



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
GERARDA HOGANA
przedstawiona w dniu 4 marca 2021 r.¹

Sprawa C-521/19

CB

przeciwko

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal Superior de Justicia de Galicia (wyższy trybunał sprawiedliwości Galicji, Hiszpania)]

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 2006/112/WE – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Skarga administracyjna o charakterze gospodarczym wobec likwidacji i sankcji nałożonych na podstawie podatku dochodowego od osób fizycznych – Niefakturowane transakcje podlegające opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej – Podstawa opodatkowania – Włączenie do ceny uzgodnionej przez strony

I. Wprowadzenie

1. Jakie środki, jeśli w ogóle, powinien przyjąć organ podatkowy, jeżeli stwierdzi, że niektórzy podatnicy (czyli strony transakcji, które nie są konsumentami końcowymi) w sposób nieuczciwy zataili transakcję? Czy można uznać rozumowanie zawarte we wcześniejszym wyroku Trybunału z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722), za zadowalającą wskazówkę w tym celu? Pytania te należą do pytań, które pojawiły się w ramach niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, który ma swoje źródło w postępowaniu przed Tribunal Superior de Justicia de Galicia (wyższym trybunałem sprawiedliwości Galicji, Hiszpania) między osobą fizyczną, CB, a Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (regionalnym sądem administracyjnym Galicji, Hiszpania).

2. Przed przystąpieniem do analizy okoliczności faktycznych należy przede wszystkim przedstawić właściwe ramy prawne.

¹ Język oryginału: angielski.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

3. Motywy 25, 26 i 39 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej² stanowią:

„(25) Podstawa opodatkowania powinna być zharmonizowana, tak aby zastosowanie VAT do transakcji podlegających opodatkowaniu prowadziło do porównywalnych rezultatów we wszystkich państwach członkowskich.

(26) W szczególnych i ograniczonych przypadkach państwa członkowskie powinny mieć możliwość interwencji w zakresie podstawy opodatkowania dostaw towarów i świadczenia usług, jak również wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, aby zapobiec wystąpieniu utraty dochodów podatkowych w związku z wykorzystaniem stron powiązanych do celów uzyskania korzyści podatkowych.

[...]

(39) Zasady regulujące odliczenia należy zharmonizować w zakresie, w jakim mają one wpływ na wysokość pobieranych kwot i w jakim proporcja podlegająca odliczeniu powinna być obliczana w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich”.

4. Artykuł 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„1. Niniejsza dyrektywa ustanawia wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT).

2. Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

Wspólny system VAT stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie”.

5. Artykuł 72 dyrektywy 2006/112, zawarty w tytule VII, nazwanym „Podstawa opodatkowania”, stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy »wartość wolnorynkowa« oznacza całkowitą kwotę, jaką, w celu uzyskania w danym momencie danych towarów lub usług, nabywca lub usługobiorca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym dokonywana jest dostawa towarów lub świadczenie usług, musiałby, w warunkach uczciwej konkurencji, zapłacić niezależnemu dostawcy lub usługodawcy na terytorium państwa członkowskiego, w którym transakcja podlega opodatkowaniu.

² Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

W przypadku gdy nie można zapewnić porównywalnej dostawy towarów lub usług, »wartość wolnorynkowa« oznacza, co następuje:

- (1) w odniesieniu do towarów, kwotę nie mniejszą niż cena nabycia towarów lub towarów podobnych lub, w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy;
- (2) w odniesieniu do usług, kwotę nie mniejszą niż całkowita kwota wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie tych usług”.

6. Artykuł 73 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

7. Artykuł 74 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W przypadku gdy podatnik wykorzystuje lub przekazuje towary stanowiące część majątku jego przedsiębiorstwa lub gdy towary są zatrzymywane przez podatnika lub jego następców prawnych w przypadku zaprzestania prowadzenia przez niego działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, zgodnie z art. 16 i 18, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych lub, w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie, gdy ma miejsce wykorzystanie, przekazanie lub zatrzymanie tych towarów”.

8. Artykuł 77 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W odniesieniu do świadczenia przez podatnika usług do celów działalności jego przedsiębiorstwa, o których mowa w art. 27, podstawą opodatkowania jest wartość wolnorynkowa danej usługi”.

9. Artykuł 78 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy:

- a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT;
- b) koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Do celów akapitu pierwszego lit. b) państwa członkowskie mogą uznać koszty objęte odrębną umową za koszty dodatkowe”.

10. Artykuł 273 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi

przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3³.

B. Prawo hiszpańskie

11. Artykuł 78 ust. 1 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (ustawy 37/1992 o podatku od wartości dodanej)³ z dnia 28 grudnia 1992 r. (zwanej dalej „ustawą 37/1992”) jest zatytułowany „Podstawa opodatkowania: Zasada ogólna” i stanowi:

„Podstawę opodatkowania stanowi łączna wartość świadczenia wzajemnego otrzymanego od usługobiorcy lub osoby trzeciej z tytułu transakcji podlegających opodatkowaniu”.

12. Artykuł 88 ustawy 37/1992, zatytułowany „Przeniesienie należnego podatku”, stanowi:

„1. Podatnicy są zobowiązani do przeniesienia pełnej kwoty podatku na osobę, na rzecz której dokonywana jest transakcja podlegająca opodatkowaniu, a osoba ta jest zobowiązana do zapłaty tego podatku, pod warunkiem że przeniesienie podatku następuje zgodnie z przepisami niniejszej ustawy, niezależnie od ustaleń dokonanych między stronami.

W przypadku dostawy towarów i świadczenia usług podlegających opodatkowaniu i niezwolnionych z podatku, których odbiorcami są podmioty publiczne, przyjmuje się zawsze, iż podatnicy, przedstawiając oferty gospodarcze, choćby w formie ustnej, zawarli w nich podatek od wartości dodanej, który powinno się jednak wykazać jako należny w postaci oddzielnego elementu, w stosownym przypadku, w dokumentach przedstawionych w celu zapłaty, przy czym łączna wartość, którą uzgodniono, nie może zostać podwyższona w wyniku wskazania należnego podatku.

2. Przeniesienia podatku jako należnego należy dokonać w fakturze na warunkach i przy zachowaniu wymogów określonych w przepisach prawnych. W tym celu kwotę należnego podatku, który podlega przeniesieniu, wskazuje się oddzielnie od podstawy opodatkowania, również w przypadku cen ustalonych w drodze administracyjnej, ze wskazaniem mającej zastosowanie stawki podatkowej. Wcześniejsze akapity niniejszego ustępu nie mają zastosowania do czynności wskazanych w przepisach prawnych.

3. Przeniesienia podatku należy dokonać przy wystawieniu i wręczeniu odpowiedniej faktury.

4. Prawo do przeniesienia podatku wygasa po upływie roku od dnia wymagalności.

5. Adresat czynności podlegającej VAT nie jest zobowiązany do zapłaty przeniesionego na niego podatku przed dniem wymagalności podatku.

6. Spory, które mogą zaistnieć w związku z przeniesieniem podatku, zarówno jeśli chodzi o zasadność podatku, jak i jego wysokość, uważane będą dla celów wniesienia stosownej skargi w postępowaniu administracyjnym za spory o charakterze podatkowym”.

³ BOE nr 312 z dnia 29 grudnia 1992 r., s. 44247.

13. Artykuł 89 ustawy 37/1992, zatytułowany „Korekta kwot przeniesionego podatku”, stanowi:

„1. Podatnicy muszą skorygować kwoty podatku przeniesionego, w przypadku gdy kwoty te zostały obliczone w błędny sposób lub gdy zachodzą okoliczności, które zgodnie z art. 80 niniejszej ustawy skutkują zmianą podstawy opodatkowania.

Korekty należy dokonać w chwili ujawnienia się przyczyn nieprawidłowego obliczenia podatku lub gdy wystąpiły inne okoliczności, o których mowa w poprzednim akapicie, pod warunkiem że nie upłynęły cztery lata od dnia wymagalności podatku należnego z tytułu określonej transakcji, lub, w odpowiednim przypadku, od zaistnienia okoliczności, o których mowa w art. 80.

2. Przepisy poprzedniego ustępu mają zastosowanie również wówczas, gdy podatek nie został przeniesiony, lecz wystawiono fakturę odpowiadającą danej transakcji.

3. Niezależnie od postanowień poprzednich ustępów, kwoty przeniesionego podatku nie podlegają korekcie w następujących sytuacjach:

1) jeżeli korekta nie wynika z przyczyn wskazanych w art. 80 niniejszej ustawy, kwota przeniesionego podatku podwyższa się, a adresaci czynności nie działają w charakterze przedsiębiorców lub osób prowadzących działalność zawodową, z wyjątkiem przypadku ustawowego podwyższenia stawek podatku, kiedy korekty można dokonać w miesiącu, w którym nowe stawki podatku wchodzi w życie, i w miesiącu następnym;

2) jeżeli organ podatkowy wykaże w stosownych decyzjach podatkowych, że kwoty wymagalnego, lecz nieprzeniesionego podatku są wyższe niż kwoty zgłoszone przez podatnika, i udowodni z wykorzystaniem obiektywnych danych, iż ten podatnik uczestniczył w oszustwie lub wiedział albo powinien był wiedzieć, przy dołożeniu należytej staranności w tym względzie, że dokonał transakcji stanowiącej część oszustwa”.

III. Stan faktyczny w postępowaniu głównym oraz wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

14. CB, skarżący w postępowaniu głównym, jest osobą prowadzącą działalność na własny rachunek w charakterze agenta artystycznego, co do zasady opodatkowaną VAT. Działając w takim charakterze, świadczył on usługi na rzecz Lito Group, grupy przedsiębiorstw należących do tej samej osoby, które były odpowiedzialne za zarządzanie infrastrukturą i orkiestrami dla religijnych i wiejskich festiwali w Galicji. W szczególności CB kontaktował się z komitetami festiwalowymi, nieformalnymi grupami mieszkańców odpowiedzialnymi za organizację festynów, i negocjował występy orkiestr w imieniu Lito Group.

15. Płatności dokonywane przez komitety festiwalowe na rzecz Lito Group w tym kontekście stanowiły głównie płatności gotówkowe, wypłacane bez faktury lub wpisu księgowego. Nie zadeklarowano ich dla celów podatku dochodowego od osób prawnych lub VAT. 10% dochodu Lito Group było wypłacane CB w gotówce i nie było deklarowane. CB nie prowadził księgowości ani oficjalnego rejestru, nie otrzymywał ani nie wystawiał faktur, a zatem nie składał deklaracji VAT.

16. W dniu 14 lipca 2014 r., w wyniku kontroli podatkowej, organ podatkowy stwierdził, że kwoty pobrane przez CB jako wynagrodzenie za działalność pośrednika Lito Group, a mianowicie 64 414,90 EUR w 2010 r., 67 565,40 EUR w 2011 r. i 60 692,50 EUR w 2012 r., nie obejmują VAT. W rezultacie uznał on, że VAT i podatek dochodowy należy określić poprzez przyjęcie całej kwoty otrzymanej przez CB za podstawę opodatkowania.

17. Skarżący wniósł odwołanie od decyzji organu podatkowego, które zostało oddalone decyzją z dnia 10 maja 2018 r.

18. CB wniósł do sądu odsyłającego skargę na tę decyzję. Podniósł on, że stosowanie a posteriori VAT do wstrzymanych kwot jest sprzeczne, między innymi, z wyrokiem Trybunału z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722), zgodnie z którym, jeżeli inspekcja podatkowa odkryje transakcje, podlegające co do zasady VAT, które nie zostały zadeklarowane i na które nie wystawiono faktury, VAT należy uznać za zawarty w cenie uzgodnionej przez strony tych transakcji. CB uważa zatem, że w zakresie, w jakim nie może on żądać na mocy prawa hiszpańskiego zwrotu VAT, którego nie mógł przenieść ze względu na swoje postępowanie stanowiące naruszenie przepisów podatkowych, VAT należy uznać za zawarty w cenie świadczonych przez niego usług.

19. Sąd odsyłający uważa, że w celu rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym musi ustalić, czy przepisy krajowe, które przewidują, że w przypadku gdy podmioty gospodarcze dokonują, w sposób dobrowolny i uzgodniony, transakcji dających podstawę do płatności gotówkowych bez faktur i bez deklaracji VAT, a takie płatności należy uważać za obejmujące VAT, są zgodne z dyrektywą 2006/112.

20. W tych okolicznościach Tribunal Superior de Justicia de Galicia (wyższy trybunał sprawiedliwości Galicji) zawiesił postępowanie i skierował do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 73 i art. 78 dyrektywy VAT – rozpatrywane w świetle zasady neutralności, zakazu oszustw podatkowych, zakazu nadużywania prawa oraz zakazu nielegalnego zakłócania konkurencji – należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu i orzecznictwu dokonującemu jego wykładni, zgodnie z którymi w przypadku, gdy organ administracji podatkowej wykryje nieujawnione czynności podlegające podatkowi od wartości dodanej, których nie zafakturowano, należy uznać, że cena umówiona przez strony tych czynności zawiera podatek od wartości dodanej?

W związku z tym czy w przypadku oszustwa, gdy dana czynność zostaje ukryta przed organami administracji podatkowej, jest możliwe przyjęcie – jak można wywnioskować z wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), z dnia 5 października 2016 r., *Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740), oraz z dnia 7 marca 2018 r., *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161) – w celu ustalenia właściwej kwoty podatku i nałożenia odpowiedniej kary, iż kwoty zapłacone i otrzymane nie zawierają VAT?”.

IV. Ocena

A. Uwagi wstępne

21. Na wstępie należy zauważyć, że sąd krajowy formułuje swoje pytanie przy założeniu, że przepisy krajowe przewidywałyby to, co zarzuca wnosząca odwołanie, a mianowicie, że w przypadku wykrycia przez organy podatkowe ukrytych transakcji podlegających opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, które nie zostały zafakturowane, należy uznać, że VAT jest zawarty w cenie uzgodnionej przez strony. Należy jednak przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem⁴ sama dyrektywa nie może tworzyć obowiązków po stronie jednostki, a zatem nie może być jako taka powoływana przeciwko owej jednostce⁵. Dlatego proponuję przeformułować to pytanie w ten sposób, czy art. 73 i art. 78 dyrektywy VAT, rozpatrywane w świetle zasady neutralności, zakazu oszustw podatkowych, zakazu nadużywania prawa oraz zakazu nielegalnego zakłócania konkurencji, mogą być interpretowane w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu i orzecznictwu dokonującemu jego wykładni, zgodnie z którymi w przypadku, gdy organ administracji podatkowej wykryje nieujawnione czynności podlegające podatkowi od wartości dodanej, których nie zafakturowano, należy uznać, że cena umówiona przez strony tych czynności nie zawiera VAT.

1. Prezentacja wspólnego systemu VAT

22. Na wstępie należy przypomnieć, że art. 73 dyrektywy 2006/112 definiuje pojęcie „podstawy opodatkowania” jako świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane w zamian za dostawę towaru lub świadczenie usług. Zgodnie z art. 78 dyrektywy 2006/112 podstawa opodatkowania obejmuje koszty dodatkowe, podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT. Definicja ta jest następnie stosowana na każdym etapie łańcucha handlowego w celu obliczenia VAT, który zostanie pobrany przez dostawcę i uiszczony przez kupującego. Jednakże, chociaż VAT jest wówczas pobierany na każdym etapie łańcucha handlowego, podatek nie będzie ciążył na nabywcach pośrednich, ale raczej zostanie poniesiony ostatecznie wyłącznie przez końcowego konsumenta⁶. W istocie, zasada płatności częściowej nie powinna być mylona z kwestią tego, kto ponosi ciężar podatku.

23. Zgodnie bowiem z *zasadą płatności częściowej*, zamiast przewidzieć nałożenie jednorazowego podatku od sprzedaży na rzecz konsumentów końcowych, VAT jest raczej pobierany na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji. Zgodnie z tą zasadą VAT jest zatem pobierany proporcjonalnie do ceny zafakturowanej przez podatnika w zamian za dostarczone

⁴ Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 26 lutego 1986 r., Marshall (152/84, EU:C:1986:84 pkt 48); z dnia 12 maja 1987 r., Traen i in. (od 372/85 do 374/85, EU:C:1987:222, pkt 24–26); z dnia 14 lipca 1994 r., Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, pkt 20–23); z dnia 7 stycznia 2004 r., Wells (C-201/02, EU:C:2004:12, pkt 56); z dnia 21 października 2010 r., Accardo i in. (C-227/09, EU:C:2010:624, pkt 45); z dnia 24 stycznia 2012 r., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, pkt 37); z dnia 15 stycznia 2015 r., Ryanair (C-30/14, EU:C:2015:10, pkt 30).

⁵ Trybunał przypomniawszy wprawdzie, że zasada zakazu praktyk stanowiących nadużycie, stosowana w dziedzinie VAT w orzecznictwie wynikającym z wyroku z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121), nie jest zasadą ustanowioną dyrektywą, lecz ogólną zasadą prawa. Zobacz podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in. (C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 27). Jednakże niniejsza sprawa nie dotyczy praktyk stanowiących nadużycie, które to pojęcie ma dokładne znaczenie w prawie Unii (zob. wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 74), lecz sposobu odtworzenia podstawy opodatkowania po stwierdzeniu oszustwa. Z drugiej strony należy przypomnieć, że sądy krajowe są zobowiązane do zbadania, czy przy uwzględnieniu metod wykładni dozwolonych w prawie krajowym przepisy mogą być interpretowane w odmienny sposób w celu osiągnięcia rezultatu zamierzonego przez dyrektywę. Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 5 października 2004 r., Pfeiffer i in. (od C-397/01 do C 403/01, EU:C:2004:584, pkt 108–118).

⁶ Zobacz podobnie m.in. wyrok z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 28).

przez niego towary i usługi, a zatem niezależnie od liczby transakcji, które miały miejsce wcześniej. Należy jednak pamiętać, że dostawca jedynie pobiera podatek, który jest następnie przekazywany danemu państwu członkowskiemu. To nabywca uiszcza VAT.

24. Ze względu jednak na to, że zastosowanie VAT powinno być neutralne, nabywca może odliczyć VAT, który musiał zapłacić oprócz ceny naliczonej przez dostawcę, jeśli dany towar lub usługa są przeznaczone do celów działalności podlegającej opodatkowaniu⁷. W celu ograniczenia wpływu wspólnego systemu VAT na przepływy pieniężne wśród podatników, wspólny system VAT stanowi, iż każdy podatnik będący nabywcą jest zobowiązany do przekazania państwu członkowskiemu jedynie różnicy między VAT, jaki pobrał z tytułu własnych sprzedaży podlegających VAT oraz VAT podlegający odliczeniu, czyli VAT, jaki zapłacił z tytułu czynności podlegających opodatkowaniu tym podatkiem⁸.

25. W dalszej kolejności, nabywca, jeśli jest podatnikiem, zrobi to samo, aż do etapu końcowego, gdy towar lub usługa są sprzedawane osobie niebędącej podatnikiem lub podatnikowi, ale w odniesieniu do działalności, która nie daje prawa do odliczenia. Wynika z tego, że pobrany całkowity VAT nie zależy od liczby etapów łańcucha produkcji, lecz od ostatecznej ceny sprzedaży. Jednakże, ponieważ brak deklaracji VAT na pośrednim etapie tego łańcucha jest sprzeczny z tymi mechanizmami, takie zaniechanie jest jednak uważane za niezgodne z prawem⁹.

2. W przedmiocie środków wymaganych od państw członkowskich w przypadku naruszenia wspólnego systemu VAT

26. Środki, które państwa członkowskie są zobowiązane podjąć w odpowiedzi na każde naruszenie prawa Unii przez jednostki, można podzielić na dwie kategorie, a mianowicie sankcje i środki restytucyjne¹⁰. Sankcje mają represyjny i odstraszający charakter. Środki restytucyjne mają natomiast na celu przywrócenie sytuacji, która istniałaby w braku tego naruszenia. Odpowiednio, najczęściej przyjmują formę naprawienia szkody lub przywrócenia stanu poprzedniego.

27. W odniesieniu do środków mających na celu naprawienie skutków bezprawnego działania w dziedzinie opodatkowania, Trybunał podkreślił, na przykład w wyroku Fontana, iż zakwalifikowanie takiego czynu jako oszustwa niesie za sobą obowiązek państw członkowskich przedsięwzięcia środków „w celu przywrócenia sytuacji, jaka miałaby miejsce w przypadku braku uchylania się od opodatkowania”, gdy wykryta zostanie niezgodna z prawem transakcja¹¹. Co się tyczy sankcji, Trybunał orzekł w wyroku Menci, że „art. 325 TFUE zobowiązuje państwa członkowskie do zwalczania nielegalnych działań naruszających interesy finansowe Unii za pomocą odstraszających i skutecznych środków, a w szczególności do stosowania takich samych

⁷ O ile nie określono inaczej lub w przypadku konsumenta końcowego, odniesienia dokonane w niniejszej opinii do podmiotów gospodarczych należy rozumieć jako odnoszące się do podatników.

⁸ Zobacz art. 168 i 179 dyrektywy 2006/112.

⁹ Zobacz m.in. wyrok z dnia 5 października 2016 r., Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, pkt 39).

¹⁰ Na przykład, w celu wyjaśnienia pojęcia „oskarżonego w sprawie karnej” zawartego w art. 6 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka (EKPC) oraz pojęcia „kary”, o którym mowa w art. 7 EKPC, Europejski Trybunał Praw Człowieka wprowadził rozróżnienie pomiędzy środkami podatkowymi mającymi na celu ukaranie podatników a środkami mającymi na celu usunięcie skutków ich bezprawnych działań dla finansów publicznych. Zobacz w szczególności wyrok ETPC z dnia 24 lutego 1994 r. w sprawie Bendenoun przeciwko Francji, (CE:ECHR:1994:0224JUD001254786, § 47).

¹¹ Zobacz wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 33, 34).

środków w celu zwalczania przestępczości powodującej naruszenie interesów finansowych Unii, jakie stosują one w celu zwalczania przestępczości powodującej naruszenie ich własnych interesów”¹².

28. Chociaż Trybunał rzadko wspominał o tym rozróżnieniu w sprawach podatkowych, to jest ono jednak istotne. Po pierwsze, o ile obowiązki dotyczące zastosowania środków zaradczych i sankcyjnych wynikają z pierwszeństwa prawa Unii¹³ i są konsekwencją obowiązku zapewnienia przez państwa członkowskie pełnej skuteczności dyrektywy 2006/112¹⁴, o tyle nie dysponują one w stosunku do siebie takim samym zakresem uznania. W istocie, w odniesieniu do obowiązku naprawienia sytuacji, w zakresie w jakim jest to zobowiązanie rezultatu, państwa członkowskie muszą przedsięwziąć środki konieczne do zapewnienia, przynajmniej, przywrócenia sytuacji jaka powinna była mieć miejsce¹⁵, podczas gdy, w odniesieniu do obowiązku zniechęcania do jakiegokolwiek innego naruszenia przepisów dotyczących VAT, ponieważ dyrektywa 2006/112 nie zawiera żadnej wzmianki co do rodzaju sankcji, jakie mają być zastosowane, do państwa członkowskiego należy ustalenie w sposób precyzyjny, jakie sankcje powinny zostać przyjęte, pod warunkiem, jak wspomniano wyżej, że są one *skuteczne, odstraszające i proporcjonalne*¹⁶. Po drugie, podczas gdy państwa członkowskie muszą zapewnić wprowadzenie pierwszej kategorii środków nawet w braku naruszenia, są one zobowiązane do nałożenia sankcji na podatników, jeśli wykazali oni co najmniej niedbalstwo¹⁷.

29. W świetle powyższego należy moim zdaniem mieć na uwadze w niniejszej sprawie, że sporną problematykę powinno się uznać za odrębną od kwestii, czy konieczne jest nałożenie na zainteresowane jednostki sankcji za naruszenie zasad wspólnego mechanizmu VAT. W istocie, pytania przedłożone Trybunałowi dotyczą środków, jakie należy przyjąć w odniesieniu do pojęcia „podstawy opodatkowania” w celu przywrócenia sytuacji, jaka powinna była mieć miejsce w braku oszustwa. Rozważę zatem bezpośrednio te kwestie, odkładając na bok kwestię sankcji, które mogą być nałożone w celu ukarania i zniechęcania podatników, którzy uchylali się od swoich zobowiązań podatkowych w ramach systemu VAT¹⁸.

¹² Zobacz podobnie wyrok z dnia 20 marca 2018 r., Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 19).

¹³ Zgodnie z orzecznictwem Trybunału państwa członkowskie są zobowiązane do ustanowienia skutecznych, proporcjonalnych i odstraszających sankcji w odpowiedzi na wszelkie naruszenia prawa Unii, nawet w braku wyraźnego przepisu w danym akcie prawa Unii. Zobacz wyroki: z dnia 10 kwietnia 1984 r., von Colson i Kamann (14/83, EU:C:1984:153, pkt 28); z dnia 21 września 1989 r., Komisja/Grecja (68/88, EU:C:1989:339, pkt 24). Zobacz podobnie, odnoszący się do wspólnego systemu VAT, wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S i M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 34, 35).

¹⁴ Niewątpliwie art. 273 dyrektywy 2006/112 przewiduje, iż państwa członkowskie „mogą” przyjąć inne środki i w związku z tym należy go rozumieć jako upoważniający państwa członkowskie do ustanowienia pewnych dodatkowych środków. Jednakże obowiązek państw członkowskich do przeciwdziałania oszustwom podatkowym wynika z art. 310 ust. 6 i art. 325 TFUE, a także, bardziej ogólnie, z obowiązku zapewnienia przez państwa członkowskie pełnej skuteczności prawa Unii. Zobacz podobnie wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S i M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 30), oraz, w odniesieniu do obowiązku zapewnienia przez państwa członkowskie pełnej skuteczności prawa Unii w dziedzinie VAT, wyrok z dnia 5 lipca 2016 r., Ognyanov (C-614/14, EU:C:2016:514, pkt 34).

¹⁵ Zobacz wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 33, 34).

¹⁶ Zobacz podobnie wyroki: z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S i M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 33); z dnia 20 marca 2018 r., Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 20).

¹⁷ Zobacz podobnie wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 47); z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 41, 42).

¹⁸ Tak było moim zdaniem również w wyroku z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722), który omówię poniżej.

3. W przedmiocie pojęcia „podstawy opodatkowania”

30. Z motywu 25 dyrektywy 2006/112 wynika, że jednym z jej celów jest harmonizacja pojęcia „podstawy opodatkowania”, tak żeby stosowanie VAT do transakcji podlegających opodatkowaniu prowadziło do porównywalnych rezultatów we wszystkich państwach członkowskich. W związku z tym pojęcie to należy uznać za autonomiczne pojęcie prawa Unii, które powinno być interpretowane w sposób jednolity na terytorium Unii Europejskiej¹⁹.

31. Tymczasem w sytuacji takiej jak rozpatrywana w wyroku Tulicã i Plavošin lub w niniejszej sprawie nie chodzi o samo pojęcie „podstawy opodatkowania”, lecz środki, jakie należy podjąć w celu odtworzenia tej podstawy opodatkowania, a mianowicie ceny bez podatku. Niewątpliwie w niniejszej sprawie cena zapłacona za wykonane usługi jest znana, ale w zakresie w jakim nie ma pewności, czy VAT został pobrany i nie został przeniesiony, a zatem czy cena ta obejmuje VAT, ową podstawę opodatkowania należy uznać za jeszcze nie w pełni odtworzoną.

B. W przedmiocie znaczenia przytoczonego przez sąd odsyłający i skarżącą orzecznictwa Trybunału

1. *Astone, Dobre i Maya Marinova*

32. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający zastanawia się, czy z trzech wyroków, a mianowicie *Astone*²⁰, *Dobre*²¹ i *Maya Marinova*²², można wywnioskować, że kwoty zapłacone i otrzymane w ramach transakcji ukrytej należy uznać za zawierające VAT, który nie został zapłacony, co skutkuje w istocie tym, że podatek, który zdaniem sądu odsyłającego powinien zostać zwrócony, należy obliczyć w oparciu o podstawę opodatkowania niższą od osiągniętego w ten sposób obrotu.

33. Jednakże, żaden z trzech wyroków cytowanych przez sąd odsyłający nie dostarcza bezpośredniej odpowiedzi na to pytanie. Tak się składa, że *Astone* i *Dobre* dotyczą prawa do odliczenia, a nie określenia podstawy opodatkowania, którą należy przyjąć przy obliczaniu należnego VAT. Co się tyczy wyroku *Maya Marinova*, prawdą jest, że Trybunał orzekł, iż „art. 2 ust. 1 lit. a), art. 9 ust. 1, art. 14 ust. 1 oraz art. 73 i 273 dyrektywy [2006/112], a także zasad[y] neutralności podatkowej [...] należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym [...], na mocy których [...] organ podatkowy może [...] określić podstawę

¹⁹ Prawdą jest, że art. 74–82 dyrektywy 2006/112 przewidują pewne wyjątki, w szczególności, zgodnie z motywem 26 tej dyrektywy, w celu uniknięcia utraty wpływów podatkowych poprzez wykorzystanie części powiązanych z definicją pojęcia „podstawy opodatkowania” zawartą w jej art. 73. Jednakże wyjątki te stosują się w sposób jednolity do czynności, których dotyczą: ich celem nie jest przyznanie państwom członkowskim swobodnego uznania w tej dziedzinie, lecz raczej określenie alternatywnych definicji w pewnych szczególnych sytuacjach, w których albo żadna cena nie została zapłacona, albo zapłacona cena może nie odpowiadać w pełni realiom gospodarczym. Zharmonizowanego charakteru pojęcia „podstawy opodatkowania” nie podważa też art. 273 dyrektywy 2006/112, który stanowi, iż „Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic”. Wyróżnienie moje. W istocie, z brzmienia tego przepisu wynika, że upoważnia on jedynie państwa członkowskie do nakładania dodatkowych obowiązków. Nie upoważnia on jednak państw członkowskich do odstąpienia od obowiązujących przepisów w odniesieniu do podstawy opodatkowania. W każdym przypadku, z kontekstu, w jaki wpisuje się art. 273 dyrektywy 2006/112, wydaje mi się jasne, że jeżeli art. 273 wymienia „inne obowiązki”, to dzieje się tak w odniesieniu do obowiązków, o których mowa w tytule XI, zatytułowanym „Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami”.

²⁰ Wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614).

²¹ Wyrok z dnia 7 marca 2018 r., *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161).

²² Wyrok z dnia 5 października 2016 r., *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740).

opodatkowania sprzedaży [...] towarów w zależności od okoliczności faktycznych, jakie są mu znane, według zasad nieprzewidzianych przez tę dyrektywę”²³. Należy jednak zauważyć, że w tym przypadku cena faktycznie zapłacona przez nabywcę w ramach ukrytych transakcji pozostawała nieznana organom podatkowym. W konsekwencji Trybunał nie musiał zajmować stanowiska w kwestii, czy gdyby cena ta była znana, powinna być uznana za obejmującą VAT.

2. *Tulicã i Plavořin*

34. Ze swojej strony, skarżący opiera się na wyroku *Tulicã i Plavořin*²⁴, dotyczący sytuacji dwóch osób fizycznych, które zawarły wiele umów sprzedaży gruntów i nieruchomości, od których początkowo nie pobrano VAT²⁵. Następnie organy podatkowe stwierdziły, że działalność tych osób fizycznych nosi znamiona działalności gospodarczej, i w związku z tym transakcje te są objęte VAT. Organ podatkowy wydał względem nich decyzje o określeniu wysokości zobowiązania podatkowego, w których zażądał zapłaty VAT, obliczonego poprzez przyjęcie za podstawę opodatkowania ceny ustalonej między stronami, powiększonej o odsetki za zwłokę. W tym kontekście pytanie zadane przez sąd odsyłający w obu sprawach dotyczyło w istocie kwestii, czy art. 73 i 78 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że jeżeli cena towaru została ustalona przez strony bez żadnego odniesienia do VAT, a dostawca tego towaru jest podatnikiem, uzgodniona cena powinna być uznana za obejmującą albo nieobjmującą VAT, który należy do niej dodać.

35. W wyroku w tych sprawach połączonych Trybunał orzekł, że art. 73 i 78 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że jeżeli cena towaru została ustalona przez strony bez żadnej wzmianki dotyczącej podatku od wartości dodanej, a dostawca tego towaru jest osobą zobowiązaną z tytułu podatku od wartości dodanej należnego w związku z czynnością podlegającą opodatkowaniu, ustalona cena, w przypadku gdy ów dostawca nie może odzyskać od nabywcy VAT żądanej przez organ podatkowy, powinna być uznana za cenę obejmującą już VAT.

36. Rozumowanie to wymaga jednak dalszej analizy, a być może nawet pewnego doprecyzowania. Pomijając ustępy tego wyroku, które jedynie powtarzają pewne wiodące zasady VAT, można zauważyć, że Trybunał wysunął dwa argumenty w celu uzasadnienia wniosków, do jakich doszedł, przy czym pierwszy z nich został przedstawiony w pkt 34 i 35, a drugi w pkt 36 tego wyroku.

37. Zgodnie z pierwszym argumentem, cenę zafakturowaną należy uznać za obejmującą VAT, tak że naliczony VAT powinien obciążać dostawcę w możliwie najmniejszym stopniu, według zasady, że ciężar VAT ponosi wyłącznie konsument końcowy.

38. Zgodnie z drugim argumentem, według którego gdyby organ podatkowy uznał, że VAT nie był zawarty w cenie zafakturowanej, byłoby to „sprzeczne z zasadą, zgodnie z którą organ podatkowy nie może pobrać z tytułu VAT kwoty wyższej niż zapłacona przez podatnika”.

39. Chociaż wyrażenie „kwota zapłacona przez podatnika” użyte przez Trybunał może być niejednoznaczne, ponieważ można je rozumieć jako odnoszące się albo do kwoty zapłaconej w zamian za dane towary – świadczenie wzajemne – albo do VAT zapłaconego przez nabywcę, uważam jednak, że termin „kwota” należy rozumieć jako wyraźnie odnoszący się tutaj do

²³ Punkt 50 tego wyroku.

²⁴ Wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., *Tulicã i Plavořin* (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, zwany dalej „wyrokiem *Tulicã i Plavořin*”).

²⁵ Okoliczność ta została przywołana w obu wnioskach o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

wyszczególnionego na fakturze VAT²⁶. Wskazaną zasadę należy zatem rozumieć w ten sposób: organy podatkowe nie mogą pobrać od dostawcy VAT wyższego od kwoty VAT, którą dostawca prawidłowo obliczył i zafakturował na nabywcę. W związku z tym argument ten jest podobny do pierwszego argumentu wymienionego przez Trybunał, który opiera się na zasadzie neutralności podatkowej, rozumianej w tym kontekście w jej „znaczeniu wertykalnym”²⁷. W istocie w obu przypadkach celem jest, aby ciężar podatku nie spoczywał na podmiotach gospodarczych.

40. W tym względzie rozwiązanie to mogłoby być zastanawiające, gdyby – jak może sugerować brak wyraźnego odniesienia do okoliczności sprawy – przyjęte rozwiązanie miało być stosowane do wszystkich sytuacji, w których transakcje nie są zgodne z przepisami dotyczącymi VAT, a w szczególności gdyby, jak w omawianym przypadku, dwóch podatników uzgodniło, że ukryją swoje transakcje przed organami podatkowymi. W takiej sytuacji logiczną konsekwencją faktu, że zataili oni swoją transakcję, jest okoliczność, iż nie wzięli pod uwagę VAT. Ponieważ obie strony wiedzą, że transakcja nie będzie podlegała opodatkowaniu VAT i w związku z tym nabywca nie będzie mógł odliczyć VAT od zapłaconej ceny, ta cena logicznie odpowiada po stronie nabywcy kosztowi, jaki poniósłby w innym przypadku, z wyłączeniem VAT, który zasadniczo zapłaciłby z góry, a po stronie dostawcy – wynagrodzeniu, jakie otrzymałby z wyłączeniem VAT, który zostałby normalnie pobrany i odprowadzony²⁸. W istocie, gdy dwóch podatników w porozumieniu zataja transakcję dokonywaną między nimi na potrzeby działalności opodatkowanej, ich celem jest zasadniczo po prostu uniknięcie podatku dochodowego, ale nie VAT jako takiego, ponieważ VAT jest dla nich z definicji, właśnie ze względu na zasadę neutralności, neutralny. Powodem, dla którego nie składają oni deklaracji VAT, jest jedynie chęć uniknięcia jakichkolwiek formalnych śladów transakcji na potrzeby ogólnego dochodu (w tym podatku dochodowego).

41. Sytuacja jest inna w przypadku, gdy nabywca nie wie, że dostawca nie zamierza odprowadzić VAT. W istocie, w takim przypadku nabywca będzie co do zasady skłonny zapłacić cenę odpowiadającą cenie, jaką zapłaciłby za podobny towar lub usługę z uwzględnieniem VAT,

²⁶ Zobacz podobnie w szczególności wyroki: z dnia 3 lipca 1997 r., *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 15); a także z dnia 26 kwietnia 2012 r., *Balkan and Sea Properties i Provadinvest* (C-621/10 i C-129/11, EU:C:2012:248, pkt 44), do których Trybunał odniósł się w wyroku *Tulică i Plavoşin*. W angielskiej wersji wyroku *Tulică i Plavoşin* użyto wyrażenia „the amount paid by the taxable person”, podczas gdy w wersji rumuńskiej użyto wyrażenia „superioară celei primite de persoana impozabilă”, natomiast w wersji francuskiej „que l’assujetti a perçu”, co oznacza raczej „kwota pobrana przez podatnika”.

²⁷ Istotnie, pojęcie „zasady neutralności” może również w kontekście VAT odsyłać do stosowania zasady niedyskryminacji w dziedzinie VAT. Zobacz m.in. wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 48).

²⁸ W przypadku gdy dostawca nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT, a nabywca nie zamierzał odliczyć VAT, to logicznie rzecz biorąc nabył on towary po cenie, jaką zapłaciłby, wyłączając należny VAT, gdyby transakcja podlegała temu podatkowi, ponieważ można założyć, że nabywca wiedział, iż w takim przypadku mógłby odliczyć zapłacony podatek. Z tego względu w praktyce handlowej między przedsiębiorcami ceny ofert handlowych są często wyrażane bez podatku, ponieważ to właśnie ta cena jest interesująca dla kupującego.

ponieważ albo nabywca jest konsumentem końcowym, w którym to przypadku będzie oczekiwał, że poniesie ciężar VAT, albo nabywca jest podatnikiem, w którym to przypadku oczekuje on, że będzie mógł odliczyć ten VAT²⁹.

42. Pragnę jednak zauważyć, że nawet w takiej sytuacji racjonalność ekonomiczna wymaga, aby w pewnych okolicznościach zapłacona cena nie obejmowała VAT. Istotnie, dostawca może zdecydować się na nieprzekazywanie VAT, właśnie aby obniżyć cenę sprzedaży bez zmniejszania marży i w ten sposób szybko sprzedać duże ilości towarów lub usług (najczęściej przed ich zniknięciem).

43. Moim zdaniem istnieje jeszcze inny przypadek, w którym podejście przyjęte w wyroku Tulicã i Plavošín niekoniecznie miałyby zastosowanie, a jest nim po prostu sytuacja, w której organ podatkowy nie posiada informacji na temat zapłaconej ceny. W zależności od metody użytej do odtworzenia tej ceny, a w szczególności w przypadku porównania, VAT będzie albo nie będzie uważany za nieuwzględniony w odtworzonej tak cenie. Wszystko zależy od przyjętego punktu porównania³⁰.

44. Wszystko to uwidacznia, iż z perspektywy środków, które należy przyjąć w celu przywrócenia sytuacji, jaka powinna mieć miejsce w braku jakiegokolwiek niezgodności z prawem, nie ma jednej metody znajdującej zastosowanie we wszystkich sytuacjach³¹. W szczególności podejście zastosowane przez Trybunał w wyroku Tulicã i Plavošín wydaje się być właściwe jedynie, gdy transakcja jest przeprowadzana z nabywcami, co do których można racjonalnie oczekiwać, iż nie są świadomi, że dokonane transakcje były opodatkowane VAT. W istocie tylko w takiej sytuacji można rozsądnie uznać, że zapłacona cena byłaby taka sama jak cena, jaką by zapłacono, gdyby transakcja ta podlegała opodatkowaniu VAT.

²⁹ Należy jednak przypomnieć, że aby zachować prawo do odliczenia w przypadku oszustwa, nabywca musi przynajmniej nie dopuścić się zaniebdania. Trybunał wielokrotnie orzekał, że na przepisy prawa Unii nie można powoływać się w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie. Krajowe organy administracyjne i sądowe powinny zatem odmówić prawa do odliczenia, jeżeli na podstawie obiektywnych przesłanek zostanie udowodnione, że na prawo to powołano się w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie. Zobacz m.in. wyrok z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo). Jeżeli tak jest w przypadku, gdy oszustwo popełnia sam podatnik, to jest tak również w przypadku podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez swój zakup uczestniczy w transakcji związanej ze stanowiącym oszustwo uchylaniem się od VAT. Zobacz wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 46). W odniesieniu do stopnia staranności wymaganego od podatnika, który chce skorzystać z prawa do odliczenia, Trybunał uznał, że podatnik musi podjąć wszelkie środki, które mogą być racjonalnie wymagane w celu zapewnienia, że transakcja, którą przeprowadza, nie prowadzi go do udziału w uchylaniu się od opodatkowania. Zobacz podobnie wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 52). W szczególności, w przypadku podejrzenia nieprawidłowości lub oszustwa, przeczorny przedsiębiorca może, w zależności od okoliczności danej sprawy, być zobowiązany zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności. Zobacz podobnie wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 60).

³⁰ W tym właśnie sensie rozumiem podejście przyjęte przez Trybunał w wyroku Fontana, w której Trybunał zasadniczo uznał, że w przypadku nieprzestrzegania obowiązków sprawozdawczych możliwe jest przyjęcie jako podstawy opodatkowania obrotu przedsiębiorstwa obliczonego w drodze ekstrapolacji na podstawie badań sektorowych zatwierdzonych dekretem ministerialnym, bez odwoływania się do podejścia przyjętego w wyroku Tulicã i Plavošín. Zobacz wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 36).

³¹ Analogicznie, pragnę zauważyć, iż w odniesieniu do środków ustalających, jakie instytucja europejska, której decyzja została uchylona, musi podjąć w celu przywrócenia skarżącej do sytuacji, w której powinna się ona znajdować, gdyby nie dopuszczono się działania niezgodnego z prawem, ustalenie to wymagało przeprowadzenia szczegółowego badania sytuacji. Zobacz wyroki: z dnia 31 marca 1971 r., Komisja/Rada (22/70, EU:C:1971:32, pkt 60); z dnia 6 marca 1979 r., Simmenthal/Komisja (92/78, EU:C:1979:53, pkt 32); z dnia 17 lutego 1987 r., Samara/Komisja (21/86, EU:C:1987:88, pkt 7), a bardziej wyraźnie, ale w odniesieniu do Sądu, wyrok z dnia 23 kwietnia 2002 r., Campolargo/Komisja (T-372/00, EU:T:2002:103, pkt 109).

45. W związku z tym, moim zdaniem, podejście przyjęte w wyroku Tulică i Plavoşin należy rozumieć jako mające zastosowanie jedynie w takiej sytuacji, i nawet w takiej sytuacji jako ustanawiające domniemanie, które może zostać obalone przez organy podatkowe, jeżeli okaże się na przykład, że zrealizowana cena była bliższa cenie bez podatku żądanej za podobne towary lub produkty³².

3. W przedmiocie rodzaju podejścia, jakie należy przyjąć w celu określenia środków, jakie należy zastosować

46. Niektórzy mogą ulec pokusie, by pójść jeszcze dalej i uznać, że w przypadku gdy podatnicy (czyli strony transakcji, które nie są konsumentami końcowymi) w sposób stanowiący oszustwo ukryli transakcję, nie należy płacić VAT. Istotnie, z ekonomicznego punktu widzenia, jeśli weźmie się pod uwagę cały łańcuch handlowy, logiczną konsekwencją argumentu opartego na zasadzie neutralności byłoby to, że w pewnych okolicznościach zapłata VAT zainteresowanemu państwu członkowskiemu w ogóle nie jest konieczna, aby przywrócić sytuację do stanu, w jakim powinna się ona znajdować³³.

47. W szczególności gdy transakcja ma miejsce pomiędzy dwoma podatnikami, jak w niniejszej sprawie (wyrok Tulică i Plavoşin nie precyzuje, czy nabywcy byli podatnikami VAT), prawdą jest, że gdyby transakcja została dokonana tak jak powinna, nabywca zapłaciłby VAT dostawcy, który by go wówczas przekazał danemu państwu członkowskiemu. Jednakże nabywca również odliczyłby ten VAT od podatku, który pobrałby od własnych sprzedaży (lub uzyskałby zwrot nadpłaconego VAT)³⁴. Odpowiednio, jak wyjaśniono powyżej, VAT ostatecznie pobrany przez państwo członkowskie byłby równy podatkowi pobranemu podczas ostatniej transakcji, a mianowicie tej z udziałem nabywcy, który nie zamierza wykorzystać towarów lub usług na potrzeby swojej działalności podlegającej opodatkowaniu³⁵. Dlatego właśnie, jak podkreśla orzecznictwo Trybunału, VAT, który jest podatkiem pośrednim od konsumpcji, ostatecznie spoczywa wyłącznie na konsumencie³⁶.

³² W tym względzie pragnę zauważyć, że cena rynkowa stanowi metodę korygowania anomalii cenowych przewidzianą w samej dyrektywie 2006/112. W istocie art. 80 dyrektywy 2006/112, który stanowi część tego samego tytułu co art. 73 i 78 tej dyrektywy, przewiduje, w przypadku gdy strony są ze sobą powiązane i w związku z tym istnieje prawdopodobieństwo, że zapłacona cena nie odzwierciedla rzeczywistej wartości ekonomicznej transakcji, możliwość przyjęcia przez państwa członkowskie normalnej wartości rynkowej zamiast zapłaconej ceny. Zobacz także motyw 26 i art. 77 dyrektywy 2006/112.

³³ Niewątpliwie, w pkt 28 wyroku z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), Trybunał orzekł, że „jeżeli wystawca faktury w odpowiednim czasie całkowicie wyeliminował ryzyko utraty wpływów podatkowych, zasada neutralności VAT wymaga, aby VAT nienależnie wykazany na fakturze mógł zostać skorygowany”. Jednakże nie sądzę, by powołując się na istnienie utraty wpływów podatkowych, Trybunał rzeczywiście zamierzał dokonać ogólnego badania ogólnych skutków naruszenia zasad VAT.

³⁴ Zgodnie z orzecznictwem Trybunału, prawo podatnika, dokonującego takich transakcji, do odliczenia naliczonego VAT nie może również uciec wskutek okoliczności, że w łańcuchu dostaw, którego część stanowią owe transakcje, inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w VAT, bez wiedzy o tym lub możliwości uzyskania takiej wiedzy przez podatnika. Zobacz wyrok z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 45).

³⁵ Jako przykład posłuży nam standardowy handlowy łańcuch dostaw towaru, który obejmuje trzech pośredników, z których każdy osiąga zysk w wysokości 10,00 EUR marży. Załóżmy ponadto, że każda transakcja podlega opodatkowaniu VAT w wysokości 20%. Odpowiednio, przy pierwszej sprzedaży towar będzie kosztował 12,00 EUR (łącznie z VAT), co oznacza, że VAT pobrany i przekazany państwu członkowskiemu wynosi 2,00 EUR. Drugi raz ten towar zostanie sprzedany za 24,00 EUR (łącznie z podatkiem VAT), pobrany VAT będzie wynosił 4,00 EUR, ale przekazany podatek będzie wynosił tylko 2,00 EUR, ponieważ 2,00 EUR VAT zapłaconego z góry podlega odliczeniu. Gdy zostanie on sprzedany po raz trzeci konsumentowi końcowemu za kwotę 36,00 EUR (łącznie z VAT), pobrany podatek wyniesie 6,00 EUR, ale VAT przekazany wyniesie tylko 2,00 EUR (6 pobranych minus 4 zapłacone z góry). Ostatecznie całkowita kwota pobranego podatku wyniesie 6,00 EUR, czyli dokładnie tyle samo, ile gdyby towar ten został sprzedany bezpośrednio przez pierwszego podatnika konsumentowi końcowemu za kwotę 36,00 EUR (z VAT).

³⁶ Zobacz na przykład wyrok z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 28).

48. W tych warunkach, jeżeli państwo członkowskie domaga się zapłaty VAT od dostawcy, który a priori nie włączył go do ceny sprzedaży, a zatem ów podatek nie został następnie odliczony przez nabywcę, po pierwsze, nabywca mógłby ostatecznie pobrać VAT wyższy niż podatek, który zostałby pobrany w braku oszustwa. Po drugie, taki wymóg nieuchronnie ograniczy zyski dostawcy, jeżeli nie może on przerzucić tego podatku na nabywcę, co wydaje się sprzeczne z zasadą neutralności przedstawioną w pkt 38 niniejszej opinii³⁷.

49. Niewątpliwie, w wyroku Tulicã i Plavořin Trybunał przyznał, że kwestia środków, jakie należy przyjąć w celu zaradzenia sytuacji, może się różnić w zależności od tego, czy dostawca jest uprawniony do odzyskania od nabywcy VAT żądanego przez organ podatkowy właśnie w celu zapewnienia tej neutralności. Jednakże istnienie takiej możliwości nie rozwiązuje problemu, lecz może raczej przenieść go na nabywcę, który mógł działać w dobrej wierze. Istotnie, nabywca mógł zgodnie z prawem być nieświadomy, że na przykład dostawca nie włączył VAT do ceny, lub że go włączył, ale nie zamierzał odprowadzić. Nabywca mógł zatem zapłacić taką samą cenę, jaką zapłaciłby, gdyby transakcja była od początku objęta VAT oraz, odpowiednio, skorzystałby już ze swojego prawa do odliczenia kwoty VAT wskazanej w wystawionej fakturze, jeżeli dostawca ma zamiar odzyskać VAT żądany przez organ podatkowy³⁸.

50. Ktoś mógłby niewątpliwie zasugerować z kolei, że nabywca powinien mieć w zamian możliwość odliczenia VAT zapłaconego w pewien sposób po raz drugi, aby pozostał on neutralny dla tego nabywcy. Jednakże działałoby to na niekorzyść danego państwa członkowskiego, ponieważ odliczenie dokonane przez nabywcę przekraczałoby kwotę odprowadzonego VAT³⁹. Moim zdaniem ani nabywcy, ani państwa członkowskie (a zatem pośrednio ich podatnicy) nie powinni ponosić konsekwencji czynu bezprawnego popełnionego, nawet w dobrej wierze, przez dostawców. Z tego punktu widzenia, jeśli uznać, że VAT powinien ostatecznie obciążać wyłącznie konsumentów, jak tego wymaga zasada neutralności, przywrócenie sytuacji, jaka powinna była zaistnieć w braku popełnionego naruszenia, wymagałoby uprzedniego dokonania oceny, czy należy odprowadzić jakikolwiek VAT, biorąc pod uwagę etap produkcji, na którym dokonano naruszenia, oraz rodzaj popełnionego naruszenia⁴⁰.

51. Jednakże, nawet jeśli podejście to jest spójne z perspektywy czysto ekonomicznej, koncentrującej się na całym łańcuchu handlowym i teoretycznych podstawach całego systemu VAT, uważam, że taka perspektywa musi ustąpić realiom praktycznym tego systemu, które z kolei powinny koncentrować się na obowiązkach ciążących na każdym podatniku.

³⁷ Z tej perspektywy, gdy tylko zapłata jakiejś kwoty VAT nie jest konieczna do uzdrowienia finansów publicznych, każdy taki obowiązek powinien być traktowany jako sankcja, a nie jako środek mający na celu uzdrowienie sytuacji.

³⁸ Istotnie, zgodnie z orzecznictwem Trybunału organ podatkowy nie może odmówić podatnikowi prawa do odliczenia VAT zapłaconego z tytułu zakupu towarów, które zostały mu dostarczone, na tej podstawie, że nie można dać wiary fakturom dotyczącym tych zakupów. Zobacz postanowienie z dnia 3 września 2020 r., Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, pkt 66).

³⁹ VAT zostałby bowiem odprowadzony tylko jeden raz, podczas gdy zostałby odliczony dwukrotnie.

⁴⁰ Z tego czysto ekonomicznego punktu widzenia okoliczność, że obowiązek naprawienia sytuacji może w pewnych sytuacjach nie wymagać odprowadzenia VAT, nie jest w rzeczywistości podważana przez okoliczność, że system VAT opiera się na zasadzie częściowej zapłaty. Istotnie, jak wskazano powyżej, mechanizm, który wdraża tę zasadę, nie ma wpływu na deklarację tego podatku, lecz realizuje inne cele. Z jednej strony ma on na celu ograniczenie ryzyka utraty wpływów podatkowych w przypadku niewypłacalności pośrednika. Z drugiej strony, taki system ma za zadanie zapewnienie organom podatkowym przeglądu obrotu osiągniętego przez podatnika i jego zużycia pośredniego, co pozwala na porównanie z oświadczeniami dotyczącymi innych podatków. Jednakże w sytuacji, gdy odsprzedaż osobom będącym w rzeczywistości konsumentami końcowymi już nastąpiła, została opodatkowana VAT i w rezultacie państwo członkowskie pobrało cały należny VAT, jak w niniejszej sprawie, ten pierwszy cel traci na znaczeniu pod względem środków, które należy przyjąć w celu naprawienia sytuacji. Z tej perspektywy pozostaje on jednak w pełni aktualny, jeśli chodzi o sankcje, jakie należy zastosować wobec osób, które błędnie zataiły pewne transakcje, ponieważ sankcje powinny mieć na celu zniechęcenie innych do podejmowania takich samych działań, które mogłyby zagrozić osiągnięciu tego celu. Co się tyczy drugiego celu, ponieważ nie jest on bezpośrednio związany z samą zasadą VAT, może on co do zasady mieć znaczenie jedynie w ramach określenia sankcji, jaką należy przewidzieć.

52. Z prawnego punktu widzenia, istotnie, kwestia tego jakie środki powinny być podjęte w celu naprawienia sytuacji, powinna być rozważana wyłącznie w świetle obowiązków, które nie zostały spełnione przez daną osobę⁴¹. Nie ma potrzeby dokonania oceny, czy lub nie VAT byłby następnie odliczony, albo czy lub nie państwa członkowskie otrzymałyby ostatecznie VAT wyższy niż ten, który zostałby pobrany w przypadku braku naruszenia. Jediną istotną kwestią jest to, czy w przypadku transakcji ukrytych podatek związany z tymi transakcjami powinien być obliczany przy założeniu, że VAT został zawarty w kwotach pobranych przez dostawcę z tytułu tej transakcji.

53. W istocie, ponieważ każdy podatnik musi przestrzegać przepisów dotyczących VAT, w przypadku gdy jeden z nich nie opodatkował tych transakcji VAT, przywrócenie sytuacji oznacza wymaganie od niego odprowadzenia odpowiedniego VAT. Z tego punktu widzenia pojęcie obowiązku naprawienia sytuacji nie ma na celu zneutralizowania skutków popełnionego naruszenia prawa, lecz ma na celu wyłącznie zobowiązanie podatnika do przestrzegania przepisów dotyczących VAT, niezależnie od wszelkich względów związanych ze zwrotem podatku lub neutralnością w dziedzinie konkurencji.

54. Mimo że kwestia ta nie została nigdy wyraźnie podniesiona przed Trybunałem, uznanie, że środki, które mają być podjęte w celu przywrócenia omawianej sytuacji powinny być rozważane w świetle wpływu oszustwa w całym łańcuchu handlowym, stanowiłoby dość radykalną zmianę w istniejącym orzecznictwie. Istotnie, nawet jeśli, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, uwzględnienie realiów gospodarczych i handlowych stanowi podstawowe kryterium zastosowania wspólnego systemu VAT⁴², wydaje mi się, że podejście przyjęte przez Trybunał, przynajmniej w odniesieniu do zapłaty tego podatku, zawsze w sposób dorozumiany polegało na uznaniu, iż ustalenie, jakie środki powinny być podjęte w celu przywrócenia sytuacji musi być oceniane na poziomie każdego podatnika, a zatem na każdym etapie w łańcuchu handlowym⁴³.

55. Jednakże ta dychotomia pomiędzy podejściem do środków, jakie należy przyjąć, które byłoby gospodarcze i ogólne z jednej strony, a podejściem prawnym opartym na indywidualnej sytuacji każdego podatnika z drugiej strony, z powodów przedstawionych powyżej, pokazuje, że podejście przyjęte w wyroku Tulică i Plavoşin nie może być uzasadnione jedynie zasadą neutralności. W istocie, ponieważ uznano, że środki, jakie należy przyjąć, należy oceniać na poziomie każdego podatnika, bez ustalenia, czy oszustwo miało ogólnie wpływ na stopę zwrotu z VAT, przyjęte rozwiązanie niekoniecznie będą neutralne z ekonomicznego punktu widzenia.

56. Jest to szczególnie oczywiste w odniesieniu do rozróżnienia dokonanego w tym wyroku w zależności od tego, czy prawo krajowe pozwala dostawcy na odzyskanie od nabywcy VAT żądanego przez organy podatkowe, ponieważ trudno jest zrozumieć, w jaki sposób fakt, że dostawca może odzyskać od nabywcy VAT zażądany przez organy podatkowe, mógłby wykluczyć, że VAT został pobrany, lecz nie został odprowadzony przez tego dostawcę, i że w związku z tym został on włączony do ceny, lecz nie został odprowadzony. Ponadto Trybunał

⁴¹ Zgodnie z takim podejściem prawnym rozróżnienie między środkami mającymi na celu przywrócenie sytuacji a środkami stanowiącymi sankcję nie zależy od tego, czy dany środek wykracza poza naprawienie szkody poniesionej przez dane państwo członkowskie, lecz jedynie od celu, jakiemu służy dany środek, a mianowicie zwalczanie uchylania się od VAT: sankcja jest tym, czego organ wymaga od danej osoby za naruszenie przepisów dotyczących VAT, oprócz zapłaty należnego VAT, niezależnie od tego, czy zapłata ta wykracza poza to, co jest ściśle konieczne do wyrównania poniesionej straty podatkowej.

⁴² Zobacz np. wyroki: z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 43); z dnia 11 czerwca 2020 r., Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, pkt 40).

⁴³ W istocie, chociaż w dziedzinie VAT Trybunał uwzględnia skutki gospodarcze zachowania podatników, z całościowej lektury orzecznictwa w tej dziedzinie wynika, że Trybunał nadal przywiązuje większą wagę do przestrzegania odpowiedniej normy, która została naruszona w celu przywrócenia stanu poprzedniego. Zobacz np. wyrok z dnia 5 października 2016 r., Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, pkt 48), w którym Trybunał odniósł się do „wszystkich okoliczności indywidualnych”.

nie starał się ustalić, jakie konsekwencje dla nabywcy, który być może działał w dobrej wierze, wynikają z faktu, że dostawca mógłby być uprawniony do odzyskania od nabywcy VAT żądanego przez organy podatkowe⁴⁴.

57. Moim zdaniem, jedynym sposobem na pełne poszanowanie zasady neutralności w znaczeniu, jakie Trybunał nadał jej w wyroku Tulicã i Plavořin, byłoby *wymaganie* od państw członkowskich, by przewidziały, po pierwsze, że dostawca może odzyskać od nabywcy VAT, którego domagają się organy podatkowe, ale tylko wtedy, gdy z okoliczności sprawy można rozsądnie wywnioskować, że podatek ten nie był zawarty w cenie oraz, po drugie, że nabywca ten może, jeśli racjonalnie mógł nie wiedzieć o oszustwie, odliczyć *różnicę* między już odliczonym VAT, obliczonym na podstawie zapłaconej ceny, a VAT żądanym później. Jednakże, ponieważ kwestia ta nie występuje bezpośrednio w niniejszej sprawie, nie ma potrzeby dalszego jej badania.

58. Należy jednak dojść do wniosku, że najbardziej praktycznym podejściem, jakie należy przyjąć na poziomie indywidualnym w przypadku oszustwa jest ustalenie, czy jest oczywiste, że zapłacona cena nie zawierała VAT, ponieważ uwzględnienie go przez przedsiębiorców nie miałyby sensu. Patrząc z tej perspektywy, podejście przyjęte w wyroku Tulicã i Plavořin należy rozumieć jako oparte na założeniu, że nabywca nie został poinformowany o naruszeniu dokonany przez dostawcę.

59. Rozumowanie Trybunału w wyroku Tulicã i Plavořin powinno być zatem rozumiane jako dotyczące wyłącznie sytuacji, w których nabywca nie ma żadnego powodu podejrzewać, że dostawca nie zamierza odprowadzić VAT i jako ustanawiające w tej konkretnej sytuacji domniemanie w celu uproszczenia zadania organów podatkowych⁴⁵. Takie domniemanie należy jednak uznać za wzruszalne, w tym sensie, że jeżeli można przedstawić dowód, w odniesieniu do cen rynkowych zwykle stosowanych za dany produkt lub usługę, że cena nie zawierała VAT, należy obalić domniemanie, iż cena uzgodniona przez strony zawierała VAT.

60. Zważywszy, że – jak już zostało wyjaśnione – w niniejszej sprawie z akt sprawy wynika, iż strony porozumiały się co do zatajenia transakcji, domniemanie ustanowione w wyroku Tulicã i Plavořin nie powinno mieć zastosowania. W tych okolicznościach należy raczej domniemywać, że zapłacona cena nie zawierała VAT, chyba że na przykład strony mogą wykazać, że cena ta jest zbliżona do ceny, która zostałaby zapłacona, gdyby transakcja podlegała opodatkowaniu VAT. W tym ostatnim przypadku, jeżeli zatem CB może wykazać, że całkowite wynagrodzenie, jakie otrzymał za te usługi, odpowiada w istocie cenie na rynku właściwym za takie usługi (z uwzględnieniem VAT), która wówczas obowiązywała, organy podatkowe byłyby zobowiązane do wyjścia z założenia, że suma ta musi zawierać VAT.

⁴⁴ Rozróżnienie to wydaje się tym trudniejsze do zrozumienia, że – jak wyjaśniono – obowiązek państw członkowskich do podjęcia środków koniecznych do przywrócenia sytuacji wynika z obowiązku tych samych państw do zapewnienia pełnej skuteczności dyrektywy 2006/112 i nie może zatem zostać udaremniony przez prawo wewnętrzne państw członkowskich. W tym względzie pragnę zauważyć, że zgodnie z niektórymi wyrokami Trybunał orzekł, iż państwa członkowskie nie mogą sprzeciwiać się temu, aby sprzedawca skorygował wystawione faktury (które stanowią dowód transakcji handlowej, a nie zapłaty zastosowanej ceny), gdy wyeliminowano ryzyko utraty wpływów podatkowych. Zobacz wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 28). W tym kontekście, biorąc pod uwagę, że Trybunał uznał, iż obowiązek ten należy wyważyć z zasadą pewności prawa, Trybunał powinien co do zasady orzec, w jakiej sytuacji zasada ta zobowiązuje państwa członkowskie do odmowy sprzedającym prawa do przerzucenia podatku na nabywców. Zobacz podobnie wyrok z dnia 9 czerwca 2016 r., Wolfgang i Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, pkt 53, 54).

⁴⁵ Zobacz podobnie motyw 5 dyrektywy 2006/112.

V. Wnioski

61. W tych okolicznościach proponuję odpowiedzieć na pytanie zadane przez Tribunal Superior de Justicia de Galicia (wyższy trybunał sprawiedliwości Galicji, Hiszpania), że art. 73 i 78 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, interpretowane w świetle zasad neutralności, zakazu uchylania się od opodatkowania i nadużywania prawa oraz zakazu nielegalnego zakłócania konkurencji, nie stoją na przeszkodzie przepisom krajowym, które w okolicznościach sprawy będącej przedmiotem postępowania w postępowaniu głównym (a mianowicie transakcji ukrytej dokonanej między dwoma podatnikami w ramach ich działalności, z którą wiąże się prawo do odliczenia) obliczałyby należny VAT na podstawie założenia, że nie został on zawarty w pobranej cenie. W tych okolicznościach przepisy krajowe muszą jednak również przewidywać, że przesłanka ta może zostać obalona przez podatnika poprzez dostarczenie dowodu przeciwnego, w szczególności poprzez porównanie zapłaconej ceny z obowiązującymi cenami (z uwzględnieniem VAT) za podobne towary lub usługi.