I-1883, pkt 18, 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 43).

- 48 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej — niezależnie od jej celu lub wyników — pod warunkiem, że co do zasady podlega ona sama podatkowi VAT (zob. w szczególności wyroki z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 *Abbey National*, Rec. str. I-1361, pkt 24, oraz z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 *HE*, Zb.Orz. str. I-3123, pkt 70).
- 49 Kwestia dotycząca tego, czy podatek VAT należny od wcześniejszych lub późniejszych transakcji sprzedaży dotyczących danych towarów został wpłacony do budżetu państwa, nie oddziałuje 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). Zgodnie z zasadą fundamentalną, na której opiera się wspólny system podatku VAT, oraz z art. 2 pierwszej i szóstej dyrektywy wynika, 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 z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie C-497/01 *Zita Modes*, Rec. str. I-14393, pkt 37, oraz ww. wyrok w sprawie *Optigen i in.*, pkt 54).
- 50 W tym kontekście, zgodnie z tym, co przypomniał sąd odsyłający, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się wprowadzeniu powszechnego zróżnicowania 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 gospodarczym 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, a także z dnia 29 czerwca 2000 r. w sprawie C-455/98 *Salumets i in.*, Rec. str. I-4993, pkt 19). Jednakże, bezspornym pozostaje to, że sytuacja ta nie dotyczy ani podzespołów komputerowych, ani pojazdów będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.

- 51 Z uwagi na powyższe wydaje się, że podmioty gospodarcze podejmujące wszelkie możliwe działania, których podjęcia można się od nich w sposób uzasadniony domagać celem zapewnienia, że realizowane przez nie transakcje nie stanowią części łańcucha, obejmującego transakcję dotkniętą oszustwem w podatku VAT, powinny móc powołać się na ich legalność, bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Industries, Zb.Orz. str. I-4191, pkt 33).
- 52 Z powyższego wynika, że w przypadku zrealizowania dostawy na rzecz podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że dana transakcja stanowiła element oszustwa, które zostało popełnione przez sprzedawcę, art. 17 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby przepis prawa krajowego, zgodnie z którym nieważność umowy sprzedaży wynika z przepisu krajowego prawa cywilnego, na mocy którego umowa jest bezwzględnie nieważna jako sprzeczna z zasadami porządku publicznego z powodu sprzecznej z prawem kauzy po stronie sprzedawcy, powodował utratę przez tego podatnika prawa do odliczenia zapłaconego przez niego podatku VAT. W tym przypadku bez znaczenia jest to, czy omawiana nieważność wynika z popełnienia oszustwa w podatku VAT, czy też powstała ona na skutek innych oszustw.
- 53 Natomiast nie zostają spełnione obiektywne kryteria stanowiące podstawę pojęcia dostaw towarów, które zostały zrealizowane przez podatnika działającego w takim charakterze, oraz pojęcia działalności gospodarczej, w przypadku gdy oszustwo podatkowe zostało popełnione przez samego podatnika (zob. wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02, Halifax i in., Zb.Orz. str. I-1609, pkt 59).
- 54 W istocie, jak przypominał już Trybunał, zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i propagowanym przez szóstą dyrektywę (zob. wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep, Rec. str. I-5337, pkt 76). Podsądni nie mogą powoływać się na normy prawa wspólnotowego w celach

nieuczciwych lub stanowiących nadużycie (zob. w szczególności wyroki z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-367/96 Kefalas i in., Rec. str. I-2843, pkt 20, z dnia 23 marca 2000 r. w sprawie C-373/97 Diamantis, Rec. str. I-1705, pkt 33, oraz z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 Fini H, Zb.Orz. str. I-1599, pkt 32).

- 55 Jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że prawo do odliczenia było wykonywane w sposób oszukańczy, jest on uprawniony do wystąpienia, z mocą wsteczną, z wnioskiem o dokonanie zwrotu odliczonych kwot (zob. w szczególności wyroki z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. str. 655, pkt 24, z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-110/94 INZO, Rec. str. I-857, pkt 24, oraz ww. wyrok w sprawie Gabalfrisa i in., pkt 46) i to do sądu krajowego należy stwierdzenie niemożności skorzystania z prawa do odliczenia, jeśli w świetle obiektywnych okoliczności zostanie stwierdzone, że nadużyto tego prawa lub że było ono wykonywane w sposób nieuczciwy (zob. ww. wyrok w sprawie Fini H, pkt 34).
- 56 Podobnie, podatnik, który wiedział lub powinien był wiedzieć o tym, że nabywając towar, uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w podatku VAT, dla celów szóstej dyrektywy powinien zostać uznany za osobę biorącą udział w tym oszustwie, bez względu na to, czy czerpie on korzyści z odsprzedaży dóbr.
- 57 W rzeczywistości w takiej sytuacji podatnik pomaga sprawcom oszustwa i staje się w konsekwencji jego współsprawcą.
- 58 Ponadto wykładnia taka, utrudniająca przeprowadzanie stanowiących oszustwo transakcji, będzie stanowić przeszkodę w ich realizowaniu.
- 59 A zatem stwierdzenie niemożności skorzystania z prawa do odliczenia należy w każdym razie do sądu krajowego, jeśli w świetle obiektywnych okoliczności,

w których podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar, uczestniczył on w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w podatku VAT, nawet gdy rzeczona transakcja spełnia obiektywne kryteria, na których opierają się pojęcie dostaw towarów, które zostały zrealizowane przez podatnika działającego w takim charakterze, oraz pojęcie działalności gospodarczej.

- 60 Z powyższego wynika, że na zadane pytania należy udzielić odpowiedzi, iż w przypadku gdy dostawa jest realizowana na rzecz podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć o tym, że dana transakcja była wykorzystana do celów oszustwa, które zostało popełnione przez sprzedawcę, art. 17 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby przepis prawa krajowego, zgodnie z którym stwierdzenie nieważności umowy sprzedaży na mocy przepisu prawa cywilnego, który powoduje bezwzględną nieważność umowy jako sprzecznej z zasadami porządku publicznego z powodu sprzecznej z prawem kauzy po stronie sprzedawcy, powodował utratę prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego przez tego podatnika. W tym przypadku bez znaczenia jest to, czy nieważność ta wynika z popełnienia oszustwa w podatku VAT, czy też powstała ona na skutek innych oszustw.
- 61 Natomiast, gdy na podstawie obiektywnych okoliczności zostanie ustalone, że dostawa została zrealizowana na rzecz podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar, uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w podatku VAT, stwierdzenie niemożności skorzystania z prawa do odliczenia należy do sądu krajowego.

W przedmiocie kosztów

- 62 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:

W przypadku gdy dostawa jest realizowana na rzecz podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć o tym, że dana transakcja była wykorzystana do celów oszustwa, które zostało popełnione przez sprzedawcę, art. 17 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: ujednoliconą podstawa wymiaru podatku, zmienionej przez dyrektywę Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby przepis prawa krajowego, zgodnie z którym stwierdzenie nieważności umowy sprzedaży na mocy przepisu prawa cywilnego, który powoduje bezwzględną nieważność umowy jako sprzecznej z zasadami porządku publicznego z powodu sprzecznej z prawem kauzy po stronie sprzedawcy, powodował utratę prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego przez tego podatnika. W tym przypadku bez znaczenia jest to, czy nieważność ta wynika z popełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej, czy też powstała ona na skutek innych oszustw.

Natomiast, gdy na podstawie obiektywnych okoliczności zostanie ustalone, że dostawa została zrealizowana na rzecz podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar, uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej, stwierdzenie niemożności skorzystania z prawa do odliczenia należy do sądu krajowego.

Podpisy