

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 6 grudnia 2012 r. (\*)

Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Prawo do odliczenia – Odmowa

W sprawie C-285/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administratiwien syd – Warna (Bułgaria) postanowieniem z dnia 16 maja 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 czerwca 2011 r., w postępowaniu:

**Bonik EOOD**

przeciwko

**Direktor na direkcija „Obchawane i upravljenje na izpytvanieto”, Warna, pri Centrałno upravljenje na Nacjonalata agencija za prichodite,**

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), prenięca obowiązków prezesa trzeciej izby, K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 19 września 2012 r., rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Bonik EOOD przez O. Minczewa, adwokat, oraz M. Patchetta-Joyce’a, barrister,
- w imieniu rządu bułgarskiego przez E. Petranow, działający w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działający w charakterze pełnomocnika, wspierany przez A. De Stefano, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez L. Seeborutha oraz L. Christiego, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez P. Mosera, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz D. Rusanowa, działających w charakterze pełnomocników,

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

## **Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2, 9, 14, 62,

63, 167, 168 i 178 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Bonik EOOD (zwaną dalej „Bonik”) a dyrektorem na dykcję „Obchodowa i uprawnienie na izby”, Warny, przy Centralnym uprawnienie na Narodową agencję za przychody (dyrektorem dykcji ds. odwołań i zarządzania egzekucją w Warny przy centralnym zarządzie narodowej agencji skarbowej) w przedmiocie prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) w związku z zakupem pszenicy przez tę spółkę.

## Ramy prawne

3 Artykuł 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 stanowi, że odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

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

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem uzyskania stałego dochodu].”

5 Artykuł 62 wskazanej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Do celów niniejszej dyrektywy:

1) »zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego« oznacza zdarzenie, w wyniku którego zostają spełnione prawne wymogi wymagalności VAT;

2) podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do ządania zapłaty podatku od osoby zobowiązanej do jego uiszczenia, nawet jeżeli termin płatności może zostać odroczony”.

6 Zgodnie z art. 63 wskazanej dyrektywy:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usługi”.

7 Artykuł 167 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

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

8 Artykuł 168 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, którą jest zobowiązany zapłacić:

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

[...]”.

9 Artykuł 178 wskazanej dyrektywy przewiduje:

„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 faktury sporządzone zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

[...]”.

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

10 Bonik jest spółką, która została poddana kontroli podatkowej obejmującej miesiące luty i marzec 2009 r.

11 W wyniku tej kontroli bułgarskie organy podatkowe stwierdziły, że nie ma dowodów na dokonanie wewnętrznych dostaw pszenicy i soneczników zgłoszonych przez Bonik jako dokonanych na rzecz spółki prawa rumuńskiego Agrisco SRL, a uwzględniając fakt, że ilość pszenicy i sonecznika określona na fakturach sporządzonych przez Bonik, zgodnie z księgami rachunkowymi tej spółki, została usunięta z jej składu i nie stwierdzono jej obecności w chwili przeprowadzania owej kontroli, wskazana ilość towaru była przedmiotem podlegających opodatkowaniu dostaw na terytorium bułgarskim.

12 Ponadto rzeczne organy podatkowe dokonały kontroli dotyczących transakcji kupna pszenicy zgłoszonych przez Bonik jako dokonanych od spółek Favorit stroj Warna EOOD (zwanej dalej „Favorit stroj”) oraz Agro trejd BG Warna EOOD (zwanej dalej „Agro trejd”), z tytułu których to transakcji została odliczona podatek VAT.

13 Bonik posiadała faktury sporządzone przez Favorit stroj i Agro trejd, odpowiadające tym transakcjom kupna.

14 Jednakże w celu upewnienia się, że rzeczne transakcje kupna rzeczywiście miały miejsce, bułgarskie organy podatkowe przeprowadziły dodatkowe kontrole u dostawców spółki Bonik, to jest w spółkach Favorit stroj i Agro trejd, a także u dostawców tych ostatnich, czyli w spółkach Ljusi trejd EOOD, Eksim pėjus EOOD i Riwa agro sti EOOD.

15 Ponieważ kontrole te nie pozwoliły na wykazanie, że Ljusi trejd EOOD, Eksim pėjus EOOD i Riwa agro sti EOOD rzeczywiście dokonały dostawy towarów na rzecz spółek Favorit stroj i Agro trejd, bułgarskie organy podatkowe wywnioskowały z tego, że spółki te nie posiadają wystarczającej ilości towarów koniecznej do dokonania dostaw na rzecz spółki Bonik, i uznały, że dostawy między rzeczonymi spółkami a spółką Bonik nie miały w rzeczywistości miejsca.

16 Wskazane organy podatkowe w decyzji w sprawie korekty podatku z dnia 10 marca 2010 r. odmówiły spółce Bonik prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT z tytułu dostaw pszenicy

dokonanych przez jej dostawców – spółki Faworit stroj i Agro trejd.

17 Bonik wniosł o odwołanie w trybie administracyjnym od tej decyzji do dyrektora na dyrekcję „Obchodzone i uprawnienie na izby pieniężne”, Wława, przy Centralnym uprawnieniu na Narodowa agencja za przychody, który decyzję z dnia 21 czerwca 2010 r. utrzymał zaskarżoną decyzję w mocy.

18 Bonik wniosł o skargę na decyzję w sprawie korekty podatku do sądu odwoławczego.

19 W postanowieniu odwoławczym sąd ten zauważył, że bułgarskie organy podatkowe nie kwestionują faktu, iż Bonik zrealizował późniejsze dostawy towarów tego samego rodzaju i w tej samej ilości, ani nie twierdzi, że spółka ta nabyła te towary od dostawców innych niż Faworit stroj i Agro trejd.

20 Ponadto sąd ten dodaje, że istnieją dowody świadczące o dokonaniu bezpośrednich dostaw, a brak dowodów w zakresie poprzednich dostaw nie może prowadzić do wniosku, iż takie bezpośrednio dostawy nie zostały zrealizowane.

21 W tym względzie sąd odwoławczy dodaje, że przepisy krajowe nie uzależniają skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT od przedstawienia dowodu w zakresie pochodzenia towaru.

22 Zdaniem tego sądu administracja podatkowa, zgodnie z przyjętą praktyką, jak też niektóre bułgarskie sądy wymagają dowodu na rzeczywiste dokonanie poprzednich dostaw w celu przyznania podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT.

23 W tej sytuacji Administratiwen syd – Wława postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy z przepisów art. 178 lit. a) i b), art. 14, 62, 63, 167 i 168 dyrektywy 2006/112 można wywieść wykładnię pojęcia »brak faktycznej dostawy«, a jeżeli tak, to czy pojęcie »brak faktycznej dostawy« w odniesieniu do jego definicji pokrywa się z pojęciem »oszustwa podatkowe«, czy też jest w nim zawarte? Co w rozumieniu [tej] dyrektywy obejmuje pojęcie »oszustwa podatkowe«?

2) Czy w świetle definicji pojęcia »oszustwa podatkowe« oraz motywów 26 i 59 w związku z art. 178 lit. b) [dyrektywy 2006/12] dyrektywa [ta] wymaga, aby formalności zostały dopełnione wyrażenie na drodze prawodawczej poprzez akt najwyższego organu ustawodawczego państwa członkowskiego, czy też dopuszcza ona, aby owe formalności nie zostały dopełnione na drodze prawodawczej, lecz odzwierciedlały praktykę i orzecznictwo administracyjne (i w zakresie kontroli podatkowych)? Czy formalności mogły być wprowadzone przez akty prawodawcze organów administracyjnych lub wytyczne administracji?

3) Czy »brak faktycznej dostawy«, jeżeli chodzi o pojęcie, które różni się od pojęcia »oszustw podatkowych« i nie jest objęte jego definicją, stanowi formalność na podstawie art. 178 lit. b) [dyrektywy 2006/112] lub może na podstawie motywu 59 [tej] dyrektywy, których wprowadzenie skutkuje odmową prawa do odliczenia i podwójną neutralnością podatku VAT, istotną zasadą wspólnego systemu podatku VAT, który został wprowadzony w państwach członkowskich?

4) Czy można przewidzieć dla podatników formalności, na podstawie których muszą oni wykazać dostawy poprzedzające dostawę następującą między nimi (ostatnim odbiorcą i jego dostawcą), aby dostawa została uznana za faktycznie zrealizowaną, o ile organy nie kwestionują, że zainteresowani (ostatni dostawcy) zrealizowali kolejne dostawy dotyczące tych samych

towarów w tych samych ilościach do kolejnych odbiorców?

5) Czy w ramach wspólnego systemu podatku VAT i przepisów art. 168 i 178 dyrektywy 2006/112 prawo przedsiębiorcy do uznania podatku VAT od określonej transakcji:

a) należy oceniać wyłącznie w odniesieniu do konkretnej transakcji, w której uczestniczy przedsiębiorca, biorąc pod uwagę zamiar przedsiębiorcy uczestniczenia w transakcji, lub

b) należy oceniać z uwzględnieniem wszystkich czynności, wyłącznie z poprzednimi i kolejnymi transakcjami, jakie tworzą ciąg dostaw, do którego należy sporna transakcja, biorąc pod uwagę zamiary pozostałych uczestników ciągu, których przedsiębiorca nie zna lub nie może się o nich dowiedzieć, ewentualnie działania lub zaniechania wystawcy faktury i pozostałych uczestników ciągu, a mianowicie ich poprzednich dostawców, których odbiorca dostawy nie może kontrolować i od których nie może zadać konkretnego zachowania, lub

c) należy oceniać z uwzględnieniem działań stanowiących nadużycie i zamiarów innych uczestników ciągu, o których udziale przedsiębiorca nie wie i w odniesieniu do których działań lub zamiarów nie można stwierdzić, czy mógł się o nich dowiedzieć, i to niezależnie od tego, czy te działania i zamiary miały miejsce przed daną transakcją lub po niej?

6) W zależności od odpowiedzi na pytanie pierwsze: czy transakcje takie jak stanowiłyce przedmiot postępowania [głównego] należy uważać za odpłatne dostawy w rozumieniu art. 2 dyrektywy 2006/112 lub za cząstkę działalności gospodarczej podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 [tej] dyrektywy?

7) Czy jest dopuszczalne, aby prawidłowo udokumentowane i zgłoszone dla celów podatku VAT przez dostawcę transakcje takie jak stanowiłyce przedmiot postępowania [głównego], w odniesieniu do których odbiorca faktycznie nabył prawo własności do towaru, na który została wystawiona faktura, i brak jest informacji co do tego, czy faktycznie otrzymał on towar od osoby, która nie jest wystawcą faktury, nie byłby uważane za odpłatne dostawy w rozumieniu art. 2 dyrektywy 2006/112 tylko dlatego, że dostawca nie został znaleziony pod podanym adresem i nie przedłożył dokumentów wymaganych w ramach kontroli podatkowej lub nie wykazał wobec organów podatkowych wszystkich okoliczności, w jakich zostały zrealizowane dostawy, w tym pochodzenia sprzedanego towaru?

8) Czy uzależnienie prawa do odliczenia od zachowania dostawcy lub jego poprzednich dostawców stanowi dopuszczalny środek do zapewnienia poboru podatku i zapobiegania oszustwom podatkowym?

9) W zależności od odpowiedzi na pytania drugie, trzecie i czwarte: czy środki organów podatkowych takie jak będące przedmiotem postępowania [głównego], które prowadzą do wyłączenia uregulowania w zakresie podatku VAT w odniesieniu do transakcji zawartych przez przedsiębiorcę w dobrej wierze, naruszają wspólnotowoprawne zasady proporcjonalności, równego traktowania i pewności prawa?

10) W zależności od odpowiedzi na pytania poprzedzające: czy w okolicznościach takich jak w postępowaniu [głównym] odbiorca dostaw ma prawo do odliczenia podatku naliczonego mu na fakturze przez dostawców?".

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

24 W swych pytaniach prejudycjalnych, które należy rozważyć również, są odsyłający dopyty w istocie do ustalenia, czy przepisy dyrektywy 2006/112 oraz zasady proporcjonalności, równego

traktowania i pewno?ci prawa nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie, aby w okoliczno?ciach takich jak b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego odmówiono podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT z tytu?u dostawy towarów, poniewa? uwzgl?dniaj?c okoliczno?ci odnosz?ce si? do transakcji dokonanych na etapie obrotu poprzedzaj?cym t? dostaw?, uwa?a si?, i? dostawa ta w rzeczywisto?ci nie zosta?a zrealizowana.

25 Nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecnictwem prawo podatników do odliczenia od podatku VAT, który s? zobowi?zani zap?aci?, podatku VAT nale?nego lub zap?aconego z tytu?u towarów i us?ug otrzymanych przez nich stanowi podstawow? zasad? wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez ustawodawc? Unii (zob. wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach po??czonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében i Dávid, pkt 37 i przytoczone tam orzecnictwo).

26 Jak Trybuna? wielokrotnie podkre?la? w tym wzgl?dzie, prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 stanowi integraln? cz?? mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. W szczególnoci przys?uguje ono natychmiast w stosunku do ca?ego podatku obci??aj?cego transakcje powoduj?ce naliczenie podatku (zob. wyroki: z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach po??czonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. s. I-1577, pkt 43; z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-63/04 Centralan Property, Zb.Orz. s. I-11087, pkt 50; z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach po??czonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb.Orz. s. I-6161, pkt 47; a tak?e ww. wyrok w sprawach po??czonych Mahagében i Dávid, pkt 38).

27 System odlicze? ma bowiem na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru podatku VAT nale?nego lub zap?aconego w ramach jego ca?ej dzia?alno?ci gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ci??aru podatku neutralno?? wszystkich rodzajów dzia?alno?ci gospodarczej – niezale?nie od jej celu lub wyników – pod warunkiem ?e co do zasady ona sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. s. 655, pkt 19; z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 Ghent Coal Terminal, Rec. s. I-1, pkt 15; ww. wyrok w sprawach po??czonych Gabalfrisa i in., pkt 44; wyroki: z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 Fini H, Zb.Orz. s. I-1599, pkt 25; 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 po??czonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 48; wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-438/09 Dankowski, Zb.Orz. s. I-14009, pkt 24; a tak?e ww. wyrok w sprawach po??czonych Mahagében i Dávid, pkt 39).

28 Kwestia, czy podatek VAT nale?ny od wcze?niejszych lub pó?niejszych transakcji sprzeda?y dotycz?cych danych towarów zosta? wp?acony do bud?etu pa?stwa, nie ma wp?ywu na prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego. Podatek VAT stosuje si? bowiem do ka?dej czynno?ci produkcji lub sprzeda?y, z odliczeniem podatku dotycz?cego kosztów poszczególnych elementów ceny (zob. wyroki: z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach po??czonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb.Orz. s. I-483, pkt 54; ww. wyrok w sprawach po??czonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 49; a tak?e ww. wyrok w sprawach po??czonych Mahagében i Dávid, pkt 40).

29 Ponadto z treści art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 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 dalszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary i usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu (zob. ww. wyrok w sprawie *Centralan Property*, pkt 52; wyrok z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-324/11 *Tóth*, pkt 26).

30 W niniejszym przypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że podmioty uczestniczące w dostawach towarów będących przedmiotem postępowania głównego, czyli Bonik i jej dostawcy, są podatnikami w rozumieniu dyrektywy 2006/112.

31 Jednakże aby stwierdzić, że występuje prawo do odliczenia, na które powołuje się Bonik w związku z tymi dostawami, konieczne jest ustalenie, czy te dostawy towarów zostały w rzeczywistości dokonane i czy dane towary były wykorzystane przez Bonik na potrzeby jej opodatkowanych transakcji.

32 Tymczasem należy przypomnieć, że w postępowaniu wszczętym na podstawie art. 267 TFUE Trybunał nie jest właściwy w zakresie badania i oceny stanu faktycznego postępowania głównego. Do sądu odsyłającego należy dokonanie, zgodnie z zasadami przewidzianymi w prawie krajowym, globalnej oceny całością danych i okoliczności faktycznych tej sprawy w celu ustalenia, czy Bonik może skorzystać z prawa do odliczenia w związku z rzeczonymi dostawami towarów (zob. podobnie wyrok z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-273/11 *Mecsek-Gabona*, pkt 53).

33 Jeżeli z oceny tej wynika, że dostawy towarów będące przedmiotem postępowania głównego zostały rzeczywiście dokonane, a towary te zostały wykorzystane na dalszym etapie obrotu przez Bonik na potrzeby jej opodatkowanych transakcji, spółce tej co do zasady nie można odmówić skorzystania z prawa do odliczenia.

34 W tym względzie sąd odsyłający zauważa, że bułgarskie organy podatkowe nie twierdzą, że Bonik nabyła towary będące przedmiotem postępowania głównego od dostawców innych niż Faworit stroj i Agro trejd oraz że istnieją dowody świadczące o zrealizowaniu bezpośrednich dostaw. Sąd ten zauważa również, że wskazane organy nie kwestionują faktu, iż Bonik zrealizowała kolejne dostawy towarów tego samego rodzaju jak dostawy będące przedmiotem postępowania głównego i w takiej samej ilości.

35 Wobec tego należy przypomnieć również, że zwalczanie przestępczości podatkowej, uchylania się od opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 2006/112 (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie *Halifax i in.*, pkt 71; w sprawach połączonych *Kittel i Recolta Recycling*, pkt 54; 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; a także ww. wyrok w sprawach połączonych *Mahagében i Dávid*, pkt 41).

36 W tym względzie Trybunał orzekł, że podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii w celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia swoich uprawnień (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie *Fini H*, pkt 32; w sprawie *Halifax i in.*, pkt 68; w sprawach połączonych *Kittel i Recolta Recycling*, pkt 54; a także w sprawach połączonych *Mahagében i Dávid*, pkt 41).

37 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 wiązałooby się z przestępstwem lub nadużyciem (zob. ww. wyroki: w sprawie Fini H, pkt 34; w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 55; a także w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 42).

38 Tak jest w przypadku, gdy przestępstwo podatkowe zostało popełnione przez samego podatnika. W takich przypadkach nie są spełnione kryteria obiektywne, na których oparte są pojęcia dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika działającego w takim charakterze, jak również działanie ci gospodarczej (zob. ww. wyroki: w sprawie Halifax i in., pkt 58, 59; a także w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 53).

39 Ponadto podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywał towar lub usług, uczestniczy w transakcji stanowicej element przestępstwa w dziedzinie podatku VAT, należy 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 opodatkowanych transakcji na dalszym etapie obrotu (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 56; a także w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 46).

40 Wynika stąd, że podatnikowi można by odmówić prawa do odliczenia, wyłącznie jeżeli zostanie wykazane na podstawie obiektywnych przesłanek, że podatnik ten, będący odbiorcą usług lub dostaw stanowił podstawę prawa do odliczenia, wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie tych towarów lub usług uczestniczył w transakcjach wiążących się z przestępstwem w dziedzinie podatku VAT, popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym lub dalszym odcinku łańcucha tych dostaw lub tych usług (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 56–61; a także w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 45).

41 Natomiast niezgodne z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia przewidzianymi w rzeczonyj dyrektywie 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 w łańcuchu dostaw, 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; a także w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 47).

42 Wprowadzenie systemu odpowiedzialności bez winy wykraczałoby bowiem poza zakres niezbędnym do ochrony interesów skarbu państwa (zob. podobnie ww. wyrok w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 48).

43 W rezultacie, ponieważ odmowa przyznania prawa do odliczenia stanowi wyjątek od zasady podstawowej, jak jest istnienie takiego prawa, właściwe organy podatkowe zobowiązane są wykazać w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych przesłanek prowadzących do wniosku, że podatnik wiedział 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 lub dalszym odcinku łańcucha dostaw (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 49).

44 Wynika stąd, że gdyby sąd odsyłający uznał, iż zostało wykazane rzeczywiste dokonanie dostaw towarów będących przedmiotem postępowania głównego i wykorzystanie tych towarów na dalszym etapie obrotu przez Bonik na potrzeby jej opodatkowanych transakcji, do sądu tego należy następnie zbadanie, czy dane organy podatkowe wykazały występowanie takich

obiektywnych przesłanek.

45 W tej sytuacji na przedłożone pytania należy odpowiedzieć, że artykuły 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 i 178 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one, aby w okolicznościach takich jak będące przedmiotem postępowania głównego odmówiono podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT z tytułu dostawy towarów z uwagi na fakt, że uwzględniając przestępstwa lub naruszenia popełnione na etapie obrotu poprzedzającym tę dostawę lub następującym po niej, uznane zostało, że dostawa ta nie została rzeczywiście zrealizowana, jeżeli nie wykazano na podstawie obiektywnych przesłanek, iż podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem w dziedzinie podatku VAT popełnionym na wcześniejszym lub dalszym odcinku łańcucha dostaw, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

### **W przedmiocie kosztów**

46 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 (trzecia izba) orzeka, co następuje:

**Artykuły 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 i 178 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one, aby w okolicznościach takich jak będące przedmiotem postępowania głównego odmówiono podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej z tytułu dostawy towarów z uwagi na fakt, że uwzględniając przestępstwa lub naruszenia popełnione na etapie obrotu poprzedzającym tę dostawę lub następującym po niej, uznane zostało, że dostawa ta nie została rzeczywiście zrealizowana, jeżeli nie wykazano na podstawie obiektywnych przesłanek, iż podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem w dziedzinie podatku od wartości dodanej popełnionym na wcześniejszym lub dalszym odcinku łańcucha dostaw, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.**

Podpisy

\* Język postępowania: bułgarski.