

Wydanie tymczasowe

POSTANOWIENIE TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 14 kwietnia 2021 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Artykuł 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 167 i 168 – Prawo do odliczenia naliczonego VAT – Odmowa – Oszustwo – Łańcuch dostaw – Odmowa prawa do odliczenia, jeżeli podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie towaru uczestniczył w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT

W sprawie C-108/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Berlin-Brandenburg (sąd ds. finansowych dla Berlina i Brandenburgii, Niemcy) postanowieniem z dnia 5 lutego 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 lutego 2020 r., w postępowaniu:

HR

przeciwko

Finanzamt Wilmersdorf,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: M. Ilešić, prezes izby, E. Juhász i I. Jarukaitis (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: E. Tanchev,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu HR – M. Wulf, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller oraz S. Eisenberg, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu czeskiego – M. Smolek, J. Vlášil i O. Serdula, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė oraz L. Mantl, w charakterze pełnomocników,

postanowiwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem, zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem,

wydaje następujące

Postanowienie

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 167 i art. 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy HR a Finanzamt Wilmersdorf (urzedem skarbowym w Wilmersdorfie, Niemcy) (zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie odmowy prawa do odliczenia podatku od warto?ci dodanej (VAT) naliczonego z tytu?u nabycia napojów dokonanego w latach podatkowych 2009 i 2010.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artyku? 167 dyrektywy 2006/112, znajduj?cy si? w rozdziale I, zatytu?owanym „?ród?o i zakres prawa do odliczenia”, w tytule X, zatytu?owanym „Odliczenia”, stanowi:

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

4 Znajduj?cy si? w tym samym rozdziale art. 168 tej dyrektywy przewiduje:

„Je?eli towary i us?ugi wykorzystywane s? na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony w pa?stwie cz?onkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia nast?puj?cych kwot od kwoty VAT, któr? jest zobowi?zany zap?aci?:

a) VAT nale?nego lub zap?aconego w tym pa?stwie cz?onkowskim od towarów i us?ug, które zosta?y mu dostarczone lub które maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

5 Zgodnie z art. 273 akapit pierwszy wspomnianej dyrektywy:

„Pa?stwa cz?onkowskie mog? na?o?y? inne obowi?zki, jakie uznaj? za niezb?dne dla zapewnienia prawid?owego poboru VAT i zapobie?enia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, ?e obowi?zki te, w wymianie handlowej mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, nie b?d? prowadzi? do powstania formalno?ci zwi?zanych z przekraczaniem granic”.

Prawo niemieckie

6 Paragraf 15 Umsatzsteuergesetz (ustawy o VAT, BGBl. 2005 I, s. 386) w wersji maj?cej zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym stanowi w ust. 1:

„Przedsi?biorca mo?e odliczy? nast?puj?ce kwoty podatku naliczonego:

1. podatki podlegaj?ce zap?acie na mocy przepisów prawnych za dostawy i us?ugi, które zosta?y wykonane na potrzeby jego przedsi?biorstwa przez innego przedsi?biorc?. Przes?ank? dla dokonania odliczenia jest posiadanie przez przedsi?biorc? faktury wystawionej zgodnie z § 14, 14 a. [...]

[...]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

7 W latach 2009 i 2010 HR we współpracy z młodym prowadziła handel hurtowy napojami. W deklaracjach VAT dotyczących owych lat podatkowych odliczyła ona VAT naliczony z tytułu wystawionych przez P GmbH faktur, wynoszący 993 164 EUR za rok 2009 i 108 417,87 EUR za rok 2010 i dotyczący rzeczywiście dokonanych dostaw napojów.

8 Z dwóch wyroków wydanych przez sąd karny, które stały się prawomocne, wynika, że P nabyła napoje dostarczone HR, popełniając szereg oszustw w dziedzinie VAT. Zgodnie z ustaleniami tego sądu małżonk HR dostarczył P znaczne ilości napojów spirytusowych, kawy i red bulla, osiągając obroty w wysokości około 80 mln EUR, bez wystawiania faktur za te dostawy. Pracownik P wystawił fikcyjne faktury dotyczące zakupu tych towarów, na podstawie których P nienależnie skorzystała z prawa do odliczenia naliczonego VAT. Małżonk HR udostępnił również P wykaz cen i wykaz potencjalnych odbiorców tych towarów. Wspomniane towary zostały odsprzedane różnym nabywcom, w tym HR.

9 Po odkryciu tych okoliczności organ podatkowy odmówił P możliwości skorzystania z prawa do odliczenia VAT i uczynił to również w stosunku do HR, uznając zasadniczo, że ta ostatnia stanowiła wraz ze swoim przedsiębiorstwem część przedsiębiorstwa, w ramach którego popełniono oszustwa.

10 HR wniosła skargę do Finanzgericht Berlin-Brandenburg (sądu ds. finansowych dla Berlina i Brandenburgii, Niemcy), podnosząc, że sprawa ma charakter prawny przesłanki skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego VAT.

11 Organ podatkowy uważa natomiast, że ze względu na udział małżonka HR oraz niezwykły charakter tej praktyki handlowej HR powinna być za siebie sprawca, że wraz ze swoim przedsiębiorstwem stanowiła część przedsiębiorstwa, w ramach którego popełniono oszustwa w dziedzinie VAT.

12 Sąd odsyłający ma wątpliwości co do sposobu wykładni pojęcia „przedsiębiorstwa” w świetle prawa Unii oraz co do tego, czy stosunki handlowe będące przedmiotem zawisłej przed nim sprawy mogą być objęte tym pojęciem, zauważając, że ani HR, powołując się na swoje prawo do odliczenia VAT naliczonego od dostaw napojów dokonanych przez P, ani ta ostatnia, jako dostawca towarów, nie popełniły oszustwa w zakresie VAT w ramach spornych transakcji.

13 Jej zdaniem można uznać, że sam fakt, iż podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć o oszustwie podatkowym popełnionym na wcześniejszym etapie danej transakcji, pozbawia go prawa do odliczenia naliczonego VAT. Pojęcie „przedsiębiorstwa” jest zatem rozumiane w ten sposób, że wystarczy, by dostarczony towar był przedmiotem kilku następujących po sobie transakcji, a udział w oszustwie powodującym naliczenie podatku istniał tylko z tego powodu, że dotyczy ono tego samego towaru, przy czym nie jest konieczne, aby podatnik uczestniczył lub zachęcał do oszustwa poprzez sporną transakcję.

14 Sąd odsyłający uważa jednak, że taka wykładnia pojęcia „przedsiębiorstwa” jest zbyt szeroka, biorąc pod uwagę zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności. Jego zdaniem z orzecznictwa Trybunału wynika, że odmowa prawa do odliczenia w przypadku oszustwa może być brana pod uwagę tylko wtedy, gdy ze szczególnej kombinacji kolejno dokonanych transakcji wynika oszukańczy charakter tych transakcji rozpatrywanych łącznie, tak jak na przykład w przypadku, gdy kolejne dostawy wpisują się w ramy ogólnego planu mającego na celu utrudnienie identyfikowalności dostarczonych towarów, a tym samym wykrywanie oszustw popełnionych w ramach przedsiębiorstwa. Taka analiza znajduje oparcie w orzecznictwie uzależnianym

odmów? prawa do odliczenia od „udzia?u” lub „powi?zania” podatnika. Jego zdaniem sam fakt, ?e podatnik wiedzia? lub powinien by? wiedzie? o oszustwie, nie mo?e wystarczy? do stwierdzenia udzia?u w oszustwie lub powi?zania z nim, udzia?u lub zaanga?owania oznaczaj?cego osobisty wk?ad w oszustwa, przynajmniej w formie zach?cania lub innego u?atwiania. Z?a wiara, jako okoliczno?? czysto subiektywna, nie mo?e zast?pi? czynnego udzia?u niezb?dnego dla stwierdzenia uczestnictwa w oszustwie lub powi?zania z nim.

15 Zdaniem tego s?du w przypadku takim jak w rozpatrywanej przez niego sprawie, w której nie dosz?o do ukrywania stosunków zaopatrzenia ani dostawców, w której pope?nione na wcze?niejszym etapie oszustwo zosta?o w pe?ni zako?czone i nie mo?na ju? u?atwia? go lub zach?ca? do jego pope?nienia oraz w której nie istnieje ogólny plan przewiduj?cy, ?e dostawy stanowi? cz??? oszustwa rozci?gaj?cego si? na kilka transakcji, nie mo?na odmówi? prawa do odliczenia. Transakcja wi???ca P i HR mog?aby w takich okoliczno?ciach zosta? uznana za nast?puj?c? po stosunku zaopatrzenia, niezale?n? od transakcji zwi?zanej z oszustwem na wcze?niejszym etapie, w zwi?zku z czym ?a?cuch dostaw ko?czy?by si? na P. Kwestia, czy ma?onek HR dostarczy? P wykaz klientów oraz wykaz rozpatrywanych towarów, jest bez znaczenia, poniewa? okoliczno?? ta nie podwa?a faktu, ?e dostawy dokonane przez P na rzecz HR nie mia?y ?adnego wp?ywu na pope?nione wcze?niej przez t? spó?k? oszustwo. Ponadto rozpatrywane transakcje nie wyrz?dzi?y szkody w dziedzinie VAT, poniewa? P by?a zobowi?zana do zap?aty zafakturowanego VAT i nie osi?gn??o korzy?ci podatkowej, która mog?aby by? sprzeczna z celami dyrektywy 2006/112.

16 S?d odsy?aj?cy uwa?a, ?e w takich okoliczno?ciach utrzymanie skutków oszustwa pope?nionego na wcze?niejszym etapie dla wszystkich pó?niejszych transakcji, je?eli podatnik jedynie wiedzia? lub powinien by? wiedzie? o oszustwie, stanowi?oby nieproporcjonalne ograniczenie zasady neutralno?ci podatkowej, zwa?ywszy na to, ?e odmowa prawa do odliczenia nie mo?e mie? charakteru sankcji. Za tak? koncepcj? prawn? mo?e jego zdaniem przemawia? fakt, ?e zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u kwestia, czy podatek VAT nale?ny z tytu?u wcze?niejszych lub pó?niejszych transakcji dotycz?cych danych towarów zosta? wp?acony na rzecz skarbu pa?stwa, nie ma wp?ywu na prawo podatnika do odliczenia naliczonego VAT. W tym kontek?cie Trybuna? zawsze podkre?la?, ?e stosowane przez pa?stwa cz?onkowskie na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112 ?rodki maj?ce na celu zapewnienie w?a?ciwego poboru podatku i zapobieganie oszustwom nie mog? wykracza? poza to, co jest konieczne dla osi?gni?cia owego celu. Tymczasem nie wydaje si?, aby rozszerzaj?ca wyk?adnia poj?cia „?a?cucha dostaw” by?a w stanie osi?gn?? te cele. Wreszcie, b??dny charakter odmowy przyznania prawa do odliczenia w tych okoliczno?ciach mo?e równie? wynika? z orzecznictwa Trybuna?u, zgodnie z którym z punktu widzenia VAT nie nale?y dokonywa? rozró?nienia pomi?dzy transakcjami zgodnymi i niezgodnymi z prawem.

17 W tych okoliczno?ciach Finanzgericht Berlin-Brandenburg (s?d ds. finansowych dla Berlina i Brandenburgii) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 167 i [art.] 168 lit. a) dyrektywy [...] 2006/112[...] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie krajowej praktyce w zakresie stosowania prawa, zgodnie z któr? nale?y odmówi? odliczenia naliczonego [VAT] tak?e wtedy, gdy na wcze?niejszym etapie obrotu mia?o miejsce oszustwo w dziedzinie [VAT] i podatnik o tym wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, pomimo braku jego udzia?u w oszustwie podatkowym lub powi?zania z tym oszustwem oraz pomimo tego, ?e nie zach?ca? on ani nie u?atwia? wspomnianego oszustwa?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

18 Zgodnie z art. 99 regulaminu post?powania Trybuna? mo?e w ka?dej chwili, w

szczególnie?ci je?eli odpowied? na pytanie prejudycjalne mo?na wywie?? w sposób jednoznaczny z orzecznictwa lub je?eli odpowied? na takie pytanie nie pozostawia ?adnych uzasadnionych wątpliwo?ci, na wniosek s?dziego sprawozdawcy i po zapoznaniu si? ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem.

19 Powy?szy przepis nale?y zastosowa? w niniejszej sprawie.

20 Poprzez swoje pytanie s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy dyrektyw? 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? ona krajowej praktyce, zgodnie z któr? odmawia si? prawa do odliczenia naliczonego VAT podatnikowi, który naby? towary b?d?ce przedmiotem oszustwa w zakresie VAT pope?nionego na wcze?niejszym etapie obrotu w ?a?cuchu dostaw i który o tym wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, mimo ?e nie uczestniczy? aktywnie w tym oszustwie.

21 Trybuna? wielokrotnie przypomina?, ?e zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadu?y? jest uznanym celem wspieranym przez dyrektyw? 2006/112. W tym wzgl?dzie Trybuna? orzek?, ?e podmioty prawa nie mog? w sposób oszuka?czy lub stanowi?cy nadu?ycie powo?ywa? si? na przepisy prawa Unii oraz ?e w zwi?zku z tym do krajowych organów i s?dów nale?y odmowa przyznania prawa do odliczenia, je?eli na podstawie obiektywnych dowodów zostanie wykazane, ?e prawo to jest podnoszone w sposób oszuka?czy lub stanowi?cy nadu?ycie (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling, C?439/04 i C?440/04, EU:C:2006:446, pkt 54, 55; a tak?e z dnia 16 pa?dziernika 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Trybuna? wielokrotnie przypomina? równie?, ?e nale?y odmówi? prawa do odliczenia nie tylko wtedy, gdy oszustwo zosta?o pope?nione przez samego podatnika, lecz równie? wówczas, gdy zostanie wykazane, ?e podatnik, któremu towary lub us?ugi s?u??ce za podstaw? prawa do odliczenia zosta?y dostarczone lub wy?wiadczone, wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, ?e poprzez nabycie tych towarów lub us?ug uczestniczy w transakcji zwi?zanej z oszustwem w zakresie VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling, C?439/04 i C?440/04, EU:C:2006:446, pkt 59; z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C?80/11 i C?142/11, EU:C:2012:373, pkt 45; a tak?e z dnia 16 pa?dziernika 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 W tym wzgl?dzie uznano, ?e dla celów dyrektywy 2006/112 takiego podatnika nale?y uwa?a? za uczestniczcgo w oszustwie niezale?nie od tego, czy osi?ga on korzy?? z odsprzeda?y towarów lub z korzystania z us?ug w ramach opodatkowanych transakcji dokonywanych przez niego na pó?niejszym etapie obrotu, poniewa? podatnik ten w takiej sytuacji podaje pomocn? d?o? sprawcom tego oszustwa i staje si? jego współsprawc? (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling, C?439/04 i C?440/04, EU:C:2006:446, pkt 56, 57; z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C?80/11 i C?142/11, EU:C:2012:373, pkt 46; z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, pkt 39; z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, pkt 27; a tak?e z dnia 22 pa?dziernika 2015 r., PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, pkt 48).

24 Trybuna? wyja?ni? równie? wielokrotnie w sytuacjach, w których materialne przes?anki prawa do odliczenia zosta?y spe?nione, ?e podatnikowi mo?na odmówi? prawa do odliczenia jedynie pod warunkiem, ?e zostanie wykazane na podstawie obiektywnych okoliczno?ci, ?e wiedzia? on lub powinien by? wiedzie?, i? poprzez nabycie towarów lub us?ug stanowi?cych podstaw? prawa do odliczenia uczestniczy? on w transakcji powi?zanej z takim oszustwem pope?nionym przez dostawc? lub inny podmiot dzia?aj?cy na wcze?niejszym lub pó?niejszym etapie obrotu w ?a?cuchu dostaw lub us?ug (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, pkt 40; z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen, C?18/13,

EU:C:2014:69, pkt 28; postanowienie z dnia 3 września 2020 r., Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, pkt 53).

25 Trybuna? orzek? bowiem w tym wzgl?dzie, ?e niezgodne z zasadami prawa do odliczenia przewidzianymi w dyrektywie 2006/112 jest sankcjonowanie odmow? mo?liwo?ci skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedzia? i nie móg? wiedzie?, ?e w ramach danej transakcji dostawca dopu?ci? si? oszustwa lub ?e inna transakcja w ?a?cuchu dostaw, dokonana przed transakcj? przeprowadzon? przez tego podatnika lub po niej, stanowi?a oszustwo w zakresie VAT, poniewa? ustanowienie systemu odpowiedzialno?ci bez winy wykracza?oby poza to, co jest konieczne dla ochrony interesów skarbu pa?stwa (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C?80/11 i C?142/11, EU:C:2012:373, pkt 47, 48; z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, pkt 41, 42; a tak?e postanowienie z dnia 3 września 2020 r., Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, pkt 52).

26 Wbrew wyk?adni orzecznictwa Trybuna?u dokonanej przez s?d odsy?aj?cy z orzecznictwa przedstawionego w pkt 21–25 niniejszego postanowienia jasno wynika w pierwszej kolejno?ci, ?e sam fakt, i? podatnik naby? towary lub us?ugi, podczas gdy wiedzia? w jakikolwiek sposób, ?e poprzez to nabycie uczestniczy? w transakcji zwi?zanej z oszustwem w zakresie VAT pope?nionym na wcze?niejszym etapie w ramach ?a?cucha dostaw lub ?wiadczenia us?ug, uznaje si? dla celów dyrektywy 2006/112 za udzia? w tym oszustwie. Jak podnosi rz?d niemiecki, jedyn? czynno?ci? aktywn?, która ma decyduj?ce znaczenie dla uzasadnienia odmowy prawa do odliczenia w takiej sytuacji, jest nabycie tych towarów lub us?ug. Nie ma zatem potrzeby wykazywania dla uzasadnienia takiej odmowy, i? ów podatnik czynnie uczestniczy? we wspomnianym oszustwie, w taki czy inny sposób, nawet poprzez zach?canie do jego pope?nienia lub aktywne u?atwianie jego pope?nienia. Nie ma równie? znaczenia, ?e nie ukry? on swych stosunków zaopatrzenia i dostawców.

27 Jest tak tym bardziej, ?e zgodnie z tym orzecznictwem pozbawiony prawa do odliczenia jest równie? podatnik, który powinien by? wiedzie?, ?e poprzez nabycie uczestniczy w transakcji zwi?zanej z oszustwem w zakresie VAT pope?nionym na wcze?niejszym etapie ?a?cucha dostaw lub us?ug. W takiej sytuacji to brak dochowania okre?lonej staranno?ci doprowadzi? do odmowy prawa do odliczenia.

28 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e Trybuna? wielokrotnie ju? orzeka?, i? nie jest sprzeczny z prawem Unii wymóg, aby przedsi?biorca podj?? wszelkie dzia?ania, jakich mo?na od niego racjonalnie wymaga?, w celu upewnienia si?, ?e dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi do udzia?u w oszustwie podatkowym, poniewa? okre?lenie dzia?a?, jakich w danym przypadku mo?na racjonalnie wymaga? od podatnika zamierzaj?cego skorzystać z prawa do odliczenia VAT w celu upewnienia si?, ?e jego transakcje nie s? zwi?zane z oszustwem pope?nionym przez przedsi?biorc? dzia?aj?cego na wcze?niejszym etapie obrotu, zale?y zasadniczo od okoliczno?ci danego przypadku (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C?80/11 i C?142/11, EU:C:2012:373, pkt 54, 59; a tak?e z dnia 19 pa?dziernika 2017 r., Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, pkt 52).

29 Trybuna? wyja?ni?, ?e je?eli istnieje? przes?anki, by podejrzewa? istnienie nieprawid?owo?ci lub oszustwa, przezorny przedsi?biorca powinien, zale?nie od okoliczno?ci konkretnego przypadku, zasi?gn?? informacji na temat innego przedsi?biorcy, u którego zamierza naby? towary lub us?ugi, w celu upewnienia si? co do jego wiarygodno?ci (wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C?80/11 i C?142/11, EU:C:2012:373, pkt 60; postanowienia: z dnia 16 maja 2013 r., Hardimpex, C?444/12, niepublikowane, EU:C:2013:318, pkt 25; a tak?e z dnia 3 września 2020 r., Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, pkt 55).

30 Ponadto, poniewa? s?d odsy?aj?cy podnosi zasadniczo, ?e z?a wiara podatnika nie mo?e

stanowi? kryterium mog?cego zast?pi? kryterium czynnego udzia?u tego podatnika, nale?y zauwa?y?, ?e wymaganie od podmiotu gospodarczego, aby dzia?a? w dobrej wierze, nie jest sprzeczne z prawem Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 28 marca 2019 r., Vinš, C?275/18, EU:C:2019:265, pkt 33; z dnia 17 pa?dziernika 2019 r., Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, pkt 33).

31 Jednak?e nie jest konieczne wykazanie z?ej wiary podatnika w celu odmówienia mu prawa do odliczenia, poniewa? z orzecznictwa przedstawionego w pkt 21–25 niniejszego postanowienia oraz z powy?ej przedstawionych powodów wynika, ?e okoliczno??, i? podatnik naby? towary lub us?ugi, mimo ?e wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, podejmuj?c dzia?ania, jakich mo?na by?o od niego rozs?dnie wymaga? w celu upewnienia si?, ?e transakcja ta nie prowadzi?a go do udzia?u w oszustwie, ?e w wyniku tego nabycia bra? udzia? w transakcji powi?zanej z oszustwem, wystarcza do stwierdzenia dla celów dyrektywy 2006/112, ?e wspomniany podatnik uczestniczy? w owym oszustwie, oraz do pozbawienia go korzystania z prawa do odliczenia.

32 W drugiej kolejno?ci nie mo?na przyj?? wyk?adni, zgodnie z któr?, po pierwsze, poj?cie „?a?cucha dostaw” nale?y rozumie? jako obejmuj?ce wy??cznie przypadki, w których oszustwo wynika ze szczególnej kombinacji nast?puj?cych po sobie transakcji lub ogólnego planu przewiduj?cego, ?e dostawy stanowi? cz??? oszustwa rozci?gaj?cego si? na kilka transakcji, oraz po drugie, transakcj? dokonanej przez podatnika i transakcj? powoduj?c? naliczenie podatku, która by?a obarczona oszustwem, nale?y poza tymi przypadkami uznawa? za transakcje niezale?ne, w szczególno?ci gdy pope?nienie oszustwa by?o ju? zako?czone w chwili, w której dokonano pierwszej z tych transakcji, a tym samym nie mo?na by?o ju? go u?atwi? ani do niego zach?ca?.

33 Taka wyk?adnia prowadzi bowiem do dodania dodatkowych warunków do odmowy prawa do odliczenia w przypadku oszustwa, które nie wynikaj? z orzecznictwa przedstawionego w pkt 21–25 niniejszego postanowienia. Jak wskazano w pkt 31 niniejszego postanowienia, okoliczno??, ?e podatnik naby? towary lub us?ugi, mimo ?e wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, i? nabywaj?c te towary lub us?ugi, uczestniczy? w transakcji zwi?zanej z oszustwem pope?nionym na wcze?niejszym etapie obrotu, wystarczy do uznania, ?e podatnik ten uczestniczy? w tym oszustwie, i do pozbawienia go mo?liwo?ci skorzystania z prawa do odliczenia.

34 Ponadto taka wyk?adnia nie uwzgl?dnia faktu, ?e oszustwo pope?nione na danym etapie ?a?cucha dostaw lub us?ug przek?ada si? na kolejne etapy tego ?a?cucha, je?eli kwota pobranego VAT nie odpowiada kwocie nale?nej z tytu?u obni?enia ceny towarów lub us?ug z uwagi na niepobrany naliczony VAT. We wszystkich przypadkach nabycie przez podatnika towarów b?d?cych przedmiotem transakcji dotkni?tej oszustwem na wcze?niejszym etapie obrotu pozwala na ich zbycie, jak wskazuj? okoliczno?ci faktyczne sprawy w post?powaniu g?ównym, przez co, jak zauwa?a rz?d czeski – u?atwia ono oszustwo.

35 W trzeciej kolejno?ci przy ocenie, czy podatnik uczestniczy? w oszustwie, nie ma znaczenia, czy dana transakcja przysporzy?a mu korzy?ci podatkowej. W odró?nieniu bowiem od tego, co orzeczono w dziedzinie praktyk stanowi?cych nadu?ycie (wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C?255/02, EU:C:2006:121, pkt 74, 75; z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, pkt 36; a tak?e z dnia 10 lipca 2019 r., Kuršu zeme, C?273/18, EU:C:2019:588, pkt 35), stwierdzenie uczestnictwa podatnika w oszustwie w zakresie VAT nie jest uzale?nione od warunku, aby transakcja ta przysparza?a mu korzy?ci podatkowej, której przyznanie jest sprzeczne z celem realizowanym przez przepisy dyrektywy 2006/112. Podobnie nie ma znaczenia okoliczno??, ?e rozpatrywana transakcja nie przysporzy?a podatnikowi ?adnej korzy?ci gospodarczej, co zosta?o przypomniane w pkt 23 i 34 niniejszego postanowienia.

36 W ostatniej kolejno?ci z rozwa?a? przedstawionych w pkt 23 i 25 niniejszego postanowienia, zgodnie z którymi, po pierwsze, ustanowienie systemu odpowiedzialno?ci bez winy wykracza?oby poza to, co jest konieczne dla ochrony praw skarbu pa?stwa, oraz po drugie,

podatnik, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem, podaje jego sprawcom pomocną dłoń i staje się współsprawcą tego oszustwa, wynika, że takie uczestnictwo stanowi winę, za którą podatnik ten ponosi odpowiedzialność.

37 Wykładnia ta może stanowić przeszkodę w przeprowadzaniu transakcji stanowiących oszustwo (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 58), uniemożliwiając w szczególności zbycie towarów i usług będących przedmiotem transakcji związanej z oszustwem, a tym samym przyczynia się do zwalczania oszustw, które, jak przypomniano w pkt 21 niniejszego postanowienia, stanowi uznany cel wspierany przez dyrektywę 2006/112. Orzekając konsekwentnie, iż należy odmawiać prawa do odliczenia, jeżeli podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie towaru uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem, Trybunał rzeczywiście uznał, że odmowa w tych warunkach nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu. Podobnie w konsekwencji Trybunał orzekł, że takiej odmowy nie można uznać za naruszenie zasady neutralności podatkowej, na którą zresztą nie może powoływać się w celu odliczenia VAT podatnik, który uczestniczy w oszustwie podatkowym (zob. analogicznie wyroki: z dnia 28 marca 2019 r., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, pkt 33; z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 33).

38 Z uwagi na powyższe rozważania na przedstawione pytanie trzeba odpowiedzieć, iż dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona praktyce krajowej, zgodnie z którą odmawia się skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego VAT podatnikowi, który nabył towary będące przedmiotem oszustwa w zakresie VAT popełnionego na wcześniejszym etapie obrotu w łańcuchu dostaw i który o nim wiedział lub powinien był wiedzieć, mimo że nie brał czynnego udziału w tym oszustwie.

W przedmiocie kosztów

39 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 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona praktyce krajowej, zgodnie z którą odmawia się skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego VAT podatnikowi, który nabył towary będące przedmiotem oszustwa w zakresie VAT popełnionego na wcześniejszym etapie obrotu w łańcuchu dostaw i który o nim wiedział lub powinien był wiedzieć, mimo że nie brał czynnego udziału w tym oszustwie.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.