

WYROK TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 22 października 2015 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej – Szósta dyrektywa – Prawo do odliczenia – Odmowa – Sprzedaż dokonana przez podmiot uznany za nieistniejący

W sprawie C-277/14

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 6 marca 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 czerwca 2014 r., w postępowaniu:

PPUH Stehcemp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi,

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie: T. von Danwitz (sprawozdawca), prezes czwartej izby, pełniący obowiązki prezesa piątej izby, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász i C. Vajda, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi przez P. Szczerbiaka oraz T. Szymańskiego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczyną, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu austriackiego przez G. Eberharda, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz M. Owsiany-Hornung, działające 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 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: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1 – wyd. spec. w j.ż. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23), zmienionej dyrektywy Rady 2002/38/WE z dnia 7 maja 2002 r. (Dz.U. L 128, s. 41– wyd. spec. w j.ż. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 358), (zwaney dalej „szóstą dyrektywę”).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy spółką PPUH Stehcamp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek (zwaną dalej „PPUH Stehcamp”) a Dyrektorem Izby Skarbowej w Łodzi w przedmiocie odmowy przez tego ostatniego przyznania PPUH Stehcamp prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego od transakcji uznanych za podejrzone.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze]”.

4 Artykuł 4 ust. 1 i 2 tej dyrektywy stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności.”

2. Działalność gospodarcza określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi, w tym z górnictwem, działalność rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu]”.

5 Zgodnie z art. 5 ust. 1 omawianej dyrektywy za „dostawę towaru” uznaje się przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel.

6 Artykuł 10 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. a) »Zdarzenie podatkowe« oznacza fakt, którego zaistnienie spełnia warunki prawne konieczne dla zaistnienia należności podatkowej.

b) Podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do wydania zapłaty podatku od podatnika, pomimo iż termin płatności może zostać odroczony.

2. Zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usługi. [...]”.

7 Zgodnie z art. 17 ust. 1 szóstej dyrektywy „[p]rawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny”.

8 Artykuł 17 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z art. 28f pkt 1 rzeczonyj dyrektywy, przewiduje:

„O ile towary i usługi są częścią transakcji [są wykonywaniu transakcji] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest

zap?aci?:

a) nale?n[ego] lub zap?acon[ego] na terytorium kraju podat[ku] [VAT] od towarów lub us?ug, które s? lub maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika”.

9 Artyku? 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikaj?cym z jej art. 28f pkt 2 przewiduje, ?e w celu wykonania prawa do odlicze? okre?lonych w art. 17 ust. 2 lit. a) owej dyrektywy podatnik musi posiada? faktur?, sporz?dzon? zgodnie z art. 22 ust. 3 omawianej dyrektywy.

10 Ów art. 22, który znajduje si? w tytule XIII tej?e dyrektywy, zatytu?owany „Obowi?zki osób zobowi?zanych do zap?aty podatku”, stanowi w ust. 1 lit. a), ust. 3 lit. b), ust. 4 lit. a) i ust. 5, w brzmieniu wynikaj?cym z art. 28h szóstej dyrektywy:

„1. a) Ka?dy podatnik o?wiadcza, kiedy jego dzia?alno?? jako podatnika rozpoczyna si?, zmienia lub ko?czy. Pa?stwa cz?onkowskie, zgodnie z ustanowionymi przez nie warunkami, zezwalaj? podatnikowi na sporz?dzanie takich o?wiadcze? za pomoc? ?rodków elektronicznych, jak równie? mog? ??da? wykorzystywania tych ?rodków.

[...]

3.

[...]

b) Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie w fakturach, do których maj? zastosowanie przepisy pierwszego, drugiego i trzeciego akapitu lit. a), obowi?zuje przedstawienie tylko nast?puj?cych danych:

- data wystawienia,
- kolejny numer, nadany w ramach jednej lub kilku serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje faktur?,
- numer identyfikacji podatkowej VAT, okre?lony w ust. 1 lit. c), pod jakim podatnik dostarczy? towary lub us?ugi,
- w przypadku gdy klient jest obowi?zany ui?ci? podatek od dostarczonych towarów lub wykonanych us?ug lub gdy dostarczono mu towary okre?lone w art. 28c [cz??? A] – numer identyfikacji podatkowej VAT okre?lony w ust. 1 lit. c), pod jakim dostarczono mu towary lub wykonano us?ugi,
- pe?na nazwa (nazwisko) i adres podatnika i jego klienta;
- ilo?? i rodzaj dostarczonych towarów lub zakres i charakter wykonanych us?ug;
- data wykonania lub zako?czenia dostawy towarów lub us?ug, lub data dokonania wp?aty zaliczki, okre?lonej w lit. a) akapit drugi, o ile dat? t? mo?na ustali? i o ile ró?ni si? ona od daty wystawienia faktury,
- podstawa opodatkowania wed?ug stawki podatku lub zwolnienia, cena jednostkowa bez uwzgl?dnienia podatku i wszelkie upusty lub rabaty, o ile nie zosta?y uwzgl?dnione w cenie jednostkowej,

- zastosowana stawka VAT,
- kwota VAT do zapłaconia, chyba że zastosowano szczególne rozwiązanie, w stosunku do którego niniejsza dyrektywa wyłącza podanie takiej szczególnej informacji,

[...]

4.

a) Kiedy podatnik składa deklarację podatkową w terminie ustalonym przez państwa członkowskie. Termin ten nie może przekraczać dwóch miesięcy od zakończenia każdego z okresów podatkowych. Okres podatkowy może być ustalony przez każde z państw członkowskich na jeden, dwa lub trzy miesiące. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inne okresy podatkowe, pod warunkiem że nie będą one przekraczały roku. Państwa członkowskie, zgodnie z ustanowionymi przez nie warunkami, zezwalają podatnikowi na sporządzanie takich deklaracji za pomocą środków elektronicznych, jak również mogą je wykorzystywania tych środków.

[...]

5. Kiedy podatnik przy składaniu okresowej deklaracji podatkowej płaci kwotę netto podatku od wartości dodanej. Jednakże państwa członkowskie mogą ustalić inny termin dla uiszczenia tej kwoty lub mogą je płatności tymczasowej”.

Prawo polskie

11 Artykuł 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (Dz.U. nr 54, poz. 535, zwanej dalej „ustawą o VAT”) stanowi, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

12 Zgodnie z art. 7 ust. 1 wspomnianej ustawy przez „dostawę towarów”, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

13 Artykuł 15 ust. 1 i 2 owej ustawy stanowi:

„1. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób ciągły. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych”.

14 Zgodnie z art. 19 ust. 1 ustawy o VAT obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi.

15 Na podstawie art. 86 ust. 1 omawianej ustawy w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15 tej ustawy, przysuguje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku

naliczonego. Artykuł 86 ust. 2 stanowi, że kwota podatku naliczonego stanowi sumę kwot podatku VAT określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług.

16 Paragraf 14 ust. 2 pkt 1 lit. a) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 97, poz. 970), w wersji mającej zastosowanie do okoliczności postępowania głównego (zwanego dalej „rozporządzeniem z dnia 27 kwietnia 2004 r.”) stanowi, że w przypadku gdy sprzedaż towarów lub usług została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi wystawionymi przez podmiot nieistniejący lub nieuprawniony do wystawiania faktur lub faktur korygujących (zwany dalej „podmiotem nieistniejącym”), faktury te i dokumenty celne nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

17 W 2004 r. PPUH Stehcemp przeprowadził szereg transakcji nabycia oleju napędowego, który wykorzystał w ramach swojej działalności gospodarczej. Faktury dotyczące nabycia paliwa zostały wystawione przez Finnet sp. z o.o. (zwaną dalej „Finnetem”). PPUH Stehcemp dokonał odliczenia naliczonego podatku VAT z tytułu nabycia paliwa.

18 W wyniku kontroli podatkowej decyzją z dnia 5 kwietnia 2012 r. organ podatkowy odmówił jej prawa do odliczenia tego podatku VAT na tej podstawie, że faktury dotyczące nabycia paliwa zostały wystawione przez podmiot nieistniejący.

19 Decyzją z dnia 29 maja 2012 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi utrzymał powyższą decyzję w mocy na tej podstawie, że w świetle kryteriów określonych w rozporządzeniu z dnia 27 kwietnia 2004 r. należało uznać Finnet za podmiot nieistniejący, który nie mógł dokonać dostaw towarów. Ustalenie dotyczące nieistnienia spółki Finnet zostało oparte na szeregu okoliczności, w szczególności na fakcie, że nie była ona zarejestrowana do celów podatku VAT, nie składała deklaracji podatkowych i nie płaciła podatków. Ponadto spółka ta nie ogłaszała rocznych sprawozdań finansowych i nie posiadała koncesji na obrót paliwami ciekłymi. Nieruchomość wskazana w rejestrze handlowym jako siedziba spółki była zdewastowana w stopniu uniemożliwiającym prowadzenie tam jakiegokolwiek działalności gospodarczej. Wreszcie wszelkie próby skontaktowania się ze spółką Finnet bądź osobą wpisaną do rejestru jako jej prezes okazały się bezskuteczne.

20 PPUH Stehcemp wniosł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 29 maja 2012 r. Skarga ta została oddalona na tej podstawie, że spółka Finnet była podmiotem nieistniejącym w momencie dokonywania transakcji będących przedmiotem postępowania głównego, a PPUH Stehcemp nie wykazał dochowania należytej staranności, bowiem nie upewnił się, czy transakcje te nie wiążą się z popełnieniem przestępstwa.

21 PPUH Stehcemp wniosł skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, w której postawił zarzut naruszenia art. 86 ust. 1 i art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a) ustawy o VAT w związku z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy.

22 Na poparcie skargi kasacyjnej PPUH Stehcemp podnosi, że z zasad neutralności podatku VAT sprzeczne jest pozbawienie prawa do odliczenia podatnika, który działa w dobrej wierze. Otrzymał on od spółki Finnet dokumenty rejestracyjne potwierdzające, że spółka ta była legalnie działającym podmiotem, czyli odpis z rejestru handlowego oraz zaświadczenia o nadaniu numeru identyfikacji podatkowej i statystycznego numeru identyfikacyjnego przedsiębiorcy.

23 Sąd odsyłający zastanawia się nad znaczeniem, jakie orzecznictwo Trybunału nadaje

dobrej wierze podatnika w kontekście prawa do odliczenia podatku VAT (zob. w szczególności wyroki: Optigen i in., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16; Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446; Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373; Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549; a także postanowienia: Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125; Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184). Uważa on, że dobra wiara podatnika nie może rodzić prawa do odliczenia podatku VAT, jeżeli nie są spełnione przesłanki materialne tego prawa. W szczególności zastanawia się on, czy nabycie towarów może być uznane za dostawę towarów, jeżeli faktury dotyczące tej transakcji wykazują podmiot nieistniejący i nie jest możliwe ustalenie tożsamości rzeczywistego dostawcy towarów. Podmiot nieistniejący nie mógł bowiem przenieść prawa do rozporządzania towarami jak właściciel ani otrzymać zapłaty. W tych okolicznościach organom podatkowym nie przysuguje się też wymagalna wierzytelność podatkowa, a tym samym nie istnieje należny podatek.

24 Z tych względów Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 oraz art. 10 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że czynność, dokonywana w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym, w której ani podatnik, ani organy podatkowe nie są w stanie ustalić tożsamości rzeczywistego dostawcy towaru, jest dostawą towarów?

2) W razie pozytywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze – czy art. 17 ust. 2 lit. a), art. 18 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 3 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się one przepisom krajowym, na których podstawie, w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym, podatek nie może być odliczony przez podatnika z uwagi na to, że faktura została wystawiona przez podmiot, który nie był rzeczywistym dostawcą towaru i nie ma możliwości ustalenia tożsamości rzeczywistego dostawcy towaru oraz zobowiązania go do zapłaty podatku, bądź określenia osoby zobowiązanej za wystawienie faktury na podstawie art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

25 Poprzez swoje pytania, które należy przeanalizować przede wszystkim, sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy przepisy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się one przepisom krajowym, takim jak w postępowaniu głównym, które odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego od dostarczonych mu towarów z uwagi na to, iż faktura została wystawiona przez podmiot, który w świetle kryteriów przewidzianych przez te przepisy należy uważać za podmiot nieistniejący i nie ma możliwości ustalenia tożsamości rzeczywistego dostawcy towarów.

26 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 i nast. szóstej dyrektywy stanowi zasadę podstawową wspólnego systemu podatku VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu, a przysuguje ono bezpośrednio w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. podobnie wyroki: Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 37, 38 i przytoczone tam orzecznictwo; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 25, 26; a także Petroma Transports i in., C-271/12, EU:C:2013:297, pkt 22).

27 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciążącego podatku VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność obciążenia podatkowych działalności gospodarczej, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. wyroki:

Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, pkt 24; Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 25; a także postanowienia: Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, pkt 27; Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, pkt 25).

28 Jeżeli chodzi o materialne przesłanki powstania prawa do odliczenia, z brzmienia art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy wynika, że w celu skorzystania z prawa do odliczenia, po pierwsze, dany podmiot ma być podatnikiem w rozumieniu tej dyrektywy, oraz po drugie, towary i usługi, które mają być podstawą tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary i usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdujęcego się na wcześniejszym etapie obrotu (zob. podobnie wyroki: Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, pkt 52; Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 26; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 29; a także postanowienie Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, pkt 27).

29 Jeżeli chodzi o formalne przesłanki prawa do odliczenia, art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi, że podatnik musi posiadać fakturę, wystawioną zgodnie z art. 22 ust. 3 tej dyrektywy. Na podstawie art. 22 ust. 3 lit. b) dyrektywy faktura powinna wyraźnie wymieniać w szczególności numer identyfikacji podatkowej VAT, pod jakim podatnik dostarczy towary, pełną nazwę lub nazwisko i adres podatnika oraz ilość i rodzaj dostarczonych towarów.

30 W odniesieniu do sprawy w postępowaniu głównym z postanowienia odsyłającego wynika, że spółka PPUH Stehcemp, która zamierza skorzystać z prawa do odliczenia, ma status podatnika w rozumieniu szóstej dyrektywy, że faktycznie otrzymała dany towar, czyli paliwo, wykazany na fakturach wystawionych przez Finnet i za niego zapłaciła, oraz że wykorzystała ten towar na późniejszym etapie obrotu na potrzeby własnych opodatkowanych transakcji.

31 Sąd odsyłający wychodzi jednak z założenia, że transakcja wykazana na fakturze będącej przedmiotem postępowania głównego nie uprawnia do odliczenia podatku naliczonego, ponieważ nawet jeżeli Finnet była wpisana do rejestru handlowego, w świetle kryteriów przewidzianych przez przepisy będące przedmiotem postępowania głównego spółka ta należała do podmiotu nieistniejącego w dacie dokonania dostaw paliwa. Zdaniem tego sądu owo nieistnienie wynika w szczególności z faktu, że Finnet nie była zarejestrowana do celów podatku VAT, nie składała deklaracji podatkowych, nie płać podatków i nie posiadała koncesji na obrót paliwami ciekłymi. Ponadto stopień dewastacji nieruchomości wskazanej jako siedziba spółki uniemożliwia prowadzenie tam jakiegokolwiek działania gospodarczego.

32 Uznając, że taki podmiot nieistniejący nie może dokonać dostawy towarów ani wystawić faktury w związku z taką dostawą zgodnie z właściwymi przepisami szóstej dyrektywy, sąd odsyłający zakłada brak takiej dostawy towarów w rozumieniu tej dyrektywy, ponieważ nie można było ustalić tożsamości rzeczywistego dostawcy wskazanych towarów.

33 W tym względzie należy w pierwszej kolejności stwierdzić, że kryterium istnienia dostawcy towarów lub jego prawa do wystawiania faktur, jak wynika to z przepisów będących przedmiotem postępowania głównego w interpretacji sądu krajowego, nie figuruje wśród przesłanek prawa do odliczenia wskazanych w pkt 28 i 29 niniejszego wyroku. Natomiast art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi, że dostawca ten powinien mieć status podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 1 i 2 owej dyrektywy. Zatem kryteria, od których przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego w interpretacji sądu krajowego uzależniają istnienie dostawcy lub jego prawa do wystawiania faktur, nie powinny być sprzeczne z wymogami wynikającymi ze statusu podatnika w rozumieniu tych przepisów.

34 Zgodnie z art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie działalność gospodarczą producentów, handlowców i osób świadczących usługi,

bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci. Z powy?szego wynika, ?e poj?cie „podatnika” zosta?o zdefiniowane w sposób szeroki w oparciu o okoliczno?ci faktyczne (zob. wyrok Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, pkt 30).

35 Je?li chodzi o spó?k? Finnet, taka dzia?alno?? gospodarcza nie wydaje si? wykluczona, bior?c pod uwag? okoliczno?ci dostaw paliwa b?d?cych przedmiotem post?powania g?ównego. Wniosku tego nie podwa?a wskazana przez s?d odsy?aj?cy okoliczno??, ?e stopie? dewastacji nieruchomo?ci, na jakiej znajduje?a si? siedziba spó?ki Finnet, uniemo?liwia? prowadzenie tam jakiegokolwiek dzia?alno?ci gospodarczej, poniewa? stwierdzenie takie nie wyklucza, i? powy?sza dzia?alno?? mog?a by? prowadzona w miejscu innym ni? siedziba spó?ki. W szczeg?lno?ci, je?eli dana dzia?alno?? gospodarcza polega na dostawach towarów dokonywanych w ramach szeregu transakcji sprzeda?y, pierwszy nabywca i odsprzedawca tych towarów mo?e ograniczy? si? do zlecenia pierwszemu sprzedawcy transportu danych towarów bezpo?rednio do drugiego nabywcy (zob. postanowienia: Forwards V, C?563/11, EU:C:2013:125, pkt 34; Jagie??o, C?33/13, EU:C:2014:184, pkt 32), przy czym sam niekoniecznie musi infrastruktur? s?u??c? do magazynowania i transportu niezb?dn? do dokonania wskazanej dostawy towarów.

36 Podobnie ewentualny brak mo?liwo?ci skontaktowania si? ze spó?k? Finnet lub z osob? wpisan? jako prezes do rejestru handlowego w ramach procedury administracyjnej, w sytuacji gdy te próby kontaktu mia?y miejsce w okresie wcze?niejszym lub pó?niejszym ni? dostawy b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego, nie pozwala na automatyczne przyj?cie braku dzia?alno?ci gospodarczej w dacie tych dostaw.

37 Ponadto z art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy nie wynika, aby status podatnika zale?a? od jakiegokolwiek zezwolenia lub jakiegokolwiek koncesji, wydanych przez organ administracji w celu prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej (zob. podobnie wyrok Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, pkt 30).

38 Artyku? 22 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy stanowi wprowadzie, ?e ka?dy podatek zg?asza rozpocz?cie, zmian? i zaprzestanie dzia?alno?ci w charakterze podatnika. Niemniej jednak, niezale?nie od znaczenia tego zg?oszenia dla dobrego funkcjonowania systemu podatku VAT, nie powinno stanowi? ono dodatkowego warunku wymaganego dla przyznania statusu podatnika w rozumieniu art. 4 tej dyrektywy, poniewa? ów art. 22 znajduje si? w jej tytule XIII, zatytu?owanym „Obowi?zki osób zobowi?zanych do zap?aty podatku” (zob. podobnie wyrok Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, pkt 31).

39 Z powy?szego wynika, ?e status ten nie mo?e te? zale?e? od przestrzegania obowi?zków podatnika, wynikaj?cych z ust. 4 i 5 wskazanego art. 22, dotycz?cych z?o?enia deklaracji podatkowej i zap?aty podatku VAT. Tym bardziej uznanie statusu podatnika nie mo?e by? uzale?nione od obowi?zku og?aszania rocznych sprawozda? finansowych czy posiadania koncesji na sprzeda? paliwa, bowiem obowi?zki te nie s? przewidziane w szóstej dyrektywie.

40 W tym kontek?cie Trybuna? orzek? równie?, i? ewentualne uchybienie przez dostawc? towarów obowi?zkowi zg?oszenia rozpocz?cia dzia?alno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu nie mo?e podwa?a? prawa do odliczenia podatku przys?uguj?cego odbiorcy dostarczonych towarów w zakresie naliczonego podatku VAT. W zwi?zku z tym rzeczonemu odbiorcy przys?uguje prawo do odliczenia, nawet je?eli dostawca jest podatnikiem, który nie zosta? zarejestrowany dla celów podatku VAT, o ile faktury dotycz?ce dostarczonych towarów zawieraj? wszystkie informacje wymagane przez art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, a zw?aszcza te konieczne do ustalenia to?samo?ci osoby, która wystawi?a te faktury, oraz rodzaju tych towarów (zob. podobnie wyroki: Dankowski, C?438/09, EU:C:2010:818, pkt 33, 36, 38; a tak?e Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, pkt 32).

41 Trybuna wywnioskowa, że organy podatkowe nie mogły 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 rzeczonym art. 22 ust. 3 lit. b) (zob. podobnie wyrok Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 33).

42 W niniejszej sprawie z akt przedstawionych Trybunaowi wynika, że faktury dotyczące transakcji spornych w postępowaniu głównym zgodnie z tym przepisem wskazywały w szczególności rodzaj dostarczonych towarów i kwotę należnego podatku VAT, a także nazwę spółki Finnet, jej numer identyfikacji podatkowej i adres jej siedziby. Okoliczności wskazane przez sąd odsyłający i streszczone w pkt 31 niniejszego wyroku nie pozwalają zatem ani na stwierdzenie braku statusu podatnika spółki Finnet, ani, w konsekwencji, na odmowę spółce PPUH Stehcemp prawa do odliczenia.

43 W drugiej kolejności należy dodać, że w odniesieniu do dostaw paliwa białych przedmiotem postępowania głównego spełnione są również pozostałe przesłanki materialne prawa do odliczenia, wskazane w pkt 28 niniejszego wyroku, niezależnie od ewentualnego nieistnienia spółki Finnet w świetle rozporządzenia z dnia 27 kwietnia 2004 r.

44 Skoro bowiem pojęcie „dostawy towarów” przewidziane w art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy odnosi się nie do przeniesienia własności w formie przewidzianej we właściwych przepisach krajowych, lecz obejmuje każdą transakcję przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem (zob. w szczególności wyroki: Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, pkt 7; a także Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo), ewentualny brak uprawnienia spółki Finnet do prawnego dysponowania towarami białymi przedmiotem postępowania głównego nie może wykluczyć dostawy tych towarów w rozumieniu tego przepisu, o ile towary te zostały faktycznie przekazane spółce PPUH Stehcemp, która wykorzystała je do celów opodatkowanych transakcji.

45 Ponadto podatek VAT, który PPUH Stehcemp faktycznie zapłaciła od dostaw paliwa białych przedmiotem postępowania głównego, według informacji zawartych w aktach przedstawionych Trybunaowi był również „należny lub zapłacony” w rozumieniu art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem podatek VAT stosuje się do każdej czynności w zakresie produkcji lub sprzedaży, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów (zob. w szczególności wyroki: Optigen i in., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, pkt 54; Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 49; a także Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 28). Zatem kwestia, czy dostawca towarów białych przedmiotem postępowania głównego zapłacił podatek VAT należny od tych transakcji do budżetu państwa białego czy nie zapłacił, nie ma wpływu na prawo podatnika do odliczenia naliczonego podatku VAT (zob. podobnie wyroki: Optigen i in., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, pkt 54; a także Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, pkt 25).

46 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że w świetle okoliczności postępowania głównego sąd odsyłający uważa, iż transakcje sporne w tym postępowaniu zostały dokonane nie przez Finnet, lecz przez inny podmiot, którego tożsamości nie można było ustalić, a zatem organy podatkowe nie mogły odzyskać podatku od tych transakcji.

47 W tym względzie należy przypomnieć, że zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę. W związku z

tym krajowe organy administracyjne i sądowe powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiąże się z przestępstwem lub nadużyciem (zob. wyroki: Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 35, 37 i przytoczone tam orzecznictwo; Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 26).

48 Jeżeli jest tak w wypadku, gdy przestępstwo podatkowe jest popełnione przez samego podatnika, to ma to również miejsce, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie towaru uczestniczył w transakcji związanej z przestępstwem w zakresie podatku VAT. W takich okolicznościach dany podatnik powinien w świetle szóstej dyrektywy zostać uznany za uczestniczącego w tym przestępstwie, i to niezależnie od tego, czy osiąga on korzyść z odsprzedaży towarów lub wykorzystania usług w ramach opodatkowanych transakcji dokonywanych przez niego na późniejszym etapie obrotu (zob. wyroki: Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 38, 39 i przytoczone tam orzecznictwo; Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 27).

49 Natomiast jeżeli określone w szóstej dyrektywie materialne i formalne przesłanki powstania prawa do odliczenia zostały spełnione, niezgodne z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia przewidzianymi przez tę dyrektywę jest sankcjonowanie odmowy możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach danej transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja wchodziła w skład łańcucha dostaw, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, której dokonał ów podatnik, została zrealizowana z naruszeniem przepisów o podatku VAT (zob. podobnie wyroki: Optigen i in., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, pkt 51, 52, 55; Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 44–46, 60; a także Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 44, 45, 47).

50 Właściwe organy podatkowe, które stwierdziły przestępstwa lub nieprawidłowości, jakich dopuścił się wystawca faktury, są zobowiązane wykazać, w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od odbiorcy faktury, aby dokonał ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów odbiorca wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja ma być podstawą prawa do odliczenia wiążącego się z przestępstwem w zakresie podatku VAT, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego (zob. podobnie wyroki: Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 45; WK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, pkt 64).

51 Określenie działań, jakich w konkretnym wypadku 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, należy przede wszystkim od okoliczności rozpatrywanej sprawy (zob. wyrok Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 59; a także postanowienie Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, pkt 37).

52 Nawet jeżeli taki podatnik, gdy posiada informacje pozwalające podejrzewać istnienie nieprawidłowości lub przestępstwa, może być zobowiązany do uzyskania informacji o podmiocie, od którego zamierza nabyć towary lub usługi, aby upewnić się co do jego wiarygodności, to jednak organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, żeby podatnik ten badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, dysponuje danymi towarami 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 (zob. podobnie wyroki: *Mahagében i Dávid*, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 60, 61; *Stroj trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 49; a także postanowienie *Jagiełło*, C-33/13, EU:C:2014:184, pkt 38, 39).

53 W świetle powyższych rozważań na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, iż przepisy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się one przepisom krajowym, takim jak w postępowaniu głównym, które odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego od dostarczonych mu towarów z uwagi na to, iż faktura została wystawiona przez podmiot, który w świetle kryteriów przewidzianych przez te przepisy należy uważać za podmiot nieistniejący i nie ma możliwości ustalenia tożsamości rzeczywistego dostawcy towarów, chyba że zostanie wykazane, w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od podatnika ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż rzeczona dostawa wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku VAT, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie kosztów

54 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 (pięta izba) orzeka, co następuje:

Przepisy 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, zmienionej dyrektywą Rady 2002/38/WE z dnia 7 maja 2002 r., należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się one przepisom krajowym, takim jak w postępowaniu głównym, które odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego od dostarczonych mu towarów z uwagi na to, iż faktura została wystawiona przez podmiot, który w świetle kryteriów przewidzianych przez te przepisy należy uważać za podmiot nieistniejący i nie ma możliwości ustalenia tożsamości rzeczywistego dostawcy towarów, chyba że zostanie wykazane, w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od podatnika, aby dokonał ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż rzeczona dostawa wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku od wartości dodanej, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

Podpisy

* Język postępowania: polski.