



## Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
NILSA WAHLA  
przedstawiona w dniu 5 lipca 2017 r.<sup>1</sup>

### Sprawy połączone C-374/16 i C-375/16

**RGEX GmbH**, w likwidacji, reprezentowana przez syndyka Rochusa Geissela,  
**przeciwko**  
**Finanzamt Neuss (C-374/16)**  
**i**  
**Finanzamt Bergisch Gladbach**  
**przeciwko**  
**Igorowi Butinowi (C-375/16)**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy)]

Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 178 lit. a) –  
Prawo do odliczenia – Warunki wykonania – Artykuł 226 pkt 5 – Dane wymagane na fakturze –  
Adres podatnika – Dobra wiara odnośnie do spełnienia przesłanek odliczenia podatku naliczonego –  
Obejście lub nadużycie prawa – Procedury krajowe – Zasada skuteczności

### I. Wprowadzenie

1. Niniejsze sprawy dotyczą dwóch zagadnień związanych z wykładnią przepisów Unii dotyczących podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”).
2. Pierwsze z tych zagadnień dotyczy interpretacji zawartego w art. 226 pkt 5 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „dyrektywą VAT”)<sup>2</sup> wymogu zamieszczenia na fakturze adresu podatnika. Sąd odsyłający – dwie różne izby Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy) – zwraca się z pytaniem, czy pojęcie „adresu” należy rozumieć jako miejsce, gdzie podatnik prowadzi działalność gospodarczą, czy też wystarczy, że jest to miejsce, gdzie można z nim się skontaktować.
3. Drugie zagadnienie dotyczy tego, czy – a jeśli tak, to w ramach jakiego postępowania – podatnik może powołać się na swoją dobrą wiarę w odniesieniu do formalnej prawidłowości faktur, w przypadku gdy organ ustali, że wystawca faktur uczestniczył w przypadku uchylania się od opodatkowania lub nadużycia w celu odliczenia podatku naliczonego.

<sup>1</sup> Język oryginału: angielski.

<sup>2</sup> Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

## II. Ramy prawne

### A. Prawo Unii

4. Artykuł 168 dyrektywy VAT przewiduje:

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

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

[...]”.

5. Artykuł 178 dyrektywy VAT, w brzmieniu obowiązującym w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych sprawy C-375/16, stanowi<sup>3</sup>:

„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 lub świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6;

[...]”.

6. Artykuł 226 dyrektywy VAT stanowi:

„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:

[...]

- 5) pełną nazwę (nazwisko) i adres podatnika oraz nabywcy lub usługobiorcy;

[...]”.

### B. Prawo krajowe

7. Paragraf 14 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”) przewiduje:

„(1) Fakturą jest każdy dokument, na podstawie którego rozliczona zostaje dostawa towarów lub świadczenie usług, niezależnie od tego, jak ten dokument określany jest w ramach transakcji handlowych. Konieczne jest zagwarantowanie autentyczności pochodzenia faktury, integralności jej treści oraz jej czytelność. Autentyczność pochodzenia oznacza pewność co do tożsamości wystawcy faktury. [...]

[...]

3 Przepis mający zastosowanie *ratione temporis* do sprawy C-374/16 obowiązywał przed zmianą dyrektywy VAT dokonaną w 2010 r. Jednakże zmiana ta nie ma znaczenia dla niniejszego postępowania, ponieważ nie miała ona wpływu na obowiązek zamieszczenia adresu na fakturze zgodnie z art. 226 dyrektywy.

(4) Faktura musi zawierać następujące dane:

1. pełna nazwa i pełny adres dostawcy lub usługodawcy i odbiorcy; [...]”.

8. Zgodnie z § 15 UStG:

„(1) Przedsiębiorca może odliczyć jako podatek naliczony następujące kwoty:

1. ustawowo należny podatek z tytułu dostaw towarów i świadczeń usług wykonanych na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę. Przesłanką odliczenia podatku naliczonego jest posiadanie przez przedsiębiorcę faktury, która została wystawiona zgodnie z §§ 14 i 14a”.

9. Paragraf 163 Abgabenordnung (niemieckiej ordynacji podatkowej, zwanej dalej „AO”) stanowi:

„Podatki mogą być ustalone w niższej wysokości, a poszczególne podstawy opodatkowania, o ile podwyższają podatek, mogą nie zostać uwzględnione przy ustalaniu podatku, jeśli z uwagi na konkretne okoliczności danego przypadku wyższe opodatkowanie byłoby niesłuszne [...]”.

10. Paragraf 227 AO stanowi:

„Organy podatkowe mogą umorzyć zobowiązanie podatkowe w całości albo w części, jeżeli pobranie podatku w danym przypadku byłoby sprzeczne z zasadą słuszności; przy zachowaniu takich samych przesłanek zapłacone już kwoty mogą zostać zwrócone albo zaliczone na poczet przyszłych należności”.

### **III. Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne**

#### **A. Sprawa C-374/16**

11. RGEX GmbH jest niemiecką spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, zajmującą się sprzedażą pojazdów silnikowych. Spółka ta została założona w grudniu 2007 r., a od 2015 r. jest w stanie likwidacji. Jedynym udziałowcem i prezesem zarządu spółki z o.o. był Rochus Geisse, który obecnie reprezentuje ją jako syndyk.

12. W swojej deklaracji podatkowej w zakresie VAT za 2008 r. spółka RGEX zadeklarowała między innymi zwolnione z podatku wewnątrzwspólnotowe dostawy pojazdów silnikowych i 122 przypadki odliczeń podatku naliczonego w kwocie 1 985 443,42 EUR, dotyczących pojazdów nabytych od EXTEL GmbH.

13. Właściwy Finanzamt (urząd skarbowy, Niemcy) nie zgodził się z rozliczeniami spółki RGEX i decyzją z dnia 31 sierpnia 2010 r. określił kwotę podatku VAT należnego za 2008 r. stosownie do ustaleń dokonanych podczas dwóch kontroli dotyczących VAT. Zgłoszone jako zwolnione z podatku wewnątrzwspólnotowe dostawy pojazdów silnikowych do Hiszpanii, zdaniem tego urzędu, podlegają opodatkowaniu, ponieważ pojazdy te nie zostały przewiezione do Hiszpanii, lecz zbyte w Niemczech. Zatem dochodzone kwoty odliczeń podatku naliczonego na podstawie faktur wystawionych przez spółkę EXTEL nie podlegają odliczeniu, ponieważ ta ostatnia spółka była „firmą-przykrywką”, która nie miała siedziby pod swoim adresem podanym na fakturze.

14. Spółka RGEX wniosła sprzeciw od tego rozstrzygnięcia, który jednak nie został uwzględniony. Spółka ta zaskarżyła więc tę decyzję przed właściwym Finanzgericht (sądem finansowym, Niemcy).

15. Finanzgericht (sąd finansowy) oddalił skargę w znacznej części jako bezzasadną. Stwierdził, że pod adresem podanym przez spółkę EXTEL w fakturach istniała wprawdzie jej statutowa siedziba, lecz w tym przypadku była to jednak tylko „skrzynka pocztowa”, gdyż pod tym określonym adresem spółka EXTEL była osiągalna jedynie korespondencyjnie. Chociaż znajdowało się tam biuro księgowo, spółka EXTEL nie wykonywała tam żadnej działalności handlowej. Finanzgericht (sąd finansowy) oddalił także argumenty spółki RGEX oparte na ochronie uzasadnionych oczekiwań. Sąd ów stwierdził, że § 15 UStG nie przewiduje ochrony dotyczącej dobrej wiary odnośnie spełnienia przesłanek odliczenia podatku naliczonego. W konsekwencji ochrona uzasadnionych oczekiwań mogłaby jedynie zostać uwzględniona w ramach odrębnego postępowania opartego na względach słuszności stosownie do §§ 163 i 227 AO.

16. Spółka RGEX zaskarżyła wyrok sądu finansowego do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy). Powziawszy wątpliwości co do prawidłowej wykładni prawa Unii, sąd ten postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy faktura wymagana dla wykonania prawa do odliczenia podatku naliczonego zgodnie z art. 168 lit. a) w związku z art. 178 lit. a) [dyrektywy VAT] zawiera »pełny adres« w rozumieniu art. 226 pkt 5 [tej dyrektywy], jeśli dokonujący świadczenia przedsiębiorca na fakturze wystawionej za wykonanie świadczenia poda adres, pod którym jest on wprawdzie osiągalny korespondencyjnie, lecz nie prowadzi tam działalności gospodarczej?
- 2) Czy art. 168 lit. a) w związku z art. 178 lit. a) [dyrektywy VAT] przy uwzględnieniu zasady skuteczności jest sprzeczny z praktyką krajową, która uwzględnia dobrą wiarę odbiorcy świadczenia odnośnie spełnienia przesłanek odliczenia podatku naliczonego tylko poza postępowaniem w sprawie ustalenia podatku, w ramach odrębnego postępowania opartego na względach słuszności? Czy w tym zakresie można powołać się na art. 168 lit. a) w związku z art. 178 lit. a) [dyrektywy VAT]?”.

## **B. Sprawa C-375/16**

17. Igor Butin prowadzi sprzedaż samochodów w Niemczech. W oparciu o faktury dokonał on odliczenia podatku naliczonego od szeregu samochodów nabytych od przedsiębiorstwa „Z” w celu dalszej sprzedaży. Ze względu na to, że przedsiębiorstwo „Z” działa wyłącznie w Internecie, samochody były dostarczane I. Butinowi lub jego pracownikom czasami na ulicy, gdzie Z miał swoją statutową siedzibę, choć nie prowadzi tam sprzedaży samochodów, a czasem w miejscach publicznych, takich jak parkingi przy stacjach kolejowych.

18. Podczas audytu podatkowego w przedsiębiorstwie I. Butina audytor stwierdził, że podatek naliczony ujęty na fakturach wystawionych przez Z nie może zostać odliczony ze względu na to, że adres dostawcy podany przez Z był niewłaściwy. Pod tym adresem nic nie wskazywało na istnienie przedsiębiorstwa: był to tylko adres skrzynki pocztowej, z którego Z jedynie odbierał przesyłki. Audytor stwierdził, że Z nie posiada stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Niemczech.

19. Właściwy urząd podatkowy podzielił ten pogląd i w dniu 13 września 2013 r. wydał poprawione decyzje ustalające wysokość podatku VAT za lata od 2009 do 2011. Postanowieniem z dnia 1 października 2013 r. oddalił wniosek I. Butina o zmianę wymiaru podatku w oparciu o względy słuszności na podstawie § 163 AO.

20. Finanzgericht (sąd finansowy), przed którym I. Butin zaskarżył decyzję urzędu skarbowego, uwzględnił skargę. Sąd ten stwierdził, że wskazanie adresu na fakturze, zgodnie z wymogiem zawartym w § 14 ust. 4 UStG, nie oznacza, że musi to być miejsce, gdzie prowadzona jest działalność gospodarcza. Zdaniem tego sądu, w świetle postępu technologicznego i zmian w praktyce prowadzenia

działalności gospodarczej istniejące orzecznictwo krajowe należy uznać za przestarzałe. Ponadto sąd finansowy uznał skargę za zasadną także w odniesieniu do żądania ewentualnego zmiany wymiaru podatku w oparciu o względy słuszności. Zdaniem tego sądu I. Butin zrobił wszystko, czego można od niego wymagać w rozsądnym zakresie w celu weryfikacji statusu przedsiębiorstwa Z i prawidłowości treści faktur.

21. Urząd skarbowy wniósł od tego wyroku skargę kasacyjną (Revision) do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego). Sąd ów, powziąwszy wątpliwości co do prawidłowej wykładni prawa Unii, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy art. 226 pkt 5 [dyrektywy VAT] wymaga podania adresu podatnika, pod którym prowadzi on działalność gospodarczą?
- 2) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej:
  - a) Czy do spełnienia wymogu podania adresu w rozumieniu art. 226 pkt 5 dyrektywy VAT wystarczy podanie adresu skrzynki pocztowej?
  - b) Jaki adres ma podać na fakturze podatnik, który prowadzi przedsiębiorstwo (np. polegające na prowadzeniu handlu elektronicznego w Internecie) nieposiadające lokalu handlowego?
- 3) Czy w przypadku niespełnienia wymogów formalnych ustanowionych w art. 226 dyrektywy VAT należy przyznawać prawo do odliczania podatku naliczonego we wszystkich przypadkach, w których nie doszło do oszustwa podatkowego albo podatnik nie wiedział lub nie mógł wiedzieć, że uczestniczy w oszustwie, czy też zgodnie z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań należy w takim przypadku zakładać, iż podatnik uczynił wszystko, co może być od niego w rozsądnym zakresie wymagane, aby sprawdzić prawidłowość danych podanych na fakturze?”

### ***C. Postępowanie przed Trybunałem***

22. Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 22 lipca 2016 r. sprawy C-374/16 i C-375/16 zostały połączone do celów pisemnego i ustnego etapu postępowania oraz wydania wyroku.

23. Uwagi na piśmie przedstawili I. Butin, rząd niemiecki, rząd austriacki i Komisja.

## **IV. Analiza**

### ***A. Uwagi wstępne***

24. Tytułem wstępu należy podkreślić, że ustanowiony we wspomnianej dyrektywie system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Zasada neutralności podatkowej leżąca u podstaw wspólnego systemu VAT zapewnia, że wszelka działalność gospodarcza, bez względu na jej cel czy rezultaty, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT, jest opodatkowana w sposób całkowicie neutralny<sup>4</sup>. Zasada neutralności podatkowej jest wyrazem zasady równego traktowania w dziedzinie VAT<sup>5</sup>.

4 Wyrok z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, pkt 19.

5 Wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 49.



25. Artykuł 168 lit. a) dyrektywy VAT wymienia *materialne* przesłanki dla dokonania odliczenia podatku naliczonego. Aby podmioty gospodarcze mogły skorzystać z prawa do odliczenia, spełnione muszą być trzy przesłanki. Po pierwsze, dany podmiot musi być podatnikiem w rozumieniu tej dyrektywy. 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. Po trzecie, owe towary i usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu<sup>6</sup>.

26. W odniesieniu do formalnych przesłanek prawa do odliczenia, art. 178 lit. a) dyrektywy VAT stanowi, że podatnik musi posiadać fakturę, wystawioną zgodnie z przepisami sekcji 3–6 rozdziału 3 tytułu XI tej dyrektywy<sup>7</sup>. Spośród tych przepisów szczególnie istotny w niniejszej sprawie jest art. 226, gdyż określa on listę elementów, jakie musi zawierać faktura. Piątą pozycją na tej liście jest „pełna nazwa (nazwisko) i adres podatnika oraz nabywcy lub usługobiorcy”.

27. Materialne przesłanki powstania prawa do odliczenia nie są przedmiotem niniejszego postępowania. Pytania prejudycjalne dotyczą tylko spełnienia przesłanek formalnych dla powstania prawa do odliczenia, w dwóch aspektach. Po pierwsze, sąd odsyłający zwraca się o wykładnię pojęcia „adresu” w rozumieniu art. 226 dyrektywy VAT. Po drugie, w przypadku, jeżeli Trybunał stwierdzi, że pod tym pojęciem należy rozumieć miejsce, gdzie dostawca prowadzi działalność gospodarczą, sąd odsyłający zapytuje, pod jakimi warunkami podatnik może mimo wszystko powołać się na jego dobrą wiarę w odniesieniu do spełnienia wymogów określonych w art. 226 pkt 5 dyrektywy VAT.

### ***B. W przedmiocie pierwszego pytania przedstawionego w sprawie C-374/16 i dwóch pierwszych pytań przedstawionych w sprawie C 375/16***

28. W pierwszym pytaniu w sprawie C-374/16 oraz w dwóch pierwszych pytaniach w sprawie C-375/16, które omówię razem, sąd odsyłający w istocie zwraca się o wyjaśnienie, czy art. 226 pkt 5 dyrektywy VAT sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu, które uzależnia prawo do odliczenia VAT od wskazania na fakturze adresu, pod którym wystawca prowadzi działalność gospodarczą.

29. Rzeczywiście, zgodnie z postanowieniem odsyłającym UStG – według tradycyjnej wykładni sądów krajowych – wymaga, aby „adres” podany na fakturze był adresem, pod którym wystawca prowadzi działalność gospodarczą. Na podstawie tego orzecznictwa w postępowaniach głównych stwierdzono, że faktury wystawione przez dwa przedsiębiorstwa są niezgodne z UStG ze względu na to, że wystawca wskazał jedynie adres skrzynki pocztowej. W konsekwencji klienci tego przedsiębiorcy, tacy jak skarżący w postępowaniach głównych, nie mogli oprzeć się na wystawionych przez niego fakturach w celu odliczenia podatku naliczonego.

30. Z przyczyn, które przedstawię poniżej, jestem zdania, że art. 226 pkt 5 dyrektywy VAT sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu, które uzależnia skorzystanie z prawa do odliczenia VAT od wskazania na fakturze adresu, pod którym wystawca prowadzi działalność gospodarczą.

#### ***1. Niektóre istotne zasady***

31. Przede wszystkim oceny pojęcia „adresu” należy dokonać na tle pewnych istotnych zasad wynikających z utrwalonego orzecznictwa.

6 Wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 28.

7 Zobacz wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 29.

32. Trybunał stwierdzał wielokrotnie, że prawo do odliczenia VAT stanowi *kluczowy element* systemu ustanowionego przez dyrektywę VAT, a zatem co do zasady nie może podlegać ograniczeniom<sup>8</sup>. Prawo do odliczenia podatku naliczonego musi przysługiwać w razie spełnienia przesłanek materialnych, *nawet jeśli* podatnicy nie spełnili niektórych wymogów formalnych. Bardziej szczegółowo, Trybunał stwierdził, że posiadanie faktury zawierającej dane przewidziane w art. 226 dyrektywy VAT stanowi wymóg formalny, a nie materialnoprawną przesłankę prawa do odliczenia VAT<sup>9</sup>.

33. Ponadto, art. 226 dyrektywy VAT stanowi, że bez uszczerbku dla szczególnych przepisów tej dyrektywy tylko dane wymienione w tym artykule powinny znajdować się obowiązkowo do celów VAT na fakturach wystawionych zgodnie z art. 220 i 221 tej dyrektywy. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem państwa członkowskie nie mogą według swojego uznania powiązać wykonania prawa do odliczenia VAT z przestrzeganiem wymogów dotyczących treści faktury, które nie zostały wyraźnie przewidziane przez przepisy dyrektywy VAT<sup>10</sup>.

34. W wyżej wymienionych sprawach Trybunał konsekwentnie przyjmował realistyczne i pragmatyczne podejście do interpretacji przepisów dotyczących VAT zamiast bardziej formalistycznego. Podejście to wydaje się stać w sprzeczności ze środkami krajowymi, które nie tylko interpretują wymóg podania „adresu” na fakturze w sposób szczególnie surowy i formalistyczny, ale także wiążą daleko idące konsekwencje z niewypełnieniem tego wymogu.

## 2. Wykładnia językowa art. 226 pkt 5 dyrektywy VAT

35. Po drugie, jak wskazała Komisja, w brzmieniu dyrektywy VAT nie ma niczego, co dawałoby asumpt do tak wąskiej interpretacji tego wymogu.

36. W powszechnym rozumieniu<sup>11</sup> pojęcie to odnosi się do każdego rodzaju adresu, w tym adresu przeznaczonego wyłącznie do korespondencji, jeżeli tylko można przy jego użyciu rzeczywiście skontaktować się z adresatem.

37. Szeroka definicja podatnika zawarta w art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT<sup>12</sup> również przemawia za tym poglądem.

## 3. Celowościowa wykładnia art. 226 pkt 5 dyrektywy VAT

38. Po trzecie, co ważniejsze, wąska interpretacja pojęcia „adresu” nie znajduje uzasadnienia w świetle funkcji faktury w systemie VAT.

39. Jak wskazał Trybunał, faktura stanowi dowód transakcji gospodarczej i umożliwia właściwemu organowi podatkowemu, po pierwsze, kontrolę zapłaty i deklarację kwoty podatku należnego przez wystawcę faktury, oraz po drugie istnienie prawa do odliczenia VAT przez podatnika, który otrzymał towary lub usługi<sup>13</sup>. Zatem dla tego podatnika faktura sama w sobie jest kluczowym dowodem jego prawa do odliczenia podatku naliczonego.

8 Zobacz wyrok z dnia 15 września 2016 r., *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo.

9 Wyrok z dnia 15 września 2016 r., *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 38.

10 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 15 września 2016 r., *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 25; z dnia 15 lipca 2010 r., *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, EU:C:2010:441, pkt 40, 41.

11 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 4 czerwca 2015 r., *Komisja/Polska*, C-678/13, niepublikowany, EU:C:2015:358, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo.

12 Przepis ten brzmi: zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT „»podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”.

13 Zobacz podobnie wyrok z dnia 15 września 2016 r. *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 27, odnoszący się do opinii rzecznik generalnej J. Kokott w tej samej sprawie (EU:C:2016:101).

40. Określony w art. 226 pkt 5 dyrektywy VAT obowiązek umieszczenia na fakturze adresu wystawcy należy interpretować w świetle tej podwójnej funkcji faktury. Wskazanie adresu wystawcy faktury służy – w połączeniu z jego nazwą (nazwiskiem) i numerem identyfikacyjnym VAT – ustaleniu związku pomiędzy daną transakcją gospodarczą a określonym podmiotem gospodarczym, wystawcą faktury<sup>14</sup>. Innymi słowy umożliwia to identyfikację wystawcy faktury.

41. Identyfikacja ta jest kluczowa dla dokonania przez organy podatkowe niezbędnego sprawdzenia, czy kwota VAT została zadeklarowana i zapłacona<sup>15</sup>. Z kolei identyfikacja pozwala także podatnikowi na weryfikację, czy wystawca jest podatnikiem w rozumieniu przepisów o VAT.

42. Na tym tle nie mogę podzielić poglądu wyrażonego przez rządy austriacki i niemiecki, że dla prawidłowej identyfikacji wystawcy faktury i możliwości skontaktowania się z nim niezbędne są prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej lub realna obecność przedsiębiorstwa wystawcy pod adresem wskazanym na fakturze. W istocie, zgodnie z art. 226 dyrektywy VAT faktura musi także zawierać pewne inne elementy służące temu celowi. Pośród nich szczególne znaczenie ma numer identyfikacyjny VAT dostawcy towarów lub usługodawcy. Numer ten może być bez trudu zweryfikowany przez organy. Ponadto każdy może zidentyfikować ważność tego numeru, także online.

43. Nie należy zapominać, że w celu otrzymania numeru identyfikacyjnego VAT przedsiębiorstwa muszą przejść przez proces rejestracji, w którym zobowiązane są przedłożyć lokalny formularz rejestracyjny VAT wraz z towarzyszącą dokumentacją. Państwa członkowskie zgodnie z przepisami dotyczącymi VAT zobowiązane są przechowywać pewne informacje<sup>16</sup>. Zatem państwa członkowskie mają obowiązek gromadzenia szeregu informacji dotyczących wszystkich podmiotów gospodarczych, którym przydzielony został numer identyfikacyjny VAT<sup>17</sup>. W celu identyfikacji wystawcy faktury i ustalenia sposobu skontaktowania się z nim, nie muszą one korzystać – wyłącznie, czy też szczególnie – z adresu podawanego na fakturze.

#### *4. Wykładnia we współczesnych warunkach*

44. Po czwarte, wymóg wykonywania działalności gospodarczej (czy też ewentualnie posiadania biura) pod adresem wskazanym na fakturze jest – jak wskazał sąd odsyłający – nieprzekonujący w świetle różnorodności współczesnych form organizacji i prowadzenia działalności gospodarczej. Tym bardziej jest to widoczne, jeśli wziąć pod uwagę współczesne zmiany w gospodarce związane między innymi z handlem elektronicznym, współdzieleniem powierzchni biurowych i telepracą.

45. Mając na uwadze ten postępowanie, czasami trudno jest przypisać działalność gospodarczą do jednej konkretnej fizycznej lokalizacji. Jak wskazuje I. Butin w swoich pisemnych uwagach, obecnie możliwe jest prowadzenie przedsiębiorstwa kupującego i odsprzedającego towary poprzez platformę internetową jedynie posiadając komputer i połączenie z Internetem, praktycznie skądkolwiek na świecie.

<sup>14</sup> Zobacz podobnie opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:101, pkt 34, 35.

<sup>15</sup> Zobacz podobnie opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:101, pkt 34.

<sup>16</sup> Zobacz w szczególności art. 17 ust. 1 lit. b) rozporządzenia Rady nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (wersja przekształcona) (Dz.U. 2010, L 268, s. 1). Przepis ten wymaga, aby państwa członkowskie przechowywały w elektronicznym systemie między innymi: „dane dotyczące tożsamości, działalności, formy prawnej i adresu osób, którym nadało numer identyfikacyjny VAT, zgromadzone zgodnie z art. 213 dyrektywy 2006/112/WE, a także datę nadania takiego numeru”.

<sup>17</sup> Zobacz analogicznie wyrok z dnia 1 marca 2012 r., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, pkt 48, 49. Władze krajowe mogą ponadto na podstawie rozporządzenia nr 904/2010 wnioskować do organów administracyjnych innych państw członkowskich o udzielenie wszelkich informacji, które mogą pomóc w ustaleniu właściwego wymiaru VAT, w kontrolowaniu prawidłowego stosowania VAT, w szczególności w odniesieniu do transakcji wewnątrzspółnotowych, oraz w zwalczaniu oszustw w dziedzinie VAT.



46. Zatem wymóg wykonywania działalności gospodarczej pod adresem wskazanym na fakturze (lub posiadania w tym miejscu biura) może okazać się problematyczny w odniesieniu do tych przedsiębiorstw, które nie prowadzą działalności (całkowicie lub głównie) w jednej konkretnej lokalizacji.

47. Nie można twierdzić, że ta „rozłączność” miejsca prowadzenia przedsiębiorstwa od konkretnej lokalizacji jest fenomenem nowym, którego prawodawca Unii nie wziął pod uwagę w obecnie obowiązującej dyrektywie VAT. Dyrektywa VAT została przekształcona w 2006 r., gdy proces cyfryzacji wywierał już głęboki wpływ na gospodarkę Unii Europejskiej. W istocie część przepisów tej dyrektywy odnosi się do kwestii takich jak np. komunikacja elektroniczna czy świadczenie usług drogą elektroniczną<sup>18</sup>.

##### 5. Wykładnia w świetle orzecznictwa Trybunału

48. Po piąte, jak zauważył sąd odsyłający, „tradycyjna” wykładnia UStG wydaje się być trudna do pogodzenia z nowym orzecznictwem Trybunału, a w szczególności z wyrokiem w sprawie PPUH Stehcamp<sup>19</sup>.

49. W tamtej sprawie Trybunał stwierdził, że skarżący był uprawniony do odliczenia podatku VAT na podstawie faktur wystawionych przez podmiot uznany przez sąd krajowy za nieistniejący. Dokonując oceny okoliczności faktycznych owej sprawy, sąd krajowy stwierdził, że nieruchomości wskazana w rejestrze handlowym jako siedziba spółki była „zdeastowana”. Jednakże Trybunał uznał, że niemożność prowadzenia działalności gospodarczej w statutowej siedzibie „nie wyklucza, iż powyższa działalność mogła być prowadzona w miejscu innym niż siedziba spółki”. Trybunał dodał, że „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, przy czym sam niekoniecznie musi infrastrukturą służącą do magazynowania i transportu niezbędną do dokonania wskazanej dostawy towarów”<sup>20</sup>.

50. Wyrok ten stanowi argument na poparcie poglądu, że dla celów prawa do odliczenia VAT przysługującego odbiorcy dostarczonych towarów lub usług nie jest wymagane, aby działalność gospodarcza była wykonywana pod adresem wskazanym na fakturze. Wystarczy, że z dostawcą można się szybko i skutecznie skontaktować pod tym adresem.

51. Wbrew temu, co twierdzą w swoich uwagach rządy niemiecki i austriacki, stanowiska tego nie podważa wyrok Trybunału w sprawie Planzer Luxembourg<sup>21</sup>.

52. Sprawa ta dotyczyła zagadnienia prawnego innego niż zagadnienie rozpatrywane w niniejszych sprawach. W sprawie Planzer Luxembourg Trybunał miał udzielić odpowiedzi na pytanie, czy przedsiębiorstwo rzeczywiście miało siedzibę na terytorium Unii Europejskiej. W tym celu Trybunał dokonał wykładni między innymi pojęć „siedziby” i „stałego zakładu” w rozumieniu trzynastej dyrektywy<sup>22</sup>. Kryteria przyjęte przez Trybunał w tamtej sprawie, do których odnoszą się rządy niemiecki i austriacki, są zatem istotne dla oceny, czy przedsiębiorstwo rzeczywiście ma siedzibę na terytorium Unii Europejskiej, lecz nie zapewniają istotnych wskazówek interpretacyjnych dla ustalenia, jaki adres powinien być wskazany na fakturze.

18 Zobacz w szczególności motywy 46, 47, 56 i 57 dyrektywy VAT.

19 Wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719.

20 Wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 35.

21 Wyrok z dnia 28 czerwca 2007 r., Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397.

22 Trzynasta dyrektywa Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz.U. 1986, L 326, s. 40).

53. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił na pierwsze pytanie w sprawie C-374/16 oraz na dwa pierwsze pytania w sprawie C-375/16 odpowiedzi, że art. 226 pkt 5 dyrektywy VAT sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu, które uzależnia odliczenie VAT od wskazania na fakturze adresu, pod którym wystawca prowadzi działalność gospodarczą.

### *C. W przedmiocie pytania drugiego w sprawie C-374/16 i pytania trzeciego w sprawie C-375/16*

54. Drugie pytanie w sprawie C-374/16 i trzecie pytanie w sprawie C-375/16 dotyczą skutków dobrej wiary podatnika co do formalnej poprawności faktury wystawionej przez innego podatnika. W skrócie, sąd odsyłający zwraca się o wyjaśnienie, czy, a jeśli tak, to w jaki sposób podatnik powinien mieć możliwość powołania się na dobrą wiarę w przypadku, gdy adres wskazany na fakturze jest niepełny lub błędny.

55. Ze względu na to, że pytania te opierają się na założeniu, iż podatnik musi wykonywać działalność gospodarczą pod adresem wskazanym na fakturze, nie ma potrzeby udzielania na nie odpowiedzi wobec proponowanego brzmienia odpowiedzi na pytanie pierwsze w sprawie C-374/16 i na dwa pierwsze pytania w sprawie C-375/16.

56. Pomimo to jednak odniosę się do zagadnień poruszonych w tych pytaniach na wypadek, gdyby Trybunał udzielił na poprzednie pytania odpowiedzi innej, niż proponowana powyżej. W szczególności skupię się na odpowiedzi, czy, a jeśli tak, to w jaki sposób podatnik powinien mieć możliwość powołania się na dobrą wiarę co do formalnej poprawności adresu wystawcy zamieszczonego na fakturze w sytuacji, gdy organ ustali, że wystawca faktur mógł dopuścić się oszustwa lub nieprawidłowości.

#### *1. Dobra wiara w integralność faktury*

57. Zagadnienie oszustwa lub nieprawidłowości wydaje się mieć znaczenie w niniejszych sprawach, gdyż jak wynika z obu odesłań prejudycjalnych, w postępowaniach głównych pytania powstały w związku z oszukańczym wystawieniem faktur przez dostawcę lub z oszukańczym charakterem transakcji związanych z tymi fakturami.

58. W tym względzie należy mieć na uwadze, że Trybunał stwierdził ostatnio w wyroku PPUH Stehcemp, że podatnik traci prawo do odliczenia, gdy wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie towaru uczestniczył w transakcji związanej z przestępstwem w zakresie VAT. Natomiast, jeżeli materialne i formalne przesłanki powstania i wykonania prawa do odliczenia zostały spełnione, niezgodne z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia przewidzianymi przez dyrektywę VAT 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”<sup>23</sup>. Jest to wyraz w prawie Unii zasady, którą sąd odsyłający określa jako „dobrą wiarę” lub „uzasadnione oczekiwania”.

59. Zatem, podatnikowi można odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie wykazane, że działał on lekkomyślnie, nie wykazując należytej roztropności, jakiej można oczekiwać od dostatecznie rozsądnego przedsiębiorcy<sup>24</sup>. Naturalnie działania, jakich w konkretnym wypadku można w sposób uzasadniony oczekiwać od podatnika, w celu upewnienia się, że dokonywane przez niego transakcje nie wiążą się z popełnieniem przestępstwa lub nadużyciem, zależą przede wszystkim od okoliczności danej

<sup>23</sup> Zobacz wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 48.

<sup>24</sup> Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 65, 66; z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 24, 25 i 27; z dnia 21 grudnia 2011 r., Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, pkt 25, 26.

sprawy<sup>25</sup>. Jednakże nierozsądne byłoby oczekiwać od podatnika przeprowadzania czasochłonnych dochodzeń co do dokładności i poprawności formalnych danych zamieszczonych na każdej fakturze wystawionej przez każdego dostawcę. Nie byłoby to ani praktycznie, ani wykonalne z gospodarczego punktu widzenia.

60. Ponadto Trybunał stwierdził już, że co do zasady „to do organów podatkowych należy dokonywanie niezbędnych kontroli podatników w celu wykrycia nieprawidłowości i naruszeń przepisów prawa w zakresie podatku VAT oraz karanie podatników winnych takich nieprawidłowości lub naruszeń”<sup>26</sup>.

61. Oczywiście jeżeli podatnik dostrzeże konkretne przesłanki mogące wskazywać na istnienie oszustwa lub nadużycia, można od niego oczekiwać uzyskania pewnych dodatkowych informacji o jego dostawcy w celu upewnienia się co do wiarygodności tego dostawcy<sup>27</sup>. Jednakże również w takim przypadku organy podatkowe nie mogą nakładać na podatnika obowiązku prowadzenia skomplikowanych i daleko idących kontroli pod groźbą odmowy prawa do odliczenia, przerzucając w ten sposób de facto na podatników własne zadania w zakresie kontroli<sup>28</sup>. Na przykład nie do pomyslenia jest, aby wymagać od podatnika weryfikacji, czy adres dostawcy figurujący na fakturze odpowiada miejscu, gdzie rzeczywiście wykonuje on działalność gospodarczą lub posiada biura, albo czy dostawca ma pod tym adresem prawną lub rzeczywistą siedzibę.

62. Zatem można odmówić prawa do odliczenia, jeżeli podatnik nie był w dobrej wierze co do istnienia oszustwa lub nadużycia związanego z transakcją (ponieważ był lub powinien być tego świadomy). Jednakże, co istotne, jest to niezależne od tego, czy spełnione są formalne wymogi dla faktur dotyczących tych transakcji.

63. Innymi słowy, jeśli w pewnych okolicznościach może istnieć bardziej rozwinięty obowiązek staranności, zgodnie z którym można wymagać od podatnika większej ostrożności w jego kontaktach handlowych z dostawcą, obowiązek ten może jedynie wynikać z faktu, że podatnik był lub powinien być świadomy możliwego popełnienia oszustwa lub nieprawidłowości przez dostawcę. Obowiązek ten nie może jednak być uzasadniony samym faktem, że adres podany na fakturze jest niekompletny, błędny lub nieprawdziwy. Po pierwsze, jeśli błąd nie jest oczywisty, trudno jest ustalić prawidłowość adresu. Po drugie, błąd może także wydawać się jedynie przeoczeniem, co może być trudne do stwierdzenia przez podatnika.

64. Zatem orzecznictwo Trybunału nie dopuszcza takiej wykładni przepisów dotyczących VAT, jak proponowana przez sąd odsyłający, zgodnie z którą jeśli formalne wymogi dla odliczenia nie są spełnione, prawo do odliczenia może zostać przyznane *jedynie* wtedy, gdy podatnik podjął wszystkie środki, jakich można od niego w sposób rozsądny oczekiwać, w celu upewnienia się, że podane na fakturze dane są prawidłowe. Wykładnia taka w istotny sposób ograniczyłaby prawo do odliczenia, co jest niezgodne z przepisami dotyczącymi VAT.

65. Wykładnia taka niesłusznie przerzucałaby ciężar dowodu na odbiorcę faktury w odniesieniu do możliwego udziału w oszustwie, czy też świadomości jego istnienia. Wracając do tego, o czym wspominałem już powyżej w pkt 60, Trybunał stwierdził, że „[w]łaściwe 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

25 Zobacz wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 51.

26 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 62.

27 Zobacz wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 60; z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 52.

28 Zobacz wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 65; z dnia 31 stycznia 2013 r., LVK, C-643/11, EU:C:2013:55, pkt 62.

transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem w zakresie VAT”<sup>29</sup>. W tym kontekście należy również wskazać, że dla podatnika nie zawsze może być łatwe dostateczne wykazanie, że uczynił, posługując się sformułowaniem użytym przez sąd odsyłający w sprawie C-375/16, „wszystko, co może być od niego w rozsądnym zakresie wymagane, aby sprawdzić prawidłowość danych podanych na fakturze”.

66. W przeciwieństwie do poglądu wyrażonego przez sąd odsyłający, nie oznacza to, że formalne wymogi określone w art. 226 dyrektywy VAT są bez znaczenia. Jak słusznie wskazała Komisja, nawet jeśli wypełnienie wszystkich tych wymogów nie jest niezbędne aby podatnik mógł skorzystać z prawa do odliczenia, państwa członkowskie nadal mają możliwość zmusić podatnika do uzupełnienia czy korekty faktur i ustanowić kary z tytułu niespełnienia wymogów formalnych, pod warunkiem że przepisy te nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów, jakim jest zapewnienie prawidłowego poboru podatku i uniknięcie oszustw podatkowych oraz pod warunkiem że przepisy te nie podważają neutralności systemu VAT<sup>30</sup>.

## 2. Skuteczna ochrona sądowa a prawo do odliczenia

67. W sprawie C-374/16 sąd odsyłający pyta także, czy fakt, że strona skarżąca może dochodzić prawa do odliczenia wyłącznie w odrębnym postępowaniu opartym na względach słuszności, jest zgodny z art. 168 lit. a) w związku z art. 178 lit. a) dyrektywy VAT, przy uwzględnieniu zasady skuteczności. Sąd odsyłający wyjaśnia, że zgodnie z przepisami krajowymi strony skarżąca nie może powołać się na argumenty dotyczące dobrej wiary lub uzasadnionych oczekiwań w zwykłym postępowaniu w sprawie ustalenia podatku, lecz musi wszcząć odrębne postępowanie.

68. Ze względu na to, że wskazanie adresu skrzynki pocztowej jest zgodne z art. 226 pkt 5 dyrektywy VAT, kwesta ta nie ma znaczenia dla postępowań głównych. W istocie, jeżeli dobrze rozumiem, skarżący w postępowaniach głównych powinni mieć możliwość dochodzenia prawa do odliczeń w zwykłym postępowaniu w sprawie ustalenia podatku, bez konieczności wszczynania odrębnego postępowania opartego na względach słuszności.

69. Mimo to jednak odniosę się do tej kwestii na wypadek, gdyby część faktur będących przedmiotem postępowań głównych nie spełniała formalnych wymogów określonych w art. 226 dyrektywy VAT z innych przyczyn.

70. Zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej w braku przepisów Unii do państw członkowskich należy ustanowienie wewnętrznych procedur mających na celu zwalczanie przestępstw w zakresie VAT. W tym względzie do wewnętrznego porządku prawnego każdego z poszczególnych państw członkowskich należy wyznaczenie właściwych organów do zwalczania przestępstw w zakresie VAT oraz uregulowanie trybów postępowań zmierzających do zapewnienia ochrony praw jednostek wynikających z prawa Unii. Nie mogą one być jednak mniej korzystne niż te regulujące podobne sytuacje o charakterze wewnętrznym (zasada równoważności) i nie mogą być ukształtowane w sposób powodujący w praktyce, że korzystanie z uprawnień przyznanych przez porządek prawny Unii stanie się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione (zasada skuteczności)<sup>31</sup>.

71. W odniesieniu do zasady skuteczności Trybunał orzekł już, że każdy przypadek, w którym powstaje pytanie, czy krajowy przepis proceduralny czyni niemożliwym lub zbyt utrudnionym stosowanie prawa Unii, należy rozpatrywać z uwzględnieniem miejsca tego przepisu w całości procedury, jej przebiegu i jej cech szczególnych, przed poszczególnymi sądami krajowymi. W tej

<sup>29</sup> Zobacz wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 50. Zobacz także wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 43.

<sup>30</sup> Zobacz wyrok z dnia 15 września 2016 r., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 41, 42; opinia rzecznika generalnego I. Bota w sprawie Senatex, C-518/14, EU:C:2016:91, pkt 45.

<sup>31</sup> Wyrok z dnia 12 lutego 2015 r., Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, pkt 26.



perspektywie należy uwzględnić, w razie potrzeby, zasady znajdujące się u podstaw krajowego systemu prawnego, takie jak ochrona prawa do obrony, zasady pewności prawa i prawidłowego przebiegu postępowania<sup>32</sup>. Co do zasady do sądu odsyłającego należy ocena zgodności przepisów krajowych z tymi zasadami w świetle wszystkich okoliczności danej sprawy<sup>33</sup>.

72. W niniejszej sprawie Trybunał nie posiada wystarczająco szczegółowych informacji dotyczących postępowania opartego na zasadach słuszności (oraz różnic pomiędzy tym postępowaniem a zwykłym postępowaniem w sprawie ustalenia podatku), aby móc orzec, czy krajowe przepisy proceduralne, takie jak będące przedmiotem postępowań głównych, są zgodne z przepisami dyrektywy VAT. Zatem, zgodnie z wyżej przytoczonym orzecznictwem, do sądu odsyłającego należy rozstrzygnięcie, w świetle zasad określonych przez Trybunał, czy prawo podatnika do powołania się na dobrą wiarę co do formalnej poprawności faktury jest skutecznie chronione w postępowaniu takim jak odrębne postępowanie oparte na względach słuszności określone w §§ 163 i 227 AO.

73. W swojej analizie sąd odsyłający powinien moim zdaniem w szczególności rozważyć, czy długość, stopień skomplikowania i koszty związane z tą szczególną procedurą powodują dla podatnika nieproporcjonalne utrudnienia. Utrudnienia te są zapewne bardziej znaczące, jeżeli w przypadku roszczeń dotyczących tych samych lub związanych kwestii prawnych, czy też tych samych lub związanych transakcji, podatnik jest zmuszony do równoległego wszczęcia dwóch lub większej liczby postępowań sądowych<sup>34</sup>.

74. Chociaż niemożliwe jest udzielenie bardziej szczegółowych wskazówek, muszę jednakże wyrazić wątpliwość co do zgodności z prawem Unii krajowych przepisów proceduralnych w świetle pewnych elementów wspomnianych w postanowieniu odsyłającym. Prawo podatnika do dochodzenia prawa do odliczenia podatku naliczonego wynika z dyrektywy VAT, a nie ze względów słuszności. Jest tak niezależnie od tego, czy dane faktury są w pełni zgodne z wymogami art. 226 tej dyrektywy.

75. Innymi słowy, nawet w takich okolicznościach władzom nie przysługuje zakres uznania co do tego, czy podatnikowi należy pozwolić na odliczenie podatku naliczonego. Zatem, z proceduralnego punktu widzenia nie widzę istotnej różnicy pomiędzy sytuacją podatnika, któremu przysługuje prawo do odliczenia przy spełnieniu formalnych wymogów dla faktur, a sytuacją podatnika, któremu takie prawo przysługuje *pomimo* niespełnienia tych wymogów. Nie widzę powodu, aby podatnik nie mógł powołać się na to prawo w kontekście zwykłego postępowania w sprawie ustalenia podatku.

76. Ta kwestia jednakże podlega rozstrzygnięciu przez sąd krajowy.

77. Na podstawie powyższych rozważań proponuję, aby na drugie pytanie w sprawie C-374/16 i trzecie pytanie w sprawie C-375/16 Trybunał udzielił odpowiedzi, że zgodnie z prawidłową wykładnią art. 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy VAT sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym, jeśli formalne wymogi dla faktur nie są spełnione, prawo do odliczenia może zostać przyznane jedynie wtedy, gdy podatnik wykaże, że podjął wszystkie środki, jakich można od niego w sposób rozsądny oczekiwać, w celu upewnienia się, że podane na fakturze dane są prawidłowe. Do sądu krajowego należy ocena, czy krajowe przepisy proceduralne, zgodnie z którymi podatnik może powołać się na dobrą wiarę w integralność faktury są zgodne z zasadą skuteczności, w szczególności w świetle długości, stopnia skomplikowania i kosztów związanych z odpowiednimi postępowaniami.

32 Wyrok z dnia 12 lutego 2015 r., Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, pkt 28.

33 Wyrok z dnia 12 lutego 2015 r., Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, pkt 27.

34 Zobacz podobnie wyrok z dnia 15 kwietnia 2008 r., Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, pkt 51.



## V. Wnioski

78. Reasumując, proponuję Trybunałowi, aby na pytania prejudycjalne przedstawione przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) udzielił następujących odpowiedzi:

- Artykuł 226 pkt 5 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu, które uzależnia prawo do odliczenia VAT od wskazania na fakturze adresu, pod którym wystawca prowadzi działalność gospodarczą.
- Artykuł 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy VAT sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym jeśli formalne wymogi dla faktur nie są spełnione, prawo do odliczenia może zostać przyznane jedynie wtedy, gdy podatnik wykaże, że podjął wszystkie środki, jakich można od niego w sposób rozsądny oczekiwać, w celu upewnienia się, że podane na fakturze dane są prawidłowe.
- Do sądu krajowego należy ocena, czy krajowe przepisy proceduralne, zgodnie z którymi podatnik może powołać się na dobrą wiarę co do integralności faktury, są zgodne z zasadą skuteczności, w szczególności w świetle długości, stopnia skomplikowania i kosztów związanych z odpowiednimi postępowaniami.