

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziewięta izba)

z dnia 18 maja 2017 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 314 – Procedura marży – Przesłanki stosowania – Brak zgody krajowych organów podatkowych na zastosowanie przez podatnika procedury marży – Wzmianki na fakturach odnoszące się zarówno do zastosowania przez dostawcę procedury marży, jak i do zwolnienia z podatku VAT – Niezastosowanie przez dostawcę procedury marży przy dostawie towarów – Przesłanki wskazujące na istnienie nieprawidłowości lub przestępstwa przy dostawie towarów

W sprawie C-624/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalny sąd administracyjny w Wilnie, Litwa) postanowieniem z dnia 2 listopada 2015 r. r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 23 listopada 2015 r., w postępowaniu:

„Litdana” UAB

przeciwko

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

przy udziale:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

TRYBUNAŁ (dziewięta izba),

w składzie: E. Juhász, prezes izby, C. Vajda (sprawozdawca) i K. Jürimäe, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 stycznia 2017 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu „Litdana” UAB przez P. Gruodisa, advokatas,
- w imieniu rządu litewskiego przez K. Dieninisa, D. Stepanienę oraz D. Kriaušinas, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu cypryjskiego przez K.K. Kleanthous oraz E. Symeonidou, działające w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz J. Jokubauskaitę, działające w charakterze pełnomocników,

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

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 226 pkt 11 i 14 oraz art. 314 lit. a) i d) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189 s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą o podatku VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między spółką „Litdana” UAB a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (krajowa inspekcja podatkowa przy ministrze finansów Republiki Litewskiej, zwanej dalej „krajowym organem podatkowym”) dotyczącego odmowy zastosowania przez tenże organ wobec wymienionej spółki procedury marży przy obliczaniu podatku VAT związanego ze sprzedażą pojazdów używanych nabytych od przedsiębiorstwa duńskiego.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motyw 51 dyrektywy o podatku VAT stanowi:

„Należy przyjąć wspólnotowy system opodatkowania mający zastosowanie do towarów używanych, dzieł sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich, aby uniknąć podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji pomiędzy podatnikami”.

4 Zgodnie z art. 226 tej dyrektywy:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221, do celów [podatku] VAT, zawierają wyjącznie następujące dane:

[...]

11) w przypadku zwolnienia – odwołanie do mającego zastosowanie przepisu niniejszej dyrektywy lub do odpowiedniego przepisu krajowego lub każde inne odwołanie wskazujące na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia;

[...]

14) w przypadku stosowania jednej z procedur szczególnych mających zastosowanie do towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków – odpowiednio, wyrazy »procedura marży – towary używane«; »procedura marży – dzieła sztuki« lub »procedura marży – przedmioty kolekcjonerskie i antyki«;

[...]”.

5 Artyku? 313 ust. 1 tej?e dyrektywy stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów u?ywanych, dzie? sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków dokonywanych przez podatników-po?redników pa?stwa cz?onkowskie stosuj? procedur? szczególn? dotycz?c? opodatkowania mar?y uzyskanej przez takiego podatnika-po?rednika zgodnie z przepisami niniejszej podsekcji”.

6 Artyku? 314 tej samej dyrektywy stanowi:

„Procedura mar?y ma zastosowanie do dokonywanych przez podatnika-po?rednika dostaw towarów u?ywanych, dzie? sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, w przypadku gdy towary te zosta?y mu dostarczone na terytorium Wspólnoty przez jedn? z nast?puj?cych osób:

- a) osob? nieb?d?c? podatnikiem;
- b) innego podatnika, o ile dokonywana przez tego innego podatnika dostawa towarów jest zwolniona zgodnie z art. 136;
- c) innego podatnika, o ile dokonywana przez tego innego podatnika dostawa towarów obj?ta jest zwolnieniem dla ma?ych przedsi?biorstw przewidzianym w art. 282–292 i obejmuje dobra inwestycyjne;
- d) innego podatnika-po?rednika, o ile dokonywana przez tego innego podatnika-po?rednika dostawa towarów zosta?a opodatkowana [podatkiem] VAT zgodnie z niniejsz? procedur? mar?y”.

7 Zgodnie z art. 315 dyrektywy o podatku VAT:

„Podstaw? opodatkowania dostaw towarów, o których mowa w art. 314, stanowi mar?a uzyskana przez podatnika-po?rednika pomniejszona o kwot? VAT odnosz?c? si? do samej mar?y.

Mar?a uzyskana przez podatnika-po?rednika jest równa ró?nicy mi?dzy okre?lon? przez podatnika-po?rednika cen? sprzeda?y towaru a cen? nabycia”.

8 Artyku? 323 dyrektywy o podatku VAT stanowi:

„Podatnik nie ma prawa do odliczenia, od kwoty podatku, któr? jest zobowi?zany zap?aci?, kwoty [podatku] VAT nale?nego lub zap?aconego z tytu?u towarów, które zosta?y lub maj? zosta? mu dostarczone przez podatnika-po?rednika, o ile dokonywana przez tego podatnika-po?rednika dostawa tych towarów podlega procedurze mar?y”.

9 Artyku? 325 tej dyrektywy brzmi:

„Podatnik-po?rednik nie mo?e, na wystawianych przez siebie fakturach, oddzielnie wykazywa? VAT odnosz?cego si? do dostaw towarów, do których stosuje procedur? mar?y”.

Prawo litewskie

10 Artyku? 106 Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas no IX-751 (ustawy Republiki Litewskiej nr IX-751 o podatku od warto?ci dodanej) z dnia 5 marca 2002 (Žin., 2002, nr 35?1271), w wersji maj?cej zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym (zwana dalej „ustaw? o podatku VAT”) stanowi:

„1. Podatnik podatku VAT b?d?cy dostawc? towarów u?ywanych, dzie? sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków okre?lonych w tym artykule oblicza podatek VAT od towarów

używanych, dzieła sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków zgodnie z zasadami opisanymi w tej sekcji. Przepisy tej sekcji mają zastosowanie do podatników podatku VAT, którzy w ramach swojej działalności gospodarczej stale zajmują się dostawą towarów używanych, dzieła sztuki, a także przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków. Jeżeli podatnik VAT dostarcza swoje własne używane rzeczowe środki trwałe, uznaje się, w odniesieniu do takich transakcji, że spełnia on wymogi tego ustępu dotyczącego stałego zajmowania się dostawą towarów używanych.

2. Przepisy tej sekcji mają zastosowanie do podatnika VAT dostarczającego, bez podatku VAT, towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki nabyte na terytorium Unii Europejskiej oraz towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, do których nabycia zastosowanie miała ta szczególna procedura opodatkowania, lub używane pojazdy, do których nabycia w państwie członkowskim wysyłki zastosowanie miały szczególne przepisy tymczasowe dotyczący pojazdów używanych obowiązujące w tym państwie członkowskim. [...].”

11 Artykuł 107 ust. 1 i 2 ustawy o podatku VAT stanowi:

„1. W przypadku dostawy towarów, o których mowa w art. 106 ust. 2 ustawy o podatku VAT, podstawą opodatkowana stanowi marża sprzedawcy, obliczona w sposób określony w ust. 2 tego artykułu.

2. Marża sprzedawcy jest obliczana jako różnica pomiędzy ceną (z wyjątkiem samego podatku VAT) otrzymaną lub taką, która ma być otrzymana przez sprzedawcę z tytułu dostawy towaru, i kwotą (z podatkiem VAT) zapłaconą lub do zapłaty przez niego na rzecz jego dostawcy przy zakupie tych towarów. W przypadku dostawy towarów importowanych przez podatnika VAT dodatkowo odlicza się kwotę ceł przywozowych, podatków przywozowych i podatku VAT od importu należoną na te towary”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

12 Spółka Litdana prowadzi stałą działalność polegającą na sprzedaży pojazdów używanych. W okresie od 1 stycznia do 30 października 2012 r. nabyła ona od spółki duńskiej Handicare Auto A/S pojazdy używane, które odsprzedała osobom fizycznym i prawnym. Wszystkie faktury odnoszące się do nabytych pojazdów używanych odsyłają do art. 69–71 duńskiej ustawy o podatku VAT, wskazując ponadto, że sprzedane pojazdy były zwolnione z podatku VAT. Podczas odsprzedaży Litdana zastosowała do przedmiotowych pojazdów procedurę marży, o której mowa w art. 106 ust. 2 ustawy o podatku VAT.

13 Litdana została poddana kontroli przeprowadzonej przez Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (okręgową inspekcję podatkową okręgu Klaipėda, Litwa, zwaną dalej „okręgową inspekcją podatkową”) i dotyczącej obliczenia podatku VAT w okresie od 1 stycznia do 30 października 2012 r. W wyniku tej kontroli sporządzono sprawozdanie z kontroli z dnia 28 kwietnia 2014 r., w którym okręgowa inspekcja podatkowa stwierdziła, że Litdana bezzasadnie zastosowała procedurę marży do 25 pojazdów używanych nabytych od spółki Handicare Auto i odsprzedanych osobom fizycznym i prawnym, ponieważ spółka ta nie zastosowała procedury marży do sprzedanych przez siebie pojazdów. Okręgowa inspekcja podatkowa wezwała zatem spółkę Litdana do uiszczenia podatku VAT w wysokości 15 745,48 EUR.

14 W dniu 23 czerwca 2014 r. okręgowa inspekcja podatkowa potwierdziła sprawozdanie z kontroli i nakazała spółce Litdana zapłacić kwotę 15 745,48 EUR z tytułu należnego podatku VAT, kwotę 3141,76 EUR z tytułu odsetek za opóźnienie oraz kwotę 1574,66 EUR z tytułu grzywny. Decyzję z dnia 21 sierpnia 2014 r. krajowa inspekcja podatkowa potwierdziła tą decyzją.

15 Spółka Litdana odwołała się do Mokestinio ginimo komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisji ds. sporów podatkowych rzędu Republiki Litewskiej, zwanej dalej „komisją ds. sporów podatkowych”), domagając się uchylecia decyzji okręgowej inspekcji podatkowej i krajowej inspekcji podatkowej.

16 Decyzją z dnia 31 października 2014 r. komisja ds. sporów podatkowych utrzymała decyzję krajowej inspekcji podatkowej, zwalniając jednak spółkę Litdana z zapłaty odsetek za opóźnienie.

17 Litdana odwołała się od tych decyzji do Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalnego sądu administracyjnego w Wilnie, Litwa).

18 Sąd odsyłający precyzuje, że litewskie organy podatkowe odmówiły spółce Litdana możliwości zastosowania procedury marży jedynie w oparciu o informacje udzielone przez duńskie organy podatkowe, zgodnie z którymi spółka Handicare Auto nie zastosowała procedury marży przy dostawie przedmiotowych pojazdów. W związku z tym, po pierwsze, krajowa inspekcja podatkowa nie wzięła pod uwagę faktu, że faktury wystawione przez spółkę Handicare Auto wskazywały, że sprzedane pojazdy były zwolnione z podatku VAT i zawierały odwołanie do art. 69–71 duńskiej ustawy o podatku VAT a, po drugie, komisja ds. sporów podatkowych uznała, że Litdana, dochowując należytej staranności, powinna była zwrócić się do Handicare Auto w celu otrzymania potwierdzenia, że pojazdy te zostały sprzedane zgodnie z procedurą marży lub te zwrócić się do duńskich organów podatkowych z pytaniem, czy spółka ta przekazała do elektronicznej bazy danych systemu wymiany informacji o VAT (VIES) dane dotyczące dostawy przedmiotowych pojazdów.

19 Pytanie, jakie w tej sytuacji wywniesienia przed sądem odsyłającym, dotyczy tego, czy podatnik, który otrzymał fakturę zawierającą informacje odnoszące się zarówno do procedury marży, jak i do zwolnienia z podatku VAT, ma prawo do zastosowania tej procedury, uregulowanej w art. 314 dyrektywy o podatku VAT, bez względu na fakt, że z kontroli przeprowadzonej później przez organy skarbowe wynika, że podatnik-pośrednik, który dostarczył przedmiotowe towary, nie zastosował tej procedury.

20 W tych okolicznościach Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalny sąd administracyjny w Wilnie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy na mocy art. 314 lit. a) i art. 226 pkt 11 dyrektywy [o podatku VAT] oraz art. 314 lit. d) i art. 226 pkt 14 tej dyrektywy dopuszczalne są oparte na tych przepisach uregulowania krajowe lub praktyka krajowa, które uniemożliwiają podatnikowi stosowanie w odniesieniu do VAT procedury marży, ponieważ z przeprowadzonej przez organy podatkowe kontroli podatkowej wynika, że faktury VAT za dostarczone towary zawierają nieprawidłowe informacje lub dane dotyczące zastosowania w odniesieniu do VAT procedury marży lub zwolnienia z VAT, o czym podatnik nie wiedział i nie mógł wiedzieć?”

2) Czy przepisy art. 314 dyrektywy [o podatku VAT] należy rozumieć i interpretować w ten sposób, iż chociaż faktura VAT wskazuje, że towary są zwolnione z VAT (art. 226 pkt 11 dyrektywy [VAT]) lub że sprzedawca zastosował procedurę marży do dostawy towarów (art. 226 pkt 14 dyrektywy [o podatku VAT]), podatnik uzyskuje prawo stosowania w odniesieniu do podatku VAT procedury marży tylko wówczas, gdy dostawca towarów rzeczywiście zastosował procedurę marży i należyte wywiłza się ze swoich obowiązków w zakresie zapłaty podatku VAT (zapłacił podatek VAT w swoim państwie zgodnie z procedurą marży)?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

21 Jest bezsporne, że figurujące na fakturach otrzymanych przez spółkę Litdana wyrażenie „sekcje 69–71”, które odwołuje się do właściwych przepisów prawa duńskiego, należy rozumieć jako odpowiadające w rzeczywistości wyrażeniu „procedura marży – towary używane”, które, zgodnie z art. 226 pkt 14 dyrektywy o podatku VAT powinno obowiązkowo figurować na fakturach w przypadku stosowania tej szczególnej procedury mającej zastosowanie do towarów używanych. Ponadto ani z postanowienia o odesłaniu, ani z uwag przedstawionych Trybunałowi przez strony postępowania głównego nie wynika, jakoby kwestia zgodności faktur otrzymanych przez spółkę Litdana z wymogami określonymi w art. 226 dyrektywy o podatku VAT była przedmiotem sporu w postępowaniu głównym.

W przedmiocie pytań

22 Przez swe pytania, które należy rozpoznać przede wszystkim, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 314 dyrektywy o podatku VAT należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on temu, aby właściwe organy państwa członkowskiego odmówiły podatnikowi, który otrzymał fakturę zawierającą informacje dotyczące zarówno procedury marży, jak i zwolnienia z podatku VAT, prawa do zastosowania tej procedury, jeżeli z późniejszej kontroli przeprowadzonej przez te organy wynika, że podatnik-pośrednik dostarczający używane towary nie zastosował w rzeczywistości tej procedury przy ich dostawie.

23 Na wstępie należy przypomnieć, że procedura opodatkowania marży uzyskanej przez podatnika-pośrednika przy dostawie towarów używanych tego rodzaju jak towary będące przedmiotem sprawy w postępowaniu głównym jest szczególną procedurą opodatkowania podatkiem VAT, stanowić odstępstwo od zasad ogólnych dyrektywy o podatku VAT. W związku z tym art. 314 tej dyrektywy, określający wypadki zastosowania owej procedury szczególnej, należy interpretować ściśle (zob. wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, pkt 28, 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Jak wynika z art. 314 i 315 dyrektywy o podatku VAT, procedura marży pozwala podatnikowi-pośrednikowi na zastosowanie podatku VAT jedynie w odniesieniu do marży, którą zastosował przy odsprzedaży towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków nabytych od jednego z podmiotów, o których mowa w art. 314 lit. a)–d) dyrektywy o podatku VAT, przy czym marża ta odpowiada różnicy między określonym przez podatnika-pośrednika ceną sprzedaży towaru a ceną jego nabycia.

25 Jak wynika z motywu 51 dyrektywy o podatku VAT, celem procedury marży jest uniknięcie podwójnego opodatkowania i zakłócenie konkurencji między podatnikami w dziedzinie towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków (zob. podobnie wyrok z dnia 3 marca 2011 r., Auto Nikowski, C-203/10, EU:C:2011:118, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Opodatkowanie dokonywanej przez podatnika-pośrednika dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, na podstawie całej ceny sprzedaży, gdy cena, za jaką ten ostatni nabył ów towar, zawiera kwotę podatku naliczonego zapłaconego przez osobę wchodzącą w zakres jednej z kategorii określonej w art. 314 lit. a)–d) tej dyrektywy, której ani ta osoba, ani podatnik-pośrednik nie mogli odliczyć, prowadzi do takiego podwójnego opodatkowania (zob. podobnie wyrok z dnia 3 marca 2011 r., *Auto Nikowski*, C-203/10, EU:C:2011:118, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Warunki, które muszą być spełnione, aby podatnik mógł zastosować procedurę marży, są określone w art. 314 dyrektywy o podatku VAT. Artykuł ten wymienia nie tylko rodzaje towarów, które podatnik-pośrednik może dostarczać w ramach procedury marży, ale wskazuje również, w lit. a)–d), listę podmiotów, do których podatnik-pośrednik może się zwrócić w celu dokonania zakupu tych towarów, pozwalając mu na zastosowanie tej szczególnej procedury. Te różne podmioty – czy ze sobą fakt, że nie miały one możliwości odliczenia podatku naliczonego na wcześniejszym etapie obrotu przy nabyciu towaru, i poniosły one zatem w całości ciężar tego podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., *Bawaria Motors*, C-160/11, EU:C:2012:492, pkt 37).

28 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że na fakturach, które spółka Litdana otrzymała od spółki Handicare Auto zamieszczone były informacje dotyczące zarówno procedury marży, jak i zwolnienia z podatku VAT. I tak na fakturze nr 96681, załączonej do akt sprawy przedstawionych Trybunałowi jako przykład faktur wystawionych przez Handicare Auto za dostawę towarów stanowiących przedmiot sporu w postępowaniu głównym, widnieją, poza datą wystawienia faktury, numerem identyfikacyjnym VAT pod którym spółka Handicare Auto dokonała dostawy towarów, pełną nazwę i adresem tej spółki, ilości i opisem towaru, ceną jednostkową, ceną „Razem w DKK”, wzmianką o wysokości podatku VAT równej „0” i o cenie „razem w DKK, w tym VAT”, wyrażenia „sekcje 69–71” i „zwolnione z VAT”.

29 Z postanowienia odsyłającego wynika, że wzmianka figurująca na fakturach wystawionych przez spółkę Handicare Auto dotyczyła zastosowania procedury marży była błędna, ponieważ, jak się okazało w trakcie kontroli przeprowadzonej przez organy podatkowe spółka ta w rzeczywistości nie zastosowała tej procedury do dostawy przedmiotowych pojazdów używanych. Wspomniane organy podatkowe wywiodły z powyższego, że warunki zastosowania procedury marży nie były spełnione, w związku z czym spółka Litdana nie miała prawa do zastosowania tej procedury i dlatego też nastąpienie wezwania tej spółki do uiszczenia należnego podatku VAT.

30 W tym względzie należy stwierdzić, że zastosowanie procedury marży, o której mowa w art. 314 lit. d) dyrektywy o podatku VAT, jest możliwe pod warunkiem, niespełnionym w niniejszej sprawie, że towary wymienione w tym artykule są dostarczone podatnikowi przez podatnika-pośrednika, który zastosował tę procedurę przy dostawie. Ponadto z informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym nie wynika w żaden sposób, jakoby sytuacja będąca przedmiotem sprawy w postępowaniu głównym dała się zakwalifikować jako jedna z innych sytuacji wymienionych we wspomnianym art. 314, w których można zastosować wspomnianą procedurę.

31 W tym kontekście należy przypomnieć, że Trybunał wielokrotnie podkreślał, że podmioty prawa nie mogą powoływać się na normy prawa Unii w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie (wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., *Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in.*, C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 43).

32 Trybunał wywnioskował z tego, po pierwsze, w ramach utrwalonego orzecznictwa dotyczącego prawa odliczenia podatku VAT przewidzianego przez dyrektywę o podatku VAT, że do krajowych organów i sądów należy odmówienie przyznania tego prawa, jeżeli zostanie

ustalone na podstawie obiektywnych przesłanek, że to prawo powoływane jest w sposób stanowiący przestępstwo lub nadużycie. Po drugie, orzekł, że konsekwencja nadużycia lub przestępstwa wiążą się równie, co do zasady, ze skorzystaniem z prawa do zwolnienia na podstawie dostawy wewnątrzwspólnotowej (zob. podobnie wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 54). Wreszcie, po trzecie, w zakresie, w jakim ewentualna odmowa przyznania prawa do odliczenia wywodzona z dyrektywy o podatku VAT odzwierciedla ogólną zasadę, zgodnie z którą nikt nie powinien korzystać w sposób stanowiący nadużycie lub przestępstwo z praw wynikających z systemu prawnego Unii, wydanie takiej odmowy, co do zasady, przypada krajowym organom i sądom, bez względu na to, jakiego prawa z dziedziny podatku VAT dotyczy przestępstwo – a zatem także prawa do odliczenia podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 46).

33 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ma to miejsce tylko wtedy, gdy przestępstwo podatkowe zostało popełnione przez samego podatnika, ale także wtedy, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez daną transakcję uczestniczył w transakcji wiążącej się z przestępstwem w zakresie podatku VAT, popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym lub na dalszym odcinku łańcucha dostaw (zob. w odniesieniu do prawa do odliczenia wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 38–40, w odniesieniu do prawa do zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej, wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 54 i, w dziedzinie zwrotu podatku VAT, wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 49, 50).

34 Nie jest zatem sprzeczne z prawem Unii wymaganie, by podmiot gospodarczy działał w dobrej wierze i podejmował wszelkie działania, jakich można racjonalnie wymagać w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi do udziału w przestępstwie podatkowym (wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Natomiast niezgodne z zasadami prawa do odliczenia przewidzianymi w dyrektywie VAT 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 tego podatnika lub po niej, została dokonana z naruszeniem przepisów o podatku VAT. Wprowadzenie systemu odpowiedzialności bez winy wykraczałoby bowiem poza zakres niezbędny do ochrony interesów skarbu państwa (wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 41, 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Z powyższego wynika, że nawet jeśli wszystkie przesłanki materialne dające prawo do zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej z podatku VAT lub do odliczenia podatku VAT nie są spełnione, to zdaniem Trybunału nie można odmówić tego prawa podatnikowi, który działał w dobrej wierze i podjął wszystkie środki, których zastosowania można od niego racjonalnie wymagać w celu zagwarantowania, by dokonywana przez niego transakcja nie prowadziła do udziału w przestępstwie podatkowym (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 68, z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 47–50, 55).

37 Wszystkie strony postępowania oraz osoby zainteresowane podzielają stanowisko, zgodnie z którym rozważania przywołane w pkt 32–35 niniejszego wyroku mają zastosowanie, kiedy organy lub sądy krajowe odmawiają podatnikowi prawa do zastosowania procedury marży uregulowanej w art. 314 dyrektywy o podatku VAT.

38 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału określenie działań, jakich w konkretnym wypadku można w sposób uzasadniony oczekiwać od podatnika, który zamierza skorzystać z prawa przyznanego przez dyrektywę o podatku VAT, w celu upewnienia się, że dokonywane przez niego transakcje nie wiążą się z popełnieniem przestępstwa przez podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu, zależy przede wszystkim od okoliczności rozpatrywanej sprawy (zob. analogicznie wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 53, 54, 59; z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 53).

39 Jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać nieprawidłowości lub przestępstwo, przeznaczonego przedsiębiorca powinien, zależnie od okoliczności sprawy, być zobowiązany do zasięgnięcia informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 60).

40 Jednakże organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do zastosowania procedury marży badał, czy wystawca faktury za towary i usługi, których procedura ta ma dotyczyć, wypełnił swoje obowiązki w zakresie deklaracji i uiszczenia podatku VAT, w celu upewnienia się, że podmioty działające na wcześniejszych etapach obrotu nie dopuszczają się nieprawidłowości lub przestępstwa, albo żeby podatnik ten posiadał potwierdzające to dokumenty (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 61).

41 Co do zasady bowiem to do organów podatkowych należy dokonywanie niezbędnych kontroli podatników w celu wykrycia nieprawidłowości i przestępstw w zakresie podatku VAT oraz karanie podatników winnych takich nieprawidłowości lub przestępstw (zob. analogicznie wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 62).

42 A zatem do sądu krajowego należy ustalenie w świetle zasad powołanych w pkt 38–41 niniejszego wyroku, czy spółka Litdana działała w dobrej wierze i czy podjęła wszystkie środki, których zastosowanie można było od niej racjonalnie wymagać w celu zagwarantowania, że dokonywana przez nią transakcja nie prowadziła do udziału w przestępstwie podatkowym.

43 Wśród elementów i okoliczności faktycznych, które sąd odsyłający będzie mógł wziąć w tym względzie pod uwagę, znajduje się fakt, iż nie ustalono, że spółka Litdana wiedziała, że spółka Handicare Auto w rzeczywistości nie zastosowała procedury marży do dostaw będących przedmiotem postępowania głównego. W każdym razie fakt taki nie wynika w żaden sposób z postanowienia odsyłającego.

44 W odniesieniu do kwestii, czy spółka Litdana podjęła wszystkie środki konieczne w celu zagwarantowania, by dokonywane przez nią transakcje nie prowadziły do udziału w przestępstwie podatkowym, sąd odsyłający będzie mógł, w ramach ogólnej oceny okoliczności faktycznych, wziąć w szczególności pod uwagę fakt, iż dostawy, których dotyczy postępowanie główne, zdają się wpisywać w długotrwałą relację handlową między spółkami Litdana i Handicare Auto, w kontekście której spółka Litdana zwróciła się w przeszłości do organów podatkowych w celu sprawdzenia, co oznacza wzmianka „sekcje 69–71” figurująca na fakturach wystawionych przez Handicare Auto i otrzymała od nich informację potwierdzającą, że faktury, na

których widnieje taka wzmianka, stanowi? wystarczaj?cy dowód pozwalaj?cy jej na zastosowanie procedury mar?y. W takich okoliczno?ciach wymaganie od podatnika, aby sprawdza? systematycznie przy ka?dej dostawie, czy dostawca rzeczywi?cie zastosowa? procedur? mar?y, by?oby sprzeczne z zasad? proporcjonalno?ci, przynajmniej w przypadkach, w których nie istniej? ?adne przes?anki, by podejrzewa? wyst?pienie nieprawid?owo?ci lub przest?pstwa w rozumieniu pkt 39 niniejszego wyroku.

45 W odniesieniu do kwestii, czy w post?powaniu g?ównym zaistnia?y przes?anki, by podejrzewa? nieprawid?owo?ci lub przest?pstwo, nale?y zauwa?y?, ?e rz?d litewski przyzna?, odpowiadaj?c na pytanie Trybuna?u zadane w trakcie rozprawy, ?e wzmianka „sekcje 69–71” figuruj?ca na fakturach otrzymanych przez spółk? Litdana nie stanowi sama w sobie przes?anki, która powinna wzbudzi? jej podejrzenie zaistnienia nieprawid?owo?ci lub przest?pstwa. Zdaniem tego rz?du to fakt, ?e wzmianki „sekcje 69–71” i „zwolnione z VAT” figurowa?y na fakturach jednocze?nie stanowi przes?ank? zaistnienia nieprawid?owo?ci lub przest?pstwa w rozumieniu pkt 39 niniejszego wyroku.

46 W tym wzgl?dzie, o ile prawda? jest, ?e taka podwójna wzmianka nie jest ca?kowicie jednoznaczna, poniewa? wydaje si? ona odsy?a? zarówno do przepisów reguluj?cych opodatkowanie dostawy na podstawie mar?y sprzedawcy, jak i do tych, które mówi? o zwolnieniu tej dostawy z podatku VAT, nale?y jednak zauwa?y?, jak robi to Komisja Europejska, i? nie jest oczywiste, aby taka podwójna wzmianka mog?a wzbudzi? w?tpliwo?ci przedsi?biorcy poinformowanego, nieb?d?cego jednak ekspertem w dziedzinie podatku VAT, co do zaistnienia nieprawid?owo?ci lub przest?pstw pope?nionych przez innego przedsi?biorc? na wcze?niejszym etapie obrotu. Nie mo?na bowiem wykluczy?, ?e podatnik móg?by zinterpretowa? t? podwójn? wzmiank? jako potwierdzenie faktu, ?e dostawa zosta?a dokonana, zgodnie z art. 314 lit. d) dyrektywy o podatku VAT, przez innego podatnika-po?rednika w zakresie, w jakim dostawa wykonana przez tego innego podatnika-po?rednika podlega?a opodatkowaniu podatkiem VAT zgodnie z procedur? mar?y. Jak zauwa?y?a podczas rozprawy spółka Litdana, zarówno wzmianka dotycz?ca zwolnienia z podatku VAT, jak i ta dotycz?ca procedury mar?y, widniej?ce na fakturach, których dotyczy post?powanie g?ówne, mog? by? równie? interpretowane przez podatnika jako potwierdzenie faktu, ?e tylko mar?a sprzedawcy podlega?a opodatkowaniu, a pozosta?a warto?? przedmiotowych towarów by?a zwolniona z podatku, co powinien sprawdzi? s?d odsy?aj?cy.

47 Ponadto, z zastrze?eniem zbadania tej okoliczno?ci przez s?d odsy?aj?cy, wzmianka „zwolnione z VAT”, rozpatrywana ??cznie ze wzmiankami „sekcje 69–71” i „razem w DKK, w tym VAT” widniej?cymi na tych fakturach, mog?aby równie? by? intepretowana przez podatnika jako potwierdzaj?ca fakt, i? stosuj?c procedur? mar?y nie mo?e on, zgodnie z art. 323 dyrektywy o podatku VAT, odliczy? podatku naliczonego przy zakupie przedmiotowych towarów, lub te? jako odnosz?ca si? do dostaw podlegaj?cych tej procedurze, w ramach której, zgodnie z art. 325 dyrektywy o podatku VAT, podatnik-po?rednik nie mo?e, na wystawianych przez siebie fakturach, oddzielnie wykazywa? podatku VAT odnosz?cego si? do dostaw towarów.

48 Maj?c na uwadze powy?sze rozwa?ania, w odpowiedzi na zadane pytania nale?y stwierdzi?, ?e art. 314 dyrektywy o podatku VAT powinien by? interpretowany w ten sposób, i? sprzeciwia si? on temu, aby w?a?ciwe organy pa?stwa cz?onkowskiego odmówi?y podatnikowi, który otrzyma? faktur? zawieraj?c? informacje dotycz?ce zarówno procedury mar?y, jak i zwolnienia z podatku VAT, prawa do zastosowania procedury mar?y, nawet je?li z pó?niejszej kontroli przeprowadzonej przez te organy wynika, ?e podatnik-po?rednik, dostarczaj?cy u?ywane towary nie zastosowa? w rzeczywisto?ci tej?e procedury do dostawy towarów, chyba ?e zostanie ustalone przez w?a?ciwe organy, ?e podatnik nie dzia?a? w dobrej wierze lub ?e nie podj?? wszystkich racjonalnych ?rodków le??cych w jego mocy w celu upewnienia si?, ?e dokonywana

przez niego transakcja nie prowadzi?a do udzia?u w przest?pstwie podatkowym, co powinien sprawdzi? s?d odsy?aj?cy.

W przedmiocie kosztów

49 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

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

Artyku? 314 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej, zmienionej dyrektyw? Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., nale?y interpretowa? w ten sposób, i? sprzeciwia si? on temu, aby w?a?ciwe organy pa?stwa cz?onkowskiego odmówi?y podatnikowi, który otrzyma? faktur? zawieraj?c? informacje dotycz?ce zarówno procedury mar?y, jak i zwolnienia z podatku od warto?ci dodanej (VAT), prawa do zastosowania procedury mar?y, nawet je?li z pó?niejszej kontroli przeprowadzonej przez te organy wynika, ?e podatnik-po?rednik, dostarczaj?cy u?ywane towary nie zastosowa? w rzeczywisto?ci tej?e procedury do dostawy towarów, chyba ?e zostanie ustalone przez w?a?ciwe organy, ?e podatnik nie dzia?a? w dobrej wierze lub ?e nie podj?? wszystkich racjonalnych ?rodków le??cych w jego mocy w celu upewnienia si?, ?e dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi?a do udzia?u w przest?pstwie podatkowym, co powinien sprawdzi? s?d odsy?aj?cy.

Podpisy

* J?zyk post?powania: litewski.