



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 1 lipca 2021 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Kontrola podatkowa – Świadczenie usług w ramach działalności agenta artystycznego – Transakcje podlegające opodatkowaniu VAT – Transakcje niezgłoszone organom podatkowym, w odniesieniu do których nie wystawiono faktury – Oszustwo – Odtworzenie podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym – Zasada neutralności VAT – Włączenie VAT do odtworzonej podstawy opodatkowania

W sprawie C-521/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Superior de Justicia de Galicia (wyższy trybunał sprawiedliwości Galicji, Hiszpania) postanowieniem z dnia 19 czerwca 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 lipca 2019 r., w postępowaniu:

CB

przeciwko

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Prechal, prezes izby, N. Wahl (sprawozdawca), F. Biltgen, L.S. Rossi i J. Passer sędziowie,

rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu CB – C. Gómez Docampo, abogada,
- w imieniu rządu hiszpańskiego – S. Jiménez García, w charakterze pełnomocnika,

* Język postępowania: hiszpański.

- w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, wspierana przez G. Galluzza, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej – L. Lozano Palacios i J. Jokubauskaitė, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 4 marca 2021 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 73 i 78 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką CB a Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (regionalnym sądem administracyjnym Galicji, Hiszpania) w przedmiocie rozliczeń i kar, które zostały na nią nałożone w ramach określenia wysokości zobowiązania podatkowego dotyczącego podatku dochodowego od osób fizycznych należnego za lata 2010–2012.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Motyw 7 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną całkowicie zharmonizowane, wspólny system [podatku od wartości dodanej (VAT)] powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, bez względu na długość łańcucha produkcji i dystrybucji”.

- 4 Artykuł 1 wskazanej dyrektywy stanowi:

„1. Niniejsza dyrektywa ustanawia wspólny system [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 73 owej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„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”.

6 Artykuł 78 tej dyrektywy przewiduje:

„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”.

7 Artykuł 178 dyrektywy 2006/112 jest sformułowany w sposób następujący:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

- a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

[...]”.

8 Zgodnie z art. 193 tej dyrektywy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba, w przypadkach, o których mowa w art. 194–199 i art. 202 owej dyrektywy.

9 Artykuł 220 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Każdy podatnik upewnia się, że faktura została wystawiona przez niego, nabywcę lub usługobiorcę lub, w jego imieniu i na jego rzecz, przez osobę trzecią, w następujących przypadkach:

- 1) dostaw towarów lub świadczenia usług dokonywanych przez niego na rzecz innego podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;

[...]

- 5) wszelkich zaliczek wpłaconych na jego rzecz przez innego podatnika lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem przed zakończeniem świadczenia usług”.

10 Zgodnie z art. 226 owej dyrektywy:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221, do celów VAT zawierają wyłącznie następujące dane:

[...]

- 6) ilość i rodzaj dostarczonych towarów lub zakres i rodzaj wykonanych usług;
- 7) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usług lub datę dokonania wpłaty zaliczki, o której mowa w art. 220 pkt 4 i 5, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;
- 8) podstawę opodatkowania dla każdej stawki podatku lub zwolnienia, cenę jednostkową z wyłączeniem VAT, a także wszelkie upusty lub rabaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej;
- 9) zastosowaną stawkę VAT;
- 10) kwotę VAT do zapłaty, chyba że zastosowano procedurę szczególną, która zgodnie z niniejszą dyrektywą wyklucza podawanie takiej informacji;

[...]”.

11 Artykuł 273 tej samej dyrektywy 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 prowadzić 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 3”.

Prawo hiszpańskie

12 Zgodnie z art. 78 ust. 1 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (ustawy 37/1992 o podatku od wartości dodanej) z dnia 28 listopada 1992 r. (BOE nr 312 z dnia 29 grudnia 1992 r., s. 44247):

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

13 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 [VAT], 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”.

14 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 wchodzą w życie, i w miesiącu następnym;

- 2) jeżeli organ podatkowy wykaże w stosownych decyzjach podatkowych, że kwoty wymagalnego, lecz nie przeniesionego 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”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 15 CB jest osobą prowadzącą działalność na własny rachunek w charakterze agenta artystycznego, podlegającą VAT. Z tego tytułu świadczył on usługi na rzecz grupy Lito, będącej grupą przedsiębiorstw trudniącą się zarządzaniem infrastrukturą i orkiestrami podczas świąt patronów i festiwali wiejskich w Galicji (Hiszpania). W szczególności CB kontaktował się z komitetami festiwali, nieformalnymi grupami mieszkańców odpowiedzialnymi za ich organizację, i negocjował występy orkiestr w imieniu grupy Lito.
- 16 Płatności dokonywane w tym zakresie przez komitety festiwali na rzecz grupy Lito były płatne w gotówce i nie wiązały się ani z wystawianiem faktur, ani z rejestracją księgową. W konsekwencji nie zostały one zadeklarowane względem organów podatkowych dla celów podatku dochodowego od osób prawnych ani VAT.
- 17 Ze swej strony CB uzyskiwał 10% przychodów grupy Lito. Płatności na jego rzecz były również dokonywane w gotówce, nie były deklarowane i nie wiązały się wystawianiem jakichkolwiek faktur. CB nie prowadził księgowości ani oficjalnego rejestru, nie wystawiał ani nie otrzymywał faktur, a zatem nie składał deklaracji VAT.
- 18 W wyniku kontroli sytuacji podatkowej CB organ podatkowy uznał, że kwoty, które otrzymał on tytułem wynagrodzenia za działalność pośrednika w ramach grupy Lito, 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 obejmowały VAT i że w związku z tym podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym za te lata należy ustalić z uwzględnieniem całości tych kwot. W odpowiednich decyzjach podatkowych ustalono podatek dochodowy za lata 2010–2012 i nałożono kary na CB, który zakwestionował w drodze odwołania decyzje organu podatkowego w przedmiocie owego ustalenia i kar.
- 19 Regionalny sąd administracyjny Galicji oddalił odwołanie CB, który zaskarżył orzeczenie tego organu do sądu odsyłającego.
- 20 W tym kontekście CB utrzymuje, że stosowanie a posteriori VAT do kwot, które organ podatkowy przyjął jako dochody, jest sprzeczne z orzecznictwem Tribunal Supremo (sądu najwyższego, Hiszpania) oraz orzecznictwem Trybunału, zgodnie z którymi jeżeli organ ten wykryje transakcje, co do zasady podlegające VAT, które są niezgłoszone i niezafakturowane, VAT należy uznać za zawarty w cenie uzgodnionej przez strony tych transakcji.
- 21 CB uważa zatem, że w zakresie, w jakim nie może on żądać na mocy prawa hiszpańskiego VAT, który nie został przeniesiony ze względu na jego postępowanie stanowiące naruszenie przepisów podatkowych, VAT należy uznać za zawarty w cenie świadczonych przez niego usług.

- 22 Sąd odsyłający wskazuje, że w celu rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym musi on ustalić, czy ustawa 37/1992 w interpretacji Tribunal Supremo (sądu najwyższego) jest zgodna z prawem Unii w zakresie, w jakim przewiduje, że w przypadku gdy podmioty gospodarcze dokonują, w sposób dobrowolny i uzgodniony, transakcji dających podstawę do płatności gotówkowych bez faktur i bez deklaracji VAT, takie płatności należy uważać za obejmujące VAT.
- 23 W tych okolicznościach Tribunal Superior de Justicia de Galicia (wyższy trybunał sprawiedliwości Galicji, Hiszpania) postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 73 i 78 dyrektywy [2006/112] – 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 [VAT], których nie zafakturowano, należy uznać, że cena umówiona przez strony tych czynności zawiera [VAT]?”

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) – do celów ustalenia właściwej kwoty podatku i nałożenia odpowiedniej kary, iż kwoty zapłacone i otrzymane nie zawierają VAT?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 24 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zwraca się w istocie do Trybunału z pytaniem o wykładnię, jaką należy nadać – w szczególności w świetle zasady neutralności – art. 73 i 78 dyrektywy 2006/112, dotyczącym określenia podstawy opodatkowania transakcji pomiędzy podatnikami VAT, jeżeli w wyniku oszustwa nie zgłosili oni administracji podatkowej zaistnienia transakcji, nie wystawili faktur ani nie wskazali dochodów osiągniętych przy tej transakcji w deklaracji dotyczącej podatków bezpośrednich. Sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy w takich okolicznościach kwoty zapłacone i otrzymane należy uznać za zawierające już VAT.
- 25 Na wstępie należy podkreślić, że chociaż zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć stanowi cel uznany i wspierany przez dyrektywę 2006/112 (wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo), ustalenie podstawy opodatkowania transakcji między podatnikami w rozumieniu art. 73 i 78 tej dyrektywy nie jest jednym z narzędzi, którymi dysponują państwa członkowskie w rozumieniu art. 273 tej dyrektywy dla osiągnięcia tego celu, w tym znaczeniu, że w przypadku oszustwa mogłyby one przyjąć inną wykładnię tych przepisów niż ta, którą należałoby przyjąć w braku oszukańczego zachowania podatników.
- 26 Jak bowiem wskazał rzecznik generalny w pkt 29 opinii, kwestię przedstawioną przez sąd odsyłający należy uznać za odrębną od kwestii, czy konieczne jest nałożenie na dane osoby sankcji za naruszenie zasad wspólnego mechanizmu VAT.

- 27 Należy przypomnieć w tym względzie, że prawodawca Unii, niezależnie od sankcji określonych przez państwa członkowskie w celu ścigania niezgodnych z prawem zachowań podatkowych, a w szczególności zachowań oszukańczych, sam przyjął, że podatnicy, którzy nie przestrzegali podstawowych zasad dyrektywy 2006/112, w szczególności w dziedzinie fakturowania, ponoszą konsekwencje swojego zachowania w postaci braku możliwości odliczenia VAT, w tym gdy po przeprowadzeniu kontroli podatkowej transakcje, które nie zostały zafakturowane, podlegają z mocą wsteczną VAT.
- 28 I tak, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, chociaż prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii, mającą na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej jego działalności gospodarczej i gwarantującą w konsekwencji w zakresie ciężaru podatkowego neutralność wszelkiej działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem że co do zasady działalność ta podlega VAT, to wykonanie rzeczonoego prawa możliwe jest zasadniczo, zgodnie z art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112, dopiero wtedy, gdy podatnik wejdzie w posiadanie faktury (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 37, 38, 42, 43 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 29 Jak potwierdza sąd odsyłający, z przepisów krajowych rozpatrywanych w postępowaniu głównym, a mianowicie z art. 88 ust. 2 i art. 89 ust. 3 pkt 2 ustawy 37/1992 wynika, że brak możliwości odliczenia przez podatnika kwoty VAT obciążającej transakcję niezgłoszoną organowi podatkowemu i niewykazanej przez niego na fakturze obciąża w niniejszej sprawie skarżącego w postępowaniu głównym, bez uszczerbku dla sankcji podatkowych, które zostały lub mogłyby być wobec niego zastosowane.
- 30 I tak, jeżeli chodzi o ustalenie podstawy opodatkowania transakcji pomiędzy podatnikami, to znaczy na etapie wcześniejszym niż ten, na którym VAT jest płacony przez konsumenta końcowego, usługodawca, w niniejszym przypadku skarżący w postępowaniu głównym, powinien był wystawić fakturę VAT usługobiorcy, w niniejszym przypadku grupie Lito, i zadeklarować ów VAT organowi podatkowemu, co dałoby mu prawo do odliczenia VAT naliczonego od wszystkich towarów lub usług uwzględnionych w ramach jego własnego świadczenia usług. Jednakże ze względu na oszustwo popełnione przez skarżącego w postępowaniu głównym przepisy art. 89 ust. 3 pkt 2 ustawy 37/1992 stoją na przeszkodzie jakiegokolwiek możliwości korekty VAT, a zatem również wykonywaniu prawa do rozpatrywanego odliczenia – co winno zostać zweryfikowane przez sąd odsyłający.
- 31 Tymczasem okoliczność, że podatnicy uchybili obowiązkowi fakturowania ustanowionemu w art. 220 dyrektywy 2006/112, a zatem z definicji brakuje obowiązkowych danych figurujących w art. 226 pkt 6–10 tej dyrektywy, nie może stać na przeszkodzie podstawowej zasadzie rzeczonoj dyrektywy, która zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału polega na tym, że system VAT ma na celu obciążenie jedynie konsumenta końcowego (wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 32 Ponadto chociaż w ramach kontroli podatkowej weryfikacje przeprowadzone przez właściwy organ krajowy mają na celu przywrócenie sytuacji, jaka istniałaby w braku nieprawidłowości, a tym bardziej oszustw, a organ ten dąży za pomocą różnych metod do odtworzenia ukrytych transakcji i dochodów, należy jednak stwierdzić, że metody te nie mogą być uważane za całkowicie niezawodne i że zawierają one nieunikniony margines niepewności, w związku z czym

ich celem jest w rzeczywistości uzyskanie najbardziej prawdopodobnego i możliwie najdokładniejszego wyniku podatkowego, w zależności od materiału dowodowego zebranego podczas kontroli podatkowej.

- 33 W tych okolicznościach podstawa opodatkowania zdefiniowana w art. 73 i 78 dyrektywy 2006/112, czyli świadczenie wzajemne o wartości subiektywnej rzeczywiście otrzymane przez podatnika i nieobejmujące VAT – jeżeli jest ona wynikiem odtworzenia a posteriori dokonanego przez dany krajowy organ podatkowy z powodu braku jakiegokolwiek wskazania o VAT na fakturze lub braku faktury, niezależnie od kwestii, czy takie zaniechania są wynikiem zamierzonego oszustwa – powinna być rozumiana z uwzględnieniem tego nieuniknionego marginesu niepewności.
- 34 Dlatego też należy uznać, że wynik transakcji ukrytej przed organami podatkowymi przez podatników VAT – w sytuacji gdy powinna ona wiązać się z wystawieniem faktury na podstawie art. 220 dyrektywy 2006/112, zawierającej informacje wymagane w art. 226 tej dyrektywy, i zostać zgłoszona organom podatkowym – jeżeli jest on ustalany, jak w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym, w drodze odtworzenia przez dany krajowy organ podatkowy dokonanego w ramach kontroli dotyczącej podatków bezpośrednich, obejmuje podatek VAT obciążający tę transakcję.
- 35 Inaczej byłoby natomiast w niniejszej sprawie w przypadku, gdyby sąd odsyłający uznał, że po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w pkt 30 niniejszego wyroku, zgodnie z mającym zastosowanie prawem krajowym możliwa jest korekta VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 37).
- 36 Każda inna wykładnia byłaby sprzeczna z zasadą neutralności VAT i nakładałaby część ciężaru tego podatku na podatnika, podczas gdy VAT powinien być ponoszony wyłącznie przez konsumenta końcowego, zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 28 i 31 niniejszego wyroku.
- 37 Rozwiązanie to nie jest również sprzeczne z orzecznictwem wynikającym między innymi z wyroków 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) i z dnia 7 marca 2018 r., Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), ponieważ, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 33 opinii, Trybunał nie wypowiedział się w ramach tego orzecznictwa w kwestii włączenia VAT do kwoty dochodów odtworzonych przez organ podatkowy w przypadku oszustwa, gdy ukryte transakcje, które wygenerowały ten dochód podlegający opodatkowaniu VAT, powinny były zostać zafakturowane, a podatek VAT zadeklarowany.
- 38 Należy dodać, że poszanowanie zasady neutralności VAT nie wyklucza możliwości przyjęcia przez państwa członkowskie, zgodnie z art. 273 dyrektywy 2006/112, sankcji mających na celu zwalczanie oszustw podatkowych oraz, bardziej ogólnie, nałożonego na te państwa obowiązku, zgodnie z art. 325 ust. 1 i 2 TFUE, przeciwdziałania bezprawnym działaniom naruszającym interesy finansowe Unii Europejskiej za pomocą skutecznych i odstraszających środków oraz podejmowania w celu zwalczania oszustw naruszających interesy finansowe Unii takich samych środków, jakie podejmują one w celu zwalczania oszustw naruszających ich własne interesy finansowe (zob. podobnie wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 30). To właśnie w ramach takich sankcji, a nie poprzez określenie podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 73 i 78 dyrektywy 2006/112, należy karać za oszustwo takie jak będące przedmiotem postępowania głównego.

- 39 Mając na uwadze powyższe rozważania, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że dyrektywę 2006/112, a w szczególności jej art. 73 i 78, w świetle zasady neutralności podatku VAT, należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy podatnicy VAT w wyniku oszustwa nie zgłosili administracji podatkowej zaistnienia transakcji, nie wystawili faktur ani nie wskazali dochodów osiągniętych przy tej transakcji w deklaracji dotyczącej podatków bezpośrednich, odtworzenie przez dane organy podatkowe w ramach kontroli takiej deklaracji kwot zapłaconych i otrzymanych przy rozpatrywanej transakcji należy uznać za cenę, która zawiera już podatek VAT, chyba że zgodnie z prawem krajowym podatnicy mają możliwość późniejszego przeniesienia i odliczenia VAT, o którym mowa, niezależnie od oszustwa.

W przedmiocie kosztów

- 40 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, a w szczególności jej art. 73 i 78, w świetle zasady neutralności podatku od wartości dodanej (VAT), należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy podatnicy VAT w wyniku oszustwa nie zgłosili administracji podatkowej zaistnienia transakcji, nie wystawili faktur ani nie wskazali dochodów osiągniętych przy tej transakcji w deklaracji dotyczącej podatków bezpośrednich, odtworzenie przez dane organy podatkowe w ramach kontroli takiej deklaracji kwot zapłaconych i otrzymanych przy rozpatrywanej transakcji należy uznać za cenę, która zawiera już podatek VAT, chyba że zgodnie z prawem krajowym podatnicy mają możliwość późniejszego przeniesienia i odliczenia VAT, o którym mowa, niezależnie od oszustwa.

Podpisy