

## Downloaded via the EU tax law app / web

Wydanie tymczasowe

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 – Świadczenia podlegające opodatkowaniu VAT – Transakcje niezgłoszone organom podatkowym, w odniesieniu do których nie wystawiono faktury – Oszustwo – Odtworzenie podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym – Zasada neutralności VAT – Wzrost 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. Passeris 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,
- 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 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 drogę 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 do etapu sprzedaży detalicznej w pełni”.

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 odrębnymi umowami 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 podlegający 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:

„Kiedy 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 wyzczynnie 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) podstawy opodatkowania dla każdej stawki podatku lub zwolnienia, cen jednostkowych z wyłączeniem VAT, a także wszelkie upusty lub rabaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej;

9) zastosowanie stawki VAT;

10) kwota 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 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 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):

„Podstawy opodatkowania stanowi roczna 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 roczna 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 kwota 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 należą dokonać przy wystawieniu i wróceniu 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 jeżeli 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 faktury odpowiadające 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 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 doładowaniu należytej staranności w tym względzie, że dokonał transakcji stanowiącej czystą oszustwa”.

### **Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne**

15 CB jest osobą prowadzącą działalność na własny rachunek w charakterze agenta artystycznego, podlegającej VAT. Z tego tytułu świadczy on usługi na rzecz grupy Lito, będącej grupą przedsiębiorstw trudniących się zarządzaniem infrastrukturą i orkiestrami podczas koncertów patronów i festiwali wiejskich w Galicji (Hiszpania). W szczególności CB kontaktowała się z komitetami festiwali, nieformalnymi grupami mieszkańców odpowiedzialnymi za ich organizację, i negocjowała występy orkiestr w imieniu grupy Lito.

16 Pytania dokonywane w tym zakresie przez komitety festiwali na rzecz grupy Lito były płatne w gotówce i nie wiążą się ani z wystawianiem faktur, ani z rejestracją ksiąg. W konsekwencji nie zostały one zadeklarowane względem organów podatkowych dla celów podatku dochodowego od osób prawnych ani VAT.

17 Ze swej strony CB uzyskiwa? 10% przychodów grupy Lito. P?atno?ci na jego rzecz by?y równie? dokonywane w gotówce, nie by?y deklarowane i nie wi?za?y si? wystawianiem jakichkolwiek faktur. CB nie prowadzi? ksi?gowo?ci ani oficjalnego rejestru, nie wystawia? ani nie otrzymywa? faktur, a zatem nie sk?ada? deklaracji VAT.

18 W wyniku kontroli sytuacji podatkowej CB organ podatkowy uzna?, ?e kwoty, które otrzyma? on tytu?em wynagrodzenia za dzia?alno?? po?rednika 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 obejmowa?y VAT i ?e w zwi?zku z tym podstaw? opodatkowania podatkiem dochodowym za te lata nale?y ustali? z uwzgl?dnieniem ca?o?ci tych kwot. W odpowiednich decyzjach podatkowych ustalono podatek dochodowy za lata 2010–2012 i na?o?ono kary na CB, który zakwestionowa? w drodze odwo?ania decyzje organu podatkowego w przedmiocie owego ustalenia i kar.

19 Regionalny s?d administracyjny Galicji oddali? odwo?anie CB, który zaskar?y? orzeczenie tego organu do s?du odsy?aj?cego.

20 W tym kontek?cie CB utrzymuje, ?e stosowanie a posteriori VAT do kwot, które organ podatkowy przyj?? jako dochody, jest sprzeczne z orzecznictwem Tribunal Supremo (s?du najwy?szego, Hiszpania) oraz orzecznictwem Trybuna?u, zgodnie z którymi je?eli organ ten wykryje transakcje, co do zasady podlegaj?ce VAT, które s? niezg?oszone i niezafakturowane, VAT nale?y uzna? za zawarty w cenie uzgodnionej przez strony tych transakcji.

21 CB uwa?a zatem, ?e w zakresie, w jakim nie mo?e on ??da? na mocy prawa hiszpa?skiego VAT, który nie zosta? przeniesiony ze wzgl?du na jego post?powanie stanowi?ce naruszenie przepisów podatkowych, VAT nale?y uzna? za zawarty w cenie ?wiadczonych przez niego us?ug.

22 S?d odsy?aj?cy wskazuje, ?e w celu rozstrzygni?cia sporu w post?powaniu g?ównym musi on ustali?, czy ustawa 37/1992 w interpretacji Tribunal Supremo (s?du najwy?szego) jest zgodna z prawem Unii w zakresie, w jakim przewiduje, ?e w przypadku gdy podmioty gospodarcze dokonuj?, w sposób dobrowolny i uzgodniony, transakcji daj?cych podstaw? do p?atno?ci gotówkowych bez faktur i bez deklaracji VAT, takie p?atno?ci nale?y uwa?a? za obejmuj?ce VAT.

23 W tych okoliczno?ciach Tribunal Superior de Justicia de Galicia (wy?szy trybuna? sprawiedliwo?ci Galicji, Hiszpania) postanowi? zawiesi? post?powanie i skierowa? do Trybuna?u nast?puj?ce pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 73 i 78 dyrektywy [2006/112] – rozpatrywane w ?wietle zasady neutralno?ci, zakazu oszustw podatkowych, zakazu nadu?ywania prawa oraz zakazu nielegalnego zak?ócania konkurencji – nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu i orzecznictwu dokonuj?cemu jego wyk?adni, zgodnie z którymi w przypadku, gdy organ administracji podatkowej wykryje nieujawnione czynno?ci podlegaj?ce [VAT], których nie zafakturowano, nale?y uzna?, ?e cena umówiona przez strony tych czynno?ci zawiera [VAT]?

W zwi?zku z tym czy w przypadku oszustwa, gdy dana czynno?? zostaje ukryta przed organami administracji podatkowej, jest mo?liwe przy?cie – jak mo?na wywnioskowa? z wyroków Trybuna?u Sprawiedliwo?ci Unii Europejskiej z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone* (C?332/15, EU:C:2016:614), z dnia 5 pa?dziernika 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 w?a?ciwej kwoty podatku i na?o?enia odpowiedniej kary, i? kwoty zap?acone i otrzymane nie zawieraj? VAT?”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

24 Poprzez swoje pytanie s?d odsy?aj?cy zwraca si? w istocie do Trybuna?u z pytaniem o wyk?adni?, jak? nale?y nada? – w szczególno?ci w ?wietle zasady neutralno?ci – art. 73 i 78 dyrektywy 2006/112, dotycz?cym okre?lenia podstawy opodatkowania transakcji pomi?dzy podatnikami VAT, je?eli w wyniku oszustwa nie zg?osili oni administracji podatkowej zaistnienia transakcji, nie wystawili faktur ani nie wskazali dochodów osi?gni?tych przy tej transakcji w deklaracji dotycz?cej podatków bezpo?rednich. S?d odsy?aj?cy zmierza do ustalenia, czy w takich okoliczno?ciach kwoty zap?acone i otrzymane nale?y uzna? za zawieraj?ce ju? VAT.

25 Na wst?pie nale?y podkre?li?, ?e chocia? zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadu?y? stanowi cel uznany i wspierany przez dyrektyw? 2006/112 (wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timi?oara, C?734/19, EU:C:2020:919, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo), ustalenie podstawy opodatkowania transakcji mi?dzy podatnikami w rozumieniu art. 73 i 78 tej dyrektywy nie jest jednym z narz?dzi, którymi dysponuj? pa?stwa cz?onkowskie w rozumieniu art. 273 tej dyrektywy dla osi?gni?cia tego celu, w tym znaczeniu, ?e w przypadku oszustwa mog?yby one przyj?? inn? wyk?adni? tych przepisów ni? ta, któr? nale?a?oby przyj?? w braku oszuka?czego zachowania podatników.

26 Jak bowiem wskaza? rzecznik generalny w pkt 29 opinii, kwestia? przedstawion? przez s?d odsy?aj?cy nale?y uzna? za odr?bn? od kwestii, czy konieczne jest na?o?enie na dane osoby sankcji za naruszenie zasad wspólnego mechanizmu VAT.

27 Nale?y przypomnie? w tym wzgl?dzie, ?e prawodawca Unii, niezale?nie od sankcji okre?lonych przez pa?stwa cz?onkowskie w celu ?cigania niezgodnych z prawem zachowa? podatkowych, a w szczególno?ci zachowa? oszuka?czych, sam przyj??, ?e podatnicy, którzy nie przestrzegali podstawowych zasad dyrektywy 2006/112, w szczególno?ci w dziedzinie fakturowania, ponosz? konsekwencje swojego zachowania w postaci braku mo?liwo?ci odliczenia VAT, w tym gdy po przeprowadzeniu kontroli podatkowej transakcje, które nie zosta?y zafakturowane, podlegaj? z moc? wstecznej VAT.

28 I tak, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, chocia? prawo podatników do odliczenia od VAT, który s? zobowi?zani zap?aci?, VAT nale?nego lub zap?aconego z tytu?u otrzymanych przez nich towarów i us?ug powoduj?cych naliczenie podatku stanowi podstawow? zasad? wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii, maj?c? na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru VAT nale?nego lub zap?aconego w ramach ca?ej jego dzia?alno?ci gospodarczej i gwarantuj?c? w konsekwencji w zakresie ci??aru podatkowego neutralno?? wszelkiej dzia?alno?ci gospodarczej, niezale?nie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem ?e co do zasady dzia?alno?? ta podlega VAT, to wykonanie rzeczono?ego prawa mo?liwe 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 s?d odsy?aj?cy, z przepisów krajowych rozpatrywanych w post?powaniu g?ównym, a mianowicie z art. 88 ust. 2 i art. 89 ust. 3 pkt 2 ustawy 37/1992 wynika, ?e brak mo?liwo?ci odliczenia przez podatnika kwoty VAT obci??aj?cej transakcj? niezg?oszon? organowi podatkowemu i niewykazanej przez niego na fakturze obci??a w niniejszej sprawie skar??cego w post?powaniu g?ównym, bez uszczerbku dla sankcji podatkowych, które zosta?y lub mog?yby by? wobec niego zastosowane.

30 I tak, je?eli chodzi o ustalenie podstawy opodatkowania transakcji pomi?dzy podatnikami, to znaczy na etapie wcze?niejszym ni? ten, na którym VAT jest p?acony przez konsumenta ko?cowego, us?ugodawca, w niniejszym przypadku skar??cy w post?powaniu g?ównym, powinien by? wystawi? faktur? VAT us?ugobiorcy, w niniejszym przypadku grupie Lito, i

zadeklarował 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 okoliczności, 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 rzeczony 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., Tulic i Plavoštin, 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 nieuniknione 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 nieobjęte 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 wiążą się z wystawieniem faktury na podstawie art. 220 dyrektywy 2006/112, zawierającej informacje wymagane w art. 226 tej dyrektywy, i została 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., Tulic i Plavoštin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 37).

36 Każda inna wykładnia byłaby sprzeczna z zasadą neutralności VAT i nakładalaby ciężar 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



wypowiedzia? si? w ramach tego orzecznictwa w kwestii w??czenia VAT do kwoty dochodów odtworzonych przez organ podatkowy w przypadku oszustwa, gdy ukryte transakcje, które wygenerowa?y ten dochód podlegaj?cy opodatkowaniu VAT, powinny by?y zosta? zafakturowane, a podatek VAT zadeklarowany.

38 Nale?y doda?, ?e poszanowanie zasady neutralno?ci VAT nie wyklucza mo?liwo?ci przyj?cia przez pa?stwa cz?onkowskie, zgodnie z art. 273 dyrektywy 2006/112, sankcji maj?cych na celu zwalczanie oszustw podatkowych oraz, bardziej ogólnie, na?o?onego na te pa?stwa obowi?zku, zgodnie z art. 325 ust. 1 i 2 TFUE, przeciwdzia?ania bezprawnym dzia?aniami naruszaj?cym interesy finansowe Unii Europejskiej za pomoc? skutecznych i odstraszaj?cych ?rodków oraz podejmowania w celu zwalczania oszustw naruszaj?cych interesy finansowe Unii takich samych ?rodków, jakie podejmuj? one w celu zwalczania oszustw naruszaj?cych 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 w?a?nie w ramach takich sankcji, a nie poprzez okre?lenie podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 73 i 78 dyrektywy 2006/112, nale?y kara? za oszustwo takie jak b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego.

39 Maj?c na uwadze powy?sze rozwa?ania, na zadane pytanie nale?y odpowiedzie?, ?e dyrektyw? 2006/112, a w szczególno?ci jej art. 73 i 78, w ?wietle zasady neutralno?ci podatku VAT, nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w przypadku gdy podatnicy VAT w wyniku oszustwa nie zg?osili administracji podatkowej zaistnienia transakcji, nie wystawili faktur ani nie wskazali dochodów osi?gni?tych przy tej transakcji w deklaracji dotycz?cej podatków bezpo?rednich, odtworzenie przez dane organy podatkowe w ramach kontroli takiej deklaracji kwot zap?aconych i otrzymanych przy rozpatrywanej transakcji nale?y uzna? za cen?, która zawiera ju? podatek VAT, chyba ?e zgodnie z prawem krajowym podatnicy maj? mo?liwo?? pó?niejszego przeniesienia i odliczenia VAT, o którym mowa, niezale?nie od oszustwa.

### **W przedmiocie kosztów**

40 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (trzecia izba) orzeka, co nast?puje:

**Dyrektyw? Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej, a w szczególno?ci jej art. 73 i 78, w ?wietle zasady neutralno?ci podatku od warto?ci dodanej (VAT), nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w przypadku gdy podatnicy VAT w wyniku oszustwa nie zg?osili administracji podatkowej zaistnienia transakcji, nie wystawili faktur ani nie wskazali dochodów osi?gni?tych przy tej transakcji w deklaracji dotycz?cej podatków bezpo?rednich, odtworzenie przez dane organy podatkowe w ramach kontroli takiej deklaracji kwot zap?aconych i otrzymanych przy rozpatrywanej transakcji nale?y uzna? za cen?, która zawiera ju? podatek VAT, chyba ?e zgodnie z prawem krajowym podatnicy maj? mo?liwo?? pó?niejszego przeniesienia i odliczenia VAT, o którym mowa, niezale?nie od oszustwa.**

Podpisy

\* J?zyk post?powania: hiszpa?ski.