



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 21 czerwca 2012 r.*

Podatki — Podatek VAT — Szósta dyrektywa — Dyrektywa 2006/112/WE — Prawo do odliczenia — Warunki skorzystania z prawa do odliczenia — Artykuł 273 — Krajowe przepisy służące zwalczaniu przestępczości podatkowej — Praktyka krajowych organów podatkowych — Odmowa prawa do odliczenia w wypadku nieprawidłowości po stronie wystawcy faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć — Ciężar dowodu — Ciężący na podatniku obowiązek upewnienia się o prawidłowym postępowaniu wystawcy faktury i udowodnienia tego

W sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Baranya Megyei Bíróság (Węgry) oraz Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Węgry) postanowieniami z dnia 9 lutego 2011 r. i z dnia 9 marca 2011 r., które wpłynęły do Trybunału w dniach 22 lutego 2011 r. i 23 marca 2011 r., w postępowaniach:

Mahagében kft

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11),

i

Péter Dávid

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11),

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, J. Malenovský, E. Juhász, G. Arestis i T. von Danwitz (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 marca 2012 r.,

* Język postępowania: węgierski.

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu węgierskiego przez M. Fehéra, K. Szíjjártó i K. Veres, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez S. Centeno Huertę, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez P. Mosera, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez V. Bottkę, A. Siposa i C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

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

wyduje następujący

Wyrok

- 1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r. (Dz.U. 2002, L 15, s. 24, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) oraz 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 Wnioski te zostały złożone w ramach sporów między, po pierwsze, Mahagében kft (zwaną dalej „spółką Mahagében”) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (organem podatkowym w Dél-Dunántúl), oraz, po drugie, między P. Dávidem a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (organem podatkowym w Észak-Alföld), w przedmiocie udzielonej przez organy podatkowe odmowy prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) w odniesieniu do transakcji uznanych za podejrzone.

Ramy prawne

Prawo Unii Europejskiej

- 3 Dyrektywa 2006/112, zgodnie z jej art. 411 i 413, uchyla i zastępuje z dniem 1 stycznia 2007 r. przepisy prawa Unii Europejskiej w dziedzinie podatku VAT, w szczególności szóstą dyrektywę. Zgodnie z motywami 1 i 3 dyrektywy 2006/112 przekształcenie szóstej dyrektywy było konieczne w celu jasnego i racjonalnego przedstawienia przepisów w przebudowanej strukturze i brzmieniu, bez wprowadzania co do zasady zmian jej treści. Przepisy dyrektywy 2006/112 są zatem w istocie identyczne z odpowiadającymi im przepisami szóstej dyrektywy.
- 4 Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112, który powtarza co do istoty brzmienie art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy, poddaje opodatkowaniu podatkiem VAT odpłatną dostawę towarów dokonywaną na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.
- 5 Zgodnie z art. 167 dyrektywy 2006/112, mającym brzmienie identyczne z art. 1 ust. 1 szóstej dyrektywy, „prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

- 6 Artykuł 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, który co do istoty ma tę samą treść co art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z art. 28f ust. 1 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 Artykuł 178 dyrektywy 2006/112, znajdujący się w rozdziale 4 zatytułowanym „Przepisy regulujące korzystanie z prawa do odliczenia” tytułu X tej dyrektywy, stanowi:

„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 Przepis ten odpowiada art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z art. 28f pkt 2 tej dyrektywy, który odsyła do wymogów zawartych w art. 22 ust. 3 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h.

- 9 Zgodnie z art. 220 pkt 1 dyrektywy 2006/112, który przejmuje co do istoty przepis art. 22 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z art. 28h tej dyrektywy, każdy podatnik upewnia się, że faktura została wystawiona przez niego, nabywcę lub usługobiorcę, albo w jego imieniu i na jego rzecz przez osobę trzecią, w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług dokonywanych przez niego na rzecz innego podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

- 10 Artykuł 226 dyrektywy 2006/112 przejmuje co do istoty przepisy art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z art. 28h tej dyrektywy i wymienia wszystkie dane, jakie z zastrzeżeniem przepisów szczególnych dyrektywy powinny obowiązkowo znajdować się do celów podatku VAT na fakturze wystawionej zgodnie z przepisami art. 220 i 221 dyrektywy.

- 11 Artykuł 273 dyrektywy 2006/112, sformułowany co do istoty w sposób identyczny jak art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h, stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom [przestępstwom] 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 węgierskie

- 12 Artykuł 32 ust. 1 lit. a) az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, [*Magyar Közlöny* 1992/128 (XII.19.)] (ustawy LXXIV z 1992 r. o podatku VAT, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”) przewiduje, że podatnik ma prawo odliczyć od kwoty podatku należnego kwotę podatku naliczonego przez innego podatnika z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług.

- 13 Zgodnie z art. 34 ust. 1 ustawy „skorzystać z prawa do odliczenia może tylko podatnik zobowiązany do zapłaty podatku prowadzący księgowość zgodnie z regułą pojedynczego lub podwójnego zapisu”.
- 14 Zgodnie z art. 35 ust. 1 lit. a) ustawy, z zastrzeżeniem odrębnych przepisów podatkowych, z prawa do odliczenia można skorzystać tylko pod warunkiem posiadania wiarygodnych dokumentów poświadczających wysokość naliczonego podatku. Za dokumenty takie uważa się faktury, faktury uproszczone oraz dokumenty uznawane za równoważne z fakturą, wystawione w imieniu podatnika.
- 15 Artykuł 44 ust. 5 ustawy o podatku VAT stanowi:

„Wystawca faktury lub faktury uproszczonej odpowiada za prawdziwość zawartych w niej danych. Podatnik wskazany jako nabywca w dokumencie poświadczającym zachowuje uprawnienia podatkowe, jeżeli w odniesieniu do zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego dołożył należytej staranności, biorąc pod uwagę okoliczności dostawy towaru lub świadczenia usług”.

Postępowania przed sądami krajowymi i pytania prejudycjalne

Sprawa C-80/11

- 16 W dniu 1 czerwca 2007 r. spółka Mahagében zawarła z Rómahegy-Kert kft (zwaną dalej „spółką Rómahegy-Kert”) umowę o dostawę kłód akacjowych w stanie surowym w okresie od dnia 1 czerwca do dnia 31 grudnia 2007 r. W okresie tym spółka Rómahegy-Kert wystawiła spółce Mahagében szesnaście faktur z tytułu dostawy kłód w różnej ilości. W sześciu z tych faktur wskazano numer załączonego dowodu dostawy. Spółka Rómahegy-Kert uwzględniła wszystkie faktury w deklaracji podatkowej, stwierdzając, że dostawa doszła do skutku, i uiszczała po dostawie podatek VAT. Spółka Mahagében również uwzględniła te faktury w deklaracji podatkowej i skorzystała z prawa do odliczenia. Kłody akacjowe zakupione od spółki Rómahegy-Kert zostały uwzględnione w wykazie zapasów spółki Mahagében, a następnie odsprzedane różnym przedsiębiorstwom.
- 17 Przeprowadzając kontrolę zakupów i dostaw spółki Rómahegy-Kert, organ podatkowy ustalił, że spółka ta nie posiadała wcześniej zapasów kłód akacjowych, a ilości tego surowca nabyte w roku 2007 nie wystarczały do pokrycia dostaw zafakturowanych spółce Mahagében. Mimo że podczas kontroli obie strony twierdziły, iż nie posiadają dowodów dostawy, spółka Mahagében przedstawiła następnie organowi podatkowemu kopie 22 dowodów dostawy w celu wykazania, że omawiane transakcje rzeczywiście doszły do skutku.
- 18 Decyzją z dnia 1 czerwca 2010 r. organ podatkowy stwierdził istnienie zaległości podatkowej po stronie spółki Mahagében i wymierzył jej karę grzywny oraz naliczył odsetki za zwłokę, ponieważ ich zdaniem spółka ta nie miała prawa do odliczenia z tytułu faktur wystawionych przez spółkę Rómahegy-Kert. Faktury te nie zostały bowiem uznane za wiarygodne w świetle wyników kontroli przeprowadzonej w tej ostatniej spółce.
- 19 Odwołanie spółki Mahagében od decyzji z dnia 1 czerwca 2010 r. zostało oddalone przez pozwanego w postępowaniu przed sądem krajowym. Uzasadnił on oddalenie odwołania w szczególności w ten sposób, że spółka Rómahegy-Kert, wystawca spornych faktur, nie była w stanie przedstawić żadnego dowodu dokonania odpowiadających im transakcji, na przykład dowodów dostawy, nie dysponowała odpowiednią ilością towarów wskazanych na fakturach, nie ma też odpowiednich pojazdów do przewozu tego rodzaju towarów ani nie mogła przedstawić żadnych dokumentów potwierdzających fakt zapłaty za ich transport. Ponadto spółka Mahagében nie dołożyła należytej staranności w rozumieniu art. 44 ust. 5 ustawy o podatku VAT, to znaczy nie sprawdziła, czy spółka Rómahegy-Kert rzeczywiście istnieje jako podatnik i czy dysponuje towarami, które spółka Mahagében zamierzała nabyć.

- 20 Spółka Mahagében wniosła do Baranya Megyei Bíróság (sądu w Baranya) skargę o stwierdzenie nieważności decyzji ustalającej zaległość podatkową oraz nakładającej karę grzywny i odsetki za zwłokę. Twierdzi między innymi, że dołożyła należytej staranności, zawierając umowę ze spółką Rómahegy-Kert. Jej wpływ na transakcję ograniczał się do sprawdzenia, że kontrahent jest zarejestrowany jako podatnik i ma numer podatkowy oraz jest w stanie wykonać umowę. Ponadto upewniła się co do jakości i ilości towaru w chwili jego dostawy do jej siedziby, która była miejscem dostawy zgodnie z umową.
- 21 Baranya Megyei Bíróság podnosi wątpliwość co do kwestii, czy prawa do odliczenia można omówić tylko z tego względu, że wystawca faktury nie uwzględnił w swoich księgach rachunkowych nabycia towarów będących przedmiotem transakcji oraz że wobec braku odpowiedniego środka transportu nie był w stanie ich dostarczyć, chociaż on sam twierdzi, iż dostawa miała miejsce, i wywiązał się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku.
- 22 Uznawszy, że rozstrzygnięcie sprawy uzależnione jest od wykładni prawa Unii Europejskiej, Baranya Megyei Bíróság postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że podatnik spełniający wszelkie materialne warunki odliczenia podatku VAT określone we wskazanej dyrektywie może zostać pozbawiony prawa do odliczenia na mocy przepisów lub praktyki krajowej, które nie dopuszczają do odliczenia podatku VAT zapłaconego przy zakupie towarów, w przypadku gdy jedynym dowodem potwierdzającym, że dostawa towarów została faktycznie dokonana, jest wiarygodna faktura, jednak podatnik nie dysponuje dokumentem pochodzącym od wystawcy faktury, na podstawie którego można by wykazać, że dostawca posiadał omawiane towary, mógł je dostarczyć, oraz że spełnił ciążący na nim obowiązek złożenia deklaracji? Czy państwo członkowskie może wymagać na podstawie art. 273 dyrektywy, celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT i zapobiegania przestępczości, aby adresat faktury miał inne dokumenty pozwalające wykazać, że wystawca faktury posiadał omawiane towary i że towary te zostały mu dostarczone lub przekazane?
- 2) Czy pojęcie »należytej staranności« zawarte w art. 44 ust. 5 ustawy [...] o podatku VAT jest zgodne z zasadami neutralności i proporcjonalności wielokrotnie potwierdzonymi przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie stosowania dyrektywy [2006/112], jeżeli pojęcie to oznacza wedle organów podatkowych i utrwalonego orzecznictwa, że adresat faktury powinien się upewnić, czy wystawca faktury jest podatnikiem, czy wpisał omawiane towary do ksiąg rachunkowych, czy posiada fakturę zakupu obejmującą te towary, oraz czy wypełnił ciążące na nim obowiązki związane z deklaracją i zapłatą podatku VAT?
- 3) Czy art. 167 i art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 [...] należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie stosowaniu przepisów lub praktyki krajowej, na mocy których możliwość skorzystania z prawa do odliczenia jest uzależniona od wykazania przez adresata faktury, że spółka wystawiająca fakturę działała w sposób zgodny z prawem?”.

Sprawa C-142/11

- 23 Spór przed sądem krajowym w sprawie C-142/11 dotyczy dwóch różnych transakcji.
- 24 W ramach pierwszej z nich P. Dávid zobowiązał się na podstawie umowy o dzieło do wykonania różnorodnych robót budowlanych. Po wykonaniu umowy w maju 2006 r. pełnomocnik zamawiającego wydał poświadczenie wykonania robót, w którym stwierdzono przepracowanie 1992 roboczogodzin. Podstawą do tego były listy obecności, wskazujące między innymi godziny i miejsce pracy, nazwiska i daty urodzenia robotników wraz z ich podpisami oraz opatrzone nazwiskiem i pieczętą P. Dávída.

- 25 Podczas kontroli podatkowej dotyczącej tej transakcji P. Dávid oświadczył, że nie zatrudnia pracowników, a zamówienie wykonał przy pomocy podwykonawcy, Z. Máté. Nie był w stanie udzielić żadnych informacji na temat robotników zatrudnionych przez owego podwykonawcę. Cena, na jaką P. Dávid umówił się z podwykonawcą, została zapłacona na podstawie poświadczenia wykonania robót.
- 26 Kontrola podatkowa wykazała, że Z. Máté również nie zatrudnia robotników ani nie dysponuje sprzętem niezbędnym do wykonania zafakturowanych robót i przepisał jedynie faktury wystawione przez kolejnego podwykonawcę. Ten ostatni jest zaś teściem Z. Máté. Nie zatrudniał on w omawianym okresie wskazanych robotników i nie złożył deklaracji podatkowej za odpowiedni okres.
- 27 Wobec powyższych ustaleń organ podatkowy uznał faktury wystawione przez końcowego podwykonawcę za niepotwierdzające w świetle prawa, że opisane w nich transakcje rzeczywiście miały miejsce, i doszedł do wniosku, iż Z. Máté nie pełnił roli rzeczywistego podwykonawcy. Mimo że przeprowadzone kontrole nie podważają faktu, iż roboty zostały wykonane przez robotników wskazanych na listach obecności, nie ma zdaniem organu podatkowego możliwości ustalenia w sposób wymagany prawem, jakie przedsiębiorstwo wykonało roboty i przez kogo zatrudnieni byli robotnicy. W związku z powyższym faktury, które otrzymał P. Dávid, nie odpowiadają zdaniem tego organu rzeczywistym transakcjom, lecz są fikcyjne. Ponadto P. Dávid nie dołożył jego zdaniem należytej staranności w rozumieniu art. 44 ust. 5 ustawy o podatku VAT.
- 28 W ramach drugiej transakcji P. Dávid zobowiązał się w 2006 r. wobec pewnej spółki do wykonania określonych robót, które wykonał przy pomocy innego podwykonawcy. Jednakże w chwili dokonywania kontroli podatkowej podwykonawca ten był już w likwidacji. Nie było możliwości kontaktu z jego dawnym pełnomocnikiem, nie przekazał on też syndykowi żadnych dokumentów. Zdaniem organu podatkowego nie ma dowodu, że ceny i strony wskazane na fakturze wystawionej przez owego podwykonawcę odpowiadają prawdzie. Ponadto P. Dávid nie dołożył jego zdaniem należytej staranności wymaganej przepisami wspomnianej ustawy, ponieważ nie upewnił się, czy podwykonawca dysponuje środkami niezbędnymi do wykonania robót.
- 29 Wobec powyższego organ podatkowy odmówił P. Dávidowi prawa do odliczenia w związku z oboma omawianymi transakcjami, stwierdził po jego stronie zaległość podatkową z tytułu podatku VAT i wymierzył mu karę grzywny oraz nakazał zapłatę odsetek za zwłokę.
- 30 P. Dávid wniósł do Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (sądu w Jász-Nagykun-Szolnok) skargę na tę decyzję, utrzymując w szczególności, że dołożył należytej staranności. Upewnił się bowiem, że transakcja rzeczywiście została wykonana oraz że wystawca faktury jest podatnikiem. Nie ponosi natomiast odpowiedzialności za jakiegokolwiek uchybienia podwykonawcy w zakresie podatków.
- 31 Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság stawia pytanie, czy podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego bez dokonywania dodatkowych ustaleń, jeżeli organ podatkowy nie udowodnił niedbalstwa lub celowego działania z zamiarem uchylenia się od opodatkowania wystawcy faktury lub wystawców faktur, jakie ten otrzymał, o którym adresat faktury, to jest podatnik, nie wiedział lub w którym nie brał udziału.
- 32 Zdaniem tego sądu w świetle przepisów szóstej dyrektywy podatnik korzystający z prawa do odliczenia podatku VAT nie ponosi odpowiedzialności bez winy za faktury, których jest adresatem, i nie można żądać od niego, w razie uchybień po stronie wystawcy faktury, udowodnienia, że działał w sposób nakazany przez art. 44 ust. 5 ustawy o podatku VAT.
- 33 W związku z powyższym Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy przepisy dotyczące odliczenia podatku VAT zawarte w szóstej dyrektywie [...] lub w dyrektywie [2006/112] w odniesieniu do 2007 r. należy interpretować w ten sposób, że organ podatkowy – na zasadzie odpowiedzialności bez winy – może ograniczyć lub pozbawić podatnika prawa do odliczenia, z którego podatnik ten chce skorzystać, w przypadku gdy wystawca faktury nie może wykazać, iż współpracował z innymi podwykonawcami zgodnie z prawem?

- 2) Czy w przypadku, gdy organ administracyjny nie kwestionuje dokonania transakcji odzwierciedlonej na fakturze oraz tego, iż spełnia ona tym samym przesłanki formalne wymagane przez ustawę, może on zgodnie z prawem odmówić prawa do odliczenia podatku VAT wówczas, gdy nie ma możliwości ustalenia tożsamości podwykonawców, z którymi współpracował wystawca faktury, lub gdy wystawione przez nich faktury są nieprawidłowe?
- 3) Czy organ podatkowy odmawiający prawa do odliczenia [w okolicznościach, o których mowa w drugim pytaniu] ma obowiązek udowodnić w postępowaniu administracyjnym, że podatnik powołujący się na prawo do odliczenia wiedział o nieprawidłowym działaniu kolejnych podwykonawców, które mogło mieć na celu uchylanie się od opodatkowania, lub że uczestniczył w tych działaniach?”.
- 34 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 15 czerwca 2011 r. sprawy C-80/11 i C-142/11 zostały połączone zarówno dla celów procedury pisemnej i ustnej, jak i dla wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 35 Na wstępie należy stwierdzić, że w związku z czasem, kiedy miały miejsce okoliczności faktyczne spraw przed sądami krajowymi, postawione pytania dotyczą zarówno przepisów szóstej dyrektywy, jak dyrektywy 2006/112. Jak wskazano w pkt 3 niniejszego wyroku, ta druga dyrektywa nie wprowadza zasadniczych zmian w stosunku do szóstej dyrektywy. W szczególności przepisy obu dyrektyw znajdujące zastosowanie w niniejszych sprawach są co do istoty tożsame. W związku z tym wystarczy rozpatrzyć postawione pytania w świetle przepisów dyrektywy 2006/112 (zob. podobnie wyrok z dnia 15 września 2011 r. w sprawach połączonych C-180/10 i C-181/10 *Słaby i in.*, Zb.Orz. s. I-8461, pkt 28 i 49–51).

W przedmiocie pytań w sprawie C-142/11

- 36 Stawiając te pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 220 pkt 1 i art. 226 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia podatnikowi prawa do odliczenia od kwoty należnego podatku VAT kwoty tego podatku należnego lub zapłaconego z tytułu świadczonych mu usług z tego powodu, iż wystawca faktur dotyczących owych usług lub jeden z jego usługodawców dopuścił się nieprawidłowości, bez udowodnienia przez organ podatkowy, że podatnik wiedział o owych nieprawidłowościach lub przyczynił się do nich.
- 37 Odpowiadając na pytania, należy po pierwsze przypomnieć, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo podatników do odliczenia od podatku VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku VAT należnego lub zapłaconego z tytułu towarów i usług otrzymanych przez nich stanowi zasadę podstawową wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez ustawodawcę Unii Europejskiej (zob. w szczególności wyroki: z dnia 25 października 2001 r. w sprawie C-78/00 *Komisja przeciwko Włochom*, Rec. s. I-8195, pkt 28; z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-25/07 *Sosnowska*, Zb.Orz. s. I-5129, pkt 14; z dnia 28 lipca 2011 r. w sprawie C-274/10 *Komisja przeciwko Węgrom*, Zb.Orz. s. I-7289, pkt 42).
- 38 Jak Trybunał wielokrotnie podkreślał, 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 przysługuje ono natychmiast w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 marca 2001 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 *Gabalfriśa i in.*, Rec. s. I-1577,

pkt 43; z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb.Orz. s. I-6161, pkt 47; z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C-392/09 *Uszodaépítő*, Zb.Orz. s. I-8791, pkt 34; ww. wyrok w sprawie *Komisja przeciwko Węgrom*, pkt 43).

- 39 System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego całej działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatku neutralność wszystkich rodzajów działalności gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem że co do zasady ona sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawach połączonych *Gabalfrisa i in.*, pkt 44; wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 *Halifax i in.*, Zb.Orz. s. I-1609, pkt 78; ww. wyrok w sprawach połączonych *Kittel i Recolta Recycling*, pkt 48; a także wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-438/09 *Dankowski*, Zb.Orz. s. I-14009, pkt 24).
- 40 Kwestia, czy podatek VAT należny od wcześniejszych lub późniejszych transakcji sprzedaży dotyczących danych towarów został wpłacony do budżetu państwa, nie ma wpływu na prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego. Podatek VAT stosuje się bowiem do każdej czynności produkcji lub sprzedaży, z odliczeniem podatku dotyczącego kosztów poszczególnych elementów ceny (zob. postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C-395/02 *Transport Service*, Rec. s. I-1991, pkt 26; wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 *Optigen i in.*, Zb.Orz. s. I-483, pkt 54; ww. wyrok w sprawach połączonych *Kittel i Recolta Recycling*, pkt 49).
- 41 Następnie należy przypomnieć, że zwalczanie przestępczości podatkowej, uchylania się od opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 2006/112 (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie *Halifax i in.*, pkt 71; wyroki: z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-285/09 *R.*, Zb.Orz. s. I-12605, pkt 36; z dnia 27 października 2011 r. w sprawie C-504/10 *Tanoarch*, Zb.Orz. s. I-10853, pkt 50). W tej kwestii Trybunał orzekł już, że podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii Europejskiej w celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia swoich uprawnień (zob. w szczególności wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 *Fini H*, Zb.Orz. s. I-1599, pkt 32; ww. wyroki: w sprawie *Halifax i in.*, pkt 68; w sprawach połączonych *Kittel i Recolta Recycling*, pkt 54).
- 42 W związku z tym krajowe organy administracyjne i sądowne powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie *Fini H*, pkt 33, 34; w sprawach połączonych *Kittel i Recolta Recycling*, pkt 55; wyrok z dnia 29 marca 2012 r. w sprawie C-414/10 *Véleclair*, pkt 32).
- 43 W sprawie przed sądem krajowym, jak wynika z orzeczenia tego sądu, jest bezsporne, że skarżący, który zamierzał skorzystać z prawa do odliczenia, jest podatnikiem w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 oraz że usługi wskazywane jako podstawa tego prawa były przez niego wykorzystywane w ramach jego własnych transakcji opodatkowanych.
- 44 Z orzeczenia sądu krajowego wynika ponadto również, że pytania prejudycjalne opierają się na założeniach, zgodnie z którymi, po pierwsze, transakcja mająca stanowić podstawę odliczenia została dokonana, co wynika z odpowiadającej jej faktury, a po drugie, faktura ta zawiera wszelkie dane wymagane przepisami dyrektywy 2006/112. W związku z tym określone w dyrektywie materialne i formalne warunki powstania prawa do odliczenia zostały spełnione. Należy w szczególności zauważyć, że z orzeczenia sądu krajowego nie wynika, by skarżący sam dopuścił się działań nieuczciwych, jak na przykład poświadczenie nieprawdy lub fałszowanie faktur.
- 45 W takich okolicznościach podatnikowi można by odmówić prawa do odliczenia tylko na podstawie orzecznictwa wynikającego z pkt 56–61 ww. wyroku w sprawach połączonych *Kittel i Recolta Recycling*, które wymaga udowodnienia na podstawie obiektywnych przesłanek, że podatnik będący

odbiorcą usług lub dostaw stanowiących podstawę prawa do odliczenia wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcje te wiążą się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu.

- 46 Podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar lub usługę, uczestniczy w transakcji stanowiącej element przestępstwa w dziedzinie podatku VAT, należy bowiem z punktu widzenia dyrektywy 2006/112 uznać za współnika w tym przestępstwie, niezależnie od tego, czy uzyskuje on korzyści z dalszej sprzedaży owych towarów lub świadczenia usług w ramach dokonywanych przez siebie transakcji (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 56).
- 47 Natomiast niezgodne z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia, omówionymi w pkt 37–40 niniejszego wyroku, jest sankcjonowanie odmową możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja, dokonana przed transakcją przeprowadzoną przez owego podatnika lub po niej, została dokonana z naruszeniem przepisów o podatku VAT (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Optigen i in., pkt 52, 55; w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 45, 46, 60).
- 48 Wprowadzenie systemu odpowiedzialności bez winy wykraczałoby bowiem poza zakres niezbędny do ochrony interesów skarbu państwa (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Industries i in., Zb.Orz. s. I-4191, pkt 32; z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 Netto Supermarkt, Zb.Orz. s. I-771, pkt 23).
- 49 Ponieważ odmowa prawa do odliczenia stanowi zgodnie z pkt 45 niniejszego wyroku wyjątek od zasady podstawowej, jaką jest istnienie takiego prawa, organ podatkowy zobowiązany jest wykazać w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych przesłanek prowadzących do wniosku, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu.
- 50 W świetle powyższych rozważań na pytania w sprawie C-142/11 trzeba udzielić odpowiedzi, iż art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 220 pkt 1 i art. 226 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia podatnikowi prawa do odliczenia od kwoty należnego podatku VAT kwoty tego podatku należnego lub zapłaconego z tytułu świadczonych mu usług z tego powodu, iż wystawca faktur dotyczących owych usług lub jeden z jego usługodawców dopuścił się nieprawidłowości, bez udowodnienia przez organ podatkowy na podstawie obiektywnych przesłanek, iż podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem popełnionym przez wystawcę faktury lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu.

W przedmiocie pytań w sprawie C-80/11

- 51 Stawiając te pytania, które trzeba rozpatrywać łącznie, sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia prawa do odliczenia z tego powodu, iż podatnik nie upewnił się, że wystawca faktury za towary, których prawo do odliczenia ma dotyczyć, jest podatnikiem, że dysponował on tymi towarami i był w stanie je dostarczyć oraz że wywiązał się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku VAT, albo z tego powodu, że podatnik nie posiada, poza fakturą, innych dokumentów potwierdzających spełnienie powyższych warunków.
- 52 Jak wynika z orzeczenia sądu krajowego, a zwłaszcza z pierwszego pytania, pytania w sprawie C-80/11 podobnie jak pytania w sprawie C-142/11 są oparte na założeniu, zgodnie z którym materialne i formalne warunki powstania prawa do odliczenia określone w dyrektywie 2006/112 zostały spełnione. W szczególności dotyczy to warunku posiadania przez podatnika faktury potwierdzającej

rzeczywiste dokonanie dostawy towarów i zgodnej z wymaganiami dyrektywy. W związku z tym, w świetle odpowiedzi udzielonej w pkt 50 niniejszego wyroku, znajdującej zastosowanie również do dostawy towarów, podatnikowi można by odmówić prawa do odliczenia tylko w razie udowodnienia na podstawie obiektywnych przesłanek, że wiedział on lub powinien był wiedzieć, iż transakcje stanowiące podstawę prawa do odliczenia wiążą się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu.

- 53 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału, jeżeli podmiot gospodarczy podjął wszelkie działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, w celu upewnienia się, że transakcje, w których uczestniczy, nie wiążą się z przestępstwem, czy to w zakresie podatku VAT, czy w innej dziedzinie, może on domniemywać legalność tych transakcji bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 51).
- 54 Natomiast nie jest sprzeczne z prawem Unii Europejskiej wymaganie, by podmiot przedsięwziął wszystkie działania, jakich można od niego racjonalnie oczekiwać, w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi do udziału w przestępstwie podatkowym (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos i in., Zb.Orz. s. I-7797, pkt 65, 68; ww. wyrok w sprawie Netto Supermarkt, pkt 24; wyrok z dnia 21 grudnia 2011 r. w sprawie C-499/10 Vlaamse Oliemaatschappij, Zb.Orz. s. I-14191, pkt 25).
- 55 Ponadto, zgodnie z art. 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112, państwa członkowskie mogą ustanowić inne obowiązki niż określone w dyrektywie, jeżeli uznają je za niezbędne do właściwego poboru podatku VAT i zapobiegania przestępczości.
- 56 Jednakże, mimo iż przepis ten pozostawia państwom członkowskim pewien margines swobody (zob. wyrok z dnia 26 stycznia 2012 r. w sprawie C-588/10 Kraft Foods Polska, pkt 23), uprawnienia tego nie można wykorzystywać, zgodnie z akapitem drugim omawianego artykułu, w celu wprowadzenia dodatkowych obowiązków w zakresie fakturowania w stosunku do obowiązków określonych w rozdziale 3 „Fakturowanie” tytułu XI „Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami” dyrektywy, a w szczególności w jej art. 226.
- 57 Ponadto stosowane przez państwa członkowskie na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112 środki mające na celu zapewnienie właściwego poboru podatku i zapobieganie przestępczości nie mogą wykraczać poza zakres konieczny do osiągnięcia owego celu. Nie mogą wobec tego być wykorzystywane w sposób regularnie uniemożliwiający skorzystanie z prawa do odliczenia podatku VAT i naruszający tym samym neutralność tego podatku, będącą jedną z zasad podstawowych wspólnego systemu podatku VAT (zob. podobnie, w szczególności, ww. wyroki: w sprawach połączonych Gabalfrisa i in., pkt 52; w sprawie Halifax i in., pkt 92; wyrok z dnia 21 października 2010 r. w sprawie C-385/09 Nidera Handelscompagnie, Zb.Orz. s. I-10385, pkt 49; ww. wyrok w sprawie Dankowski, pkt 37).
- 58 W odniesieniu do środków będących przedmiotem sprawy przed sądem krajowym należy stwierdzić, że ustawa o podatku VAT nie nakłada konkretnych obowiązków, a jedynie stanowi w art. 44 ust. 5, iż uprawnień podatkowych podatnika wskazanego na fakturze jako nabywca nie można kwestionować, jeżeli w odniesieniu do zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego dołożył on należytej staranności, biorąc pod uwagę okoliczności dostawy towarów lub świadczenia usług.
- 59 Wobec powyższego, jak wynika z orzecznictwa omówionego w pkt 53 i 54 niniejszego wyroku, określenie działań, jakich podjęcia w konkretnym przypadku można w sposób uzasadniony oczekiwać od podatnika, który zamierza skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT, w celu upewnienia się, że dokonywane przez niego transakcje nie wiążą się z popełnieniem przestępstwa przez podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu, zależy przede wszystkim od okoliczności rozpatrywanego przypadku.
- 60 Jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać nieprawidłowości lub naruszenie prawa, przezorny przedsiębiorca powinien, zależnie od okoliczności konkretnego przypadku, zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności.

- 61 Jednakże organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, jest podatnikiem, czy dysponuje towarami będącymi przedmiotem transakcji i jest w stanie je dostarczyć oraz czy wywiązuje się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku VAT, w celu upewnienia się, że podmioty działające na wcześniejszych etapach obrotu nie dopuszczają się nieprawidłowości lub przestępstwa, albo żeby podatnik ten posiadał potwierdzające to dokumenty.
- 62 Co do zasady bowiem 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.
- 63 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału państwa członkowskie mają obowiązek weryfikować deklaracje podatników, ich księgi rachunkowe oraz inne istotne dokumenty (zob. wyroki: z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-132/06 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-5457, pkt 37; z dnia 29 lipca 2010 w sprawie C-188/09 Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, Zb.Orz. s. I-7639, pkt 21).
- 64 Z tego względu dyrektywa 2006/112 wymaga, w szczególności w art. 242, by każdy podatnik prowadził rachunkowość w sposób wystarczająco szczegółowy do celów stosowania podatku VAT oraz kontroli przez organy podatkowe. Dla ułatwienia tych zadań dyrektywa nadaje w art. 245 i 249 właściwym organom prawo dostępu do faktur, które podatnik jest na mocy art. 244 dyrektywy zobowiązany przechowywać.
- 65 Zatem nakładając na podatników obowiązki omówione w pkt 61 niniejszego wyroku pod groźbą odmowy prawa do odliczenia, organy podatkowe przerzucałyby na podatników, w sposób sprzeczny ze wskazanymi przepisami, własne zadania w zakresie kontroli.
- 66 W świetle powyższych rozważań na pytania postawione w sprawie C-80/11 trzeba udzielić odpowiedzi, iż art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia prawa do odliczenia z tego powodu, iż podatnik nie upewnił się, że wystawca faktury za towary, których prawo do odliczenia ma dotyczyć, jest podatnikiem, że dysponował on tymi towarami i był w stanie je dostarczyć oraz że wywiązał się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku VAT, albo z tego powodu, że podatnik nie posiada, poza fakturą, innych dokumentów potwierdzających spełnienie powyższych warunków, mimo że spełnione były warunki materialne i formalne powstania prawa do odliczenia określone w dyrektywie 2006/112, a podatnik nie miał przesłanek podejrzewać, że wystawca faktury dopuścił się nieprawidłowości lub przestępstwa.

W przedmiocie kosztów

- 67 Dla stron postępowania przed sądem krajowym 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 przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) Artykuł 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 220 pkt 1 i art. 226 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia podatnikowi prawa do odliczenia od kwoty należnego podatku od wartości dodanej kwoty tego podatku należnego lub zapłaconego z tytułu świadczonych mu usług z tego powodu, iż wystawca faktur

dotyczących owych usług lub jeden z jego usługodawców dopuścił się nieprawidłowości, bez udowodnienia przez organ podatkowy na podstawie obiektywnych przesłanek, iż podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem popełnionym przez wystawcę faktury lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu.

- 2) Artykuł 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia prawa do odliczenia z tego powodu, iż podatnik nie upewnił się, że wystawca faktury za towary, których prawo do odliczenia ma dotyczyć, jest podatnikiem, że dysponował on tymi towarami i był w stanie je dostarczyć oraz że wywiązał się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku od wartości dodanej, albo z tego powodu, że podatnik nie posiada, poza fakturą, innych dokumentów potwierdzających spełnienie powyższych warunków, mimo że spełnione były warunki materialne i formalne powstania prawa do odliczenia określone w dyrektywie 2006/112, a podatnik nie miał przesłanek podejrzewać, że wystawca faktury dopuścił się nieprawidłowości lub przestępstwa.

Podpisy