



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 9 grudnia 2021 r.\*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 168 – Prawo do odliczenia podatku naliczonego –  
Materialne przesłanki prawa do odliczenia – Dostawca mający status podatnika –  
Ciężar dowodu – Odmowa prawa do odliczenia w sytuacji, gdy rzeczywisty dostawca nie został zidentyfikowany – Warunki

W sprawie C-154/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Republika Czeska) postanowieniem z dnia 11 marca 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 31 marca 2020 r., w postępowaniu:

**Kemwater ProChemie s.r.o.**

przeciwko

**Odvolací finanční ředitelství,**

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: C. Lycourgos, prezes czwartej izby, pełniący obowiązki prezesa dziesiątej izby, I. Jarukaitis (sprawozdawca) i M. Ilešič, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Pikamäe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Odvolací finanční ředitelství – T. Rozehnal,
- w imieniu rządu czeskiego – M. Smolek, O. Serdula i J. Vlácil, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego – S. Jiménez García, w charakterze pełnomocnika,

\* Język postępowania: czeski.

– w imieniu rządu węgierskiego – M.Z. Fehér i R. Kissné Berta, w charakterze pełnomocników,  
– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i M. Salyková, w charakterze pełnomocników,  
podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,  
wydaje następujący

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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 złożono w ramach sporu pomiędzy Kemwater ProChemie s.r.o. a Odvolací finanční ředitelství (dyrekcją ds. finansów właściwą w zakresie odwołań, Republika Czeska) (zwaną dalej „dyrekcją ds. finansów”) w przedmiocie odmowy prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego w związku ze świadczeniem usług reklamowych w latach 2010 i 2011.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

- 3 Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:  
„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.  
  
»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.
- 4 Artykuł 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. 178 wspomnianej dyrektywy:

„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;

[...]”.

6 Artykuł 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 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 prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic”.

7 Artykuł 287 tej dyrektywy przewiduje:

„Państwa członkowskie, które przystąpiły do Wspólnoty po 1 stycznia 1978 r., mogą przyznać zwolnienie podatnikom, których roczny obrót nie jest większy niż równowartość w walucie krajowej następujących kwot zgodnie z kursem wymiany w dniu ich przystąpienia:

[...]

(7) Republika Czeska: 35 000 EUR;

[...]”.

### ***Prawo czeskie***

8 Zgodnie z § 6 ust. 1 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ustawy nr 235/2004 o podatku od wartości dodanej) podatnik mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w Republice Czeskiej staje się zobowiązany do zapłaty VAT, jeżeli jego obrót osiągnięty w ciągu maksymalnie dwunastu bezpośrednio poprzedzających kolejnych miesięcy kalendarzowych przekracza 1 000 000 koron czeskich (CZK) (około 39 250 EUR), z wyjątkiem osoby, która dokonuje wyłącznie transakcji zwolnionych z podatku bez prawa do odliczenia.

9 Paragraf 29 tej ustawy zawiera przepisy transponujące art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112.

10 Paragrafy 72 i 73 wspomnianej ustawy określają przesłanki prawa do odliczenia VAT. Na mocy tych paragrafów podatnikowi zobowiązanemu do zapłaty VAT przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego, który powinien odpowiadać zadeklarowanemu przez podatnika podatnikowi należnemu, w związku z czym skorzystanie z prawa do odliczenia nie jest możliwe, jeżeli nie powstało zobowiązanie do uiszczenia podatku należnego.

11 Paragraf 94a ust. 1 owej ustawy przewiduje, że mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub miejsce prowadzenia działalności w Republice Czeskiej podatnik, który dokonuje lub będzie dokonywał transakcji dających prawo do odliczenia, może się zarejestrować.

- 12 Zgodnie z § 92 ust. 3 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (ustawy nr 280/2009 o postępowaniu podatkowym) podatnik dowodzi wszelkich okoliczności, które ma obowiązek wskazać w zwykłej deklaracji podatkowej, dodatkowej deklaracji podatkowej lub innych dokumentach.

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

- 13 W następstwie kontroli podatkowej wszczętej w dniu 25 kwietnia 2012 r., obejmującej okresy rozliczeniowe od sierpnia do października 2010 r., od kwietnia do czerwca 2011 r. i sierpień 2011 r., czeski organ podatkowy odmówił Kemwater ProChemie, spółce handlowej z siedzibą w Republice Czeskiej, możliwości skorzystania z prawa do odliczenia VAT zapłaconego przez tę spółkę z tytułu usług reklamowych świadczonych podczas turniejów golfa, które miały miejsce w latach 2010 i 2011. Zgodnie z dokumentami podatkowymi usługi te były świadczone przez Viasat Service s.r.o. na kwotę 120 000 CZK (około 4708 EUR), w tym 20% VAT, w odniesieniu do każdego z okresów rozliczeniowych.
- 14 Nie kwestionując rzeczywistego charakteru rozpatrywanych usług, czeski organ podatkowy stwierdził, że członek zarządu spółki Viasat Service oświadczył, iż nie wiedział o tym, że usługi te były świadczone przez tę spółkę, i że Kemwater ProChemie ze swej strony nie była w stanie wykazać, iż wspomniana spółka rzeczywiście była dostawcą owych usług. Uznawszy, po pierwsze, że nie wykazano tożsamości dostawcy lub dostawców oraz jego lub ich statusu podatnika VAT, a po drugie, że zakres rozpatrywanych świadczeń jest częściowo sporny, organ podatkowy wydał w dniu 20 grudnia 2013 r. decyzje określające wysokość należnego VAT na 20 000 CZK (około 784 EUR) za każdy okres rozliczeniowy i nałożył na Kemwater ProChemie karę pieniężną w kwocie 4000 CZK (około 156 EUR) za każdy z tych okresów.
- 15 Ze względu na to, że dyrekcja ds. finansów oddaliła wniesione przez Kemwater ProChemie odwołanie od tych decyzji określających, ta ostatnia wniosła do Krajský soud v Praze (sądu okręgowego w Pradze, Republika Czeska) skargę, którą sąd ten uwzględnił. Ów sąd uznał, opierając się na orzecznictwie Trybunału i na wyroku Nejvyšší správní soud (najwyższego sądu administracyjnego, Republika Czeska), że prawo do odliczenia nie jest uzależnione od dowiedzenia, iż podatnik nabył podlegające opodatkowaniu świadczenie od dostawcy wskazanego na fakturze dotyczącej tego świadczenia, oraz że brak dowodu co do tożsamości prawdziwego dostawcy owego świadczenia ma decydujące znaczenie wyłącznie wówczas, gdy organ podatkowy udowodni, że transakcja ta wiąże się z oszustwem podatkowym, o którym podatnik korzystający z prawa do odliczenia wiedział lub powinien był wiedzieć.
- 16 Dyrekcja ds. finansów wniosła następnie skargę kasacyjną do sądu odsyłającego, którym jest Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny).
- 17 Sąd odsyłający wyjaśnia, że musi rozstrzygnąć kwestię, czy możliwości skorzystania z prawa do odliczenia VAT można odmówić na tej podstawie, że nie zidentyfikowano prawdziwego dostawcy usług, w odniesieniu do których ich odbiorca wykonuje to prawo.
- 18 Sąd ten zauważa, że z orzecznictwa Trybunału wynika, po pierwsze, że prawo do odliczenia VAT jest uzależnione od przesłanki, zgodnie z którą odbiorcą podlegającej opodatkowaniu transakcji musi być podatnik, który wykorzystał dostarczone towary lub wyświadczone usługi do celów transakcji podlegających opodatkowaniu na późniejszym etapie obrotu, a towary te muszą być dostarczone lub usługi te muszą być wyświadczone przez innego podatnika, oraz że co do zasady prawa tego nie można odmówić, jeżeli owe przesłanki są spełnione. Po drugie, organ podatkowy

- powinien odmówić podatnikowi możliwości skorzystania z prawa do odliczenia, jeżeli sam wykaże – nie wymagając od podatnika udowodnienia innych okoliczności, do czego ten nie jest zobowiązany – że podatnik ten wiedział lub mógł wiedzieć, iż nabywając dane towary lub usługi, bierze udział w oszustwie.
- 19 Sąd odsyłający wskazuje, że w prawie czeskim ciężar dowodu w zakresie spełnienia materialnych przesłanek prawa do odliczenia VAT spoczywa na podatniku. Uważa on, że taki sam wymóg wynika z orzecznictwa Trybunału, wskazując jednocześnie, że wątpliwości co do tożsamości dostawcy nie powinny same w sobie pozwalać organowi podatkowemu na odmówienie możliwości skorzystania z prawa do odliczenia, ponieważ dyrektywa 2006/112 zawiera szeroką definicję pojęcia „podatnika”. Niemniej jednak sąd odsyłający zauważa, że ze względu na to, iż Republika Czeska stosuje wyjątek przewidziany w art. 287 tej dyrektywy, nie można jednoznacznie stwierdzić, czy materialna przesłanka prawa do odliczenia dotycząca statusu podatnika, jaki powinien mieć dostawca, jest spełniona, jeżeli rzeczywistego dostawcy nie zidentyfikowano.
- 20 Ponadto sąd odsyłający uważa, że istnieje sprzeczność pomiędzy – z jednej strony – orzecznictwem Trybunału, zgodnie z którym to na osobie powołującej się na prawo do odliczenia spoczywa obowiązek udowodnienia spełnienia materialnych przesłanek tego prawa, w tym okoliczności, że towary zostały rzeczywiście dostarczone lub usługi zostały rzeczywiście świadczone przez podatnika, a – z drugiej strony – wyrokiem z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), oraz postanowieniem z dnia 10 listopada 2016 r., Signum Alfa Sped (C-446/15, niepublikowanym, EU:C:2016:869), w których orzeczono, że prawo to należy przyznać, jeżeli nie dowiedziono udziału w oszustwie, mimo że w sprawach, w których owe orzeczenia zapadły, nie wykazano, że dostawca ma status podatnika.
- 21 Wreszcie, sąd odsyłający uważa, że nałożenie na podatnika obowiązku udowodnienia, że materialne przesłanki prawa do odliczenia są spełnione, jest konieczne nie tylko wówczas, gdy nie zostało wykazane, że dostawca jest podatnikiem, ale również wtedy, gdy – mimo że pewne jest, iż ma on taki status – nie jest możliwe jego zidentyfikowanie. W ocenie owego sądu gdyby było inaczej, wykazanie w sposób pewny materialnej przesłanki prawa do odliczenia dotyczącej statusu podatnika, jaki powinien mieć dostawca, nie byłoby możliwe, gdy państwo członkowskie zastosowało wyjątek przewidziany w art. 287 dyrektywy 2006/112. Odmierna wykładnia byłaby niezgodna z zasadą neutralności podatkowej i orzecznictwem Trybunału dotyczącym dowodu spełnienia materialnych przesłanek prawa do odliczenia, którego ciężar spoczywa na podatniku, i mogłaby umożliwić poważne oszustwa podatkowe, podczas gdy zwalczanie oszustw jest celem uznanym przez tę dyrektywę.
- 22 W tych okolicznościach Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy w zgodzie z dyrektywą 2006/112 [...] pozostaje sytuacja, w której skorzystanie z prawa do odliczenia naliczonego [VAT] jest uzależnione od spełnienia przez podatnika obowiązku wykazania, że przyjęte przez niego świadczenie w ramach transakcji podlegającej opodatkowaniu zostało spełnione przez innego konkretnego podatnika?
- 2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze – czy jeżeli podatnik nie spełni wskazanego obowiązku dowodowego, to dopuszczalne jest odmówienie mu prawa do odliczenia naliczonego podatku, chociaż nie zostało udowodnione, że ten podatnik wiedział albo mógł wiedzieć, że nabywając towary albo usługi, bierze udział w oszustwie podatkowym?”.

## W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 23 Poprzez swoje dwa pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywę 2006/112 trzeba interpretować w ten sposób, że możliwości skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego VAT należy odmówić bez konieczności udowodnienia przez organ podatkowy, że podatnik dopuścił się oszustwa w zakresie VAT bądź że wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja powołana jako podstawa prawa do odliczenia wiązała się z takim oszustwem, jeżeli – w sytuacji, gdy rzeczywisty dostawca danych towarów lub usług nie został zidentyfikowany – podatnik ten nie przedstawia dowodów na to, że ów dostawca miał status podatnika.
- 24 Należy przypomnieć, że prawo do odliczenia VAT jest uzależnione od spełnienia przesłanek zarówno materialnych, jak i formalnych. Jeżeli chodzi o przesłanki materialne, to z art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 wynika, że aby zainteresowany mógł skorzystać z tego prawa, konieczne jest, po pierwsze, by był on „podatnikiem” w rozumieniu tej dyrektywy. Po drugie, towary i usługi, na które podatnik powołuje się w celu uzasadnienia prawa do odliczenia, muszą być na wcześniejszym etapie obrotu dostarczone lub wyświadczone przez innego podatnika oraz muszą być wykorzystywane na późniejszym etapie obrotu przez podatnika na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji. Jeżeli chodzi o zasady wykonywania prawa do odliczenia VAT, które są zbliżone do przesłanek o charakterze formalnym, to art. 178 lit. a) wspomnianej dyrektywy stanowi, że podatnik musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 oraz 238–240 tej dyrektywy (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 25 Wynika stąd, że wskazanie dostawcy na fakturze dotyczącej towarów lub usług, z tytułu których wykonywane jest prawo do odliczenia VAT, stanowi formalną przesłankę skorzystania z tego prawa. Z kolei posiadanie przez dostawcę towarów lub usług statusu podatnika stanowi, jak zauważają sąd odsyłający oraz rządy czeski, hiszpański i węgierski, jego przesłankę materialną (zob. podobnie wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 27).
- 26 Jeżeli chodzi o konsekwencje wynikające z okoliczności, że rzeczywisty dostawca danych towarów lub usług nie został zidentyfikowany, należy przypomnieć, że system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej jego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia zatem neutralność wszelkiej działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że co do zasady sama podlega ona opodatkowaniu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 27 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu nabytych przez nich na wcześniejszym etapie obrotu opodatkowanych towarów i usług stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT. Jak wielokrotnie orzekał Trybunał, prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 stanowi integralną część mechanizmu VAT i zasadniczo nie może być ograniczane, jeżeli zarówno materialne, jak i formalne wymogi lub przesłanki, którym podlega to prawo, zostały spełnione przez zamierzających skorzystać z tego prawa podatników (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 28 O ile zgodnie z art. 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie mogą ustanowić obowiązki inne niż te określone w owej dyrektywie, jeżeli uznają je za niezbędne do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym, o tyle środki przyjęte przez państwa członkowskie nie powinny jednak wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów. Nie można ich wobec tego wykorzystywać w sposób skutkujący systematycznym uniemożliwieniem skorzystania z prawa do odliczenia VAT i naruszający tym samym neutralność tego podatku (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 29 I tak Trybunał orzekł, że podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, by prawo do odliczenia podatku naliczonego zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych przesłanek formalnych (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 30 W konsekwencji jeżeli organ podatkowy posiada dane niezbędne do ustalenia, że spełnione zostały przesłanki materialne, to nie może on wprowadzać w odniesieniu do przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku dodatkowych warunków, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 31 Może być jednak inaczej, gdy naruszenie wymogów formalnych skutkuje uniemożliwieniem przedstawienia przekonującego dowodu spełnienia wymogów materialnych (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 32 Otóż tak może być w sytuacji, gdy tożsamość rzeczywistego dostawcy nie została wskazana na fakturze dotyczącej towarów lub usług, z tytułu których wykonywane jest prawo do odliczenia, jeżeli uniemożliwia to zidentyfikowanie tego dostawcy, a tym samym wykazanie, że miał on status podatnika, ponieważ, jak przypomniano w pkt 25 niniejszego wyroku, status ten stanowi jedną z materialnych przesłanek prawa do odliczenia VAT (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 37).
- 33 W tym kontekście należy, po pierwsze, podkreślić, że organy podatkowe nie mogą ograniczyć się do zbadania samej faktury. Powinny one wziąć pod uwagę także dodatkowe informacje dostarczone przez podatnika. Po drugie, to na podatniku, który wnosi o odliczenie VAT, spoczywa obowiązek wykazania, że spełnia on przesłanki skorzystania z tego odliczenia. Organ podatkowe mogą zatem wymagać od samego podatnika przedstawienia dowodów, które uznają za niezbędne do ustalenia, czy należy przyznać wnioskowane odliczenie (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 34 Wynika stąd, że co do zasady to do podatnika korzystającego z prawa do odliczenia VAT należy wykazanie, że dostawca towarów lub usług, z tytułu których prawo to jest wykonywane, miał status podatnika. Podatnik jest więc zobowiązany do przedstawienia obiektywnych dowodów, że towary lub usługi zostały mu rzeczywiście dostarczone lub wyświadczony na wcześniejszym etapie obrotu przez podatników, na potrzeby jego własnych podlegających opodatkowaniu VAT transakcji, w odniesieniu do których faktycznie zapłacił on ten podatek. Dowody te mogą w szczególności obejmować dokumenty znajdujące się w posiadaniu dostawców lub usługodawców, od których podatnik nabył towary lub usługi, za które zapłacił on VAT (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 35 Jednakże, co się tyczy zwalczania oszustw w zakresie VAT, organ podatkowy nie może wymagać w sposób systematyczny od podatnika zamierzającego skorzystać z prawa do odliczenia VAT sprawdzenia w szczególności, czy dostawca towarów lub usług, z tytułu których prawo to jest wykonywane, ma status podatnika (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 36 Jeżeli chodzi o ciężar dowodu co do tego, czy dostawca ma status podatnika, należy dokonać rozróżnienia pomiędzy, z jednej strony, wykazaniem przesłanki materialnej prawa do odliczenia VAT a, z drugiej strony, ustaleniem istnienia oszustwa w zakresie VAT (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 41).
- 37 I tak o ile w ramach zwalczania oszustw w zakresie VAT nie można wymagać w sposób systematyczny od podatnika zamierzającego skorzystać z prawa do odliczenia VAT, aby sprawdził, czy dostawca danych towarów lub usług posiada status podatnika, o tyle inaczej jest w przypadku, gdy wykazanie tego statusu jest konieczne do zbadania, czy została spełniona owa materialna przesłanka prawa do odliczenia (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 42).
- 38 W tym ostatnim przypadku do podatnika należy wykazanie na podstawie obiektywnych dowodów, że dostawca ma status podatnika, chyba że organ podatkowy dysponuje danymi niezbędnymi do sprawdzenia, czy została spełniona owa materialna przesłanka prawa do odliczenia VAT. W tym względzie należy przypomnieć, że z treści art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 wynika, że pojęcie „podatnika” zostało zdefiniowane w sposób szeroki, w oparciu o okoliczności faktyczne, a tym samym że posiadanie przez dostawcę statusu podatnika może wynikać z okoliczności sprawy (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 43).
- 39 Jest tak w szczególności wtedy, gdy – mimo że państwo członkowskie skorzystało z przewidzianej w art. 287 dyrektywy 2006/112 możliwości przyznania zwolnienia z podatku podatnikom, których roczny obrót nie przekracza określonej kwoty – z okoliczności faktycznych, takich jak ilość i cena nabytych towarów lub usług, można w sposób pewny wywieść, że roczny obrót dostawcy przekracza tę kwotę, wobec czego dostawca ten nie może korzystać ze zwolnienia przewidzianego w tym artykule, oraz że w sposób konieczny ma on status podatnika.
- 40 Odmówienie podatnikowi możliwości skorzystania z prawa do odliczenia VAT na tej podstawie, że rzeczywisty dostawca danych towarów lub usług nie został zidentyfikowany i że podatek ten nie udowodnił, iż ów dostawca miał status podatnika, podczas gdy z okoliczności faktycznych wynika w sposób pewny, że rzeczony dostawca w sposób konieczny miał taki status, byłoby bowiem sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej, a także z orzecznictwem przypomnianym w pkt 26–30 niniejszego wyroku. W konsekwencji wbrew temu, co podnosi sąd odsyłający, nie można we wszystkich przypadkach wymagać od podatnika, aby udowodnił on – gdy rzeczywisty dostawca danych towarów lub usług nie został zidentyfikowany – że dostawca ten ma status podatnika, by móc skorzystać z tego prawa.
- 41 Wynika stąd, że gdy rzeczywisty dostawca danych towarów lub usług nie został zidentyfikowany, podatnikowi należy odmówić możliwości skorzystania z prawa do odliczenia VAT, jeżeli w świetle okoliczności faktycznych i pomimo informacji dostarczonych przez tego podatnika brak jest danych niezbędnych do sprawdzenia, czy ów dostawca miał status podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 44).



- 42 W świetle całości powyższych rozważań na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, iż dyrektywę 2006/112 trzeba interpretować w ten sposób, że możliwości skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego VAT należy odmówić bez konieczności udowodnienia przez organ podatkowy, że podatnik dopuścił się oszustwa w zakresie VAT bądź że wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja powołana jako podstawa prawa do odliczenia wiązała się z takim oszustwem, jeżeli – w sytuacji, gdy rzeczywisty dostawca danych towarów lub usług nie został zidentyfikowany – podatnik ten nie przedstawia dowodów na to, że ów dostawca miał status podatnika, o ile w świetle okoliczności faktycznych i informacji dostarczonych przez tego podatnika brak jest danych niezbędnych do sprawdzenia, czy rzeczywisty dostawca miał taki status.

### **W przedmiocie kosztów**

- 43 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 trzeba interpretować w ten sposób, że możliwości skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT) należy odmówić bez konieczności udowodnienia przez organ podatkowy, że podatnik dopuścił się oszustwa w zakresie VAT bądź że wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja powołana jako podstawa prawa do odliczenia wiązała się z takim oszustwem, jeżeli – w sytuacji, gdy rzeczywisty dostawca danych towarów lub usług nie został zidentyfikowany – podatnik ten nie przedstawia dowodów na to, że ów dostawca miał status podatnika, o ile w świetle okoliczności faktycznych i informacji dostarczonych przez tego podatnika brak jest danych niezbędnych do sprawdzenia, czy rzeczywisty dostawca miał taki status.**

Podpisy