



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 17 stycznia 2019 r.¹

Sprawa C-712/17

**EN.SA. Srl
przeciwko**

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (komisję podatkową dla prowincji Mediolan, Włochy)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej – Fikcyjne transakcje – Odmowa przyznania odliczenia – Powstanie zobowiązania podatkowego na skutek wystawienia faktury – Dodatkowa sankcja w pełnej wysokości podatku uznanej za niepodlegającą odliczeniu – Zgodność z zasadą neutralności – Zgodność z zasadą proporcjonalności

I. Wprowadzenie

1. Niniejsza sprawa dotyczy po raz kolejny² problemu „sankcyjnego charakteru” prawa dotyczącego VAT. W odniesieniu do zwalczania oszustw związanych z VAT Trybunał pozostaje w tym zakresie dość surowy: odmowa odliczenia podatku naliczonego (lub zwolnienia z podatku) wchodzi w rachubę nie tylko wtedy, gdy oszustwo podatkowe zostaje popełnione przez samego podatnika, lecz także wtedy, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie towaru uczestniczył w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT³.

2. Czy takie surowe podejście (odmowa odliczenia podatku naliczonego na wszystkich etapach łańcucha dostaw) obowiązuje także w przypadku, gdy nie występuje oszustwo w zakresie VAT, lecz za pomocą fikcyjnych transakcji mają zostać osiągnięte inne bezpodstawne korzyści? Czy w takim przypadku podmioty zaangażowane – bez uszczerbku dla sankcji karnych – mogą być „karane” na gruncie prawa dotyczącego VAT w ten sposób, że w ramach dłuższego łańcucha dostaw odmawia się prawa do odliczenia podatku naliczonego każdemu z podmiotów zaangażowanych a jednocześnie ustala się obowiązek podatkowy oraz dodatkowo nakłada karę administracyjną w wysokości 100% wartości podatku naliczonego, którego odliczenia odmówiono?

¹ Język oryginału: niemiecki.

² Niewyczerpująco zob. wyroki: z dnia 20 czerwca 2018 r., Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473); z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719); z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455); z dnia 9 października 2014 r., Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267); z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69); z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774); z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547); z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373); z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446), przy czym niniejszy wykaz nie ma charakteru wyczerpującego.

³ Wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 48); wyroki: z dnia 20 czerwca 2018 r., Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, pkt 94); z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 27); z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 54); z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 39); oraz z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel und Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 56); co do wynikającej z tego problemu nadmiernej rekompensaty za powstałą szkodę zob. już moją opinię w sprawie Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677, pkt 39 i nast.).

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

3. Ramy prawa Unii w niniejszej sprawie tworzy dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴ (zwana dalej „dyrektywą VAT”).

4. Artykuł 168 ust. 1 lit. a) rzeczonyj dyrektywy stanowi:

„1. Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika [...]”.

5. Artykuł 203 tej samej dyrektywy stanowi:

„Każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT”.

B. Prawo włoskie

6. Na gruncie prawa włoskiego przepisy dyrektywy VAT zostały wdrożone w kilku dekreтах prezydenta republiki.

7. Artykuł 19 dekretu nr 633/72 prezydenta republiki z dnia 26 października 1972 r. (zwanego dalej „dekretem nr 633/72”) stanowi, że „odliczeniu od kwoty podatku od przeprowadzonych transakcji podlega podatek zapłacony lub należny ze strony podatnika, lub którym ten został obciążony z tytułu wynagrodzenia, w odniesieniu do towarów i usług nabytych lub importowanych w związku z prowadzonym przedsiębiorstwem, wykonywaną działalnością artystyczną lub zawodową”.

8. Artykuł 21 ust. 7 dekretu nr 633/72 stanowi natomiast, że „w przypadku wystawienia faktury za nieistniejące transakcje lub jeśli na fakturze wartość transakcji lub powiązany z nimi wymiar podatku są wykazane w wartości wyższej niż wartość rzeczywista, podatek jest należny od całości kwoty wskazanej lub według danych wykazanych na fakturze”.

9. Jeśli transakcja, w odniesieniu do której została wystawiona i zarejestrowana faktura, nie zostanie zrealizowana w całości lub w części, to zbywca, na mocy art. 26 dekretu 633/72, w przypadkach i terminach tamże opisanych, ma prawo do zarejestrowania i odliczenia VAT, podczas gdy to do niego będzie musiał zwrócić się nabywca o zwrot wpłaconej kwoty tytułem regresu.

10. Artykuł 6 ust. 6 dekretu z mocą ustawy nr 471 z dnia 18 grudnia 1997 r. („Naruszenie obowiązków dotyczących dokumentowania, rejestrowania oraz identyfikacji transakcji”) według informacji przekazanych przez sąd odsyłający pozwala organom podatkowym na nałożenie sankcji w pełnej wysokości naliczonego VAT uznanego za niepodlegający odliczeniu.

⁴ Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

III. Postępowanie główne

11. Spór w postępowaniu głównym został przedstawiony przez sąd odsyłający w następujący sposób:
12. Strona skarżąca w postępowaniu głównym (EN.SA. S.r.l. – zwana dalej „EN.SA”) prowadzi działalność w dziedzinie obrotu energią elektryczną i dokonuje czynności z zakresu obrotu energią na podstawie umów terminowych zawieranych poza Piattaforma dei Conti Energia (PCE).
13. EN.SA sprzedawała przy tym w latach podatkowych 2009 i 2010 duże ilości energii elektrycznej na rzecz spółek z grupy „Green Network” oraz odkupywała tę samą energię elektryczną od tychże podmiotów w „okrężny” sposób. Z punktu widzenia księgowości transakcje zostały wykazane w prawidłowej wysokości. Wystawiano także odpowiednie faktury dokumentujące te transakcje.
14. Nie jest jasne, czy EN.SA jest częścią grupy przedsiębiorstw „Green Network”, czy też samodzielnym przedsiębiorstwem. Nie jest również jasne, czy EN.SA w bliskich odstępach czasowych i po tej samej cenie odkupywała te same ilości energii elektrycznej. Niejasne jest także to, jaki cel miało mieć nabywanie i sprzedawanie pomiędzy tymi samymi podmiotami. Urząd skarbowy przypuszcza, że celem tym było wykazanie w dokumentacji księgowej zaangażowanych spółek większych wartości, aby uzyskać (lepiej) dostęp do finansowania bankowego. EN.SA zaprzecza takiemu twierdzeniu.
15. Bezspornie jednak VAT wykazany w fakturach dokumentujących omawiane transakcje dotyczące energii elektrycznej był terminowo i prawidłowo płacony oraz odliczany przez odbiorców świadczeń. Bezsporne jest również, że w związku z tymi działaniami nie powstał żaden uszczerbek dla skarbu państwa w zakresie VAT. Według informacji sądu odsyłającego wyłączyć należy w szczególności możliwość wystąpienia tzw. „oszustwa karuzelowego”. Jak wynika z jego pytania prejudycjalnego, sąd odsyłający przyjmuje jednak, że będące przedmiotem oceny transakcje dotyczące energii elektrycznej w spornych latach 2009 i 2010 należy uznać za nieistniejące.
16. Organy podatkowe w drodze decyzji odmówiły EN.SA prawa do odliczenia podatku naliczonego po stronie nabycia (tj. w zakresie, w jakim nabywała ona energię elektryczną) w odniesieniu do tych nieistniejących transakcji. Jeżeli chodzi o nieistniejące transakcje po stronie sprzedaży (tj. w zakresie, w jakim EN.SA sprzedawała energię elektryczną) doszło jednak do ustalenia odpowiedniego zobowiązania podatkowego, jako że w fakturach wystawionych przez EN.SA wykazano oddzielnie VAT. Doprowadziło to do ustalenia zobowiązania podatkowego (dodatkowy wymiar VAT, odsetki i sankcje) w wysokości 47 618 491,00 EUR za rok 2009 oraz w wysokości 22 22 001 078,00 EUR za rok 2010.
17. Na tę decyzję EN.SA wniosła skargę, która została oddalona przez Commissione Tributaria Provinciale di Milano (komisję podatkową dla prowincji Mediolan, Włochy). Sąd odsyłający musi rozpoznać odwołanie wniesione przez EN.SA.

IV. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i postępowanie przed Trybunałem

18. Postanowieniem z dnia 9 października 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 grudnia 2017 r., Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (regionalna komisja podatkowa dla Lombardii, Włochy) przedłożyła Trybunałowi, zgodnie z art. 267 TFUE, następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy w przypadku transakcji uznanych za nieistniejące, które nie spowodowały uszczerbku dla skarbu państwa i nie przyniosły żadnej korzyści podatkowej podatnikowi, przepisy krajowe wynikające z zastosowania art. 19 (odliczenia) i art. 21 ust. 7 (fakturowanie transakcji) dekretu prezydenta republiki nr 633 z dnia 26 października 1972 r. oraz art. 6 ust. 6 dekretu z mocą ustawy nr 471 z dnia 18 grudnia 1997 r. (naruszenie obowiązków dotyczących dokumentowania, rejestrowania oraz identyfikacji transakcji) są zgodne z zasadami wspólnotowymi w zakresie VAT ustanowionymi przez Trybunał Sprawiedliwości, jeśli jednocześnie zastosowanie przepisów krajowych powoduje:

- a) wielokrotny i powtarzający się zakaz odliczenia podatku zapłaconego od zakupów przez nabywcę za każdą sporną transakcję, która dotyczy tego samego przedmiotu i tej samej podstawy opodatkowania;
- b) nałożenie podatku oraz obowiązku zapłacenia podatku przez zbywcę (oraz wykluczenie możliwości odzyskania nadpłaty) w odniesieniu do odpowiadających im, analogicznych transakcji sprzedaży, które również zostały uznane za nieistniejące;
- c) nałożenie sankcji równej kwocie podatku od transakcji uznanych za niepodlegające odliczeniu.

19. W postępowaniu przed Trybunałem Republika Włoska i Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie.

V. Ocena

A. Uwagi wstępne w przedmiocie stanu faktycznego i pytania prejudycjalnego

20. Na potrzeby udzielenia odpowiedzi na przedłożone pytanie należy na gruncie tego konkretnego pytania prejudycjalnego przyjąć, że w przypadku omawianych transakcji dotyczących energii elektrycznej chodzi o transakcje nieistniejące (fikcyjne) (tj. czynności pozorne), które jako takie nie miały miejsca.

21. Niemniej nie można na podstawie przedstawionego stanu faktycznego całkowicie wykluczyć występowania transakcji istniejących (tj. rzeczywistych). Jako że w transakcjach dotyczących energii elektrycznej pomiędzy przedsiębiorcami zajmującymi się obrotem energią elektryczną w ostatecznym rozrachunku nigdy nie dochodzi do fizycznego przeniesienia energii elektrycznej, lecz dochodzi wyłącznie (najczęściej drogą elektroniczną) do kupna i sprzedaży prawa do poboru energii elektrycznej, brak jest konieczności dokonywania szczególnych czynności przeniesienia samej energii elektrycznej. Jeżeli doszło faktycznie do prawnie skutecznego przeniesienia takich praw, wówczas sama okoliczność, że celem takich czynności mogło być jedynie sztuczne zawyżanie bilansu, niekoniecznie

proceedzi do wniosku o wystąpieniu transakcji nieistniejących⁵. Równie dobrze można przyjąć, że taki cel wymaga skutecznego dokonania transakcji. W zakresie, w jakim koszty transakcji w (elektronicznym) obrocie energią elektryczną mają marginalną wartość, brak jest powodu do zastępowania rzeczywistych transakcji przez transakcje fikcyjne.

22. Stąd też sąd odsyłający powinien dokładnie zbadać, czy w sprawie nie występują jednak istniejące transakcje. W przypadku takich transakcji pojawiłby się problem ewentualnej odmowy prawa do odliczenia w odniesieniu do zachowania stanowiącego oszustwo, które jednak jest prawidłowe z perspektywy prawa dotyczącego VAT, lecz pytanie skierowane do Trybunału nie obejmuje tego problemu.

B. Ocena prawna

23. Pytanie prejudycjalne zadane przez sąd odsyłający zawiera natomiast trzy inne aspekty, które rozważyć oddzielnie. Po pierwsze, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy z art. 168 dyrektywy VAT wynika, że w przypadku łańcucha dostaw obejmującego transakcje fikcyjne w każdym przypadku można odmówić prawa do odliczenia podatku naliczonego (zob. pkt 1 poniżej). Po drugie, sąd odsyłający dąży w rezultacie do ustalenia, czy z art. 203 dyrektywy VAT wynika, że w przypadku nieistniejących transakcji odsprzedaży jest pobierany VAT (oraz wykluczona jest możliwość odzyskania nadpłaty) (zob. pkt 2 poniżej). Po trzecie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy w takim przypadku proporcjonalna jest dodatkowa sankcja równa kwocie podatku od transakcji uznanych za niepodlegające odliczeniu (zob. pkt 3 poniżej).

1. Odmowa przyznania odliczenia w przypadku transakcji nieistniejących

24. Artykuł 168 dyrektywy VAT przyznaje podatnikowi prawo do odliczenia wyłącznie pod określonymi warunkami. Podatnik musi z jednej strony samodzielnie dokonać transakcji, a z drugiej strony może on jedynie odliczyć VAT należny lub zapłacony od towarów i usług, które zostały dostarczone przez innego podatnika. Stosownie do art. 15 ust. 1 dyrektywy VAT energia elektryczna uważana jest za rzecz.

25. Tym samym odliczenie podatku naliczonego wymaga rzeczywistego dokonania dostawy energii elektrycznej⁶. W związku z tym odliczenie podatku naliczonego nie jest możliwe, jeżeli brak jest rzeczywistej dostawy towarów⁷.

26. Nie ma znaczenia, na co wskazują także Komisja i Włochy, że podmiot dokonujący fikcyjnej dostawy jest zobowiązany do zapłaty VAT stosownie do art. 203 dyrektywy VAT, gdyż wystawił on fakturę dokumentującą fikcyjną dostawę, która wykazuje oddzielnie kwotę VAT. Jest tak, ponieważ Trybunał już wielokrotnie wyjaśniał, że wykonanie prawa do odliczenia nie rozciąga się na podatek, który jest należny wyłącznie dlatego, że został wskazany na fakturze⁸.

5 Nawet sama kwalifikacja tego zachowania jako karalnego nie powodowałaby jego wyłączenia z opodatkowania – jak wyraźnie w wyrokach: z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 50), z dnia 12 stycznia 2006 r., Optigen i in. (C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, pkt 49); z dnia 29 czerwca 2000 r., Salumets i in. (C-455/98, EU:C:2000:352, pkt 19).

6 Wyroki: z dnia 27 czerwca 2018 r., SGI i Valériane (C-459/17 i C-460/17, EU:C:2018:501, pkt 35); z dnia 31 stycznia 2013 r., ŁWK (C-643/11, EU:C:2013:55, pkt 34); z dnia 26 maja 2005 r., António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, pkt 24, 25); z dnia 29 kwietnia 2004 r., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, pkt 31); z dnia 8 czerwca 2000 r., Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, pkt 36).

7 Tak wyraźnie w ostatnim czasie wyrok z dnia 27 czerwca 2018 r. (C-459/17 i C-460/17, EU:C:2018:501, pkt 36).

8 Wyroki: z dnia 27 czerwca 2018 r., SGI i Valériane (C-459/17 i C-460/17, EU:C:2018:501, pkt 37); z dnia 31 stycznia 2013 r., ŁWK (C-643/11, EU:C:2013:55, pkt 34); z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 23); z dnia 13 grudnia 1989 r., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, pkt 19).

27. W rezultacie EN.SA nie przysługuje prawo do odliczenia, jeżeli nie dokonano na jej rzecz żadnej dostawy. Takiego wniosku nie zmienia okoliczność, że w dłuższym łańcuchu dostaw dochodziło do większej liczby fikcyjnych dostaw następujących kolejno po sobie. Artykuł 168 dyrektywy VAT nie rozróżnia pomiędzy pojedynczą dostawą a większą liczbą dostaw, które następują kolejno po sobie lub mają charakter transakcji okrężnej.

28. Z braku prawa do odliczenia kwestia dotycząca odmowy przyznania odliczenia z uwagi na zachowanie stanowiące oszustwo w ogóle się nie pojawia w takim przypadku.

2. Obowiązek podatkowy z tytułu wystawienia faktury

29. Następnie należy zbadać, czy mimo występowania fikcyjnej dostawy po stronie nabycia – która nie uprawnia do odliczenia podatku naliczonego – można naliczyć VAT z tytułu fikcyjnej dostawy po stronie sprzedaży. W przypadku dłuższych łańcuchów dostaw doprowadziłoby to do bardzo wysokich przychodów podatkowych dla danego państwa, choć nie występuje wówczas podstawowa przesłanka przepisów prawa dotyczącego VAT (art. 2 ust. 1 – odpłatna dostawa towarów lub świadczenie usług przez podatnika).

a) Zobowiązanie podatkowe wystawcy faktury z tytułu fikcyjnych transakcji

30. Dla odpowiedzi na to pytanie decydujące znaczenie mają art. 193 i art. 203 dyrektywy VAT. Artykuł 193 dyrektywy VAT stanowi, że do zapłaty VAT obowiązany jest przede wszystkim podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów. Zgodnie z informacjami sądu odsyłającego brak jest w niniejszej sprawie takiej dostawy. Dodatkowo jednak art. 203 dyrektywy VAT stanowi, że do zapłaty VAT obowiązana jest (również) każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze. Taka sytuacja ma miejsce w odniesieniu do EN.SA.

1) Cel art. 203 dyrektywy VAT

31. Celem art. 203 dyrektywy VAT jest eliminacja ryzyka utraty wpływów podatkowych, które może wynikać z nieuprawnionego skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego przez odbiorcę faktury w oparciu o taką fakturę⁹. Stan faktyczny niniejszej sprawy ilustruje to ryzyko.

32. Wprawdzie skorzystanie z prawa do odliczenia jest ograniczone tylko do podatków związanych z transakcją opodatkowaną VAT¹⁰, jednak niebezpieczeństwo utraty wpływów podatkowych występuje nadal, jako że adresat faktury nienależnie wykazującej VAT może posłużyć się nią w celu skorzystania z prawa do odliczenia zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT¹¹. Nie można bowiem wykluczyć, że organy podatkowe nie będą mogły stwierdzić we właściwym czasie, iż względy materialnoprawne sprzeciwiają się skorzystaniu z formalnie przysługującego prawa do odliczenia.

33. Tym sposobem art. 203 dyrektywy VAT ma na celu zapewnienie wzajemnego powiązania pomiędzy prawem do odliczenia odbiorcy faktury oraz zobowiązaniem podatkowym wystawcy faktury, jak miałyby to zwykle miejsce w przypadku rzeczywistej dostawy po stronie dostawcy oraz odbiorcy świadczenia. Zgodnie z brzmieniem art. 203 dyrektywy VAT nie jest konieczne, aby odbiorca faktury faktycznie skorzystał z prawa do odliczenia.

⁹ Tak wyraźnie wyroki: z dnia 31 stycznia 2013 r., ŁWK (C-643/11, EU:C:2013:55, pkt 35, 36); z dnia 18 czerwca 2009 r., Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 28 i nast.) z przywołaniem wyroku z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 57, 61); z dnia 6 listopada 2003 r., Karageorgou i in. (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, pkt 50).

¹⁰ Wyrok z dnia 13 grudnia 1989 r., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, pkt 13).

¹¹ Tak wyraźnie wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r., Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 28 i nast.) z powołaniem na wyrok z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 57).

34. W rezultacie wystawca faktury odpowiada niezależnie od winy za ryzyko (tj. abstrakcyjnie), że odbiorca faktury może w sposób nieuprawniony skorzystać z prawa do odliczenia na podstawie takiej (nieprawidłowej) faktury. Chodzi więc o abstrakcyjną odpowiedzialność na zasadzie ryzyka po stronie wystawcy faktury. Ma to miejsce nie tylko w przypadku pomyłki co do prawidłowej stawki podatku (na fakturze wskazano podstawową stawkę podatku zamiast stawki obniżonej), lecz w szczególności również w przypadku rozliczenia fikcyjnych transakcji.

2) *Brak zastosowania w przypadku rozliczenia fikcyjnej dostawy?*

35. W jednym z orzeczeń Trybunał orzekł jednak, że z uwagi na okoliczność, że sporne świadczenia nie podlegają opodatkowaniu VAT, kwota błędnie wykazana na fakturze jako VAT również nie może zostać uznana za ten podatek¹².

36. Konsekwentna kontynuacja tego orzecznictwa oznaczałaby na gruncie niniejszej sprawy, że rozliczenie fikcyjnych transakcji – jako że nie podlegają one również VAT (zob. pkt 24 i nast. powyżej) – nie prowadziłyby do skutków prawnych określonych w art. 203 dyrektywy VAT. Artykuł 203 znajdowałby zastosowanie wyłącznie w przypadku wykazania zbyt wysokiej wartości VAT w związku z (rzeczywistą) dostawą lub usługą. Niemniej ani brzmienie tego przepisu, ani jego cel w postaci wprowadzenia abstrakcyjnej odpowiedzialności na zasadzie ryzyka nie dają podstawy dla takiego ograniczenia.

37. Ponadto w tym samym orzeczeniu oraz w orzeczeniu późniejszym¹³ Trybunał stwierdził, że szósta dyrektywa¹⁴ nie przewiduje wyraźnie przypadku, w którym VAT omyłkowo zostaje wykazany na fakturze, mimo że nie jest on należny. Niemniej w wyrokach tych chodziło ostatecznie również o taką korektę faktur, która rzeczywiście nie jest przewidziana w art. 203 dyrektywy VAT¹⁵. Ponadto wyroki te nie dotyczyły świadomego rozliczenia fikcyjnych transakcji, lecz błędów co do statusu podatnika oraz miejsca transakcji.

38. W szczególności Trybunał potwierdził w innej sprawie, że art. 21 pkt 1 lit. c) szóstej dyrektywy (odpowiadający art. 203 dyrektywy VAT) obejmuje również faktury pro forma (tj. faktury za fikcyjne transakcje)¹⁶.

39. Nie do przyjęcia wreszcie jest, aby za występujące (abstrakcyjne) ryzyko utraty wpływów podatkowych odpowiadał wyłącznie taki wystawca faktury, który pozostaje w błędzie co do wysokości stawki podatkowej lub świadomie wykazał VAT w odniesieniu do transakcji niepodlegającej opodatkowaniu, zaś nie odpowiadała osoba, która świadomie rozlicza fikcyjne transakcje. W obu przypadkach występuje to samo ryzyko utraty wpływów podatkowych na skutek nieuprawnionego skorzystania z prawa do odliczenia¹⁷. W związku z tym zarówno Komisja, jak i Włochy również przyjmują, że art. 203 dyrektywy VAT ma zastosowanie w niniejszej sprawie.

12 Wyrok z dnia 6 listopada 2003 r., Karageorgou i in. (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, pkt 53).

13 Wyroki: z dnia 18 czerwca 2009 r., Stedco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 35); z dnia 6 listopada 2003 r., Karageorgou i in. (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, pkt 49).

14 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23).

15 Tak trafnie wyrok z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 48) – „Szósta dyrektywa nie zawiera postanowień dotyczących korekty, przez wystawcę faktury, VAT nienależnie wykazanego w fakturze”.

16 Wyrok z dnia 15 października 2002 r., Komisja/Niemcy (C-427/98, EU:C:2002:581, pkt 41).

17 Jak się wydaje, tak w rezultacie w wyroku z dnia 31 stycznia 2013 r., ŁWK (C-643/11, EU:C:2013:55, pkt 42) – zobowiązanie podatkowe na podstawie art. 203 dyrektywy VAT niezależnie od tego, czy transakcja opodatkowana rzeczywiście miała miejsce.

40. Artykuł 203 dyrektywy VAT obejmuje zatem również niniejszą sytuację, w której świadomie wykazano VAT na fakturze, chociaż z uwagi na brak transakcji nie był on należny. Tym samym zasadniczo EN.SA zobowiązana jest do zapłaty VAT, który wykazała w fakturach dotyczących fikcyjnych transakcji.

b) Korekta zobowiązania podatkowego wynikającego z art. 203 dyrektywy VAT

41. Należy jeszcze zbadać, czy nie powinno się umożliwić korekty takiego zobowiązania podatkowego, jeżeli w rzeczywistości nie wystąpiło ryzyko utraty wpływów podatkowych. Pytanie to powstaje w szczególności z uwagi na fakt, że sąd odsyłający daje do zrozumienia, że możliwość odzyskania nadpłaty jest wyłączona.

42. W odniesieniu do tego zagadnienia Trybunał orzekł już jednak, że szósta dyrektywa (to samo dotyczy obecnie obowiązującej dyrektywy VAT) nie zawiera postanowień dotyczących korekty, przez wystawcę faktury, VAT nienależnie wykazanego w fakturze¹⁸. Do czasu wypełnienia tej luki prawnej przez prawodawcę Unii do państw członkowskich należy więc rozwiązanie tej sytuacji¹⁹.

1) Obowiązek przyznania możliwości dokonania korekty

43. W tym kontekście w celu zapewnienia neutralności VAT to z jednej strony do państw członkowskich należy przewidzenie w ich wewnętrznych porządkach prawnych możliwości dokonania korekty wszystkich bezzasadnie wykazanych na fakturze podatków, o ile wystawca faktury wykaże swoją *dobrą wiarę*²⁰.

44. Ponadto jeśli wystawca faktury we właściwym czasie w pełni wyeliminował zagrożenie utraty wpływów podatkowych, to zasada neutralności VAT wymaga, by niesłusznie zafakturowany podatek mógł podlegać korekcie, *niezależnie od* dobrej wiary wystawcy faktury²¹. Poza tym korekta ta nie może być uzależniona od swobodnego uznania organu podatkowego²².

45. Dodatkowo przepisy, jakie państwa członkowskie mogą wydawać w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobiegania przestępczości podatkowej, nie powinny wykraczać poza zakres konieczny do osiągnięcia takich celów. W rezultacie nie mogą one być więc wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność VAT stanowiącą podstawową zasadę wspólnego systemu VAT²³. Dotyczy to w szczególności abstrakcyjnego ryzyka utraty wpływów podatkowych (w tym zakresie zob. pkt 33 i 34 powyżej).

18 Tak wyraźnie wyrok z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 48), cytowany w wyrokach: z dnia 18 czerwca 2009 r., Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 35); z dnia 6 listopada 2003 r., Karageorgou i in. (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, pkt 49), które jednak stanowią, że przypadek omyłkowego wykazania VAT na fakturze nie jest wyraźnie przewidziany w dyrektywie.

19 Wyroki: z dnia 18 czerwca 2009 r., Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 35); z dnia 6 listopada 2003 r., Karageorgou i in., (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, pkt 49); z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 49).

20 Wyroki: z dnia 18 czerwca 2009 r., Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 36); z dnia 13 grudnia 1989 r., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, pkt 18).

21 Wyroki: z dnia 31 stycznia 2013 r., ŁWK (C-643/11, EU:C:2013:55, pkt 37); z dnia 18 czerwca 2009 r., Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 37); z dnia 6 listopada 2003 r., Karageorgou i in. (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, pkt 50); z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 58).

22 Wyroki: z dnia 18 czerwca 2009 r., Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 38); z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 68).

23 Wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r., Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 39) i zob. odpowiednio wyrok z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

46. Jeśli zwrot VAT okaże się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony, ze względu na warunki, na jakich można występować z wnioskami o zwrot, rzeczony zasady mogą wymagać, by państwa członkowskie określiły instrumenty i zasady proceduralne niezbędne do umożliwienia odbiorcy odzyskania podatku nienależnie wykazanego w fakturze²⁴.

47. Zdaniem sądu odsyłającego brak jest ryzyka utraty wpływów podatkowych. Wynika to z faktu, że VAT został w sposób prawidłowy zapłacony przez zaangażowane spółki i stąd też ze względu na wzajemne powiązanie VAT oraz podatku naliczonego państwo włoskie nie wypłaciło VAT na rzecz żadnego z uczestników procedury przed wcześniejszym otrzymaniem danej kwoty. Nie doszło więc do naruszenia celu w postaci zapewnienia ochrony wzajemnego powiązania prawa do odliczenia oraz zobowiązania podatkowego (w tym zakresie zob. pkt 31 i nast. powyżej).

48. Poza tym ze stanu faktycznego sprawy oraz pytania prejudycjalnego wynika, że organy podatkowe znają wszystkich zaangażowanych oraz wszystkim im odmówiły nieuprawnionego skorzystania z prawa do odliczenia. Również z tej perspektywy brak jest ryzyka utraty wpływów podatkowych. Jeżeli jednak nie występuje żadne ryzyko utraty wpływów podatkowych, powinno się umożliwić dokonanie korekty takiego podatku wynikającego z art. 203 dyrektywy VAT – również wówczas, gdy EN.SA nie działała w dobrej wierze w odniesieniu do fikcyjnych transakcji.

2) Chwila dokonania korekty

49. Właściwą chwilę dokonania korekty stanowi chwila, w której jest pewne, że nie zachodzi ryzyko utraty wpływów podatkowych. Na gruncie niniejszej sprawy mogłaby to być np. chwila, gdy organy podatkowe uzyskały wiedzę o braku uprawnienia odbiorcy faktury do dokonania odliczenia oraz skutecznie odmówiły mu przyznania odliczenia.

50. Z uwagi na brak dobrej wiary²⁵ po stronie zaangażowanej w niniejszej sprawie grupy „Green Network „, może pozostać kwestią otwartą, czy dodatkowym warunkiem dokonania korekty zobowiązania podatkowego wynikającego z art. 203 dyrektywy VAT jest zwrot danej kwoty na rzecz odbiorcy faktury, jeżeli pozostawał on w dobrej wierze co do przysługującego mu prawa do odliczenia.

3) Wnioski

51. Podsumowując, prawo Unii (w szczególności zasady proporcjonalności i neutralności VAT) wymaga, aby możliwa była korekta zobowiązania podatkowego wynikającego z art. 203 dyrektywy VAT (ukształtowanego jako abstrakcyjna odpowiedzialność na zasadzie ryzyka) z chwilą, w której wykluczone zostało ryzyko utraty wpływów podatkowych.

52. Niemniej, jak orzekł już Trybunał, prawo Unii nie stoi na przeszkodzie, aby państwa członkowskie uznawały za przestępstwo wystawianie fikcyjnych faktur (z tytułu fikcyjnych transakcji), na których nienależnie wykazano VAT, oraz nakładały w takim przypadku sankcje przewidziane w ich prawie krajowym²⁶.

²⁴ Wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 40); zob. w tym kierunku i odpowiednio wyrok z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 41).

²⁵ Jeżeli przyjmie się, że w ramach grupy przedsiębiorstw dochodziło do fikcyjnych transakcji, wyłącza to zasadniczo istnienie dobrej wiary w ramach tejże grupy.

²⁶ Zobacz podobnie wyrok z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 62).

3. Proporcjonalność sankcji w wysokości 100% kwoty nienależnie odliczonego podatku

53. Należy wreszcie udzielić odpowiedzi na pytanie zawarte w trzeciej części wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, a więc czy w przypadku takim jak niniejszy proporcjonalna jest dodatkowa sankcja w wysokości 100% kwoty nienależnie odliczonego podatku.

54. W braku harmonizacji przepisów Unii w dziedzinie sankcji z tytułu niedochowania warunków przewidzianych w ramach systemu wprowadzonego przez te przepisy, państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie. Są one jednak zobowiązane wykonywać ich kompetencje z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a zatem z poszanowaniem zasady proporcjonalności²⁷.

55. Sankcje takie nie mogą zatem wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów obejmujących zapewnienie prawidłowego poboru podatku i zapobieganie przestępstwom podatkowym. Dla dokonania oceny, czy sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności, należy uwzględnić w szczególności charakter i wagę naruszenia, którego ukaraniu służy ta sankcja, oraz sposób ustalania jej kwoty²⁸.

56. W odniesieniu do możliwości nakładania przez państwa członkowskie sankcji finansowych na gruncie prawa dotyczącego VAT Trybunał wydał już szereg orzeczeń, z których wynika, że sankcje takie są wprawdzie dopuszczalne, lecz nie mogą one prowadzić do obejścia zasad charakteryzujących prawo dotyczące VAT, a w szczególności podważać neutralności VAT²⁹.

57. W niniejszej sprawie sankcja w wysokości 100% kwoty nienależnie odliczonego podatku prowadzi do tego, że możliwość dokonania korekty zobowiązania podatkowego wynikającego z art. 203 dyrektywy VAT w rezultacie staje się bezprzedmiotowa. Jest tak, gdyż nawet jeżeli zobowiązanie podatkowe wynikające z art. 203 dyrektywy VAT zostanie skorygowane z uwagi na brak ryzyka utraty wpływów podatkowych, do zapłaty pozostanie zobowiązanie pieniężne w podobnej wysokości. W przypadku gdy cena kupna i cena sprzedaży są identyczne, do zapłaty pozostanie nawet zobowiązanie pieniężne w identycznej wysokości.

58. Trybunał orzekł już bowiem, że – w przypadku zachowania, które z jednej strony nie spowodowało żadnej utraty wpływów po stronie organów podatkowych, a z drugiej strony cechuje się brakiem wskazania na przestępstwo – sankcja w wysokości 50% wydaje się nieproporcjonalna, czego zbadanie należy jednak do sądu odsyłającego³⁰. Ocena powinna być tym bardziej taka sama w odniesieniu do sankcji w wysokości 100% w przypadku, gdy wykluczone jest wystąpienie szkody podatkowej i oszustwa podatkowego³¹.

59. Ponadto, co Trybunał orzekł już w innej sprawie³², możliwe są także inne – łagodniejsze – środki. Tak więc w niniejszej sprawie możliwe byłoby nałożenie grzywny lub kary pieniężnej proporcjonalnych do wagi naruszenia oraz do zakresu szkody. Wydaje się jednak, że zgodnie z regulacją będącą przedmiotem postępowania głównego analizowana sankcja znajduje zastosowanie w każdym przypadku, a więc bez względu na okoliczności konkretnego stanu faktycznego i konkretnego ryzyka

27 Wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 59); zob. w tym kierunku m.in. wyroki: z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 50); z dnia 7 grudnia 2000 r., de Andrade (C-213/99, EU:C:2000:678, pkt 20).

28 Wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 60), zob. podobnie wyroki: z dnia 20 czerwca 2013 r., Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, pkt 38); jak również z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 65–67).

29 Wyrok z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 41); zob. podobnie wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 62).

30 Zobacz wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 65, 66).

31 Podobnie – chociaż w innym kontekście – wyrok z dnia 17 lipca 2014 r., Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, pkt 47).

32 Wyrok z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 42), zob. podobnie wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 63).

dla wpływów z VAT, względnie konkretnej wysokości szkody w VAT. Wykracza to – jak słusznie wskazuje Komisja – jednak poza zakres tego, co jest niezbędne do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i do unikania oszustw podatkowych (co do tych celów zob. m.in. art. 273 oraz art. 131 dyrektywy VAT).

60. Z tego samego powodu rozpatrywana sankcja nie może zostać również uznana za proporcjonalną sankcję za niesłusznie wystawioną fakturę (co do takiej możliwości zob. pkt 52 powyżej), zwłaszcza że nie odnosi się ona do wysokości zobowiązania podatkowego wykazanego na fakturze, ani stopnia ryzyka, lecz do wysokości nienależnie odliczonego VAT.

61. Dodatkowo należy uwzględnić, że nienależnie (z uwagi na fikcyjne dostawy po stronie nabycia) odliczonemu podatkowi odpowiada również VAT nienależnie zapłacony z tytułu fikcyjnych dostaw po stronie sprzedaży. Obie „płatności” odnoszą się do tego samego przedmiotu dostawy i dlatego nie mogą być rozpatrywane osobno. Obie dokonane zostały nienależnie i dlatego trzeba je zwrócić.

62. Ponadto jak wyraźnie wynika z systematyki dyrektywy VAT (zob. art. 206 dyrektywy VAT), zobowiązanie podatkowe podatnika składa się zawsze z podatku należnego wynikającego z transakcji sprzedaży pomniejszonego o podatek naliczony podlegający odliczeniu a wynikający z transakcji nabycia dokonanych w tym samym okresie podatkowym. Zasada ta powinna być również uwzględniana przy ocenie proporcjonalności karania za fikcyjne transakcje.

63. W przypadku rozliczenia obu roszczeń po stronie EN.SA pojawia się w niniejszej sprawie konkretny obowiązek zapłaty (a tym samym szkoda podatkowa dla Włoch) w wysokości 0 EUR, jeżeli cena kupna oraz cena sprzedaży były identyczne, na co wskazują rozważania sądu odsyłającego. Nałożenie sankcji w wysokości 100% kwoty nienależnie odliczonego kosztem państwa włoskiego VAT bez uwzględnienia również nienależnie (lecz z korzyścią dla państwa włoskiego) odprowadzonej kwoty VAT jest nieproporcjonalne z uwagi na materialny związek obu tych roszczeń.

64. Włochy mogą jednak doliczyć odsetki w odpowiedniej wysokości w odniesieniu do zobowiązania podatkowego powstałego na podstawie art. 203 dyrektywy VAT (abstrakcyjna odpowiedzialność na zasadzie ryzyka) aż do chwili jej skorygowania, jak również – jak już wyżej wskazano – wprowadzić sankcje karne za wystawianie faktur dokumentujących fikcyjne transakcje.

VI. Wnioski

65. Proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne przedłożone przez Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (regionalną komisję podatkową dla Lombardii, Włochy):

Artykuły 168 i 203 dyrektywy 2006/112/WE nie sprzeciwiają się równoczesnemu istnieniu zobowiązania podatkowego z tytułu wystawienia faktury oraz odmowie przyznania prawa do odliczenia (także wielokrotnej w ramach zamkniętego łańcucha dostaw) w przypadku fikcyjnych transakcji. Przesłanką jest jednak to, aby zobowiązanie podatkowe wynikające z art. 203 dyrektywy VAT mogło zostać skorygowane, gdy tylko ryzyko utraty wpływów podatkowych zostało wykluczone. W takim przypadku można wprowadzić sankcję za wystawienie nieprawidłowej faktury, lecz sankcja w pełnej wysokości podatku od fikcyjnych transakcji nabycia uznanych za niepodlegające odliczeniu jest nieproporcjonalna, jeżeli VAT należny z tytułu fikcyjnych transakcji sprzedaży został odprowadzony i w konsekwencji nie występowało ryzyko utraty wpływów podatkowych.