



Zbiór Orzeczeń

POSTANOWIENIE TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 14 kwietnia 2021 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Artykuł 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 167 i 168 – Prawo do odliczenia naliczonego VAT – Odmowa – Oszustwo – Łańcuch dostaw – Odmowa prawa do odliczenia, jeżeli podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie towaru uczestniczył w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT

W sprawie C-108/20

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Berlin-Brandenburg (sąd ds. finansowych dla Berlina i Brandenburgii, Niemcy) postanowieniem z dnia 5 lutego 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 lutego 2020 r., w postępowaniu:

HR

przeciwko

Finanzamt Wilmersdorf,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: M. Ilešič, prezes izby, E. Juhász i I. Jarukaitis (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: E. Tanchev,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu HR – M. Wulf, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller oraz S. Eisenberg, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu czeskiego – M. Smolek, J. Vlácil i O. Serdula, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė oraz L. Mantl, w charakterze pełnomocników,

postanowiwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem, zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem,

* Język postępowania: niemiecki.

wydaje następujące

Postanowienie

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 167 i art. 168 lit. a) 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 HR a Finanzamt Wilmersdorf (urzędem skarbowym w Wilmersdorfie, Niemcy) (zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie odmowy prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego z tytułu nabycia napojów dokonanego w latach podatkowych 2009 i 2010.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 167 dyrektywy 2006/112, znajdujący się w rozdziale I, zatytułowanym „Źródło i zakres prawa do odliczenia”, w tytule X, zatytułowanym „Odliczenia”, stanowi:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

- 4 Znajdujący się w tym samym rozdziale art. 168 tej dyrektywy 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 Zgodnie z art. 273 akapit pierwszy wspomnianej dyrektywy:

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

Prawo niemieckie

- 6 Paragraf 15 Umsatzsteuergesetz (ustawy o VAT, BGBl. 2005 I, s. 386) w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym stanowi w ust. 1:

„Przedsiębiorca może odliczyć następujące kwoty podatku naliczonego:

1. podatki podlegające zapłacie na mocy przepisów prawnych za dostawy i usługi, które zostały wykonane na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę. Przesłanką dla dokonania odliczenia jest posiadanie przez przedsiębiorcę faktury wystawionej zgodnie z §§ 14, 14 a. [...]

[...]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 7 W latach 2009 i 2010 HR we współpracy z mężem prowadziła handel hurtowy napojami. W deklaracjach VAT dotyczących owych lat podatkowych odliczyła ona VAT naliczony z tytułu wystawionych przez P GmbH faktur, wynoszący 993 164 EUR za rok 2009 i 108 417,87 EUR za rok 2010 i dotyczący rzeczywiście dokonanych dostaw napojów.
- 8 Z dwóch wyroków wydanych przez sąd karny, które stały się prawomocne, wynika, że P nabyła napoje dostarczone HR, popełniając szereg oszustw w dziedzinie VAT. Zgodnie z ustaleniami tego sądu małżonek HR dostarczył P znaczne ilości napojów spirytusowych, kawy i red bulla, osiągając obroty w wysokości około 80 mln EUR, bez wystawiania faktur za te dostawy. Pracownik P wystawił fikcyjne faktury dotyczące zakupu tych towarów, na podstawie których P nienależnie skorzystało z prawa do odliczenia naliczonego VAT. Małżonek HR udostępnił również P wykaz cen i wykaz potencjalnych odbiorców tych towarów. Wspomniane towary zostały odsprzedane różnym nabywcom, w tym HR.
- 9 Po odkryciu tych okoliczności organ podatkowy odmówił P możliwości skorzystania z prawa do odliczenia VAT i uczynił to również w stosunku do HR, uznając zasadniczo, że ta ostatnia stanowiła wraz ze swoim przedsiębiorstwem część łańcucha dostaw, w ramach którego popełniono oszustwa.
- 10 HR wniosła skargę do Finanzgericht Berlin-Brandenburg (sądu ds. finansowych dla Berlina i Brandenburgii, Niemcy), podnosząc, że spełnia prawne przesłanki skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego VAT.
- 11 Organ podatkowy uważa natomiast, że ze względu na udział małżonka HR oraz niezwykle charakter tej praktyki handlowej HR powinna była zdawać sobie sprawę, że wraz ze swoim przedsiębiorstwem stanowiła część łańcucha dostaw, w ramach którego popełniono oszustwa w dziedzinie VAT.
- 12 Sąd odsyłający ma wątpliwości co do sposobu wykładni pojęcia „łańcucha dostaw” w świetle prawa Unii oraz co do tego, czy stosunki handlowe będące przedmiotem zawisłej przed nim sprawy mogą być objęte tym pojęciem, zauważając, że ani HR, powołując się na swoje prawo do odliczenia VAT naliczonego od dostaw napojów dokonanych przez P, ani ta ostatnia, jako dostawca towarów, nie popełniły oszustwa w zakresie VAT w ramach spornych transakcji.
- 13 Jej zdaniem można uznać, że sam fakt, iż podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć o oszustwie podatkowym popełnionym na wcześniejszym etapie danej transakcji, pozbawia go prawa do odliczenia naliczonego VAT. Pojęcie „łańcucha dostaw” jest zatem rozumiane w ten sposób, że wystarczy, by dostarczony towar był przedmiotem kilku następujących po sobie transakcji, a udział w oszustwie

powodującym naliczenie podatku istniał tylko z tego powodu, że dotyczy ono tego samego towaru, przy czym nie jest konieczne, aby podatnik ułatwił lub zachęcał do oszustwa poprzez sporną transakcję.

- 14 Sąd odsyłający uważa jednak, że taka wykładnia pojęcia „łańcucha dostaw” jest zbyt szeroka, biorąc pod uwagę zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności. Jego zdaniem z orzecznictwa Trybunału wynika, że odmowa prawa do odliczenia w przypadku oszustwa może być brana pod uwagę tylko wtedy, gdy ze szczególnej kombinacji kolejno dokonanych transakcji wynika oszukańczy charakter tych transakcji rozpatrywanych łącznie, tak jak na przykład w przypadku, gdy kolejne dostawy wpisują się w ramy ogólnego planu mającego na celu utrudnienie identyfikowalności dostarczonych towarów, a tym samym wykrywanie oszustw popełnionych w ramach łańcucha dostaw. Taka analiza znajduje oparcie w orzecznictwie uzależniającym odmowę prawa do odliczenia od „udziału” lub „powiązania” podatnika. Jego zdaniem sam fakt, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć o oszustwie, nie może wystarczyć do stwierdzenia udziału w oszustwie lub powiązania z nim, udziału lub zaangażowania oznaczającego osobisty wkład w oszustwa, przynajmniej w formie zachęcania lub innego ułatwiania. Zła wiara, jako okoliczność czysto subiektywna, nie może zastąpić czynnego udziału niezbędnego dla stwierdzenia uczestnictwa w oszustwie lub powiązania z nim.
- 15 Zdaniem tego sądu w przypadku takim jak w rozpatrywanej przez niego sprawie, w której nie doszło do ukrywania stosunków zaopatrzenia ani dostawców, w której popełnione na wcześniejszym etapie oszustwo zostało w pełni zakończone i nie można już ułatwiać go lub zachęcać do jego popełnienia oraz w której nie istnieje ogólny plan przewidujący, że dostawy stanowią część oszustwa rozciągającego się na kilka transakcji, nie można odmówić prawa do odliczenia. Transakcja wiążąca P i HR mogłaby w takich okolicznościach zostać uznana za następującą po stosunku zaopatrzenia, niezależną od transakcji związanej z oszustwem na wcześniejszym etapie, w związku z czym łańcuch dostaw kończyłby się na P. Kwestia, czy małżonek HR dostarczył P wykaz klientów oraz wykaz rozpatrywanych towarów, jest bez znaczenia, ponieważ okoliczność ta nie podważa faktu, że dostawy dokonane przez P na rzecz HR nie miały żadnego wpływu na popełnione wcześniej przez tę spółkę oszustwo. Ponadto rozpatrywane transakcje nie wyrządziły szkody w dziedzinie VAT, ponieważ P była zobowiązana do zapłaty zafakturowanego VAT i nie osiągnęło korzyści podatkowej, która mogłaby być sprzeczna z celami dyrektywy 2006/112.
- 16 Sąd odsyłający uważa, że w takich okolicznościach utrzymanie skutków oszustwa popełnionego na wcześniejszym etapie dla wszystkich późniejszych transakcji, jeżeli podatnik jedynie wiedział lub powinien był wiedzieć o oszustwie, stanowiłoby nieproporcjonalne ograniczenie zasady neutralności podatkowej, zważywszy na to, że odmowa prawa do odliczenia nie może mieć charakteru sankcji. Za taką koncepcją prawną może jego zdaniem przemawiać fakt, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału kwestia, czy podatek VAT należny z tytułu wcześniejszych lub późniejszych transakcji dotyczących danych towarów został wpłacony na rzecz skarbu państwa, nie ma wpływu na prawo podatnika do odliczenia naliczonego VAT. W tym kontekście Trybunał zawsze podkreślał, że stosowane przez państwa członkowskie na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112 środki mające na celu zapewnienie właściwego poboru podatku i zapobieganie oszustwom nie mogą wykraczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia owego celu. Tymczasem nie wydaje się, aby rozszerzająca wykładnia pojęcia „łańcucha dostaw” była w stanie osiągnąć te cele. Wreszcie, błędny charakter odmowy przyznania prawa do odliczenia w tych okolicznościach może również wynikać z orzecznictwa Trybunału, zgodnie z którym z punktu widzenia VAT nie należy dokonywać rozróżnienia pomiędzy transakcjami zgodnymi i niezgodnymi z prawem.
- 17 W tych okolicznościach Finanzgericht Berlin-Brandenburg (sąd ds. finansowych dla Berlina i Brandenburgii) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 167 i [art.] 168 lit. a) dyrektywy [...] 2006/112[...] należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie krajowej praktyce w zakresie stosowania prawa, zgodnie z którą należy odmówić odliczenia naliczonego [VAT] także wtedy, gdy na wcześniejszym etapie obrotu miało miejsce oszustwo

w dziedzinie [VAT] i podatnik o tym wiedział lub powinien był wiedzieć, pomimo braku jego udziału w oszustwie podatkowym lub powiązania z tym oszustwem oraz pomimo tego, że nie zachęcał on ani nie ułatwiał wspomnianego oszustwa?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 18 Zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania Trybunał może w każdej chwili, w szczególności jeżeli odpowiedź na pytanie prejudycjalne można wywieść w sposób jednoznaczny z orzecznictwa lub jeżeli odpowiedź na takie pytanie nie pozostawia żadnych uzasadnionych wątpliwości, na wniosek sędziego sprawozdawcy i po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem.
- 19 Powyższy przepis należy zastosować w niniejszej sprawie.
- 20 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona krajowej praktyce, zgodnie z którą odmawia się prawa do odliczenia naliczonego VAT podatnikowi, który nabył towary będące przedmiotem oszustwa w zakresie VAT popełnionego na wcześniejszym etapie obrotu w łańcuchu dostaw i który o tym wiedział lub powinien był wiedzieć, mimo że nie uczestniczył aktywnie w tym oszustwie.
- 21 Trybunał wielokrotnie przypominał, że zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest uznanym celem wspieranym przez dyrektywę 2006/112. W tym względzie Trybunał orzekł, że podmioty prawa nie mogą w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie powoływać się na przepisy prawa Unii oraz że w związku z tym do krajowych organów i sądów należy odmowa przyznania prawa do odliczenia, jeżeli na podstawie obiektywnych dowodów zostanie wykazane, że prawo to jest podnoszone w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 lipca 2006 r., *Kittel i Recolta Recycling*, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 54, 55; a także z dnia 16 października 2019 r., *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 22 Trybunał wielokrotnie przypominał również, że należy odmówić prawa do odliczenia nie tylko wtedy, gdy oszustwo zostało popełnione przez samego podatnika, lecz również wówczas, gdy zostanie wykazane, że podatnik, któremu towary lub usługi służące za podstawę prawa do odliczenia zostały dostarczone lub wyświadczone, wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie tych towarów lub usług uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 lipca 2006 r., *Kittel i Recolta Recycling*, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 59; z dnia 21 czerwca 2012 r., *Mahagében i Dávid*, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 45; a także z dnia 16 października 2019 r., *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 23 W tym względzie uznano, że dla celów dyrektywy 2006/112 takiego podatnika należy uważać za uczestniczącego w oszustwie niezależnie od tego, czy osiąga on korzyść z odsprzedaży towarów lub z korzystania z usług w ramach opodatkowanych transakcji dokonywanych przez niego na późniejszym etapie obrotu, ponieważ podatnik ten w takiej sytuacji podaje pomocną dłoń sprawcom tego oszustwa i staje się jego współsprawcą (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 lipca 2006 r., *Kittel i Recolta Recycling*, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 56, 57; z dnia 21 czerwca 2012 r., *Mahagében i Dávid*, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 46; z dnia 6 grudnia 2012 r., *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 39; z dnia 13 lutego 2014 r., *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 27; a także z dnia 22 października 2015 r., *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 48).
- 24 Trybunał wyjaśnił również wielokrotnie w sytuacjach, w których materialne przesłanki prawa do odliczenia zostały spełnione, że podatnikowi można odmówić prawa do odliczenia jedynie pod warunkiem, że zostanie wykazane na podstawie obiektywnych okoliczności, że wiedział on lub

powinien był wiedzieć, iż poprzez nabycie towarów lub usług stanowiących podstawę prawa do odliczenia uczestniczył on w transakcji powiązanej z takim oszustwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym lub późniejszym etapie obrotu w łańcuchu dostaw lub usług (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 40; z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 28; postanowienie z dnia 3 września 2020 r., Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, pkt 53).

- 25 Trybunał orzekł bowiem w tym względzie, że niezgodne z zasadami prawa do odliczenia przewidzianymi w dyrektywie 2006/112 jest sankcjonowanie odmową możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach danej transakcji dostawca dopuścił się oszustwa lub że inna transakcja w łańcuchu dostaw, dokonana przed transakcją przeprowadzoną przez tego podatnika lub po niej, stanowiła oszustwo w zakresie VAT, ponieważ ustanowienie systemu odpowiedzialności bez winy wykraczałoby poza to, co jest konieczne dla ochrony interesów skarbu państwa (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 47, 48; z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 41, 42; a także postanowienie z dnia 3 września 2020 r., Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, pkt 52).
- 26 Wbrew wykładni orzecznictwa Trybunału dokonanej przez sąd odsyłający z orzecznictwa przedstawionego w pkt 21–25 niniejszego postanowienia jasno wynika w pierwszej kolejności, że sam fakt, iż podatnik nabył towary lub usługi, podczas gdy wiedział w jakikolwiek sposób, że poprzez to nabycie uczestniczył w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT popełnionym na wcześniejszym etapie w ramach łańcucha dostaw lub świadczenia usług, uznaje się dla celów dyrektywy 2006/112 za udział w tym oszustwie. Jak podnosi rząd niemiecki, jedyną czynnością aktywną, która ma decydujące znaczenie dla uzasadnienia odmowy prawa do odliczenia w takiej sytuacji, jest nabycie tych towarów lub usług. Nie ma zatem potrzeby wykazywania dla uzasadnienia takiej odmowy, iż ów podatnik czynnie uczestniczył we wspomnianym oszustwie, w taki czy inny sposób, nawet poprzez zachęcanie do jego popełnienia lub aktywne ułatwianie jego popełnienia. Nie ma również znaczenia, że nie ukrył on swych stosunków zaopatrzenia i dostawców.
- 27 Jest tak tym bardziej, że zgodnie z tym orzecznictwem pozbawiony prawa do odliczenia jest również podatnik, który powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT popełnionym na wcześniejszym etapie łańcucha dostaw lub usług. W takiej sytuacji to brak dochowania określonej staranności doprowadził do odmowy prawa do odliczenia.
- 28 W tym względzie należy przypomnieć, że Trybunał wielokrotnie już orzekał, iż nie jest sprzeczny z prawem Unii wymóg, aby przedsiębiorca podjął wszelkie działania, jakich można od niego racjonalnie wymagać, w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi do udziału w oszustwie podatkowym, ponieważ określenie działań, jakich w danym przypadku można racjonalnie wymagać od podatnika zamierzającego skorzystać z prawa do odliczenia VAT w celu upewnienia się, że jego transakcje nie są związane z oszustwem popełnionym przez przedsiębiorcę działającego na wcześniejszym etapie obrotu, zależy zasadniczo od okoliczności danego przypadku (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 54, 59; a także z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 52).
- 29 Trybunał wyjaśnił, że jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać istnienie nieprawidłowości lub oszustwa, przezorny przedsiębiorca powinien, zależnie od okoliczności konkretnego przypadku, zasięgnąć informacji na temat innego przedsiębiorcy, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności (wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 60; postanowienia: z dnia 16 maja 2013 r., Hardimpex, C-444/12, niepublikowane, EU:C:2013:318, pkt 25; a także z dnia 3 września 2020 r., Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, pkt 55).

- 30 Ponadto, ponieważ sąd odsyłający podnosi zasadniczo, że zła wiara podatnika nie może stanowić kryterium mogącego zastąpić kryterium czynnego udziału tego podatnika, należy zauważyć, że wymaganie od podmiotu gospodarczego, aby działał w dobrej wierze, nie jest sprzeczne z prawem Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 28 marca 2019 r., *Vinš*, C-275/18, EU:C:2019:265, pkt 33; z dnia 17 października 2019 r., *Unitel*, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 33).
- 31 Jednakże nie jest konieczne wykazanie złej wiary podatnika w celu odmówienia mu prawa do odliczenia, ponieważ z orzecznictwa przedstawionego w pkt 21–25 niniejszego postanowienia oraz z powyżej przedstawionych powodów wynika, że okoliczność, iż podatnik nabył towary lub usługi, mimo że wiedział lub powinien był wiedzieć, podejmując działania, jakich można było od niego rozsądnie wymagać w celu upewnienia się, że transakcja ta nie prowadziła go do udziału w oszustwie, że w wyniku tego nabycia brał udział w transakcji powiązanej z oszustwem, wystarcza do stwierdzenia dla celów dyrektywy 2006/112, że wspomniany podatnik uczestniczył w owym oszustwie, oraz do pozbawienia go korzystania z prawa do odliczenia.
- 32 W drugiej kolejności nie można przyjąć wykładni, zgodnie z którą, po pierwsze, pojęcie „łańcucha dostaw” należy rozumieć jako obejmujące wyłącznie przypadki, w których oszustwo wynika ze szczególnej kombinacji następujących po sobie transakcji lub ogólnego planu przewidującego, że dostawy stanowią część oszustwa rozciągającego się na kilka transakcji, oraz po drugie, transakcję dokonaną przez podatnika i transakcję powodującą naliczenie podatku, która była obciążona oszustwem, należy poza tymi przypadkami uznawać za transakcje niezależne, w szczególności gdy popełnienie oszustwa było już zakończone w chwili, w której dokonano pierwszej z tych transakcji, a tym samym nie można było już go ułatwić ani do niego zachęcać.
- 33 Taka wykładnia prowadzi bowiem do dodania dodatkowych warunków do odmowy prawa do odliczenia w przypadku oszustwa, które nie wynikają z orzecznictwa przedstawionego w pkt 21–25 niniejszego postanowienia. Jak wskazano w pkt 31 niniejszego postanowienia, okoliczność, że podatnik nabył towary lub usługi, mimo że wiedział lub powinien był wiedzieć, iż nabywając te towary lub usługi, uczestniczył w transakcji związanej z oszustwem popełnionym na wcześniejszym etapie obrotu, wystarczy do uznania, że podatnik ten uczestniczył w tym oszustwie, i do pozbawienia go możliwości skorzystania z prawa do odliczenia.
- 34 Ponadto taka wykładnia nie uwzględnia faktu, że oszustwo popełnione na danym etapie łańcucha dostaw lub usług przekłada się na kolejne etapy tego łańcucha, jeżeli kwota pobranego VAT nie odpowiada kwocie należnej z tytułu obniżenia ceny towarów lub usług z uwagi na niepobrany naliczony VAT. We wszystkich przypadkach nabycie przez podatnika towarów będących przedmiotem transakcji dotkniętej oszustwem na wcześniejszym etapie obrotu pozwala na ich zbycie, jak wskazują okoliczności faktyczne sprawy w postępowaniu głównym, przez co, jak zauważa rząd czeski – ułatwia ono oszustwo.
- 35 W trzeciej kolejności przy ocenie, czy podatnik uczestniczył w oszustwie, nie ma znaczenia, czy dana transakcja przysporzyła mu korzyści podatkowej. W odróżnieniu bowiem od tego, co orzeczono w dziedzinie praktyk stanowiących nadużycie (wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., *Halifax i in.*, C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 74, 75; z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 36; a także z dnia 10 lipca 2019 r., *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, pkt 35), stwierdzenie uczestnictwa podatnika w oszustwie w zakresie VAT nie jest uzależnione od warunku, aby transakcja ta przysparzała mu korzyści podatkowej, której przyznanie jest sprzeczne z celem realizowanym przez przepisy dyrektywy 2006/112. Podobnie nie ma znaczenia okoliczność, że rozpatrywana transakcja nie przysporzyła podatnikowi żadnej korzyści gospodarczej, co zostało przypomniane w pkt 23 i 34 niniejszego postanowienia.
- 36 W ostatniej kolejności z rozważań przedstawionych w pkt 23 i 25 niniejszego postanowienia, zgodnie z którymi, po pierwsze, ustanowienie systemu odpowiedzialności bez winy wykraczałoby poza to, co jest konieczne dla ochrony praw skarbu państwa, oraz po drugie, podatnik, który wiedział lub

powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem, podaje jego sprawcom pomocną dłoń i staje się współsprawcą tego oszustwa, wynika, że takie uczestnictwo stanowi winę, za którą podatnik ten ponosi odpowiedzialność.

- 37 Wykładnia ta może stanowić przeszkodę w przeprowadzaniu transakcji stanowiących oszustwo (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 58), uniemożliwiając w szczególności zbycie towarów i usług będących przedmiotem transakcji związanej z oszustwem, a tym samym przyczynia się do zwalczania oszustw, które, jak przypomniano w pkt 21 niniejszego postanowienia, stanowią uznany cel wspierany przez dyrektywę 2006/112. Orzekając konsekwentnie, iż należy odmawiać prawa do odliczenia, jeżeli podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie towaru uczestniczył w transakcji związanej z oszustwem, Trybunał siłą rzeczy uznał, że odmowa w tych warunkach nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu. Podobnie w konsekwencji Trybunał orzekł, że takiej odmowy nie można uznać za naruszenie zasady neutralności podatkowej, na którą zresztą nie może powoływać się w celu odliczenia VAT podatnik, który uczestniczył w oszustwie podatkowym (zob. analogicznie wyroki: z dnia 28 marca 2019 r., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, pkt 33; z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 33).
- 38 Z uwagi na powyższe rozważania na przedstawione pytanie trzeba odpowiedzieć, iż dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona praktyce krajowej, zgodnie z którą odmawia się skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego VAT podatnikowi, który nabył towary będące przedmiotem oszustwa w zakresie VAT popełnionego na wcześniejszym etapie obrotu w łańcuchu dostaw i który o nim wiedział lub powinien był wiedzieć, mimo że nie brał czynnego udziału w tym oszustwie.

W przedmiocie kosztów

- 39 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 (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona praktyce krajowej, zgodnie z którą odmawia się skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego VAT podatnikowi, który nabył towary będące przedmiotem oszustwa w zakresie VAT popełnionego na wcześniejszym etapie obrotu w łańcuchu dostaw i który o nim wiedział lub powinien był wiedzieć, mimo że nie brał czynnego udziału w tym oszustwie.

Podpisy