



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 22 października 2015 r. \*

Odesłanie prejudycjalne — Podatki — Podatek od wartości dodanej — Szósta dyrektywa — Prawo do odliczenia — Odmowa — Sprzedaż dokonana przez podmiot uznany za nieistniejący

W sprawie C-277/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 6 marca 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 czerwca 2014 r., w postępowaniu:

**PPUH Stehcemp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek**

przeciwko

**Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi,**

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: T. von Danwitz (sprawozdawca), prezes czwartej izby, pełniący obowiązki prezesa piątej izby, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász i C. Vajda, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi przez P. Szczerbiaka oraz T. Szymańskiego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu austriackiego przez G. Eberharda, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz M. Owsiany-Hornung, działające w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

\* Język postępowania: polski.

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23), zmienionej dyrektywą Rady 2002/38/WE z dnia 7 maja 2002 r. (Dz.U. L 128, s. 41– wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 358), (zwaney dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy spółką PPUH Stehcemp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek (zwaną dalej „PPUH Stehcemp”) a Dyrektorem Izby Skarbowej w Łodzi w przedmiocie odmowy przez tego ostatniego przyznania PPUH Stehcemp prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego od transakcji uznanych za podejrzone.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze]”.
- 4 Artykuł 4 ust. 1 i 2 tej dyrektywy stanowi:

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

2. Działalność gospodarcza określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu]”.
- 5 Zgodnie z art. 5 ust. 1 omawianej dyrektywy za „dostawę towaru” uznaje się przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel.
- 6 Artykuł 10 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„1.

  - a) »Zdarzenie podatkowe« oznacza fakt, którego zaistnienie spełnia warunki prawne konieczne dla zaistnienia należności podatkowej.
  - b) Podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do żądania zapłaty podatku od podatnika, pomimo iż termin płatności może zostać odroczoney.

2. Zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. [...]”.

- 7 Zgodnie z art. 17 ust. 1 szóstej dyrektywy „[p]rawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny”.
- 8 Artykuł 17 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z art. 28f pkt 1 rzeczony dyrektywy, przewiduje:
- „O ile towary i usługi są częścią transakcji [służą wykonywaniu transakcji] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:
- a) należn[ego] lub zapłacon[ego] na terytorium kraju podatk[ku] [VAT] od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika”.
- 9 Artykuł 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28f pkt 2 przewiduje, że w celu wykonania prawa do odliczeń określonych w art. 17 ust. 2 lit. a) owej dyrektywy podatnik musi posiadać fakturę, sporządzoną zgodnie z art. 22 ust. 3 omawianej dyrektywy.
- 10 Ów art. 22, który znajduje się w tytule XIII tejże dyrektywy, zatytułowany „Obowiązki osób zobowiązanych do zapłaty podatku”, stanowi w ust. 1 lit. a), ust. 3 lit. b), ust. 4 lit. a) i ust. 5, w brzmieniu wynikającym z art. 28h szóstej dyrektywy:

„1.

- a) Każdy podatnik oświadcza, kiedy jego działalność jako podatnika rozpoczyna się, zmienia lub kończy. Państwa członkowskie, zgodnie z ustanowionymi przez nie warunkami, zezwalają podatnikowi na sporządzanie takich oświadczeń za pomocą środków elektronicznych, jak również mogą żądać wykorzystywania tych środków.

[...]

3. [...]

- b) Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie w fakturach, do których mają zastosowanie przepisy pierwszego, drugiego i trzeciego akapitu lit. a), obowiązuje przedstawienie tylko następujących danych:

- data wystawienia,
- kolejny numer, nadany w ramach jednej lub kilku serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę,
- numer identyfikacji podatkowej VAT, określony w ust. 1 lit. c), pod jakim podatnik dostarczył towary lub usługi,
- w przypadku gdy klient jest obowiązany uiścić podatek od dostarczonych towarów lub wykonanych usług lub gdy dostarczono mu towary określone w art. 28c [część A] – numer identyfikacji podatkowej VAT określony w ust. 1 lit. c), pod jakim dostarczono mu towary lub wykonano usługi,
- pełna nazwa (nazwisko) i adres podatnika i jego klienta,
- ilość i rodzaj dostarczonych towarów lub zakres i charakter wykonanych usług,

- data wykonania lub zakończenia dostawy towarów lub usług, lub data dokonania wpłaty zaliczki, określonej w lit. a) akapit drugi, o ile datę tę można ustalić i o ile różni się ona od daty wystawienia faktury,
- podstawa opodatkowania według stawki podatku lub zwolnienia, cena jednostkowa bez uwzględnienia podatku i wszelkie upusty lub rabaty, o ile nie zostały uwzględnione w cenie jednostkowej,
- zastosowana stawka VAT,
- kwota VAT do zapłacenia, chyba że zastosowano szczególne rozwiązanie, w stosunku do którego niniejsza dyrektywa wyłącza podanie takiej szczegółowej informacji,

[...]

4.

- a) Każdy podatnik składa deklarację podatkową w terminie ustalonym przez państwa członkowskie. Termin ten nie może przekraczać dwóch miesięcy od zakończenia każdego z okresów podatkowych. Okres podatkowy może być ustalony przez każde z państw członkowskich na jeden, dwa lub trzy miesiące. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inne okresy podatkowe, pod warunkiem że nie będą one przekraczać roku. Państwa członkowskie, zgodnie z ustanowionymi przez nie warunkami, zezwalają podatnikowi na sporządzanie takich deklaracji za pomocą środków elektronicznych, jak również mogą żądać wykorzystywania tych środków.[...]

5. Każdy podatnik przy składaniu okresowej deklaracji podatkowej płaci kwotę netto podatku od wartości dodanej. Jednakże państwa członkowskie mogą ustalić inny termin dla uiszczenia tej kwoty lub mogą żądać płatności tymczasowej”.

#### *Prawo polskie*

- 11 Artykuł 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (Dz.U. nr 54, poz. 535, zwanej dalej „ustawą o VAT”) stanowi, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.
- 12 Zgodnie z art. 7 ust. 1 wspomnianej ustawy przez „dostawę towarów”, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.
- 13 Artykuł 15 ust. 1 i 2 owej ustawy stanowi:

„1. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych”.

- 14 Zgodnie z art. 19 ust. 1 ustawy o VAT obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi.

- 15 Na podstawie art. 86 ust. 1 omawianej ustawy w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15 tej ustawy, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Artykuł 86 ust. 2 stanowi, że kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku VAT określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług.
- 16 Paragraf 14 ust. 2 pkt 1 lit. a) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 97, poz. 970), w wersji mającej zastosowanie do okoliczności postępowania głównego (zwanego dalej „rozporządzeniem z dnia 27 kwietnia 2004 r.”) stanowi, że w przypadku gdy sprzedaż towarów lub usług została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi wystawionymi przez podmiot nieistniejący lub nieuprawniony do wystawiania faktur lub faktur korygujących (zwany dalej „podmiotem nieistniejącym”), faktury te i dokumenty celne nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

- 17 W 2004 r. PPUH Stehcemp przeprowadziła szereg transakcji nabycia oleju napędowego, który wykorzystwała w ramach swojej działalności gospodarczej. Faktury dotyczące nabycia paliwa zostały wystawione przez Finnet sp. z o.o. (zwaną dalej „Finnetem”). PPUH Stehcemp dokonała odliczenia naliczonego podatku VAT z tytułu nabycia paliwa.
- 18 W wyniku kontroli podatkowej decyzją z dnia 5 kwietnia 2012 r. organ podatkowy odmówił jej prawa do odliczenia tego podatku VAT na tej podstawie, że faktury dotyczące nabycia paliwa zostały wystawione przez podmiot nieistniejący.
- 19 Decyzją z dnia 29 maja 2012 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi utrzymał powyższą decyzję w mocy na tej podstawie, że w świetle kryteriów określonych w rozporządzeniu z dnia 27 kwietnia 2004 r. należało uznać Finnet za podmiot nieistniejący, który nie mógł dokonać dostaw towarów. Ustalenie dotyczące nieistnienia spółki Finnet zostało oparte na szeregu okoliczności, w szczególności na fakcie, że nie była ona zarejestrowana do celów podatku VAT, nie składała deklaracji podatkowych i nie płaciła podatków. Ponadto spółka ta nie ogłaszała rocznych sprawozdań finansowych i nie posiadała koncesji na obrót paliwami ciekłymi. Nieruchomość wskazana w rejestrze handlowym jako siedziba spółki była zdewastowana w stopniu uniemożliwiającym prowadzenie tam jakiegokolwiek działalności gospodarczej. Wreszcie wszelkie próby skontaktowania się ze spółką Finnet bądź osobą wpisaną do rejestru jako jej prezes okazały się bezskuteczne.
- 20 PPUH Stehcemp wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 29 maja 2012 r. Skarga ta została oddalona na tej podstawie, że spółka Finnet była podmiotem nieistniejącym w momencie dokonywania transakcji będących przedmiotem postępowania głównego, a PPUH Stehcemp nie wykazała dochowania należytej staranności, bowiem nie upewniła się, czy transakcje te nie wiążą się z popełnieniem przestępstwa.
- 21 PPUH Stehcemp wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, w której postawiła zarzut naruszenia art. 86 ust. 1 i art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a) ustawy o VAT w związku z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy.
- 22 Na poparcie skargi kasacyjnej PPUH Stehcemp podnosi, że z zasadą neutralności podatku VAT sprzeczne jest pozbawienie prawa do odliczenia podatnika, który działał w dobrej wierze. Otrzymała ona od spółki Finnet dokumenty rejestracyjne potwierdzające, że spółka ta była legalnie działającym podmiotem, czyli odpis z rejestru handlowego oraz zaświadczenia o nadaniu numeru identyfikacji podatkowej i statystycznego numeru identyfikacyjnego przedsiębiorcy.



- 23 Sąd odsyłający zastanawia się nad znaczeniem, jakie orzecznictwo Trybunału nadaje dobrej wierze podatnika w kontekście prawa do odliczenia podatku VAT (zob. w szczególności wyroki: *Optigen i in.*, C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16; *Kittel i Recolta Recycling*, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446; *Mahagében i Dávid*, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549; a także postanowienia: *Forwards V*, C-563/11, EU:C:2013:125; *Jagiełło*, C-33/13, EU:C:2014:184). Uważa on, że dobra wiara podatnika nie może rodzić prawa do odliczenia podatku VAT, jeżeli nie są spełnione przesłanki materialne tego prawa. W szczególności zastanawia się on, czy nabycie towarów może być uznane za dostawę towarów, jeżeli faktury dotyczące tej transakcji wykazują podmiot nieistniejący i nie jest możliwe ustalenie tożsamości rzeczywistego dostawcy towarów. Podmiot nieistniejący nie mógł bowiem przenieść prawa do rozporządzania towarami jak właściciel ani otrzymać zapłaty. W tych okolicznościach organom podatkowym nie przysługiwała też wymagalna wierzytelność podatkowa, a tym samym nie istniał należny podatek.
- 24 Z tych względów Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 oraz art. 10 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że czynność, dokonywana w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym, w której ani podatnik, ani organy podatkowe nie są w stanie ustalić tożsamości rzeczywistego dostawcy towaru, jest dostawą towarów?
- 2) W razie pozytywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze – czy art. 17 ust. 2 lit. a), art. 18 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 3 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na których podstawie, w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym, podatek nie może być odliczony przez podatnika z uwagi na to, że faktura została wystawiona przez podmiot, który nie był rzeczywistym dostawcą towaru i nie ma możliwości ustalenia tożsamości rzeczywistego dostawcy towaru oraz zobowiązania go do zapłaty podatku, bądź określenia osoby zobowiązanej za wystawienie faktury na podstawie art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy?”.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

- 25 Poprzez swoje pytania, które należy przeanalizować łącznie, sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy przepisy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, takim jak w postępowaniu głównym, które odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego od dostarczonych mu towarów z uwagi na to, iż faktura została wystawiona przez podmiot, który w świetle kryteriów przewidzianych przez te przepisy należy uważać za podmiot nieistniejący i nie ma możliwości ustalenia tożsamości rzeczywistego dostawcy towarów.
- 26 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 i nast. szóstej dyrektywy stanowi zasadę podstawową wspólnego systemu podatku VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu, a przysługuje ono bezpośrednio w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. podobnie wyroki: *Mahagében i Dávid*, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 37, 38 i przytoczone tam orzecznictwo; *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 25, 26; a także *Petroma Transports i in.*, C-271/12, EU:C:2013:297, pkt 22).
- 27 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność obciążeń podatkowych działalności gospodarczej, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama

opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. wyroki: Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, pkt 24; Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 25; a także postanowienia: Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, pkt 27; Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, pkt 25).

- 28 Jeżeli chodzi o materialne przesłanki powstania prawa do odliczenia, z brzmienia art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy wynika, że w celu skorzystania z prawa do odliczenia, po pierwsze, dany podmiot ma być podatnikiem w rozumieniu tej dyrektywy, oraz po drugie, towary i usługi, które mają być podstawą tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary i usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu (zob. podobnie wyroki: Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, pkt 52; Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 26; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 29; a także postanowienie Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, pkt 27).
- 29 Jeśli chodzi o formalne przesłanki prawa do odliczenia, art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi, że podatnik musi posiadać fakturę, wystawioną zgodnie z art. 22 ust. 3 tej dyrektywy. Na podstawie art. 22 ust. 3 lit. b) dyrektywy faktura powinna wyraźnie wymieniać w szczególności numer identyfikacji podatkowej VAT, pod jakim podatnik dostarczył towary, pełną nazwę lub nazwisko i adres podatnika oraz ilość i rodzaj dostarczonych towarów.
- 30 W odniesieniu do sprawy w postępowaniu głównym z postanowienia odsyłającego wynika, że spółka PPUH Stehcamp, która zamierza skorzystać z prawa do odliczenia, ma status podatnika w rozumieniu szóstej dyrektywy, że faktycznie otrzymała dany towar, czyli paliwo, wykazany na fakturach wystawionych przez Finnet i za niego zapłaciła, oraz że wykorzystwała ten towar na późniejszym etapie obrotu na potrzeby własnych opodatkowanych transakcji.
- 31 Sąd odsyłający wychodzi jednak z założenia, że transakcja wykazana na fakturze będącej przedmiotem postępowania głównego nie uprawnia do odliczenia podatku naliczonego, ponieważ nawet jeśli Finnet była wpisana do rejestru handlowego, w świetle kryteriów przewidzianych przez przepisy będące przedmiotem postępowania głównego spółkę tę należało uznać za podmiot nieistniejący w dacie dokonania dostaw paliwa. Zdaniem tego sądu owo nieistnienie wynika w szczególności z faktu, że Finnet nie była zarejestrowana do celów podatku VAT, nie składała deklaracji podatkowych, nie płaciła podatków i nie posiadała koncesji na obrót paliwami ciekłymi. Ponadto stopień dewastacji nieruchomości wskazanej jako siedziba spółki uniemożliwiał prowadzenie tam jakiegokolwiek działalności gospodarczej.
- 32 Uznając, że taki podmiot nieistniejący nie może dokonać dostawy towarów ani wystawić faktury w związku z taką dostawą zgodnie z właściwymi przepisami szóstej dyrektywy, sąd odsyłający zakłada brak takiej dostawy towarów w rozumieniu tej dyrektywy, ponieważ nie można było ustalić tożsamości rzeczywistego dostawcy wskazanych towarów.
- 33 W tym względzie należy w pierwszej kolejności stwierdzić, że kryterium istnienia dostawcy towarów lub jego prawa do wystawiania faktur, jak wynika to z przepisów będących przedmiotem postępowania głównego w interpretacji sądu krajowego, nie figuruje wśród przesłanek prawa do odliczenia wskazanych w pkt 28 i 29 niniejszego wyroku. Natomiast art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi, że dostawca ten powinien mieć status podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 1 i 2 owej dyrektywy. Zatem kryteria, od których przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego w interpretacji sądu krajowego uzależniają istnienie dostawcy lub jego prawa do wystawiania faktur, nie powinny być sprzeczne z wymogami wynikającymi ze statusu podatnika w rozumieniu tych przepisów.

- 34 Zgodnie z art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie działalność gospodarczą producentów, handlowców i osób świadczących usługi, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Z powyższego wynika, że pojęcie „podatnika” zostało zdefiniowane w sposób szeroki w oparciu o okoliczności faktyczne (zob. wyrok Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 30).
- 35 Jeśli chodzi o spółkę Finnet, taka działalność gospodarcza nie wydaje się wykluczona, biorąc pod uwagę okoliczności dostaw paliwa będących przedmiotem postępowania głównego. Wniosku tego nie podważa wskazana przez sąd odsyłający okoliczność, że stopień dewastacji nieruchomości, na jakiej znajdowała się siedziba spółki Finnet, uniemożliwił prowadzenie tam jakiejkolwiek działalności gospodarczej, ponieważ stwierdzenie takie nie wyklucza, iż powyższa działalność mogła być prowadzona w miejscu innym niż siedziba spółki. W szczególności, jeżeli dana działalność gospodarcza polega na dostawach towarów dokonywanych w ramach szeregu transakcji sprzedaży, pierwszy nabywca i odsprzedawca tych towarów może ograniczyć się do zlecenia pierwszemu sprzedawcy transportu danych towarów bezpośrednio do drugiego nabywcy (zob. postanowienia: Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, pkt 34; Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, pkt 32), przy czym sam niekoniecznie musi infrastrukturą służącą do magazynowania i transportu niezbędną do dokonania wskazanej dostawy towarów.
- 36 Podobnie ewentualny brak możliwości skontaktowania się ze spółką Finnet lub z osobą wpisaną jako prezes do rejestru handlowego w ramach procedury administracyjnej, w sytuacji gdy te próby kontaktu miały miejsce w okresie wcześniejszym lub późniejszym niż dostawy będące przedmiotem postępowania głównego, nie pozwala na automatyczne przyjęcie braku działalności gospodarczej w dacie tych dostaw.
- 37 Ponadto z art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy nie wynika, aby status podatnika zależał od jakiegokolwiek zezwolenia lub jakiegokolwiek koncesji, wydanych przez organ administracji w celu prowadzenia działalności gospodarczej (zob. podobnie wyrok Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 30).
- 38 Artykuł 22 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy stanowi wprawdzie, że każdy podatek zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zaprzestanie działalności w charakterze podatnika. Niemniej jednak, niezależnie od znaczenia tego zgłoszenia dla dobrego funkcjonowania systemu podatku VAT, nie powinno stanowić ono dodatkowego warunku wymaganego dla przyznania statusu podatnika w rozumieniu art. 4 tej dyrektywy, ponieważ ów art. 22 znajduje się w jej tytule XIII, zatytułowanym „Obowiązki osób zobowiązanych do zapłaty podatku” (zob. podobnie wyrok Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 31).
- 39 Z powyższego wynika, że status ten nie może też zależeć od przestrzegania obowiązków podatnika, wynikających z ust. 4 i 5 wskazanego art. 22, dotyczących złożenia deklaracji podatkowej i zapłaty podatku VAT. Tym bardziej uznanie statusu podatnika nie może być uzależnione od obowiązku ogłaszania rocznych sprawozdań finansowych czy posiadania koncesji na sprzedaż paliwa, bowiem obowiązki te nie są przewidziane w szóstej dyrektywie.
- 40 W tym kontekście Trybunał orzekł również, iż ewentualne uchybienie przez dostawcę towarów obowiązkowi zgłoszenia rozpoczęcia działalności podlegającej opodatkowaniu nie może podważać prawa do odliczenia podatku przysługującego odbiorcy dostarczonych towarów w zakresie naliczonego podatku VAT. W związku z tym rzeczonemu odbiorcy przysługuje prawo do odliczenia, nawet jeżeli dostawca jest podatnikiem, który nie został zarejestrowany dla celów podatku VAT, o ile faktury dotyczące dostarczonych towarów zawierają wszystkie informacje wymagane przez art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, a zwłaszcza te konieczne do ustalenia tożsamości osoby, która wystawiła te faktury, oraz rodzaju tych towarów (zob. podobnie wyroki: Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, pkt 33, 36, 38; a także Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 32).



- 41 Trybunał wywnioskował z tego, iż organy podatkowe nie mogą odmówić prawa do odliczenia na tej podstawie, że wystawca faktury nie posiada już zezwolenia na prowadzenie jednoosobowej działalności gospodarczej i w związku z tym nie ma już prawa do posługiwania się swoim numerem identyfikacji podatkowej, jeżeli faktura ta zawiera wszystkie informacje, o których mowa w rzeczonem art. 22 ust. 3 lit. b) (zob. podobnie wyrok Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 33).
- 42 W niniejszej sprawie z akt przedstawionych Trybunałowi wynika, że faktury dotyczące transakcji spornych w postępowaniu głównym zgodnie z tym przepisem wskazywały w szczególności rodzaj dostarczonych towarów i kwotę należnego podatku VAT, a także nazwę spółki Finnet, jej numer identyfikacji podatkowej i adres jej siedziby. Okoliczności wskazane przez sąd odsyłający i streszczone w pkt 31 niniejszego wyroku nie pozwalają zatem ani na stwierdzenie braku statusu podatnika spółki Finnet, ani, w konsekwencji, na odmowę spółce PPUH Stehcamp prawa do odliczenia.
- 43 W drugiej kolejności należy dodać, że w odniesieniu do dostaw paliwa będących przedmiotem postępowania głównego spełnione są również pozostałe przesłanki materialne prawa do odliczenia, wskazane w pkt 28 niniejszego wyroku, niezależnie od ewentualnego nieistnienia spółki Finnet w świetle rozporządzenia z dnia 27 kwietnia 2004 r.
- 44 Skoro bowiem pojęcie „dostawy towarów” przewidziane w art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy odnosi się nie do przeniesienia własności w formie przewidzianej we właściwych przepisach krajowych, lecz obejmuje każdą transakcję przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem (zob. w szczególności wyroki: Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, pkt 7; a także Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo), ewentualny brak uprawnienia spółki Finnet do prawnego dysponowania towarami będącymi przedmiotem postępowania głównego nie może wykluczyć dostawy tych towarów w rozumieniu tego przepisu, o ile towary te zostały faktycznie przekazane spółce PPUH Stehcamp, która wykorzystywała je do celów opodatkowanych transakcji.
- 45 Ponadto podatek VAT, który PPUH Stehcamp faktycznie zapłaciła od dostaw paliwa będących przedmiotem postępowania głównego, według informacji zawartych w aktach przedstawionych Trybunałowi był również „należny lub zapłacony” w rozumieniu art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem podatek VAT stosuje się do każdej czynności w zakresie produkcji lub sprzedaży, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów (zob. w szczególności wyroki: Optigen i in., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, pkt 54; Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 49; a także Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 28). Zatem kwestia, czy dostawca towarów będących przedmiotem postępowania głównego zapłacił podatek VAT należny od tych transakcji do budżetu państwa bądź go nie zapłacił, nie ma wpływu na prawo podatnika do odliczenia naliczonego podatku VAT (zob. podobnie wyroki: Optigen i in., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, pkt 54; a także Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, pkt 25).
- 46 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że w świetle okoliczności postępowania głównego sąd odsyłający uważa, iż transakcje sporne w tym postępowaniu zostały dokonane nie przez Finnet, lecz przez inny podmiot, którego tożsamości nie można było ustalić, a zatem organy podatkowe nie mogły odzyskać podatku od tych transakcji.
- 47 W tym względzie należy przypomnieć, że zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę. W związku z tym krajowe organy administracyjne i sądowe powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem (zob. wyroki: Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 35, 37 i przytoczone tam orzecznictwo; Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 26).

- 48 Jeżeli jest tak w wypadku, gdy przestępstwo podatkowe jest popełnione przez samego podatnika, to ma to również miejsce, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie towaru uczestniczył w transakcji związanej z przestępstwem w zakresie podatku VAT. W takich okolicznościach dany podatnik powinien w świetle szóstej dyrektywy zostać uznany za uczestniczącego w tym przestępstwie, i to niezależnie od tego, czy osiąga on korzyść z odsprzedaży towarów lub wykorzystania usług w ramach opodatkowanych transakcji dokonywanych przez niego na późniejszym etapie obrotu (zob. wyroki: Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 38, 39 i przytoczone tam orzecznictwo; Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 27).
- 49 Natomiast jeżeli określone w szóstej dyrektywie materialne i formalne przesłanki powstania prawa do odliczenia zostały spełnione, niezgodne z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia przewidzianymi przez tę dyrektywę jest sankcjonowanie odmową możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach danej transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja wchodząca w skład łańcucha dostaw, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, której dokonał ów podatnik, została zrealizowana z naruszeniem przepisów o podatku VAT (zob. podobnie wyroki: Optigen i in., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, pkt 51, 52, 55; Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 44–46, 60; a także Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 44, 45, 47).
- 50 Właściwe organy podatkowe, które stwierdziły przestępstwa lub nieprawidłowości, jakich dopuścił się wystawca faktury, są zobowiązane wykazać, w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od odbiorcy faktury, aby dokonał ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów odbiorca wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku VAT, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego (zob. podobnie wyroki: Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 45; ŁWK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, pkt 64).
- 51 Określenie działań, jakich w konkretnym wypadku można w sposób uzasadniony oczekiwać od podatnika, który zamierza skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT, w celu upewnienia się, że dokonywane przez niego transakcje nie wiążą się z popełnieniem przestępstwa przez podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu, zależy przede wszystkim od okoliczności rozpatrywanej sprawy (zob. wyrok Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 59; a także postanowienie Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, pkt 37).
- 52 Nawet jeśli taki podatnik, gdy posiada informacje pozwalające podejrzewać istnienie nieprawidłowości lub przestępstwa, może być zobowiązany do uzyskania informacji o podmiocie, od którego zamierza nabyć towary lub usługi, aby upewnić się co do jego wiarygodności, to jednak organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, żeby podatnik ten badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, dysponuje danymi towarami i jest w stanie je dostarczyć oraz czy wywiązuje się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku VAT, w celu upewnienia się, że podmioty działające na wcześniejszych etapach obrotu nie dopuszczają się nieprawidłowości lub przestępstwa, albo żeby podatnik ten posiadał potwierdzające to dokumenty (zob. podobnie wyroki: Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 60, 61; Stroj trans, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 49; a także postanowienie Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, pkt 38, 39).
- 53 W świetle powyższych rozważań na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, iż przepisy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, takim jak w postępowaniu głównym, które odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego od dostarczonych mu towarów z uwagi na to, iż faktura została wystawiona przez podmiot, który w świetle kryteriów przewidzianych przez te przepisy należy uważać za podmiot nieistniejący i nie ma możliwości ustalenia tożsamości rzeczywistego dostawcy towarów, chyba że zostanie wykazane, w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od podatnika ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż rzeczona dostawa wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku VAT, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

## W przedmiocie kosztów

- <sup>54</sup> 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 (piąta izba) orzeka, co następuje:

**Przepisy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2002/38/WE z dnia 7 maja 2002 r., należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, takim jak w postępowaniu głównym, które odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego od dostarczonych mu towarów z uwagi na to, iż faktura została wystawiona przez podmiot, który w świetle kryteriów przewidzianych przez te przepisy należy uważać za podmiot nieistniejący i nie ma możliwości ustalenia tożsamości rzeczywistego dostawcy towarów, chyba że zostanie wykazane, w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od podatnika, aby dokonał ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż rzeczona dostawa wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku od wartości dodanej, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.**

Podpisy