

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 6 września 2012 r. (*)

Podatki – Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 9 – Pojęcie „podatnik” – Prawo do odliczenia – Odmowa – Zasada neutralności podatkowej – Wystawca faktury wykreślony z rejestru podmiotów prowadzących jednoosobowo działalność gospodarczą – Wystawca faktury, który uchybił obowiązku zgłoszenia swych pracowników organowi podatkowemu – Obowiązek podatnika upewnienia się o zgodnym z prawem zachowaniu się wystawcy faktury wobec organu podatkowego

W sprawie C-324/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Legfelsőbb Bíróság (Węgry) postanowieniem z dnia 21 kwietnia 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 czerwca 2011 r., w postępowaniu:

Gábor Tóth

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis i T. von Danwitz (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu G. Tótha przez G. Patakiné Schneider, ügyvéd,
- w imieniu rządu węgierskiego przez M. Fehéra oraz K. Szíjjártó, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez V. Bottka oraz A. Siposa, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, 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. L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy G. Tóthem a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (regionalna dyrekcja podatkowa regionu północnego, podlegająca krajowej administracji skarbu i cel), będącej następcą prawnym Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kiheleyezett Hatósági Osztály (miejscowego urzędu podatkowego, podlegającego urzędowi podatkowemu regionu północnego administracji podatkowej i kontroli finansowej), w przedmiocie odmowy przez niego przyznania odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego od transakcji uznanych za podejrzone.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 opodatkowuje podatkiem VAT dostawę towarów dokonywaną na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

4 Artykuł 9 ust. 1 rzeczowej dyrektywy stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie [...]”.

5 Zgodnie z art. 167 tej dyrektywy, znajdującym się w jej tytule X, „Odliczenia”, w rozdziale 1, zatytułowanym „Ródło i zakres prawa do odliczenia”, „[p]rawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

6 Artykuł 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 przewiduje, że jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia od kwoty VAT, której jest zobowiązany zapłacić, 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 rzeczowej dyrektywy, znajdujący się w tym samym tytule X, w rozdziale 4, zatytułowanym „Przepisy regulujące korzystanie z prawa do odliczenia”, 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 Zgodnie z art. 213 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy, znajdującym się pod tytułem XI, „Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami”, w rozdziale 2, zatytułowanym „Identyfikacja”, każdy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności w charakterze podatnika.

9 Artykuł 220 pkt 1 dyrektywy 2006/112, znajdujący się w rzeczonym tytule XI, w rozdziale 3, 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.

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

11 Artykuł 273 rzeczony dyrektywy, znajdujący się w tym samym tytule XI, w rozdziale 7, zatytułowanym „Przepisy różne”, 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 członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły 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 (ustawy LXXIV z 1992 r. o podatku VAT, *Magyar Közlöny* 1992/128, 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. 35 ust. 1 lit. a) ustawy, z zastrzeżeniem odrębnych przepisów podatkowych, z prawa do odliczenia można skorzystać tylko pod warunkiem posiadania wiarygodnych dokumentów potwierdzających wysokość naliczonego podatku. Za dokumenty takie uważa się faktury, faktury uproszczone oraz dokumenty uznawane za równoważne z fakturą, wystawione w imieniu podatnika.

14 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 potwierdzającym zachowuje uprawnienia podatkowe, jeżeli w odniesieniu do zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego dołoży należytej staranności, biorąc pod uwagę okoliczności dostawy towaru lub świadczenia usług”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

15 W 2007 r. G. Tóth wykonał prace budowlane na rzecz podatników, posługując się

czyli podwykonawcami, w szczególności jednoosobowym przedsiębiorcą M.L. Umowy zawarte pomiędzy tym ostatnim przedsiębiorcą a G. Tóthem przewidywały obowiązek prowadzenia przez podwykonawcę dziennika budowy i wydania zaświadczenia wykonania robót. Zgodnie z dziennikiem robót M.L. zatrudniał na budowie od ośmiu do czternastu osób. Zaświadczenia wykonania robót były wystawiane w chwili przekazania robót przez G. Tótha na rzecz jego klientów. M.L. wystawił z tytułu odnośnych prac dwadzieścia faktur, które G. Tóth przyjął i uwzględnił w swojej księgowości i w deklaracjach podatkowych. Gábor Tóth twierdzi, że zapłacił za faktury gotówką.

16 M.L. nie płacił zobowiązań podatkowych od 2003 r. W związku z tym nie zadeklarował on również swoich pracowników organowi podatkowemu – ani tytułem zatrudnienia głównego, ani też tytułem zatrudnienia czasowego. Decyzją ostateczną z dnia 20 czerwca 2007 r. właściwy organ gminny cofnął M.L. wydane mu pozwolenie na prowadzenie jednoosobowej działalności gospodarczej.

17 Organ podatkowy obciążył G. Tótha dodatkowym zobowiązaniem podatkowym za rok 2007 w kwocie 5 600 000 HUF z tego tytułu, że podatek zawarty na fakturach wystawionych przez M.L. nie mógł zostać odliczony, ponieważ począwszy od dnia 20 czerwca 2007 r., M.L. nie mógł być kwalifikowany jako podatnik, oraz że w związku z tym nie mógł on już po tej dacie wystawiać żadnych faktur. Ponadto cztery faktur wystawionych przez M.L. opatrzonych była datą wcześniejszą od dnia zakupów potwierdzonych blokiem faktur, to znaczy od dnia 7 września 2007 r. Wreszcie G. Tóth nie zainteresował się charakterem, w jakim osoby obecne na budowie wykonywały swoją pracę.

18 W wyniku odwołania G. Tótha od tej decyzji została ona utrzymana w mocy decyzji organu pozwanego przed sądem krajowym z dnia 8 stycznia 2010 r. Sąd ten stwierdził w szczególności, że w chwili wystawienia szesnastu z dwudziestu przedmiotowych faktur M.L. nie miał statusu podatnika, a tym samym nie miał prawa do przerzucenia podatku. Okoliczności, że w trakcie odnośnego roku podatkowego jego numer identyfikacji podatkowej nie został jeszcze wykreślony z rejestru prowadzonego przez organ podatkowy, nie ma znaczenia w tym zakresie.

19 Wyrokiem z dnia 9 czerwca 2010 r. Nógrád megyei bíróság (sąd okręgowy w Nógrád) oddalił skargę wniesioną przez G. Tótha na decyzję pozwanego przed sądem krajowym. Oddalenie to zostało oparte na tym, że M.L. utracił status podatnika w dniu 20 czerwca 2007 r. oraz że z tego powodu utracił on prawo do przerzucania podatku VAT. Jeżeli chodzi o faktury wystawione przez M.L. przed tą datą, sąd ten stwierdził, że M.L. nie dysponował zgłoszonymi pracownikami ani też pracownikami zatrudnionymi na czas określony, w taki sposób, że nie zostało udowodnione, iż dane prace zostały rzeczywiście przez niego wykonane. Ponadto G. Tóth nie sprawdził, czy usługi wyszczególnione na fakturze rzeczywiście zostały wykonane przez wystawcę faktury, ani też czy osoby wykonujące prace na budowie były zatrudnione lub pracowały jako pracownicy czasowi zaangażowani przez M.L.

20 Gábor Tóth odwołał się od wyroku oddalającego Nógrád megyei bíróság do sądu odsyłającego. Po pierwsze, Sąd ten ma wątpliwości co do tego, czy prawo do odliczenia może zostać ograniczone z tego względu, że wystawca faktury został wykreślony z rejestru przedsiębiorców. Po drugie, sąd ten zastanawia się, czy można uznać, że G. Tóth wiedział lub powinien był wiedzieć, iż uczestniczył w transakcji stanowiącej oszustwo w podatku VAT w rozumieniu pkt 59 wyroku 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, ponieważ nie zadał sobie trudu, aby dowiedzieć się, czy osoby wykonujące pracę związane są stosunkiem prawnym z wystawcą faktury.

21 Uznawszy, że rozstrzygnięcie sprawy uzależnione jest od wykładni prawa Unii, Legfelsőbb Bíróság (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z

następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy wykładnia prawa wyłącza prawo do odliczenia adresata faktury w sytuacji, gdy wystawcy faktury zostało cofnięte pozwolenie na prowadzenie jednoosobowej działalności gospodarczej przez sekretarza gminy przed wykonaniem umowy lub przed wystawieniem faktury, narusza zasadę neutralności podatkowej (art. 9 dyrektywy [2006/112/WE])?
- 2) Czy okoliczności, iż osoba wystawiająca fakturę prowadzi jednoosobowo działalność gospodarczą nie zgłosiła zatrudnianych przez siebie pracowników (którzy w związku z tym pracują »na czarno«), z którego to względu organ podatkowy stwierdzi, że przedsiębiorca ten »nie posuguje się zgłoszonymi pracownikami«, może uniemożliwić wykonanie prawa do odliczenia adresata faktury, biorąc pod uwagę zasadę neutralności podatkowej?
- 3) Czy można uznać, że adresat faktury dopuszcza się niedbalstwa, jeżeli nie sprawdza, czy istnieje związek prawny pomiędzy zatrudnianymi przy pracach pracownikami a wystawcą faktury, ani tego, czy wystawca ten wykonał swoje zobowiązania podatkowe związane ze zgłoszeniem tych podatników lub inne obowiązki związane z tymi pracownikami? Czy można uznać, że zachowanie takie stanowi obiektywnie okoliczność wskazującą na to, że adresat faktury wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w transakcji stanowiącej oszustwo w podatku VAT?
- 4) Czy z uwagi na zasadę neutralności podatkowej sąd krajowy może wziąć pod uwagę ww. okoliczności, jeżeli ogólna ocena doprowadzi go do przekonania, iż pomiędzy osobami znajdującymi się na fakturze nie doszło do zrealizowania transakcji gospodarczej?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

22 Przez pierwsze pytanie sąd odsyłający zastanawia się zasadniczo nad tym, czy dyrektywa 2006/112 i zasada neutralności podatkowej powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby organ podatkowy odmawiał podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT należnego lub naliczonego z tytułu usług, które zostały wyświadczane na jego rzecz, z tego powodu, że pozwolenie na prowadzenie działalności przez jednoosobowego przedsiębiorcę zostało cofnięte przed wyświadczeniem przez niego odnośnych usług lub przed wystawieniem przez niego odnośnej faktury.

23 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 podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez prawo Unii (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; a także z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében i Dávid, pkt 37).

24 Jak wielokrotnie podkreśla Trybunał, prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 stanowi integralny część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. W szczególności przysuguje ono natychmiast w stosunku do każdego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. w szczególności wyrok z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfriśa i in., Rec. s. I-1577, pkt 43; ww. wyroki: w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 47; a także w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 38).

25 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciążącego podatku VAT

należnego lub zapłaconego w ramach jego całej działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie całego 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; a także ww. wyrok w sprawach połączonych *Mahagében i Dávid*, pkt 39).

26 Jeżeli chodzi o materialne przesłanki powstania prawa do odliczenia, z art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 wynika, że towary i usługi powodujące naliczenie podatku, podniesione w celu uzasadnienia tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji oraz że owe towary i usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika.

27 Jeżeli chodzi o postępowanie przed sądem krajowym, z postanowienia odsyłającego wynika, że odnośne usługi zostały wykorzystane przez skarżącego w postępowaniu przed sądem krajowym na potrzeby jego opodatkowanych transakcji.

28 Odnośnie do statusu podatnika wystawcy faktury dotyczącej rzeczonych usług należy przypomnieć definicję tego pojęcia przewidzianą w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

29 Zgodnie z pierwszym akapitem tego przepisu „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Według drugiego akapitu tego przepisu „działalność gospodarcza” obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie.

30 Z powyższego wynika, że pojęcie „podatnik” zostało zdefiniowane w sposób szeroki w oparciu o okoliczności faktyczne. Z kolei z owego art. 9 ust. 1 nie wynika, że status podatnika zależy od jakiegokolwiek zezwolenia lub pozwolenia wydanego przez organ administracji w celu prowadzenia działalności gospodarczej.

31 Oczywiście art. 213 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 stanowi, że każdy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zaprzestanie działalności w charakterze podatnika. Niemniej jednak, niezależnie od znaczenia tego zgłoszenia dla systemu podatku VAT, nie powinno stanowić ono dodatkowego warunku wymaganego dla przyznania statusu podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 tej dyrektywy, ponieważ ów art. 213 znajduje się w jej tytule XI, w rozdziale 2, zatytułowanym „Identyfikacja”.

32 Ponadto Trybunał orzekł już, iż ewentualne uchybienie przez usługodawcę obowiązku rozpoczęcia działalności podlegającej opodatkowaniu nie może podważyć prawa do odliczenia podatku przysługującego odbiorcy tych usług w zakresie podatku naliczonego. W związku z tym rzeczonemu usługobiorcy przysługuje prawo do odliczenia, nawet jeżeli usługodawca jest podatnikiem, który nie został zarejestrowany dla celów podatku VAT, jeżeli faktury dotyczące wydanych usług zawierają wszystkie informacje wymagane przez wskazany art. 226 dyrektywy 2006/112, a zwłaszcza te konieczne do ustalenia tożsamości osoby, która wystawiła te faktury, oraz rodzaju wykonanych usług (zob. wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-438/09 *Dankowski*, Zb.Orz. s. I-14009, pkt 33, 36, 38).

33 Z powyższego wynika, że organy podatkowe nie mogą odmówić prawa do odliczenia na tej podstawie, że wystawca faktury nie posiada już zezwolenia na prowadzenie jednoosobowej działalności gospodarczej i w związku z tym nie ma już prawa do posługiwania się swoim

numerem identyfikacji podatkowej, jeżeli faktura ta zawiera wszystkie informacje, o których mowa w art. 226 dyrektywy 2006/112.

34 Z uwagi na powyższe rozważania na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż dyrektywa 2006/112 i zasada neutralności podatkowej powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwia się one temu, aby organ podatkowy odmawiał podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego z tytułu wyświadczonych na jego rzecz usług tylko z tego powodu, iż pozwolenie na prowadzenie jednoosobowej działalności gospodarczej zostało cofnięte wystawcy faktury przed wyświadczaniem przez niego odnośnych usług lub przed wystawieniem odpowiedniej faktury, jeżeli faktura ta zawiera wszystkie informacje wymagane przez art. 226 tej dyrektywy, a w szczególności informacje konieczne do ustalenia tożsamości osoby wystawiającej fakturę i charakteru wyświadczonych usług.

W przedmiocie pytania drugiego

35 Przez pytanie to sąd odsyłający zasadniczo zmierza do ustalenia, czy dyrektywa 2006/112 i zasada neutralności podatkowej powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwia się one temu, aby organ podatkowy odmawiał podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT należnego lub naliczonego z tytułu wyświadczonych mu usług na tej podstawie, że wystawca faktury, której dotyczą te usługi, nie zgłosił zatrudnionych przez niego pracowników.

36 Jeżeli chodzi o usługodawców, którzy naruszyli prawo poprzez brak zgłoszenia zatrudnionych przez nich pracowników, tak że pracownicy owi świadczyli niezgłoszoną pracę w trakcie świadczenia odnośnych usług, kwestia ta obejmuje sytuacje analogiczne do sytuacji przedmiotowej przed sądem krajowym w sprawie zakończonych ww. wyrokiem C-142/11 Mahagében i Dávid.

37 W wyroku tym Trybunał oparł się, po pierwsze, na zasadach regulujących prawo do odliczenia, i po drugie, na orzecznictwie dotyczącym odmowy korzystania z praw powoływanych w sposób oszukawczy lub stanowiący nadużycie (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 37–42, 46–48).

38 Na tej podstawie Trybunał stwierdził, że dyrektywa 2006/112 sprzeciwia się praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT 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 wiążąca się z oszustwem popełnionym przez wystawcę faktury lub przez inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 50).

39 W związku z tym na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że dyrektywa 2006/112 powinna być interpretowana w ten sposób, iż sprzeciwia się ona temu, aby organ podatkowy odmawiał podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego z tytułu usług, które zostały mu świadczone, na tej podstawie, że wystawca faktury, której dotyczą owe usługi, nie zgłosił zatrudnionych przez niego pracowników, przy czym organ ten nie wykazał za pomocą obiektywnych dowodów, iż podatnik ów wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja powołana dla uzasadnienia prawa do odliczenia stanowiła oszustwo popełnione przez rzeczonego wystawcę lub przez przedsiębiorcę występującego w związku z usługą.

W przedmiocie pytania trzeciego

40 Przez pytanie trzecie sąd krajowy usiłuje zasadniczo ustalić, czy dyrektywa 2006/112

powinna być interpretowana w ten sposób, że okoliczności, iż podatnik nie zbadał, czy pracownicy zatrudnieni na budowie pozostają w stosunku prawnym z wystawcą faktury lub też czy wystawca zgłosił pracowników, stanowi obiektywną okoliczność, która pozwala na stwierdzenie, że adresat faktury wiedział lub powinien był wiedzieć, iż uczestniczył w transakcji stanowiącej oszustwo w podatku VAT.

41 Pytanie to obejmuje sytuację analogiczną do sytuacji w postępowaniu przed sądem krajowym w sprawie zakończonej ww. wyrokiem C-80/11 Mahagében i Dávid.

42 W pkt 53 i 54 rzeczonego wyroku Trybunał w pierwszej kolejności przypomina orzecznictwo, zgodnie z którym jeżeli podmiot gospodarczy podjął wszelkie działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, w celu upewnienia się, że transakcje, w których uczestniczył, nie wiążą się z przestępstwem – czy to w zakresie podatku VAT, czy w innej dziedzinie – może on domniemywać legalności tych transakcji bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT. Ponadto w pkt 55–57 oraz 62–65 tego wyroku Trybunał uwzględnił, odpowiednio, art. 273 dyrektywy 2006/112 oraz okoliczności, że co do zasady do organów podatkowych należy dokonywanie kontroli podatkowych podatników w celu wykrycia nieprawidłowości i oszustw w podatku VAT, a także nakładania sankcji na podatników, którzy dopuścili się nieprawidłowości lub oszustw.

43 Na tej podstawie Trybunał stwierdza, że dyrektywa 2006/112 sprzeciwia się praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia prawa do odliczenia z tego powodu, iż podatnik nie upewnił się, że wystawca faktury dotyczył towarów lub usług, w stosunku do których ma zostać wykonane prawo do odliczenia, posiada status podatnika, że dysponował on tymi towarami i był w stanie je dostarczyć oraz że wywił za siebie z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku VAT, mimo że spełnione byłyby warunki materialne i formalne skorzystania z prawa do odliczenia określone w dyrektywie 2006/112, a podatnik nie miał przesłanek podejrzewać, iż wystawca faktury dopuścił się nieprawidłowości lub przestępstwa (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 66).

44 Ów dotyczący dostawy towarów wniosek ma zastosowanie również w przypadku wyłączenia usług w zakresie dotyczącym tego, czy można uznać, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż usługa powołana w celu uzasadnienia prawa do odliczenia stanowiła oszustwo popełnione przez wystawcę faktury z tego powodu, że nie sprawdzono, czy wystawca faktury dysponował pracownikami koniecznymi do wyłączenia odnośnych usług, jeżeli wystawca ten spełnił obowiązek zgłoszenia dotyczącego tych pracowników i czy pracownicy rzeczonego wystawcy wyłączyli odnośne usługi.

45 W związku z powyższym na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, że dyrektywa 2006/112 powinna być interpretowana w ten sposób, iż okoliczności, że podatnik nie sprawdził, czy pracownicy zatrudnieni na budowie pozostawali w stosunku prawnym z wystawcą faktury lub czy wystawca ów zgłosił tych pracowników, nie stanowi obiektywnej okoliczności, która pozwalałaby na wniosek, że adresat faktury wiedział lub powinien był wiedzieć, iż uczestniczył w transakcji stanowiącej oszustwo w podatku VAT, jeżeli adresat ten nie dysponował przesłankami uzasadniającymi przypuszczenie istnienia nieprawidłowości lub oszustwa po stronie rzeczonego wystawcy. Tym samym nie można odmówić prawa do odliczenia na podstawie rzeczonej okoliczności wówczas, gdy zostały spełnione materialne i formalne przesłanki przewidziane przez tę dyrektywę dla skorzystania z tego prawa.

W przedmiocie pytania czwartego

46 Przez pytanie to sąd odsyłający zastanawia się zasadniczo, czy dyrektywa 2006/112 i zasada neutralności podatkowej sprzeciwiają się uwzględnieniu przez ten sąd okoliczności

wymienionych w trzech pierwszych pytaniach, jeżeli w oparciu o całość ocen ogółu okoliczności danej sprawy stwierdzi on, że w rzeczywistości transakcja powołana w celu uzasadnienia prawa do odliczenia nie została zrealizowana przez strony wymienione na fakturze.

47 Zgodnie z postanowieniem odsyłającym nie zaprzeczono temu, że chcący skorzystać z prawa do odliczenia skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym ma status podatnika i że wywiadczył on na rzecz innych podatników prace budowlane bądźce tym samym usługami opodatkowanymi. Ponieważ podatnik ten wykonał prace nie z pomocą swoich własnych pracowników, lecz poprzez podwykonawcę, odnośne usługi zostały mu wywiadczone przez innych przedsiębiorców i wykorzystał je na potrzeby własnych opodatkowanych transakcji.

48 Ponadto z postanowienia odsyłającego wynika, że skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym zawarł umowę z M.L. w celu wykonania odnośnych prac oraz że przedstawił on wystawione przez M.L. faktury dotyczące tych prac zawierające wszystkie informacje wymagane przez dyrektywę 2006/112. Postanowienie odsyłające nie zawiera żadnej wzmianki, która pozwoliłaby przyjąć, że skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym sam dopuścił się manipulacji takich jak przedstawienie fałszywych zgłoszeń lub wystawianie nieprawidłowych faktur.

49 W tych okolicznościach okazuje się, że pytanie czwarte obejmuje sytuacje, w których odnośne usługi były wywiadczone nie przez pracowników wystawcy faktury, lecz przez pracowników innego przedsiębiorcy, co może być wynikiem zarówno oszukańczej symulacji usługodawcy, jak również zwykłego posłużenia się innym podwykonawcą. Tymczasem z postanowienia odsyłającego nie wynika, że pytanie to podważa założenie, na jakim opierają się pytania od pierwszego do trzeciego, to znaczy że w sprawie przed sądem krajowym materialne i formalne warunki przewidziane przez dyrektywę 2006/112 dla powstania prawa do odliczenia zostały spełnione.

50 Oczywiście, jeżeli organ podatkowy przedstawi konkretne przesłanki dotyczące istnienia oszustwa, ani dyrektywa 2006/112, ani zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwiają się temu, aby sąd krajowy zbadał, w ramach dotyczącego odmowy prawa do odliczenia postępowania pomiędzy podatnikiem a organami podatkowymi, czy wystawca faktury sam dokonał odnośnych transakcji oraz czy w tym celu uwzględnił on ogół okoliczności sprawy, w tym okoliczności wymienione w pierwszym i drugim z pytań przedstawionych przez sąd odsyłający.

51 Niemniej jednak należy stwierdzić, że takie badanie nie może podważyć rozważań, które stanowił podstawą odpowiedzi udzielonych na trzy pierwsze pytania, chyba że organ podatkowy wykaże w oparciu o obiektywne dowody, że dany podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja powołana dla oparcia prawa do odliczenia stanowiła oszustwo popełnione przez wystawcę faktury lub przez innego przedsiębiorcę występującego w związku wywiadczenia usług.

52 Wniosek ten został potwierdzony wyrokiem z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 Netto Supermarkt, Zb.Orz. s. I-771, pkt 27, 29, dotyczącym zwolnienia z podatku VAT związanego z dostawą towarów w wywozie poza Unię Europejską, w którym to wyroku Trybunał orzekł, iż dostawca powinien móc pokładać zaufanie w zgodności z prawem podejmowanych przez siebie czynności bez narażania się na utratę prawa do zwolnienia z podatku VAT, jeżeli nie może zdawać sobie sprawy, nawet wykazując wszelkie staranności sumiennego kupca, że przesłanki tego zwolnienia w rzeczywistości nie zostały spełnione ze względu na sfałszowanie dowodu wywozu przedstawionego mu przez nabywcę.

53 Z uwagi na powyższe na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, że jeżeli organ podatkowy przedstawi konkretne przesłanki dotyczące istnienia oszustwa, dyrektywa 2006/112 i zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwiają się temu, aby sąd krajowy zbadał na podstawie ogólnej

oceny wszystkich okoliczności faktycznych sprawy, czy wystawca faktury sam wykonał daną transakcję?. Niemniej jednak w sytuacji takiej jak przed sądem krajowym prawa do odliczenia może odmówić tylko wtedy, gdy organ podatkowy wykazuje na podstawie obiektywnych dowodów, że adresat faktury wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja powołana w celu uzasadnienia prawa do odliczenia stanowiła oszustwo popełnione przez rzeczonoego wystawcę lub przez innego przedsiębiorcę uczestniczącego w związku świadczenia usług.

W przedmiocie kosztów

54 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) Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i zasada neutralności podatkowej powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwia się one temu, aby organ podatkowy odmawiał podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego z tytułu wyświadczonych na jego rzecz usług tylko z tego powodu, iż pozwolenie na prowadzenie jednoosobowej działalności gospodarczej zostało cofnięte wystawcy faktury przed świadczeniem przez niego odnośnych usług lub przed wystawieniem odpowiedniej faktury, jeżeli faktura ta zawiera wszystkie informacje wymagane przez art. 226 tej dyrektywy, a w szczególności informacje konieczne do ustalenia tożsamości osoby wystawiającej fakturę i charakteru wyświadczonych usług.
- 2) Dyrektywa 2006/112 powinna być interpretowana w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby organ podatkowy odmawiał podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego z tytułu usług, które zostały mu świadczone, na tej podstawie, że wystawca faktury, której dotyczą owe usługi, nie zgłosił zatrudnionych przez niego pracowników, przy czym organ ten nie wykazał za pomocą obiektywnych dowodów, iż podatnik ów wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja powołana dla uzasadnienia prawa do odliczenia stanowiła oszustwo popełnione przez rzeczonoego wystawcę lub przez przedsiębiorcę występującego w związku usług.
- 3) Dyrektywa 2006/112 powinna być interpretowana w ten sposób, iż okoliczności, że podatnik nie sprawdził, czy pracownicy zatrudnieni na budowie pozostawali w stosunku prawnym z wystawcą faktury lub czy wystawca ów zgłosił tych pracowników, nie stanowi obiektywnej okoliczności, która pozwalałaby na wniosek, że adresat faktury wiedział lub powinien był wiedzieć, iż uczestniczył w transakcji stanowiącej oszustwo w podatku od wartości dodanej, jeżeli adresat ten nie dysponował przesłankami uzasadniającymi przypuszczenie istnienia nieprawidłowości lub oszustwa po stronie rzeczonoego wystawcy. Tym samym nie może odmówić prawa do odliczenia na podstawie rzeczonoj okoliczności wówczas, gdy zostały spełnione materialne i formalne przesłanki przewidziane przez tę dyrektywę dla skorzystania z tego prawa.
- 4) Jeżeli organ podatkowy przedstawi konkretne przesłanki dotyczące istnienia oszustwa, dyrektywa 2006/112 i zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwia się temu, aby sąd krajowy zbadał na podstawie ogólnej oceny wszystkich okoliczności faktycznych sprawy, czy wystawca faktury sam wykonał daną transakcję?. Niemniej jednak w sytuacji takiej jak przed sądem krajowym prawa do odliczenia może odmówić tylko wtedy, gdy organ podatkowy wykazuje na podstawie obiektywnych dowodów, że adresat faktury wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja powołana w celu uzasadnienia prawa do

**odliczenia stanowi?a oszustwo pope?nione przez rzeczonoego wystawc? lub przez innego
przedsiebiorc? uczestnicz?cego w ?a?cuchu ?wiadczenia us?ug.**

Podpisy

* J?zyk post?powania: w?gierski.