

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 3 października 2019 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Nabycie towarów spożywczych – Odliczenie podatku naliczonego – Odmowa odliczenia – Ewentualnie fikcyjny dostawca – Oszustwo w podatku VAT – Wymagania dotyczące wiedzy posiadanej przez nabywcę – Rozporządzenie (WE) nr 178/2002 – Obowiązek zledzenia przemieszczania towarów i identyfikacji dostawcy – Rozporządzenia (WE) nr 852/2004 i (WE) nr 882/2004 – Obowiązki spoczywające na przedsiębiorstwach sektora spożywczego – Wpływ na prawo do odliczenia podatku VAT

W sprawie C-329/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Augustin Tessa (sąd najwyższy, Szwajcaria) postanowieniem z dnia 10 maja 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 maja 2018 r., w postępowaniu:

Valsts ieņēmumu dienests

przeciwko

„Altic” SIA,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Prechal, prezes izby, F. Biltgen (sprawozdawca), J. Malenovský, C.G. Fernlund i L.S. Rossi, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: M. Aleksejev, kierownik wydziału,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 marca 2019 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu „Altic” SIA przez A. Purmalisa, advokata,
- w imieniu rządu szwajcarskiego przez I. Kucin i V. Soćec, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez L. Aguilera Ruiza, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitę oraz A. Sauka, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 22 maja 2019 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 168 lit. a) 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 2006/112”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Valsts ieņēmumu dienests (państwowym organem podatkowym, zwanym dalej „organem podatkowym”) a „Altis” SIA w przedmiocie skierowanego do Altis wezwania do zapłaty kwoty podatku od wartości dodanej (VAT) z tytułu zakupu ziaren rzepaku, zapłaconego, a następnie odliczonego przez Altis, wraz z grzywną i odsetkami za zwłokę.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112:

„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”.

4 Artykuł 178 lit. a) tej 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 lub świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6”.

5 Artykuł 273 akapit pierwszy rzeczony dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom 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”.

6 Motywy 28 i 29 rozporządzenia (WE) nr 178/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 28 stycznia 2002 r. ustanawiającego ogólne zasady i wymagania prawa żywnościowego, powołującego Europejski Urząd ds. Bezpieczeństwa żywności oraz ustanawiającego procedury w zakresie bezpieczeństwa żywności (Dz.U. 2002, L 31, s. 1; sprostowanie Dz.U. 2007, L 179, s. 59) stanowi:

„(28) Doświadczenie dowodzi, że funkcjonowanie rynku wewnętrznego żywności i pasz może być zagrożone, jeżeli nie jest możliwe monitorowanie ruchu [przemieszczania]

żywności i pasz. Dlatego też konieczne jest ustanowienie całokształtowego systemu monitorowania ruchu [prowadzenia] w handlu żywnością i paszami, tak aby mogło mieć miejsce ukierunkowane i precyzyjne wycofanie z rynku lub aby można było podać informację konsumentom lub urzędnikom odpowiedzialnym za kontrolę i wskutek tego uniknąć ewentualnych szkodliwych skutków o szerokim zasięgu, w przypadku problemów z bezpieczeństwem żywności.

(29) Należy zapewnić, aby przedsiębiorstwo sektora żywnościowego lub paszowego, szczególnie z importerem, mogło być utożsamiane przynajmniej z przedsiębiorstwem, z którego dostarczona została żywność, pasza, zwierzęta bądź substancja, która może być zawarta w żywności lub paszy, w celu zapewnienia możliwości ich lokalizacji na wszystkich etapach dochodzenia”.

7 Dla celów tego rozporządzenia jego artykuł 3 pkt 15 definiuje pojęcie „możliwość prowadzenia” jako „możliwość kontrolowania przemieszczania żywności, paszy, zwierzęcia hodowlanego lub substancji przeznaczonej do dodania lub która może być dodana do żywności lub paszy na wszystkich etapach produkcji, przetwarzania i dystrybucji”.

8 Zgodnie z art. 17 ust. 2 akapit pierwszy wspomnianego rozporządzenia:

„Państwa członkowskie ustanawiają również zasady dotyczące środków i kar mających zastosowanie w przypadku naruszenia prawa żywnościowego i paszowego. Ustanowione środki i kary powinny być skuteczne, proporcjonalne i odstraszające”.

9 Artykuł 18 tego rozporządzenia, zatytułowany „Możliwość prowadzenia”, brzmi następująco:

„1. Należy zapewnić możliwość prowadzenia żywności, pasz, zwierząt hodowlanych oraz wszelkich substancji przeznaczonych do dodania do żywności lub pasz bądź które można do nich dodać na wszystkich etapach produkcji, przetwarzania i dystrybucji.

2. Podmioty działające na rynku spożywczym i pasz powinny móc zidentyfikować każdą osobę, która dostarczyła im środek spożywczy, paszę, zwierzę hodowlane lub substancję przeznaczoną do dodania do żywności lub pasz bądź [substancję] którą można do nich dodać.

W tym celu podmioty te powinny utworzyć systemy i procedury umożliwiające przekazanie takich informacji na żądanie właściwych władz.

[...]”.

10 Artykuł 6 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 852/2004 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie higieny środków spożywczych (Dz.U. 2004, L 139, s. 1) stanowi:

„W szczególności każdy podmiot prowadzący przedsiębiorstwo spożywcze powiadamia właściwy organ, w sposób, jakiego wymaga ten ostatni, o każdym przedsiębiorstwie pod jego kontrolą, które uczestniczy w jakimkolwiek z etapów produkcji, przetwarzania i dystrybucji żywności w celu rejestracji każdego z takich przedsiębiorstw.

Podmioty prowadzące przedsiębiorstwa spożywcze zapewniają również, że [aby] właściwy organ zawsze posiadał aktualne informacje na temat zakazów, w tym poprzez powiadamianie o każdej istotnej zmianie w działaniu i o każdym zamknięciu istniejącego zakładu”.

11 Artykuł 31 ust. 1 rozporządzenia (WE) nr 882/2004 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie kontroli urzędowych przeprowadzanych w celu sprawdzenia zgodności z prawem paszowym i żywnościowym oraz regułami dotyczącymi zdrowia zwierząt i dobrostanu zwierząt (Dz.U. 2004, L 165, s. 1) stanowi:

„a) Właściwe organy ustanawiają procedury, które mają być stosowane przez podmioty prowadzące przedsiębiorstwo paszowe lub żywnościowe przy składaniu wniosku o wpis do rejestru ich zakładów zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 852/2004, dyrektywą 95/69/WE [Rady z dnia 22 grudnia 1995 r. ustanawiającej warunki i środki dla zatwierdzania i rejestracji określonych zakładów i podmiotów prowadzących działalność w sektorze pasz zwierzęcych i zmieniającej dyrektywy 70/524/EWG, 74/63/EWG, 79/373/EWG i 82/471/EWG (Dz.U. 1995, L 332, s. 15)] lub z przyszłymi rozporządzeniami dotyczącymi higieny pasz.

b) Właściwe organy opracowują i uaktualniają wykaz podmiotów prowadzących przedsiębiorstwo paszowe lub żywnościowe, które zostały wpisane do rejestru. W przypadku gdy taki wykaz już istnieje do innych celów, może być wykorzystywany również do celów niniejszego rozporządzenia”.

Prawo łotewskie

12 Artykuł 10 ust. 1 pkt 1 likums by pievienotās vērēbas nodokli (ustawy o VAT), w brzmieniu obowiązującym w dniu zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, ma następujące brzmienie:

„Jedynie podatnik zarejestrowany przez [organ podatkowy] jest uprawniony do odliczenia w swojej deklaracji VAT od kwoty podatku podlegającego zapłacie na rzecz skarbu państwa jako podatku naliczonego kwoty podatku wykazanej na fakturach otrzymanych od innych podatników za towary nabyte lub usługi otrzymane w celu realizacji wśasnnych transakcji podlegających opodatkowaniu, w tym transakcji dokonywanych za granicą, które podlegająby opodatkowaniu, gdyby zostały zrealizowane na terytorium kraju”.

13 Zgodnie z brzmieniem art. 10 ust. 12 tej ustawy:

„Kwota podatku wskazana na fakturach dotyczących otrzymanych towarów i usług podlega odliczeniu po otrzymaniu faktury dotyczącej otrzymanych towarów i usług lub po zapłaceniu kwoty podatku wskazanej na fakturze tytułem zaliczki”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14 Altic zakupił nasiona rzepaku od „Sakorex” SIA w lipcu i sierpniu 2011 r. oraz od „Ulmar” SIA w październiku 2011 r. Z postanowienia odsyłającego wynika, że przedsiębiorstwa te zwróciły się do Altic na podstawie reklam umieszczonych przez niego w mediach i Internecie. Wspomniane nasiona rzepaku były odbierane i przechowywane w magazynie należącym do „Vendo” SIA. Altic odliczył VAT naliczony z tytułu owych zakupów.

15 W trakcie kontroli przeprowadzonej w Altic organ podatkowy stwierdził z kolei, że wspomniane transakcje nie miały w rzeczywistości miejsca. Organ ten nakazał Altic zapłacić odliczony podatek VAT oraz grzywnę wraz z odsetkami za zwłoką.

16 Administratör rajona tiesa (rejonowy sąd administracyjny, łotwa) uwzględnił wniesioną przez Altic skargę o stwierdzenie nieważności decyzji organu podatkowego. Orzeczenie tego sądu zostało utrzymane w mocy przez Administratör apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny, łotwa).

17 Sąd ten zauważył, że nie zakwestionowano tego, że nasiona rzepaku zostały dostarczone do magazynu w terminach i w ilości wskazanej w dokumentach Vendo. Stwierdził on, że z uwagi okoliczności te wskazują, iż Altic działał w dobrej wierze i w pełni polegał na zdolności Sakorex i Ulmar do dostarczenia towarów objętych umową, zaś sprawdzenie owej zdolności nie należało

do Altic. W tym wzgl?dzie organy podatkowe mia?y nie wskaza?, jakich konkretnych dzia?a? wynikaj?cych z odpowiednich przepisów nie podj?? Altic w celu dokonania takiej weryfikacji.

18 Organ podatkowy wniós? skarg? kasacyjn? do s?du odsy?aj?cego, Augst?k? tiesa (s?du najwy?szego, ?otwa). Podnosi on, ?e zgodnie z rozporz?dzeniem nr 178/2002 podmioty dzia?aj?ce na rynku spo?ywczym musz? by? w stanie zidentyfikowa? ka?d? substancj?, która ma by? w??czona do ?ywno?ci lub paszy lub która mo?e by? do niej w??czona, i musz? w tym celu dysponowa? systemami i procedurami umo?liwiaj?cymi udost?pnienie tych informacji w?a?ciwym organom. Ponadto Altic nie dokona? ?adnej minimalnej weryfikacji dotycz?cej swoich kontrahentów ani nie sprawdzi?, czy zostali oni zarejestrowani przez ?otewsk? agencj? ds. ?ywno?ci i weterynarii. Jego zdaniem wynika z tego, ?e Altic wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, ?e bra? udzia? w nadu?yciu wspólnego systemu VAT.

19 Zdaniem s?du odsy?aj?cego nie jest kwestionowane, ?e istniej? wskazówki, zgodnie z którymi Sakorex i Ulmar s? fikcyjnymi spółkami, oraz ?e nie mo?na ustali? pochodzenia rozpatrywanych towarów. W zwi?zku z tym powstaje pytanie, czy Altic wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, ?e transakcje rozpatrywane w post?powaniu gólnym by?y zwi?zane z oszustwami w VAT.

20 W tym wzgl?dzie s?d odsy?aj?cy zauwa?a, ?e nie ma dowodów potwierdzaj?cych, ?e zakupiony rzepak by? przeznaczony wy?cznie do wykorzystania w produkcji paliwa, jak twierdzi Altic, lub przynajmniej ?e nie by? w ?aden sposób zwi?zany z ?a?cuchem ?ywno?ciowym. W konsekwencji nale?y stwierdzi?, ?e w odniesieniu do wspomnianych transakcji Altic powinien by? zastosowa? si? do przepisów rozporz?dzenia nr 178/2002.

21 Rzeczony s?d wspomina, ?e art. 18 tego rozporz?dzenia ustanawia podstawowe zasady ?ledzenia przemieszczania ?rodków spo?ywczych, a tak?e identyfikacji ich dostawców. Je?eli chodzi o t? identyfikacj?, podnosi on, ?e o ile wspomniane rozporz?dzenie nie wyja?nia, w jakim stopniu przedsi?biorstwo powinno identyfikowa? swojego dostawc?, o tyle jednak ze wskazówek dotycz?cych wykonania art. 11, 12, 14, 17, 18, 19 i 20 rozporz?dzenia nr 178/2002 z dnia 26 stycznia 2010 r. zawartych we wnioskach Sta?ego Komitetu ds. ?ywno?ci i Zdrowia Zwierz?t Komisji Europejskiej wynika, ?e przedsi?biorstwa s? zobowi?zane do przechowywania informacji o nazwie i adresie dostawcy produktu, a tak?e o identyfikacji tego produktu.

22 S?d krajowy zastanawia si? jednak, czy cel rozporz?dzenia nr 178/2002, polegaj?cy na zagwarantowaniu bezpiecze?stwa ?ywno?ci, nie wymaga wykazania wi?kszej staranno?ci podmiotu dzia?aj?cego na rynku spo?ywczym w zakresie wyboru kontrahenta, co wymaga?oby od niego dokonania weryfikacji kontrahenta, w szczególno?ci potwierdzenia jego zarejestrowania przez w?a?ciwe organy, oraz czy w razie braku takiej staranno?ci mo?na odmówi? temu podmiotowi prawa do odliczenia VAT. W tym wzgl?dzie s?d odsy?aj?cy zastanawia si? równie?, czy z uwagi na ten sam cel zweryfikowanie przez Altic jako?ci dostarczonych towarów mog?oby zmniejszy? ci??ar owego obowi?zku przeprowadzenia bardziej szczegó?owego badania kontrahenta.

23 S?d odsy?aj?cy zauwa?a ponadto, ?e zdaniem organów podatkowych brak zweryfikowania przez Altic, czy kontrahenci s? zarejestrowani przez agencj? ds. ?ywno?ci i weterynarii, wskazuje na to, ?e spółka ta wiedzia?a lub powinna by?a wiedzie?, ?e transakcje rozpatrywane w post?powaniu gólnym stanowi?y oszustwo w zakresie VAT. S?d ten uwa?a jednak, o ile weryfikacja rejestracji przedsi?biorstwa sektora spo?ywczego przewidziana w postanowieniach rozporz?dzeniach nr 852/2004 i 882/2004 pozwala na upewnienie si?, i? uczestniczy ono zgodnie z prawem w ?a?cuchu ?ywno?ciowym, o tyle fakt zarejestrowania przedsi?biorstwa nie wyklucza, ?e jego dzia?alno?? gospodarcza jest fikcyjna, a – odwrotnie – brak rejestracji nie potwierdza automatycznie takiego fikcyjnego charakteru, w ten sposób ?e brak weryfikacji nie mo?e

potwierdza? w decyduj?cy sposób wniosku organu podatkowego.

24 W tych okoliczno?ciach Augst?k? tiesa (s?d najwy?szy) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 168 lit. a) dyrektywy 206/112 z uwagi na cel rozporz?dzenia nr 178/2002, jakim jest zapewnienie bezpiecze?stwa ?ywno?ciowego, w szczególno?ci poprzez zapewnienie mo?liwo?ci ?ledzenia przemieszczania ?ywno?ci, nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie sprzeciwia si? on odmowie odliczenia naliczonego podatku, w przypadku gdy podatnik uczestnicz?cy w ?a?cuchu ?ywno?ciowym nie wykaza? przy wyborze kontrahenta wi?kszej staranno?ci ni? staranno?? wymagana w zwyk?ej praktyce handlowej, polegaj?ca zasadniczo na obowi?zku przeprowadzenia weryfikacji kontrahenta, cho? jednocze?nie sprawdzi? jako?? ?rodków ?ywno?ciowych, realizuj?c w ten sposób cel rozporz?dzenia nr 178/2002?

2) Czy ustanowiony w art. 6 rozporz?dzenia nr 852/2004 oraz w art. 31 rozporz?dzenia nr 882/2004 wymóg dotycz?cy wpisu do rejestru przedsi?biorstwa spo?ywczego, interpretowany w ?wietle art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, zobowi?zuje do tego, by strona, która jest kontrahentem takiego przedsi?biorstwa, sprawdzi?a jego rejestracj?, oraz czy sprawdzenie to jest istotne dla ustalenia, czy wspomniana strona wiedzia?a lub powinna by?a wiedzie?, ?e uczestniczy w transakcji z fikcyjnym przedsi?biorstwem, zwa?ywszy na specyfik? rzeczonej transakcji?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

25 Poprzez pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on temu, aby podatnikowi uczestnicz?cemu w ?a?cuchu ?ywno?ciowym odmówiono prawa do odliczenia naliczonego VAT na tej podstawie, ?e nie dope?ni? on ci???cych na nim na mocy art. 18 ust. 2 rozporz?dzenia nr 178/2002 obowi?zków zwi?zanych z identyfikacj? swoich dostawców dla celów ?ledzenia przemieszczania produktów ?ywno?ciowych.

26 W pierwszej kolejno?ci nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u prawo podatników do odliczenia od VAT, który s? zobowi?zani zap?aci?, podatku nale?nego lub zap?aconego z tytu?u otrzymanych przez nich towarów i us?ug powoduj?cych naliczenie podatku stanowi podstawow? zasad? wspólnego systemu VAT. System odlicze? ma na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru VAT podlegaj?cego zap?acie lub zap?aconego w ramach ca?ej dzia?alno?ci gospodarczej tego przedsi?biorcy, pod warunkiem ?e co do zasady jego dzia?alno?? podlega VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 19 pa?dziernika 2017 r., Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, pkt 35, 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Prawo do odliczenia stanowi integraln? cz??? mechanizmu VAT i zasadniczo nie mo?e by? ograniczane, je?eli wymogi materialne i formalne lub warunki, którym podlega to prawo, s? przestrzegane przez podatników zamierzaj?cych z niego skorzysta? (zob. podobnie wyrok z dnia 19 pa?dziernika 2017 r., Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, pkt 36, 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Oprócz tych materialnych i formalnych wymogów lub warunków wynikających z art. 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 (zob. podobnie wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 39, 40) art. 273 tej dyrektywy pozwala państwu członkowskim, pod pewnymi warunkami, przewidzieć inne obowiązki, które uznają one za konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom.

29 W drugiej kolejności należy przypomnieć, że zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 2006/112. Trybunał orzekł, że podmioty prawa nie mogą w sposób oszukańczy lub stanowiły nadużycie powoływać się na przepisy prawa Unii. Tym samym to do krajowych organów i sądów należy odmówienie skorzystania z prawa do odliczenia, jeżeli w oparciu o obiektywne dowody ustalone zostanie, że na prawo to owe podmioty powołują się w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie (wyrok z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Jeżeli jest tak w wypadku, gdy oszustwo podatkowe jest popełnione przez samego podatnika, to ma to również miejsce, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie towaru uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w VAT (wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Właściwe organy podatkowe, które stwierdziły oszustwa lub nieprawidłowości, jakich dopuścił się wystawca danej faktury, są zobowiązane wykazać na podstawie obiektywnych dowodów i bez wymagania od odbiorcy faktury, aby dokonywał weryfikacji, do których nie jest zobowiązany, że ów odbiorca wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia była związana z oszustwem w VAT (wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Jeżeli chodzi o poziom staranności wymagany od podatnika pragnącego skorzystać z prawa do odliczenia VAT, Trybunał orzekł, że podmioty, które podejmują wszelkie środki, których można od nich racjonalnie wymagać, w celu zapewnienia, że ich transakcje nie są związane z oszustwami w VAT lub innymi oszustwami, muszą mieć możliwość polegania na zgodności z prawem tych transakcji bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego VAT, ponieważ określenie środków, które w konkretnym przypadku mogą być racjonalnie wymagane od podatnika w tym celu, zależy zasadniczo od okoliczności rzeczonych przypadków (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 53, 59; a także z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 51).

33 W postępowaniu przed sądem głównym organ podatkowy, uznając, że dostawcy Altic byli fikcyjnymi spółkami i że w związku z tym pojawiła się kwestia oszustwa we wspólnym systemie VAT, odmówił Altic prawa do odliczenia VAT. W szczególności organ ten uznał, że Altic, jako podmiot w sektorze spożywczym, był zobowiązany do przeprowadzenia dodatkowej weryfikacji swoich kontrahentów zgodnie z art. 18 ust. 2 rozporządzenia nr 178/2002. Niewywiązanie się z tego obowiązku wykazałoby, że Altic wiedział lub powinien był wiedzieć, że brał udział w transakcjach związanych z tym oszustwem.

34 Tymczasem, z jednej strony, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 46 opinii, odmowa prawa do odliczenia VAT w wyniku nieprzestrzegania obowiązków wynikających ze wspomnianego przepisu rozporządzenia nr 178/2002 nie znajduje żadnej podstawy prawnej w dyrektywie 2006/112. Zobowiązania przewidziane w rozporządzeniu nr 178/2002 nie są związane z materialnymi i formalnymi wymogami lub warunkami prawa do odliczenia przewidzianymi w tej dyrektywie. Z dowodów przedstawionych Trybunałowi nie wynika również, że rzeczona podstawa

odmowy opiera się na właściwych przepisach krajowych w dziedzinie VAT.

35 Z drugiej strony, odnosząc się do tego, że zgodnie z ustaleniami sądu odsyłającego Altic uczestniczy w obrocie gospodarczym i w związku z tym był obowiązany przestrzegać przepisów rozporządzenia nr 178/2002, należy zauważyć, że przewidziany w art. 18 ust. 2 tego rozporządzenia obowiązek związany z możliwością przedłożenia dowodów spożywczych ma inny cel niż cel wykrywania oszustw związanych z VAT. Z motywów 28 i 29 tego rozporządzenia wynika bowiem, że obowiązek identyfikacji dostawców gospodarki ma na celu umożliwienie ukierunkowanego i precyzyjnego wycofania gospodarki oraz informowanie konsumentów lub urzędników w celu uniknięcia niepotrzebnej ewentualności większych zakłóceń na rynku wewnętrznym. Niewykonanie tego obowiązku może skutkować karami przewidzianymi przez prawo krajowe zgodnie z art. 17 ust. 2 akapit trzeci tego rozporządzenia.

36 Wynika z tego, że obowiązek ten jako taki nie może być uważany za środek, którego przyjęcie przez podatnika może być racjonalnie wymagane w celu zapewnienia, że jego transakcje nie są związane z oszustwami we wspólnym systemie VAT. W konsekwencji, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 56 opinii, ewentualne naruszenie tego obowiązku nie może samo w sobie i automatycznie uzasadniać odmówienia temu podatnikowi zezwolenia na odliczenie VAT.

37 W tym kontekście należy również przypomnieć, że obowiązek, o którym mowa w art. 18 ust. 2 rozporządzenia nr 178/2002, zgodnie z treścią tego przepisu polega na identyfikacji każdego dostawcy środka spożywczego oraz na ustanowieniu systemów i procedur umożliwiających udostępnienie takich informacji właściwym organom na ich żądanie.

38 Jeżeli chodzi o dane wymagane do takiej identyfikacji, należy uznać, że muszą one umożliwiać osiągnięcie celu przedłożenia przemieszczania gospodarki, opisanego w pkt 35 niniejszego wyroku, a tym samym co do zasady wystarczająca jest identyfikacja dostawców na podstawie ich nazwy i adresu. Wynika z tego, że nie można uznać podniesionego przez organ podatkowy przed sądem odsyłającym oraz przez rzęd niemiecki w uwagach na piśmie argumentu, zgodnie z którym rozporządzenie to wymaga co do zasady dogłębnego sprawdzenia kontrahenta.

39 Inaczej byłoby tylko wtedy, gdyby prawidłowo ustalono, że ze względu na szczególne okoliczności nabywca danych środków spożywczych powinien mieć powołane wtpliwości co do rzeczywistego istnienia lub tożsamości ich dostawcy, którego obowiązek identyfikacji przewiduje rozporządzenie nr 178/2002, w taki sposób, że powinien upewnić się co do tej tożsamości, czego zweryfikowanie należy w odpowiednim przypadku do sądu odsyłającego.

40 Gdyby założyć, że tak jest w tym przypadku, okoliczności ta mogłaby stanowić jedną z kilku przesłanek, które łącznie w spójny sposób wskazują, że podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w transakcji stanowiącej oszustwo w VAT.

41 Z uwagi na powyższe rozważania na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, iż art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on odmówieniu podatnikowi uczestniczącemu w obrocie gospodarczym prawa do odliczenia naliczonego VAT z tego tylko powodu – przy założeniu, że zostało to należyście udowodnione, a czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego – iż ów podatnik nie przestrzegał ściśle na nim na mocy art. 18 ust. 2 rozporządzenia nr 178/2002 obowiązków związanych z identyfikacją jego dostawców w celu umożliwienia przedłożenia przemieszczania środków spożywczych. Niewykonanie tych obowiązków może jednak stanowić jeden z elementów, które łącznie w spójny sposób wskazują na to, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w VAT, co podlega ocenie sądu odsyłającego.

W przedmiocie pytania drugiego

42 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że brak zweryfikowania przez podatnika uczestniczącego w obrocie gospodarczym, czy jego dostawcy są zarejestrowani przez właściwe organy zgodnie z art. 6 ust. 2 rozporządzenia nr 852/2004 i art. 31 ust. 1 rozporządzenia nr 882/2004 ma znaczenie dla ustalenia, czy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w VAT.

43 W tym względzie art. 6 ust. 2 rozporządzenia 852/2004 przewiduje, że podmiot działający w sektorze spożywczym powiadamia właściwy organ o każdym przedsiębiorstwie uczestniczącym w produkcji, przetwarzaniu i dystrybucji produktów spożywczych w celu ich rejestracji. Zgodnie z art. 31 ust. 1 lit. a) i b) rozporządzenia 882/2004 właściwe organy są zobowiązane do określenia procedur, które mają być stosowane przez te podmioty przy składaniu wniosków o rejestrację ich zakładów, oraz do prowadzenia aktualnego wykazu zarejestrowanych podmiotów.

44 Należy zauważyć, że rozporządzenia nr 852/2004 i 882/2004 nie nakładają na przedsiębiorstwa sektora spożywczego żadnego obowiązku sprawdzenia, czy jego dostawcy zostali zarejestrowani zgodnie z wymogami tych rozporządzeń. Taki obowiązek weryfikacji dla celów odliczenia podatku VAT nie wynika również z dyrektywy 2006/112.

45 Jak przypomniano także w pkt 31 niniejszego wyroku, jeżeli organ podatkowy w konsekwencji stwierdzenia oszustw lub nieprawidłowości popełnionych przez wystawcę faktury zmierza do ustalenia, czy jej odbiorca wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja, na której się powoła w celu uzasadnienia prawa do odliczenia VAT, uczestniczyła w oszustwie w VAT, nie może wymagać od wspomnianego odbiorcy przeprowadzenia kontroli, które do niego nie należą (zob. podobnie wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 50).

46 W tym kontekście Trybunał orzekł już, że organ podatkowy nie może żądać od podatnika, który zamierza skorzystać z prawa do odliczenia VAT, przedstawienia pochodzących od jego dostawcy bądź dokumentów wymieniających marki pasz dla zwierząt przewidzianych w ramach systemu identyfikacji i rejestracji ustanowionego rozporządzeniem (WE) nr 1760/2000 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 lipca 2000 r. ustanawiającym system identyfikacji i rejestracji bądź dotyczącym etykietowania wołowniny i produktów z wołowniny oraz uchylającym rozporządzenie Rady (WE) nr 820/97 (Dz.U. 2000, L 204, s. 1) (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, pkt 42).

47 Podobnie, w celu ustalenia, że podatnik uczestniczący w obrocie gospodarczym wiedział lub powinien był wiedzieć, że jego dostawcy uczestniczyli w oszustwach związanych z VAT, organ podatkowy nie może wymagać od tego podatnika sprawdzenia, czy wypełni on obowiązki w zakresie rejestracji wymagane przez prawo Unii dotyczące regulacji produktów spożywczych.

48 W konsekwencji na pytanie drugie trzeba odpowiedzieć, iż art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że brak zweryfikowania przez podatnika uczestniczącego w obrocie gospodarczym, czy jego dostawcy są zarejestrowani przez właściwe organy zgodnie z art. 6 ust. 2 rozporządzenia nr 852/2004 i art. 31 ust. 1 rozporządzenia nr 882/2004 nie ma znaczenia dla celów ustalenia, czy podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w VAT.

W przedmiocie kosztów

49 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 Trybunału, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on odmówieniu podatnikowi uczestniczącemu w przetargu rynkowym prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT) z tego tylko powodu – przy założeniu, że zostało to należycie udowodnione, a czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego – iż ów podatnik nie przestrzegać cięcych na nim na mocy art. 18 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 178/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 28 stycznia 2002 r. ustanawiającego ogólne zasady i wymagania prawa rynkowego, powołującego Europejski Urząd ds. Bezpieczeństwa rynkowego oraz ustanawiającego procedury w zakresie bezpieczeństwa rynkowego obowiązków związanych z identyfikacją jego dostawców w celu umożliwienia śledzenia przemieszczania produktów spożywczych. Niewykonanie tych obowiązków może jednak stanowić jeden z elementów, które łącznie w spójny sposób wskazują na to, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w VAT, co podlega ocenie sądu odsyłającego.

2) Artykuł 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/45, należy interpretować w ten sposób, że brak zweryfikowania przez podatnika uczestniczącego w przetargu rynkowym, czy jego dostawcy są zarejestrowani przez właściwe organy zgodnie z art. 6 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 852/2004 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie higieny produktów spożywczych i art. 31 ust. 1 rozporządzenia (WE) nr 882/2004 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie kontroli urzędowych przeprowadzanych w celu sprawdzenia zgodności z prawem paszowym i rynkowym oraz regułami dotyczącymi zdrowia zwierząt i dobrostanu zwierząt nie ma znaczenia dla celów ustalenia tego, czy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w VAT.

Podpisy

* Język postępowania: łotewski.