

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 21 czerwca 2012 r. (*)

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

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

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

Mahagében kft

przeciwko

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

i

Péter Dávid

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

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

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

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

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rządu węgierskiego przez M. Fehéra, K. Szíjjártó i K. Veres, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu hiszpańskiego przez S. Centeno Huerta, działającego w charakterze pełnomocnika,

- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez P. Mosera, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez V. Bottk?, A. Siposa i C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r. (Dz.U. 2002, L 15, s. 24, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) oraz dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2 Wnioski te zostały złożone w ramach sporów między, po pierwsze, Mahagében kft (zwaną dalej „spółką Mahagében”) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (organem podatkowym w Dél-Dunántúl), oraz, po drugie, między P. Dávidem a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (organem podatkowym w Észak-Alföld), w przedmiocie udzielonej przez organy podatkowe odmowy prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) w odniesieniu do transakcji uznanych za podejrzaną.

Ramy prawne

Prawo Unii Europejskiej

3 Dyrektywa 2006/112, zgodnie z jej art. 411 i 413, uchyla i zastępuje z dniem 1 stycznia 2007 r. przepisy prawa Unii Europejskiej w dziedzinie podatku VAT, w szczególności szóstą dyrektywę. Zgodnie z motywami 1 i 3 dyrektywy 2006/112 przekształcenie szóstej dyrektywy było konieczne w celu jasnego i racjonalnego przedstawienia przepisów w przebudowanej strukturze i brzmieniu, bez wprowadzania co do zasady zmian jej treści. Przepisy dyrektywy 2006/112 są zatem w istocie identyczne z odpowiadającymi im przepisami szóstej dyrektywy.

4 Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112, który powtarza co do istoty brzmienie art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy, poddaje opodatkowaniu podatkiem VAT odpłatną dostawę towarów dokonywaną na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

5 Zgodnie z art. 167 dyrektywy 2006/112, mającym brzmienie identyczne z art. 1 ust. 1 szóstej dyrektywy, „prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

6 Artykuł 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, który co do istoty ma tę samą treść co art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z art. 28f ust. 1 tej dyrektywy, stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, które jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika”.

7 Artykuł 178 dyrektywy 2006/112, znajdujący się w rozdziale 4 zatytułowanym „Przepisy regulujące korzystanie z prawa do odliczenia” tytułu X tej dyrektywy, stanowi:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia, podatnik musi spełnić następujące warunki:

a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

[...]”.

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

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

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

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

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom [przestępstwom] podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami 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, [Magyar Közlöny 1992/128 (XII.19.)] (ustawy LXXIV z 1992 r. o podatku VAT, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”) przewiduje, że podatnik ma prawo odliczyć od kwoty podatku należnego kwotę

podatku naliczonego przez innego podatnika z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług.

13 Zgodnie z art. 34 ust. 1 ustawy „skorzysta z prawa do odliczenia może tylko podatnik zobowiązany do zapłaty podatku prowadzący księgowość zgodnie z regułą pojedynczego lub podwójnego zapisu”.

14 Zgodnie z art. 35 ust. 1 lit. a) ustawy, z zastrzeżeniem odrębnych przepisów podatkowych, z prawa do odliczenia może 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 fakturami, wystawione w imieniu podatnika.

15 Artykuł 44 ust. 5 ustawy o podatku VAT stanowi:

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

Postępowania przed sądami krajowymi i pytania prejudycjalne

Sprawa C-80/11

16 W dniu 1 czerwca 2007 r. spółka Mahagében zawarła z Rómahegy-Kert kft (zwaną dalej „spółką Rómahegy-Kert”) umowę o dostawę kłod akacjowych w stanie surowym w okresie od dnia 1 czerwca do dnia 31 grudnia 2007 r. W okresie tym spółka Rómahegy-Kert wystawiła spółce Mahagében szesnaście faktur z tytułu dostawy kłod w różnej ilości. W sześciu z tych faktur wskazano numer załączanego dowodu dostawy. Spółka Rómahegy-Kert uwzględniła wszystkie faktury w deklaracji podatkowej, stwierdzając, że dostawa doszła do skutku, i uiściła po dostawie podatek VAT. Spółka Mahagében również uwzględniła te faktury w deklaracji podatkowej i skorzystała z prawa do odliczenia. Kłody akacjowe zakupione od spółki Rómahegy-Kert zostały uwzględnione w wykazie zapasów spółki Mahagében, a następnie odsprzedane różnym przedsiębiorstwom.

17 Przeprowadzając kontrolę zakupów i dostaw spółki Rómahegy-Kert, organ podatkowy ustalił, że spółka ta nie posiadała wcześniej zapasów kłod akacjowych, a ilości tego surowca nabyte w roku 2007 nie wystarczały do pokrycia dostaw zafakturowanych spółce Mahagében. Mimo że podczas kontroli obie strony twierdziły, iż nie posiadają dowodów dostawy, spółka Mahagében przedstawiła następnie organowi podatkowemu kopie 22 dowodów dostawy w celu wykazania, że omawiane transakcje rzeczywiście doszły do skutku.

18 Decyzją z dnia 1 czerwca 2010 r. organ podatkowy stwierdził istnienie zaległości podatkowej po stronie spółki Mahagében i wymierzył jej karę grzywny oraz naliczył odsetki za zwłokę, ponieważ ich zdaniem spółka ta nie miała prawa do odliczenia z tytułu faktur wystawionych przez spółkę Rómahegy-Kert. Faktury te nie zostały bowiem uznane za wiarygodne w świetle wyników kontroli przeprowadzonej w tej ostatniej spółce.

19 Odwołanie spółki Mahagében od decyzji z dnia 1 czerwca 2010 r. zostało oddalone przez pozwanego w postępowaniu przed sądem krajowym. Uzasadnił on oddalenie odwołania w szczególności w ten sposób, że spółka Rómahegy-Kert, wystawca spornych faktur, nie była w stanie przedstawić żadnego dowodu dokonania odpowiadających im transakcji, na przykład dowodów dostawy, nie dysponowała odpowiednią ilością towarów wskazanych na fakturach, nie

ma te? odpowiednich pojazdów do przewozu tego rodzaju towarów ani nie mog?a przedstawi? ?adnych dokumentów potwierdzaj?cych fakt zap?aty za ich transport. Ponadto spółka Mahagében nie do?o?y?a nale?ytej staranno?ci w rozumieniu art. 44 ust. 5 ustawy o podatku VAT, to znaczy nie sprawdzi?a, czy spółka Rómahegy-Kert rzeczywi?cie istnieje jako podatnik i czy dysponuje towarami, które spółka Mahagében zamierza?a naby?.

20 Spółka Mahagében wnios?a do Baranya Megyei Bíróság (s?du w Baranya) skarg? o stwierdzenie niewa?no?ci decyzji ustalaj?cej zaleg?o?? podatkow? oraz nak?adaj?cej kar? grzywny i odsetki za zw?ok?. Twierdzi mi?dzy innymi, ?e do?o?y?a nale?ytej staranno?ci, zawieraj?c umow? ze spółk? Rómahegy-Kert. Jej wp?yw na transakcj? ogranicza? si? do sprawdzenia, ?e kontrahent jest zarejestrowany jako podatnik i ma numer podatkowy oraz jest w stanie wykona? umow?. Ponadto upewni?a si? co do jako?ci i ilo?ci towaru w chwili jego dostawy do jej siedziby, która by?a miejscem dostawy zgodnie z umow?.

21 Baranya Megyei Bíróság podnosi w?tpliwo?? co do kwestii, czy prawa do odliczenia mo?na omówi? tylko z tego wzgl?du, ?e wystawca faktury nie uwzgl?dni? w swoich ksi?gach rachunkowych nabycia towarów b?d?cych przedmiotem transakcji oraz ?e wobec braku odpowiedniego ?rodka transportu nie by? w stanie ich dostarczy?, chocia? on sam twierdzi, i? dostawa mia?a miejsce, i wywi?za? si? z obowi?zku z?o?enia deklaracji i zap?aty podatku.

22 Uznawszy, ?e rozstrzygni?cie sprawy uzale?nione jest od wyk?adni prawa Unii Europejskiej, Baranya Megyei Bíróság postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy dyrektyw? 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e podatnik spe?niaj?cy wszelkie materialne warunki odliczenia podatku VAT okre?lone we wskazanej dyrektywie mo?e zosta? pozbawiony prawa do odliczenia na mocy przepisów lub praktyki krajowej, które nie dopuszczaj? do odliczenia podatku VAT zap?aconego przy zakupie towarów, w przypadku gdy jedynym dowodem potwierdzaj?cym, ?e dostawa towarów zosta?a faktycznie dokonana, jest wiarygodna faktura, jednak podatnik nie dysponuje dokumentem pochodz?cym od wystawcy faktury, na podstawie którego mo?na by wykaza?, ?e dostawca posiada? omawiane towary, móg? je dostarczy?, oraz ?e spe?ni? ci???cy na nim obowi?zek z?o?enia deklaracji? Czy pa?stwo cz?onkowskie mo?e wymaga? na podstawie art. 273 dyrektywy, celem zapewnienia prawid?owego poboru podatku VAT i zapobiegania przest?pczo?ci, aby adresat faktury mia? inne dokumenty pozwalaj?ce wykaza?, ?e wystawca faktury posiada? omawiane towary i ?e towary te zosta?y mu dostarczone lub przekazane?

2) Czy poj?cie »nale?ytej staranno?ci« zawarte w art. 44 ust. 5 ustawy [...] o podatku VAT jest zgodne z zasadami neutralno?ci i proporcjonalno?ci wielokrotnie potwierdzonymi przez Trybuna? Sprawiedliwo?ci Unii Europejskiej w zakresie stosowania dyrektywy [2006/112], je?eli poj?cie to oznacza wedle organów podatkowych i utrwalonego orzecznictwa, ?e adresat faktury powinien si? upewni?, czy wystawca faktury jest podatnikiem, czy wpisa? omawiane towary do ksi?g rachunkowych, czy posiada faktur? zakupu obejmuj?c? te towary, oraz czy wype?ni? ci???ce na nim obowi?zki zwi?zane z deklaracj? i zap?at? podatku VAT?

3) Czy art. 167 i art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 [...] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie stosowaniu przepisów lub praktyki krajowej, na mocy których mo?liwo?? skorzystania z prawa do odliczenia jest uzale?niona od wykazania przez adresata faktury, ?e spółka wystawiaj?ca faktur? dzia?a?a w sposób zgodny z prawem?.

23 Spór przed sądem krajowym w sprawie C-142/11 dotyczy dwóch różnych transakcji.

24 W ramach pierwszej z nich P. Dávid zobowiązał się na podstawie umowy o dzieło do wykonania różnych robót budowlanych. Po wykonaniu umowy w maju 2006 r. pełnomocnik zamawiającego wydał poświadczenie wykonania robót, w którym stwierdzono przepracowanie 1992 roboczogodzin. Podstawą do tego były listy obecności, wskazujące między innymi godziny i miejsce pracy, nazwiska i daty urodzenia robotników wraz z ich podpisami oraz opatrzone nazwiskiem i pieczęcią P. Dávida.

25 Podczas kontroli podatkowej dotyczącej tej transakcji P. Dávid oświadczył, że nie zatrudnia pracowników, a zamówienie wykonał przy pomocy podwykonawcy, Z. Máté. Nie był w stanie udzielić żadnych informacji na temat robotników zatrudnionych przez owego podwykonawcę. Cena, na jaką P. Dávid umówił się z podwykonawcą, została zapłacona na podstawie poświadczenia wykonania robót.

26 Kontrola podatkowa wykazała, że Z. Máté również nie zatrudnia robotników ani nie dysponuje sprzętem niezbędnym do wykonania zafakturowanych robót i przepisał jedynie faktury wystawione przez kolejnego podwykonawcę. Ten ostatni jest zaś teściem Z. Máté. Nie zatrudniał on w omawianym okresie wskazanych robotników i nie złożył deklaracji podatkowej za odpowiedni okres.

27 Wobec powyższych ustaleń organ podatkowy uznał faktury wystawione przez któregoś podwykonawcę za niepotwierdzające w świetle prawa, że opisane w nich transakcje rzeczywiście miały miejsce, i doszedł do wniosku, iż Z. Máté nie pełni roli rzeczywistego podwykonawcy. Mimo że przeprowadzone kontrole nie podważyły faktu, iż roboty zostały wykonane przez robotników wskazanych na listach obecności, nie ma zdaniem organu podatkowego możliwości ustalenia w sposób wymagany prawem, jakie przedsiębiorstwo wykonało roboty i przez kogo zatrudnieni byli robotnicy. W związku z powyższym faktury, które otrzymał P. Dávid, nie odpowiadają zdaniem tego organu rzeczywistym transakcjom, lecz są fikcyjne. Ponadto P. Dávid nie dołożył jego zdaniem należytej staranności w rozumieniu art. 44 ust. 5 ustawy o podatku VAT.

28 W ramach drugiej transakcji P. Dávid zobowiązał się w 2006 r. wobec pewnej spółki do wykonania określonych robót, które wykonał przy pomocy innego podwykonawcy. Jednakże w chwili dokonywania kontroli podatkowej podwykonawca ten był już w likwidacji. Nie było możliwości kontaktu z jego dawnym pełnomocnikiem, nie przekazał on też syndykowi żadnych dokumentów. Zdaniem organu podatkowego nie ma dowodu, że ceny i strony wskazane na fakturze wystawionej przez owego podwykonawcę odpowiadają prawdzie. Ponadto P. Dávid nie dołożył jego zdaniem należytej staranności wymaganej przepisami wspomnianej ustawy, ponieważ nie upewnił się, czy podwykonawca dysponuje środkami niezbędnymi do wykonania robót.

29 Wobec powyższego organ podatkowy odmówił P. Dávidowi prawa do odliczenia w związku z oboma omawianymi transakcjami, stwierdził po jego stronie zaległość podatkową z tytułu podatku VAT i wymierzył mu karę grzywny oraz nakazał zapłacić odsetek za zwłokę.

30 P. Dávid wniosł do Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bírósága (sądu w Jász-Nagykun-Szolnok) skargę na tę decyzję, utrzymując w szczególności, że dołożył należytej staranności. Upewnił się bowiem, że transakcja rzeczywiście została wykonana oraz że wystawca faktury jest podatnikiem. Nie ponosi natomiast odpowiedzialności za jakiegokolwiek uchybienia podwykonawcy w zakresie podatków.

31 Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság stawia pytanie, czy podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego bez dokonywania dodatkowych ustaleń, jeżeli organ podatkowy nie udowodni niedbalstwa lub celowego działania z zamiarem uchylecia się od opodatkowania wystawcy faktury lub wystawców faktur, jakie ten otrzyma, o którym adresat faktury, to jest podatnik, nie wiedział lub w którym nie brał udziału.

32 Zdaniem tego sądu w świetle przepisów szóstej dyrektywy podatnik korzystający z prawa do odliczenia podatku VAT nie ponosi odpowiedzialności bez winy za faktury, których jest adresatem, i nie może być od niego, w razie uchybień po stronie wystawcy faktury, udowodnienia, że działał w sposób nakazany przez art. 44 ust. 5 ustawy o podatku VAT.

33 W związku z powyższym Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy dotyczące odliczenia podatku VAT zawarte w szóstej dyrektywie [...] lub w dyrektywie [2006/112] w odniesieniu do 2007 r. należy interpretować w ten sposób, że organ podatkowy – na zasadzie odpowiedzialności bez winy – może ograniczyć lub pozbawić podatnika prawa do odliczenia, z którego podatnik ten chce skorzystać, w przypadku gdy wystawca faktury nie może wykazać, iż współpracował z innymi podwykonawcami zgodnie z prawem?

2) Czy w przypadku, gdy organ administracyjny nie kwestionuje dokonania transakcji odzwierciedlonej na fakturze oraz tego, iż spełnia ona tym samym przesłanki formalne wymagane przez ustawę, może on zgodnie z prawem odmówić prawa do odliczenia podatku VAT wówczas, gdy nie ma możliwości ustalenia tożsamości podwykonawców, z którymi współpracował wystawca faktury, lub gdy wystawione przez nich faktury są nieprawidłowe?

3) Czy organ podatkowy odmawiający prawa do odliczenia [w okolicznościach, o których mowa w drugim pytaniu] ma obowiązek udowodnić w postępowaniu administracyjnym, że podatnik powołyując się na prawo do odliczenia wiedział o nieprawidłowym działaniu kolejnych podwykonawców, które mogło mieć na celu uchylanie się od opodatkowania, lub że uczestniczył w tych działaniach?”.

34 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 15 czerwca 2011 r. sprawy C-80/11 i C-142/11 zostały połączzone zarówno dla celów procedury pisemnej i ustnej, jak i dla wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

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

W przedmiocie pytań w sprawie C-142/11

36 Stawiając te pytania, które należy rozpatrzyć połącznie, sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 220 pkt 1 i art. 226 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia podatnikowi prawa do odliczenia od kwoty należnego podatku

VAT kwoty tego podatku należnego lub zapłaconego z tytułu świadczonych mu usług z tego powodu, iż wystawca faktur dotyczących owych usług lub jeden z jego usługodawców dopuścił się nieprawidłowości, bez udowodnienia przez organ podatkowy, że podatnik wiedział o owych nieprawidłowościach lub przyczynił się do nich.

37 Odpowiadając na pytania, należy po pierwsze przypomnieć, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo podatników do odliczenia od podatku VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku VAT należnego lub zapłaconego z tytułu towarów i usług otrzymanych przez nich stanowi zasadę podstawowy wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez ustawodawcę Unii Europejskiej (zob. w szczególności wyroki: z dnia 25 października 2001 r. w sprawie C-78/00 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. I-8195, pkt 28; z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-25/07 Sosnowska, Zb.Orz. s. I-5129, pkt 14; z dnia 28 lipca 2011 r. w sprawie C-274/10 Komisja przeciwko Węgrom, Zb.Orz. s. I-7289, pkt 42).

38 Jak Trybunał wielokrotnie podkreśla, 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 całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 marca 2001 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfriśa i in., Rec. s. I-1577, pkt 43; z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb.Orz. s. I-6161, pkt 47; z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C-392/09 Uszodaépít, Zb.Orz. s. I-8791, pkt 34; ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Węgrom, pkt 43).

39 System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego całej działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatku neutralność wszystkich rodzajów działalności gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem że co do zasady ona sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawach połączonych Gabalfriśa i in., pkt 44; wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 78; ww. wyrok w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 48; a także wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-438/09 Dankowski, Zb.Orz. s. I-14009, pkt 24).

40 Kwestia, czy podatek VAT należny od wcześniejszych lub późniejszych transakcji sprzedaży dotyczących danych towarów został wpłacony do budżetu państwa, nie ma wpływu na prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego. Podatek VAT stosuje się bowiem do każdej czynności produkcji lub sprzedaży, z odliczeniem podatku dotyczącego kosztów poszczególnych elementów ceny (zob. postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C-395/02 Transport Service, Rec. s. I-1991, pkt 26; wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb.Orz. s. I-483, pkt 54; ww. wyrok w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 49).

41 Następnie należy przypomnieć, że zwalczanie przestępczości podatkowej, uchylania się od opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 2006/112 (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 71; wyroki: z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-285/09 R., Zb.Orz. s. I-12605, pkt 36; z dnia 27 października 2011 r. w sprawie C-504/10 Tanoarch, Zb.Orz. s. I-10853, pkt 50). W tej kwestii Trybunał orzekł już, że podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii Europejskiej w celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia swoich uprawnień (zob. w szczególności wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 Fini H, Zb.Orz. s. I-1599, pkt 32; ww. wyroki: w sprawie Halifax i in., pkt 68; w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 54).

42 W związku z tym krajowe organy administracyjne i sądowe powinny odmówić prawa do

odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałyby się z przestępstwem lub nadużyciem (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Fini H, pkt 33, 34; w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 55; wyrok z dnia 29 marca 2012 r. w sprawie C-414/10 Véleclair, pkt 32).

43 W sprawie przed sądem krajowym, jak wynika z orzeczenia tego sądu, jest bezsporne, że skarżący, który zamierza skorzystać z prawa do odliczenia, jest podatnikiem w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 oraz że usługi wskazywane jako podstawa tego prawa były przez niego wykorzystywane w ramach jego własnych transakcji opodatkowanych.

44 Z orzeczenia sądu krajowego wynika ponadto również, że pytania prejudycjalne opierają się na założeniach, zgodnie z którymi, po pierwsze, transakcja mająca stanowić podstawę odliczenia została dokonana, co wynika z odpowiadającej jej faktury, a po drugie, faktura ta zawiera wszelkie dane wymagane przepisami dyrektywy 2006/112. W związku z tym określone w dyrektywie materialne i formalne warunki powstania prawa do odliczenia zostały spełnione. Należy w szczególności zauważyć, że z orzeczenia sądu krajowego nie wynika, by skarżący sam dopuścił się działań nieuczciwych, jak na przykład poświadczanie nieprawdy lub fałszowanie faktur.

45 W takich okolicznościach podatnikowi można by odmówić prawa do odliczenia tylko na podstawie orzecznictwa wynikającego z pkt 56–61 ww. wyroku w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, które wymaga udowodnienia na podstawie obiektywnych przesłanek, że podatnik bądźcy odbiorcy usług lub dostaw stanowiłby podstawę prawa do odliczenia wiedząc lub powinien był wiedzieć, że transakcje te wiążą się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu.

46 Podatnika, który wiedząc lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar lub usług, uczestniczy w transakcji stanowiącej element przestępstwa w dziedzinie podatku VAT, należy bowiem z punktu widzenia dyrektywy 2006/112 uznać za współnika w tym przestępstwie, niezależnie od tego, czy uzyskuje on korzyści z dalszej sprzedaży owych towarów lub świadczenia usług w ramach dokonywanych przez siebie transakcji (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 56).

47 Natomiast niezgodne z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia, omówionymi w pkt 37–40 niniejszego wyroku, jest sankcjonowanie odmowy możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedząc i nie mógł wiedzieć, że w ramach transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja, dokonana przed transakcją przeprowadzoną przez owego podatnika lub po niej, została dokonana z naruszeniem przepisów o podatku VAT (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Optigen i in., pkt 52, 55; w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 45, 46, 60).

48 Wprowadzenie systemu odpowiedzialności bez winy wykraczałoby bowiem poza zakres niezbędny do ochrony interesów skarbu państwa (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Industries i in., Zb.Orz. s. I-4191, pkt 32; z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 Netto Supermarkt, Zb.Orz. s. I-771, pkt 23).

49 Ponieważ odmowa prawa do odliczenia stanowi zgodnie z pkt 45 niniejszego wyroku wyjątek od zasady podstawowej, jaką jest istnienie takiego prawa, organ podatkowy zobowiązany jest wykazać w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych przesłanek prowadzących do wniosku, że podatnik wiedząc lub powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu.

50 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na pytania w sprawie C-142/11 trzeba udzieli? odpowiedzi, i? art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 220 pkt 1 i art. 226 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia podatnikowi prawa do odliczenia od kwoty nale?nego podatku VAT kwoty tego podatku nale?nego lub zap?aconego z tytu?u ?wiadczonych mu us?ug z tego powodu, i? wystawca faktur dotycz?cych owych us?ug lub jeden z jego us?ugodawców dopu?ci? si? nieprawid?owo?ci, bez udowodnienia przez organ podatkowy na podstawie obiektywnych przes?anek, i? podatnik wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, ?e transakcja maj?ca stanowi? podstaw? prawa do odliczenia wi?za?a si? z przest?pstwem pope?nionym przez wystawc? faktury lub inny podmiot dzia?aj?cy na wcze?niejszym etapie obrotu.

W przedmiocie pyta? w sprawie C-80/11

51 Stawiaj?c te pytania, które trzeba rozpatrywa? ??cznie, s?d krajowy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia prawa do odliczenia z tego powodu, i? podatnik nie upewni? si?, ?e wystawca faktury za towary, których prawo do odliczenia ma dotyczy?, jest podatnikiem, ?e dysponowa? on tymi towarami i by? w stanie je dostarczy? oraz ?e wywi?za? si? z obowi?zku z?o?enia deklaracji i zap?aty podatku VAT, albo z tego powodu, ?e podatnik nie posiada, poza faktur?, innych dokumentów potwierdzaj?cych spe?nienie powy?szych warunków.

52 Jak wynika z orzeczenia s?du krajowego, a zw?aszcza z pierwszego pytania, pytania w sprawie C-80/11 podobnie jak pytania w sprawie C-142/11 s? oparte na za?o?eniu, zgodnie z którym materialne i formalne warunki powstania prawa do odliczenia okre?lone w dyrektywie 2006/112 zosta?y spe?nione. W szczególno?ci dotyczy to warunku posiadania przez podatnika faktury potwierdzaj?cej rzeczywiste dokonanie dostawy towarów i zgodnej z wymaganiami dyrektywy. W zwi?zku z tym, w ?wietle odpowiedzi udzielonej w pkt 50 niniejszego wyroku, znajduj?cej zastosowanie równie? do dostawy towarów, podatnikowi mo?na by odmówi? prawa do odliczenia tylko w razie udowodnienia na podstawie obiektywnych przes?anek, ?e wiedzia? on lub powinien by? wiedzie?, i? transakcje stanowi?ce podstaw? prawa do odliczenia wi??? si? z przest?pstwem pope?nionym przez dostawc? lub inny podmiot dzia?aj?cy na wcze?niejszym etapie obrotu.

53 Zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u, je?eli podmiot gospodarczy podj?? wszelkie dzia?ania, jakich mo?na od niego w sposób uzasadniony oczekiwa?, w celu upewnienia si?, ?e transakcje, w których uczestniczy, nie wi??? si? z przest?pstwem, czy to w zakresie podatku VAT, czy w innej dziedzinie, mo?e on domniemywa? legalno?? tych transakcji bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT (zob. ww. wyrok w sprawach po??czonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 51).

54 Natomiast nie jest sprzeczne z prawem Unii Europejskiej wymaganie, by podmiot przedsi?wi?? wszystkie dzia?ania, jakich mo?na od niego racjonalnie oczekiwa?, w celu upewnienia si?, ?e dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi do udzia?u w przest?pstwie podatkowym (zob. podobnie wyrok z dnia 27 wrze?nia 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos i in., Zb.Orz. s. I-7797, pkt 65, 68; ww. wyrok w sprawie Netto Supermarkt, pkt 24; wyrok z dnia 21 grudnia 2011 r. w sprawie C-499/10 Vlaamse Oliemaatschappij, Zb.Orz. s. I-14191, pkt 25).

55 Ponadto, zgodnie z art. 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112, pa?stwa cz?onkowskie mog? ustanowi? inne obowi?zki ni? okre?lone w dyrektywie, je?eli uznaj? je za niezb?dne do w?a?ciwego poboru podatku VAT i zapobiegania przest?pco?ci.

56 Jednakże, mimo iż przepis ten pozostawia państwu członkowskim pewien margines swobody (zob. wyrok z dnia 26 stycznia 2012 r. w sprawie C-588/10 Kraft Foods Polska, pkt 23), uprawnienia tego nie można wykorzystywać, zgodnie z akapitem drugim omawianego artykułu, w celu wprowadzenia dodatkowych obowiązków w zakresie fakturowania w stosunku do obowiązków określonych w rozdziale 3 „Fakturowanie” tytułu XI „Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami” dyrektywy, a w szczególności w jej art. 226.

57 Ponadto stosowane przez państwa członkowskie na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112 środki mające na celu zapewnienie właściwego poboru podatku i zapobieganie przestępstwu nie mogą wykraczać poza zakres konieczny do osiągnięcia owego celu. Nie mogą wobec tego być wykorzystywane w sposób regularnie uniemożliwiający skorzystanie z prawa do odliczenia podatku VAT i naruszający tym samym neutralność tego podatku, będąc jedną z zasad podstawowych wspólnego systemu podatku VAT (zob. podobnie, w szczególności, ww. wyroki: w sprawach połączonych *Gabalfa* i in., pkt 52; w sprawie *Halifax* i in., pkt 92; wyrok z dnia 21 października 2010 r. w sprawie C-385/09 *Nidera Handelscompagnie*, Zb.Orz. s. I-10385, pkt 49; ww. wyrok w sprawie *Dankowski*, pkt 37).

58 W odniesieniu do środków będących przedmiotem sprawy przed sądem krajowym należy stwierdzić, że ustawa o podatku VAT nie nakłada konkretnych obowiązków, a jedynie stanowi w art. 44 ust. 5, iż uprawnienie podatkowych podatnika wskazanego na fakturze jako nabywca nie można kwestionować, jeżeli w odniesieniu do zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego do osoby on należytej staranności, biorąc pod uwagę okoliczności dostawy towarów lub świadczenia usług.

59 Wobec powyższego, jak wynika z orzecznictwa omówionego w pkt 53 i 54 niniejszego wyroku, określenie działań, jakich podjęcia w konkretnym przypadku można w sposób uzasadniony oczekiwać od podatnika, który zamierza skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT, w celu upewnienia się, że dokonywane przez niego transakcje nie wiążą się z popełnieniem przestępstwa przez podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu, należy przede wszystkim od okoliczności rozpatrywanego przypadku.

60 Jeżeli istnieje przesłanka, by podejrzewać nieprawidłowości lub naruszenie prawa, przezorny przedsiębiorca powinien, zależnie od okoliczności konkretnego przypadku, zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności.

61 Jednakże organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, jest podatnikiem, czy dysponuje towarami będącymi przedmiotem transakcji i jest w stanie je dostarczyć oraz czy wywiązuje się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku VAT, w celu upewnienia się, że podmioty działające na wcześniejszych etapach obrotu nie dopuszczają się nieprawidłowości lub przestępstwa, albo żeby podatnik ten posiadał potwierdzające to dokumenty.

62 Co do zasady bowiem to do organów podatkowych należy dokonywanie niezbędnych kontroli podatników w celu wykrycia nieprawidłowości i naruszeń przepisów prawa w zakresie podatku VAT oraz karanie podatników winnych takich nieprawidłowości lub naruszeń.

63 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału państwa członkowskie mają obowiązek weryfikować deklaracje podatników, ich księgi rachunkowe oraz inne istotne dokumenty (zob. wyroki: z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-132/06 *Komisja przeciwko Włochom*, Zb.Orz. s. I-5457, pkt 37; z dnia 29 lipca 2010 w sprawie C-188/09 *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, Zb.Orz. s. I-

7639, pkt 21).

64 Z tego wzgl?du dyrektywa 2006/112 wymaga, w szczeg?lno?ci w art. 242, by ka?dy podatnik prowadzi? rachunkowo?? w sposób wystarczaj?co szczeg?owy do celów stosowania podatku VAT oraz kontroli przez organy podatkowe. Dla u?atwienia tych zada? dyrektywa nadaje w art. 245 i 249 w?a?ciwym organom prawo dost?pu do faktur, które podatnik jest na mocy art. 244 dyrektywy zobowi?zany przechowywa?.

65 Zatem nak?adaj?c na podatników obowi?zki omówione w pkt 61 niniejszego wyroku pod gro?b? odmowy prawa do odliczenia, organy podatkowe przerzuca?yby na podatników, w sposób sprzeczny ze wskazanymi przepisami, w?asne zadania w zakresie kontroli.

66 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na pytania postawione w sprawie C-80/11 trzeba udzieli? odpowiedzi, i? art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia prawa do odliczenia z tego powodu, i? podatnik nie upewni? si?, ?e wystawca faktury za towary, których prawo do odliczenia ma dotyczy?, jest podatnikiem, ?e dysponowa? on tymi towarami i by? w stanie je dostarczy? oraz ?e wywi?za? si? z obowi?zku z?o?enia deklaracji i zap?aty podatku VAT, albo z tego powodu, ?e podatnik nie posiada, poza faktur?, innych dokumentów potwierdzaj?cych spe?nienie powy?szych warunków, mimo ?e spe?nione by?y warunki materialne i formalne powstania prawa do odliczenia okre?lone w dyrektywie 2006/112, a podatnik nie mia? przes?anek podejrzewa?, ?e wystawca faktury dopu?ci? si? nieprawid?owo?ci lub przest?pstwa.

W przedmiocie kosztów

67 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (trzecia izba) orzeka, co nast?puje:

1) **Artyku? 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 220 pkt 1 i art. 226 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wsp?lnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia podatnikowi prawa do odliczenia od kwoty nale?nego podatku od warto?ci dodanej kwoty tego podatku nale?nego lub zap?aconego z tytu?u ?wiadczonych mu us?ug z tego powodu, i? wystawca faktur dotycz?cych owych us?ug lub jeden z jego us?ugodawców dopu?ci? si? nieprawid?owo?ci, bez udowodnienia przez organ podatkowy na podstawie obiektywnych przes?anek, i? podatnik wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, ?e transakcja maj?ca stanowi? podstaw? prawa do odliczenia wi?za?a si? z przest?pstwem pope?nionym przez wystawc? faktury lub inny podmiot dzia?aj?cy na wcze?niejszym etapie obrotu.**

2) **Artyku? 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia prawa do odliczenia z tego powodu, i? podatnik nie upewni? si?, ?e wystawca faktury za towary, których prawo do odliczenia ma dotyczy?, jest podatnikiem, ?e dysponowa? on tymi towarami i by? w stanie je dostarczy? oraz ?e wywi?za? si? z obowi?zku z?o?enia deklaracji i zap?aty podatku od warto?ci dodanej, albo z tego powodu, ?e podatnik nie posiada, poza faktur?, innych dokumentów potwierdzaj?cych spe?nienie powy?szych warunków, mimo ?e spe?nione by?y warunki materialne i formalne powstania prawa do odliczenia okre?lone w dyrektywie 2006/112, a podatnik nie mia? przes?anek podejrzewa?, ?e wystawca faktury dopu?ci? si?**

nieprawid?owo?ci lub przest?pstwa.

Podpisy

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