



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 13 lutego 2014 r.\*

Podatki — Wspólny system podatku od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Odliczenie naliczonego podatku — Świadczenie usług — Kontrola — Usługodawca niedysponujący niezbędnymi środkami — Pojęcie oszustwa podatkowego — Obowiązek stwierdzenia z urzędu oszustwa podatkowego — Wymóg rzeczywistego wyświadczenia usługi — Obowiązek prowadzenia wystarczająco szczegółowej księgowości — Postępowania sądowe — Zakaz dokonywania przez sąd kwalifikacji karnej oszustwa i pogarszania sytuacji skarżącego

W sprawie C-18/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administratiwen syd Sofija-grad (Bułgaria) postanowieniem z dnia 11 grudnia 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 stycznia 2013 r., w postępowaniu:

**„Maks Pen” EOOD**

przeciwko

**Direktor na direkcija „Obżałwane i danyczno-osiguritelna praktika”, Sofija**, dawniej dyrektor na direkcija „Obżałwane i uprawlenie na izpylneniето”, Sofija,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: J.L. da Cruz Vilaça, prezes izby, G. Arestis i J.C. Bonichot (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Direktor na direkcija „Obżałwane i danyczno-osiguritelna praktika”, Sofia, dawniej dyrektor na direkcija „Obżałwane i uprawlenie na izpylneniето”, Sofia przez A. Georgiewa, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu bułgarskiego przez E. Petranową oraz D. Drambozową, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Paraskevopoulou oraz M. Vergou, działające w charakterze pełnomocników,

\* Język postępowania: bułgarski.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz D. Roussanova, działających w charakterze pełnomocników,

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

wyduje następujący

### **Wyrok**

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 63, art. 178 ust. 1 lit. a), art. 226 ust. 1 pkt 6, art. 242 i art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy „Maks Pen” EOOD (zwanym dalej „Maks Pen”) a Direktor na direkcija „Obzawane i danyczno-osiguritelna praktika”, Sofija, dawniej direktor na direkcija „Obzawane i uprawnienie na izpylnenieto”, Sofija (dyrektorem dykcji ds. środków i zarządzania wykonaniem dla miasta Sofii przy centralnej administracji krajowej agencji przychodów publicznych) w przedmiocie odmowy odliczenia w formie zaliczenia na poczet podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) dotyczącego faktur wystawionych przez niektórych dostawców Maks Pen.

### **Ramy prawne**

#### *Prawo Unii*

- 3 Zgodnie z art. 62 dyrektywy 2006/112:

„Do celów niniejszej dyrektywy:

- 1) »zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego« oznacza zdarzenie, w wyniku którego zostają spełnione prawne wymogi wymagalności VAT;
- 2) podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do żądania zapłaty podatku od osoby zobowiązanej do jego uiszczenia, nawet jeśli termin płatności może zostać odroczony”.

- 4 Artykuł 63 owej dyrektywy stanowi:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

- 5 Artykuł 167 dyrektywy stanowi:

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

6 Artykuł 168 tej dyrektywy stanowi:

„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;

[...]”.

7 Zgodnie z art. 178 dyrektywy 2006/112:

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

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

[...]”.

8 Artykuł 220 pkt 1 dyrektywy 2006/112, znajdujący się w tytule XI w rozdziale 3 tej dyrektywy, zatytułowanym „Wystawianie faktur”, przewiduje, iż każdy podatnik upewnia się, że faktura została wystawiona przez niego, nabywcę lub usługobiorcę, lub w jego imieniu i na jego rzecz przez osobę trzecią, z tytułu dostaw towarów lub świadczenia usług dokonywanych przez niego na rzecz innego podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

9 Artykuł 226 dyrektywy 2006/112 wymienia dane, które bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w tej dyrektywie powinny obowiązkowo znajdować się dla celów podatku VAT na fakturach wystawionych zgodnie z przepisami art. 220 i 221 tej dyrektywy.

10 Artykuł 242 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Każdy podatnik prowadzi ewidencję księgową w sposób wystarczająco szczegółowy do celów stosowania VAT oraz kontroli przez organ podatkowy”.

11 Artykuł 273 tej samej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami 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.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

*Prawo bułgarskie*

12 Zgodnie z art. 70 ust. 5 Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”) nie można odliczyć podatku VAT, jeżeli został on wykazany na fakturze niezgodnie z prawem.

- 13 Artykuł 12 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku VAT (zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym”), zatytułowany „Chwila, w której dochodzi do zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w przypadku dostawy towarów i świadczenia usług”, w brzmieniu mającym zastosowanie do postępowania głównego stanowi w ust. 1:

„[...] usługę uważa się za wyświadczoną w rozumieniu ustawy w chwili, w której zostały spełnione przesłanki uznania pochodzących z tej usługi przychodów zgodnie z ustawą o rachunkowości i mającymi zastosowanie przepisami o rachunkowości”.

- 14 Zgodnie z art. 160 ust. 1, 2 i 5 Danyszno-osiguritelniya procesualen kodeks (kodeksu postępowania w sprawach podatkowych i ubezpieczeń społecznych):

„1. Sąd orzeka co do istoty sprawy i może stwierdzić nieważność całej lub części decyzji korygującej, zmienić ją lub też oddalić skargę.

2. Sąd ocenia zgodność z ustawą i zasadność decyzji korygującej, sprawdzając, czy została ona wydana przez właściwą służbę i w wymaganej formie oraz jest zgodna z przepisami co do formy i treści.

[...]

5. Decyzja korygująca nie może być zmieniona ze szkodą dla skarżącego przez orzeczenie sądu”.

- 15 Artykuł 17 ust. 1 Graždanskija procesualen kodeks (kodeksu postępowania cywilnego) stanowi:

„Sąd orzeka we wszystkich kwestiach mających znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, poza kwestią dotyczącą tego, czy dopuszczono się naruszenia prawa”.

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

- 16 Maks Pen jest spółką prawa bułgarskiego, której przedmiotem działalności jest handel hurtowy materiałami biurowymi i materiałami reklamowymi.
- 17 Kontrola podatkowa, jakiej została ona poddana za okres podatkowy od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 30 kwietnia 2009 r., spowodowała, iż organ podatkowy zaczął się zastanawiać nad zasadnością odliczenia podatku VAT dokonanego w związku z podatkiem wykazanym na fakturach siedmiu jej dostawców.
- 18 Wyjaśnienia, których zażądano w trakcie kontroli od niektórych wykonawców lub ich podwykonawców, nie pozwalały na stwierdzenie, iż posiadają oni środki niezbędne dla zapewnienia zafakturowanych świadczeń. Uważając, bądź to że rzeczywistość wykonania transakcji przez niektórych podwykonawców nie została wykazana, bądź to że nie zostały one wykonane przez usługodawców wykazanych na fakturach, organ podatkowy sporządził decyzję korygującą, podważając możliwość odliczenia podatku VAT znajdującego się na fakturach owych siedmiu przedsiębiorstw.
- 19 Maks Pen odwołał się od tych decyzji korygujących do direktora na direkcija „Obzhalwane i uprawnienie na izpylnenieto”, Sofia, a następnie wniósł skargę do sądu odsyłającego, podnosząc, że znajdował się w posiadaniu prawidłowych faktur i dokumentów umownych, że owe faktury zostały zapłacone za pośrednictwem banku, że zostały one zarejestrowane w księgach rachunkowych dostawców, że dostawcy ci złożyli deklaracje VAT dotyczące rzeczonych faktur, że w ten sposób przedstawiony został dowód na rzeczywistość spornych świadczeń oraz że ponadto nie zaprzeczono, że on sam dokonał dostaw następujących po tych świadczeniach.

20 Organ podatkowy podniósł, że posiadanie prawidłowych faktur nie wystarcza dla uzasadnienia prawa do odliczenia, w szczególności wówczas gdy dokumenty prywatne przedstawione na poparcie faktur przez odnośnych dostawców nie były opatrzone wiarygodną datą i były pozbawione jakiegokolwiek mocy dowodowej, a podwykonawcy nie zadeklarowali pracowników, którymi się posłużyli, ani też wykonanych usług. Przed sądem odsyłającym organ podatkowych przedstawił nowe dowody i, po pierwsze, zakwestionował ważność podpisów przedstawicieli dwóch dostawców, a po drugie, podkreślił, że jeden z nich nie wykazał w swoich dokumentach księgowych ani w deklaracjach podatkowych faktur jednego z podwykonawców, którymi się posłużył. O ile organ podatkowy uznał, że zafakturowane usługi zostały wyświadczone na rzecz Maks Pen, to jednak nie zostały one wyświadczone przez usługodawców znajdujących się na fakturach.

21 W tych okolicznościach Administratiwen syd Sofija-grad postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

- „1) Czy przy stosowaniu podatku VAT w prawie Unii można mówić o »oszustwie podatkowym« w sytuacji, w której dostawca wymieniony na fakturze lub jego podwykonawca nie dysponuje personelem, materiałami ani też majątkiem koniecznym dla wyświadczenia usługi lub też gdy rzeczywiste koszty świadczenia usługi nie zostały udokumentowane ani wpisane do ksiąg rachunkowych dostawców i gdy zostały sporządzone i przedstawione fałszywe dokumenty w zakresie tożsamości osób podpisujących jako dostawcy – to znaczy umowa i protokół odbioru – tytułem dowodu o charakterze krzyżowym na usługi i na wykonanie dostawy, z tytułu której została wystawiona faktura podatkowa i na podstawie której wykonano prawo do odliczenia podatku?
- 2) Czy wynikający z prawa Unii i orzecznictwa Trybunału obowiązek sądu odmówienia prawa do doliczenia podatku w przypadku oszustwa podatkowego powoduje również powstanie obowiązku po stronie sądu krajowego – z uwagi na jego obowiązki w świetle prawa krajowego do rozpoznania sprawy co do istoty, przestrzegania zakazu zmiany pozycji skarżącego, przestrzegania zasad prawa do obrony i pewności prawa oraz stosowania z urzędu odpowiednich przepisów prawnych – kontrolowania z urzędu istnienia oszustwa podatkowego w okolicznościach takich, jak w niniejszej sprawie, poprzez rozpatrzenie nowych, po raz pierwszy przed nim podniesionych okoliczności faktycznych, a także wszystkich dowodów, w szczególności dowodów dotyczących fikcyjnych transakcji, fałszywych dokumentów lub dokumentów zawierających nieprawdziwą treść?
- 3) Czy z uwagi na obowiązek sądu odmówienia prawa do odliczenia podatku VAT w przypadku oszustwa podatkowego art. 178 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 [...] wymaga, aby skorzystanie z prawa do odliczenia zostało uzależnione od okoliczności, że dostawa została rzeczywiście zrealizowana przez dostawcę wykazanego na fakturze lub przez jego podwykonawcę?
- 4) Czy wymóg z art. 242 dyrektywy 2006/112 [...] prowadzenia szczegółowej ewidencji księgowej dla celów kontroli prawa do odliczenia podatku naliczonego obejmuje przestrzeganie przepisów o księgowości danego państwa członkowskiego przewidujących przestrzeganie międzynarodowych przepisów o księgowości zgodnych z prawem Unii, czy obejmuje on tylko obowiązek przechowywania dokumentów księgowych dotyczących podatku VAT, które zostały przewidziane w tej dyrektywie, to znaczy faktur, deklaracji i informacji podsumowujących?

W [tym] drugim przypadku:

Z uwagi na wymóg z art. 226 ust. 1 pkt 6 dyrektywy 2006/112 [...], aby faktury wskazywały „zakres i rodzaj świadczonych usług” – [czy] oznacza to, że w trakcie świadczenia usług faktury lub dokumenty sporządzone w związku z nimi powinny zawierać informacje co do rzeczywistego



wyświadczenia usługi, to znaczy obiektywne okoliczności, które mogą zostać sprawdzone, i udowadniające, że odnośna usługa została świadczona i to przez usługodawcę wskazanego na fakturze?

- 5) Czy interpretowany w świetle art. 63 i 273 dyrektywy 2006/112 [...] znajdujący się w art. 242 tej dyrektywy wymóg prowadzenia szczegółowej ewidencji księgowej dla celów kontroli prawa do odliczenia podatku naliczonego zezwala na przepis krajowy, na podstawie którego usługa jest uznawana jako świadczona w chwili, w której zostały spełnione warunki uznania przychodu pochodzącego z danej usługi zgodnie z prawem właściwym dotyczącym rachunkowości przewidującym przestrzeganie międzynarodowych przepisów o rachunkowości zgodnych z prawem Unii i przestrzeganie zasad [dokumentowania] transakcji gospodarczych, prymatu treści nad formą i porównywalności przychodów i wydatków?”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### *W przedmiocie pytań pierwszego i trzeciego*

- 22 Przez pytanie pierwsze i trzecie, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy dyrektywa 2006/112 powinna być interpretowana w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby podatnik dokonywał odliczenia podatku VAT znajdującego się na fakturach wystawionych przez dostawcę, jeżeli pomimo że usługa została świadczona, okazuje się, że nie została ona w rzeczywistości wykonana przez danego usługodawcę lub przez jego podwykonawcę, w szczególności ponieważ nie dysponowali oni koniecznym personelem, materiałami ani majątkiem, że koszty ich usługi nie zostały udokumentowane w ich księgowości oraz że nie zgadza się tożsamość osób, które podpisały niektóre dokumenty jako dostawcy.
- 23 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo podatników do odliczenia od podatku VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku VAT należnego lub zapłaconego z otrzymanych przez nich tytułu towarów i usług powodujących naliczenie podatku stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez prawo Unii (zob. wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie C-285/11 Bonik, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 24 W tym zakresie Trybunał wielokrotnie podkreślał, że prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. W szczególności prawo to wykonywane jest bezpośrednio dla wszystkich podatków, które ciążyły na transakcjach powodujących naliczenie podatku (zob. ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 25 Ponadto z treści art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 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 dalszym 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. ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo). Jeżeli przesłanki te są spełnione, co do zasady nie można odmówić korzystania z prawa do odliczenia.
- 26 W związku z tym należy przypomnieć, że zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest uznanym celem, wspieranym przez dyrektywę 2006/112. W tym zakresie Trybunał orzekł, że podatnicy nie mogą w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie powoływać się na przepisy prawa Unii. Tym samym to do krajowych organów i sądów należy odmówienie prawa

do odliczenia, jeżeli w oparciu o obiektywne dowody ustalone zostanie, że na prawo to powołują się oni w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie (zob. ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 35–37 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 27 Jeżeli jest tak w przypadku, gdy oszustwo podatkowe jest popełnione przez samego podatnika, to tak samo wygląda sprawa w przypadku, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie towaru uczestniczył w transakcji stanowiącej oszustwo w podatku VAT. W związku z tym powinien on w świetle dyrektywy 2006/112 zostać uznany za uczestniczącego w tym oszustwie, i to niezależnie od tego, czy osiąga on korzyść z odsprzedaży lub wykorzystania usługi w ramach wykonywanych przez niego opodatkowanych transakcji (zob. ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 38, 39 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 28 W związku z tym można odmówić podatnikowi prawa do odliczenia jedynie pod warunkiem, że wykazane zostanie na podstawie obiektywnych dowodów, iż podatnik, któremu towary lub usługi stanowiące podstawę prawa odliczenia zostały dostarczone lub wyświadczone, wiedział lub powinien był wiedzieć, że przez nabycie owych towarów lub usług uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem dotyczącym podatku VAT popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot występujący na wcześniejszym lub późniejszym etapie w łańcuchu dostaw lub usług (zob. ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 29 Ponieważ odmowa przyznania prawa do odliczenia stanowi wyjątek od stosowania zasady podstawowej, jaką jest istnienie takiego prawa, właściwe organy podatkowe zobowiązane są wykazać w sposób prawnie wymagany, że spełnione zostały obiektywne przesłanki, o których mowa w poprzednim punkcie niniejszego wyroku. Następnie do sądów krajowych należy kontrola, czy odnośne organy podatkowe wykazały istnienie takich obiektywnych przesłanek (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 43, 44).
- 30 Należy przypomnieć w tym zakresie, że w postępowaniu wszczętym na podstawie art. 267 TFUE Trybunał nie jest właściwy w zakresie badania i oceny stanu faktycznego postępowania głównego. W postępowaniu głównym do sądu krajowego należy zatem dokonanie, zgodnie z krajowymi przepisami dotyczącymi dowodów, oceny wszystkich elementów i okoliczności faktycznych tej sprawy w celu ustalenia na podstawie obiektywnych dowodów przedstawionych przez organy podatkowe, czy Maks Pen wiedział lub mógł wiedzieć o tym, że transakcja przywoływana w celu uzasadnienia prawa do odliczenia związana była z oszustwem popełnionym przez jego dostawców.
- 31 W tym zakresie jedyna tylko okoliczność, że w postępowaniu głównym usługa świadczona na rzecz Maks Pen nie została rzeczywiście wykonana przez dostawcę wymienionego na fakturach lub przez jego podwykonawców, w szczególności ponieważ nie dysponowali oni koniecznymi personelem, materiałami ani majątkiem, że koszty ich usługi nie zostały udokumentowane w księgowości, i że nie zgadza się tożsamość osób, które podpisały niektóre dokumenty jako dostawcy, nie wystarcza sama w sobie do wyłączenia prawa do odliczenia, na które powołuje się Maks Pen.
- 32 W tych okolicznościach na pytanie pierwsze i trzecie należy odpowiedzieć, że dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się ona temu, aby podatnik dokonywał odliczenia podatku VAT znajdującego się na fakturach wystawionych przez dostawcę, jeżeli pomimo że usługa została wyświadczona, okazuje się, że nie została ona w rzeczywistości wykonana przez danego usługodawcę lub przez jego podwykonawcę, w szczególności ponieważ nie dysponowali oni koniecznym personelem, materiałami ani majątkiem, że koszty ich usługi nie zostały udokumentowane w ich księgowości oraz że nie zgadza się tożsamość osób, które podpisały niektóre dokumenty jako dostawcy, o ile spełnione zostały dwa warunki – że okoliczności te stanowią oszukańcze zachowanie i że wykazano na podstawie obiektywnych dowodów przedstawionych przez organy podatkowe, że podatnik wiedział lub powinien wiedzieć, iż transakcja przywoływana w celu uzasadnienia prawa do odliczenia związana była z tym oszustwem, czego ocena należy do sądu odsyłającego.

*W przedmiocie pytania drugiego*

- 33 Przez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy prawo Unii wymaga, aby kontrolował on z urzędu istnienie oszustwa podatkowego w okolicznościach faktycznych takich jak w postępowaniu głównym na podstawie nowych okoliczności faktycznych podniesionych po raz pierwszy przed nim przez organy podatkowe oraz na podstawie wszystkich dowodów, nawet wówczas, gdy dokonując takiej oceny narusza on obowiązki ciężące na nim na podstawie właściwego prawa krajowego.
- 34 Co zostało przypomniane w pkt 26 niniejszego wyroku, prawo Unii wymaga, aby sądy krajowe odmawiały możliwości korzystania z prawa do odliczenia, jeżeli wykazane zostanie na podstawie obiektywnych dowodów, iż powoływanie się na to prawo następuje w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie. Ponadto nawet jeżeli strony nie powołałyby się na prawo Unii, sąd krajowy powinien z urzędu podnieść prawo wywodzące się z wiążącego przepisu Unii, jeżeli na podstawie prawa krajowego sądy krajowe mają obowiązek lub są uprawnione do powołania się na wiążący przepis krajowy (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lutego 2008 r. w sprawie C-2/06, Zb.Orz. s. I-411, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 35 W związku z tym, jeżeli, jak to sam sąd odsyłający stwierdził w pkt 72 wniosku prejudycjalnego, z art. 160 ust. 2 kodeksu postępowania w sprawach podatkowych i ubezpieczeń społecznych wynika, że ma on obowiązek stwierdzić, czy ma miejsce oszustwo podatkowe, jeżeli bada z urzędu zgodność z prawem podatkowym decyzji korygującej wysokość podatku, podważając odliczenie podatku VAT dokonane przez podatnika, to sąd ten ma obowiązek podniesienia z urzędu wymogu prawa Unii, o którym mowa w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, zgodnie z celem zwalczania oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć ujętym w dyrektywie 2006/112.
- 36 W związku z tym należy przypomnieć, że do sądu krajowego należy wykładnia prawa krajowego w miarę możliwości w sposób jak najbardziej zgodny z tekstem i celem danej dyrektywy, tak aby osiągnąć zamierzony przez nią rezultat, który wymaga, aby sąd czynił wszystko, co leży w zakresie jego kompetencji, uwzględniając wszystkie przepisy prawa krajowego i stosując uznane w porządku krajowym metody wykładni (zob. podobnie wyrok z dnia 4 lipca 2006 r. w sprawie C-212/04 Adeneler i in., Zb.Orz. s. I-6057, pkt 111). W związku z tym do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy przepisy prawa krajowego, na które się powołuje i które jego zdaniem mogą sprzeciwiać się wymogom prawa Unii, mogą być interpretowane zgodnie z celem zwalczania oszustwa podatkowego, które uzasadnia te wymogi.
- 37 Prawdą jest oczywiście, że prawo Unii nie może zobowiązywać sądu krajowego do stosowania z urzędu przepisu tego prawa, jeżeli takie stosowanie skutkowałoby wyłączeniem zasady ustanowionej w jego krajowym prawie procesowym zakazu reformatio in peius (wyrok z dnia 25 listopada 2008 r. w sprawie C-455/06 Heemskerk i Schaap, Zb.Orz. s. I-8763, pkt 46). Niemniej jednak nie wydaje się w żadnym wypadku, by w sprawie takiej jak w postępowaniu głównym, która dotyczy od samego początku prawa do odliczenia podatku VAT znajdującego się na kilku określonych fakturach, taki zakaz mógł znajdować zastosowanie do przedstawienia przez organ podatkowy w trakcie postępowania sądowego nowych dowodów, które dotycząc tych samych faktur, nie mogą być postrzegane jako pogarszające sytuację podatnika, który powołuje się na prawo do odliczenia.
- 38 Ponadto nawet jeżeli przepis prawa krajowego kwalifikowałby oszustwo podatkowe jako naruszenie prawa karnego i dokonanie takiej kwalifikacji należałoby jedynie do sądu karnego, to nie wydaje się jednak, aby taki przepis sprzeciwiał się temu, aby sąd, do którego należy ocena zgodności z prawem korekty podatku podważającej odliczenie podatku VAT dokonanej przez podatnika, nie mógł oprzeć się na obiektywnych dowodach przedstawionych przez organ podatkowy w celu ustalenia istnienia w niniejszej sprawie oszustwa, wówczas gdy zgodnie z innym przepisem prawa krajowego, takim jak art. 70 ust. 5 ustawy o podatku VAT, podatek VAT „nieprawidłowo zafakturowany” nie może zostać odliczony.



39 W tych okolicznościach na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że jeżeli sądy krajowe mają obowiązek lub prawo podniesienia z urzędu zarzutu prawnego w oparciu o wiążący przepis prawa krajowego, to powinny uczynić to w stosunku do wiążącego przepisu prawa Unii, który wymaga, aby organy i sądy krajowe odmawiały korzystania z prawa do odliczenia podatku VAT, jeżeli wykazane zostanie na podstawie obiektywnych dowodów, iż powoływanie się na to prawo następuje w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie. Do sądów tych należy przy ocenie oszukańczego lub stanowiącego nadużycie charakteru powołania się na to prawo do odliczenia dokonywanie wykładni prawa krajowego w miarę możliwości w sposób jak najbardziej zgodny z tekstem i celem dyrektywy 2006/112, tak aby osiągnąć zamierzony przez nią rezultat, co wymaga, aby sądy czyniły wszystko, co leży w zakresie ich kompetencji, uwzględniając wszystkie przepisy prawa krajowego i stosując uznane w porządku krajowym metody wykładni.

*W przedmiocie pytań czwartego i piątego*

40 Przez pytania czwarte i piąte, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy dyrektywa 2006/112, wymagając w szczególności zgodnie z art. 242 od każdego podatnika, aby prowadził księgowość w sposób wystarczająco szczegółowy do celów stosowania VAT oraz kontroli przez organ podatkowy, powinna być interpretowana w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby państwo członkowskie wymagało od każdego podatnika przestrzegania w tym zakresie wszystkich krajowych przepisów o księgowości zgodnych z międzynarodowymi przepisami o księgowości, w tym krajowego przepisu, zgodnie z którym usługę uważa się za wyświadczoną w dacie, w której zostały spełnione przesłanki uznania przychodu pochodzącego z danego świadczenia.

41 Należy przypomnieć, że w ramach wspólnego systemu podatku VAT państwa członkowskie zobowiązane są do zapewnienia, by obowiązki ciążące na podatnikach były przestrzegane, i z tego względu przysługuje im pewna swoboda w zakresie między innymi sposobu korzystania ze środków, którymi dysponują. W ramach owych obowiązków art. 242 dyrektywy 2006/112 przewiduje w szczególności, że każdy podatnik winien prowadzić rachunkowość w sposób wystarczająco szczegółowy, aby umożliwić zastosowanie podatku VAT oraz jego kontrolę przez organ podatkowy (zob. podobnie wyrok z dnia 29 lipca 2010 r. w sprawie C-188/09 Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, Zb.Orz. s. I-7639, pkt 22, 23).

42 Ponadto na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie są uprawnione do nakładania obowiązków, które uznają za konieczne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym. Uprawnienie to może być wykonywane jedynie pod warunkiem, iż nie będzie ono miało wpływu na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi, a ponadto nie może ono, o czym mowa w drugim akapicie tego artykułu, być wykorzystywane w celu nałożenia dodatkowych obowiązków ponad te, które zostały ustanowione w rzeczonyj dyrektywie.

43 Rzeczone uprawnienie nie może ponadto uprawniać państw członkowskich do przyjmowania środków wychodzących poza to, co jest niezbędne dla realizacji celu polegającego na zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu oszustwom (ww. wyrok w sprawie Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, pkt 26).

44 Pod warunkiem przestrzegania tych granic prawo Unii nie sprzeciwia się dodatkowym krajowym przepisom o księgowości, które zostały ustanowione poprzez odniesienie do międzynarodowych przepisów rachunkowych mających zastosowanie w Unii na warunkach przewidzianych przez rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości (Dz.U. L 243, s. 1).

- 45 Jeżeli chodzi o kwestię, czy krajowe przepisy o rachunkowości mogą przewidywać, że usługę uważa się za wyświadczoną w chwili, w której zostały spełnione przesłanki uznania przychodu pochodzącego z danego świadczenia, należy stwierdzić, iż przepis ten skutkowałby tym, że podatek VAT stałby się wymagalny na podstawie takiego świadczenia jedynie od chwili, w której koszty poniesione przez usługodawcę lub jego podwykonawcę zostały wpisane do ksiąg rachunkowych tych podmiotów.
- 46 Tymczasem należy przypomnieć, że zgodnie z art. 167 dyrektywy 2006/112 prawo do odliczenia powstaje w chwili, w której podatek staje się wymagalny, i zgodnie z art. 63 tej dyrektywy – w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. W związku z tym i z zastrzeżeniem szczególnych przypadków przewidzianych w art. 64 i 65 rzeczony dyrektywy, z którymi nie mamy do czynienia w postępowaniu głównym, chwila, w której podatek staje się wymagalny, a tym samym możliwy do odliczenia przez podatnika, co do zasady nie może zostać określona przez spełnienie formalności, takich jak wpis do ksiąg rachunkowych usługodawców kosztów, jakie ponieśli oni przy świadczeniu ich usług.
- 47 Ponadto ewentualne uchybienie przez usługodawcę niektórym wymogom o charakterze księgowym nie może podważać prawa do odliczenia podatku przysługującego usługobiorcy w zakresie naliczonego i zapłaconego podatku VAT, jeżeli faktury dotyczące wyświadczonych usług zawierają wszystkie informacje wymagane przez art. 226 dyrektywy 2006/112 (zob. podobnie wyrok z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-324/11 Tóth, pkt 32).
- 48 Z uwagi na powyższe rozważania na pytania czwarte i piąte należy odpowiedzieć, że dyrektywa 2006/112, wymagając w szczególności w art. 242 od każdego podatnika, aby prowadził księgowość w sposób wystarczająco szczegółowy, aby umożliwić stosowanie podatku VAT oraz kontrolę przez organ podatkowy, powinna być interpretowana w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona temu, aby dane państwo członkowskie w granicach przewidzianych w art. 273 tej dyrektywy wymagało od każdego podatnika przestrzegania w tym zakresie wszystkich krajowych przepisów o księgowości zgodnych z międzynarodowymi przepisami o księgowości, pod warunkiem że przyjęte w ten sposób przepisy krajowe nie będą wychodziły poza to, co jest niezbędne dla realizacji celu polegającego na zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i unikaniu oszustw. W tym zakresie dyrektywa 2006/112 sprzeciwia się obowiązywaniu przepisu krajowego, zgodnie z którym usługę uważa się za wyświadczoną w dacie, w której zostały spełnione przesłanki uznania przychodu pochodzącego z danego świadczenia.

### **W przedmiocie kosztów**

- 49 Dla stron postępowania głównego niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania głównego, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się ona temu, aby podatnik dokonywał odliczenia podatku od wartości dodanej znajdującego się na fakturach wystawionych przez dostawcę, jeżeli pomimo że usługa została wyświadczona, okazuje się, że nie została ona w rzeczywistości wykonana przez danego usługodawcę lub przez jego podwykonawcę, w szczególności ponieważ nie dysponowali oni koniecznym personelem, materiałami ani majątkiem, że koszty usługi nie zostały udokumentowane w ich księgowości oraz że nie zgadza się tożsamość osób, które podpisały niektóre dokumenty jako dostawcy, o ile spełnione zostały dwa warunki – że okoliczności te stanowią oszukańcze zachowanie i że wykazano na podstawie obiektywnych dowodów

przedstawionych przez organy podatkowe, że podatnik wiedział lub powinien wiedzieć, iż transakcja przywoływana w celu uzasadnienia prawa do odliczenia związana była z tym oszustwem, czego ocena należy do sądu odsyłającego.

- 2) Jeżeli sądy krajowe mają obowiązek lub prawo podniesienia z urzędu zarzutu prawnego w oparciu o wiążący przepis prawa krajowego, to powinny uczynić to w stosunku do wiążącego przepisu prawa Unii, który wymaga, aby organy i sądy krajowe odmawiały korzystania z prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej, jeżeli wykazane zostanie na podstawie obiektywnych dowodów, iż powoływanie się na to prawo następuje w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie. Do sądów tych należy przy ocenie oszukańczego lub stanowiącego nadużycie charakteru powołania się na to prawo do odliczenia dokonywanie wykładni prawa krajowego w miarę możliwości w sposób jak najbardziej zgodny z tekstem i celem dyrektywy 2006/112, tak aby osiągnąć zamierzony przez nią rezultat, co wymaga, aby sądy czyniły wszystko, co leży w zakresie ich kompetencji, uwzględniając wszystkie przepisy prawa krajowego i stosując uznane w porządku krajowym metody wykładni.
- 3) Dyrektywa 2006/112, wymagając w szczególności w art. 242 od każdego podatnika, aby prowadził księgowość w sposób wystarczająco szczegółowy, aby umożliwić stosowanie podatku od wartości dodanej oraz kontrolę przez organ podatkowy, powinna być interpretowana w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona temu, aby dane państwo członkowskie w granicach przewidzianych w art. 273 tej dyrektywy wymagało od każdego podatnika przestrzegania w tym zakresie wszystkich krajowych przepisów o księgowości zgodnych z międzynarodowymi przepisami o księgowości, pod warunkiem że przyjęte w ten sposób przepisy krajowe nie będą wychodziły poza to, co jest niezbędne dla realizacji celu polegającego na zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i unikaniu oszustw. W tym zakresie dyrektywa 2006/112 sprzeciwia się obowiązywaniu przepisu krajowego, zgodnie z którym usługę uważa się za wyświadczoną w dacie, w której zostały spełnione przesłanki uznania przychodu pochodzącego z danego świadczenia.

Podpisy