

Wydanie tymczasowe

POSTANOWIENIE TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 3 września 2020 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Artykuł 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 168, 178, 220 i 226 – Zasady neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności – Prawo do odliczenia VAT – Odmowa – Przesłanki istnienia dostawy towarów – Oszustwo – Dowód – Sankcja – Artykuł 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej – Prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem

W sprawie C-610/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie, Węgry) postanowieniem z dnia 5 lipca 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 sierpnia 2019 r., w postępowaniu:

Vikingo Fővállalkozó Kft.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

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

rzecznik generalny: P. Pikamäe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu rządu węgierskiego – M.Z. Fehér i G. Koós, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė oraz Z. Teleki, w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujące

Postanowienie

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 220 pkt 1 i art. 226 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) w związku z

zasadami neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności oraz art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Vikingo Félvállalkozó Kft. (zwaną dalej „Vikingo”) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcja odwoławcza krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry) dotyczącego prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT) zapłaconego z tytułu dwóch faktur dotyczących zakupu maszyn.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Mając na względzie datę okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym, należy wskazać, że do niektórych z tych okoliczności *ratione temporis* zastosowanie ma wersja dyrektywy 2006/112 w brzmieniu wynikającym z dyrektywy Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1), obowiązująca od dnia 1 stycznia 2013 r. Jednakże zmiany wprowadzone przez tę dyrektywę nie mają bezpośredniego znaczenia dla niniejszej sprawy.

4 Zgodnie z art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112:

„Dostawa towarów» oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak własność”.

5 Artykuł 168 tej dyrektywy przewiduje:

„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;

[...]”.

6 Artykuł 178 wspomnianej dyrektywy stanowi:

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

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

[...]”.

7 Artykuł 220 tej dyrektywy przewiduje:

„Kiedy podatnik upewnia się, że faktura została wystawiona przez niego, nabywcę lub usługobiorcę, lub w jego imieniu i na jego rzecz przez osobę trzecią, w następujących przypadkach:

1) dostaw towarów lub świadczenia usług dokonywanych przez niego na rzecz innego podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;

[...]”.

8 Artyku? 226 dyrektywy 2006/112 wymienia dane, które bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w tej dyrektywie powinny obowi?zkowo znajdowa? si? dla celów VAT na fakturach wystawionych zgodnie z przepisami art. 220 i 221 tej dyrektywy.

9 Zgodnie z art. 273 akapit pierwszy rzeczowej dyrektywy:

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

Prawo w?gierskie

10 Artyku? 27 ust. 1 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy nr CXXVII z 2007 r. o podatku od warto?ci dodanej) stanowi, co nast?puje:

„W przypadku gdy towar jest sprzedawany w kilku kolejnych transakcjach sprzeda?y w taki sposób, ?e jest wysy?any lub transportowany bezpo?rednio od pierwotnego dostawcy do ostatecznego nabywcy wskazanego jako odbiorca, art. 26 stosuje si? wy??cznie do jednej dostawy towaru”.

11 Artyku? 26 tej ustawy stanowi, co nast?puje:

„Je?eli wysy?ka lub transport s? dokonywane przez dostawc?, odbiorc? lub, w imieniu jednego z nich, przez osob? trzeci?, miejscem dostawy towarów jest miejsce, w którym znajduj? si? one w momencie wysy?ki lub rozpocz?cia transportu ze wskazaniem nabywcy jako odbiorcy”.

12 Zgodnie z art. 119 ust. 1 rzeczowej ustawy:

„O ile ustawa nie stanowi inaczej, prawo do odliczenia podatku powstaje z chwil?, gdy nale?y okre?li? podatek nale?ny odpowiadaj?cy podatkowi naliczonemu (art. 120)”.

13 Artyku? 120 lit. a) tej ustawy stanowi:

„W zakresie, w jakim towary lub us?ugi s? u?ywane lub w inny sposób wykorzystywane przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze w celu dokonania dostaw towarów lub ?wiadczenia us?ug podlegaj?cych opodatkowaniu, przys?uguje mu prawo do odliczenia od kwoty VAT, któr? jest zobowi?zany zap?aci?:

a) podatku, który zosta? wzgl?dem niego zafakturowany przez podatnika – w tym osoby lub podmioty podlegaj?ce opodatkowaniu uproszczonym podatkiem dochodowym od osób prawnych – w zwi?zku z nabyciem towarów lub us?ug;

[...]”.

14 Artyku? 127 ust. 1 lit. a) ustawy nr CXXVII z 2007 r. precyzuje:

„Materialn? przes?ank? skorzystania z prawa do odliczenia jest osobiste posiadanie przez podatnika:

a) w przypadku, o którym mowa w art. 120 lit. a) – faktury wystawionej na jego nazwisko, która po?wiadcza wykonanie transakcji;

[...].

15 Artyku? 1 számvitelr?l szóló 2000. évi C. törvény (ustawy nr C z 2000 r. o rachunkowo?ci, zwanej dalej „ustaw? o rachunkowo?ci”) ma nast?puj?ce brzmienie:

„Niniejsza ustawa okre?la obowi?zki w zakresie rachunkowo?ci i ksi?gowo?ci osób obj?tych zakresem jej zastosowania, zasady, których nale?y przestrzega? przy prowadzeniu ksi?g rachunkowych i przygotowaniu sprawozda?, unormowania przyj?te w oparciu o wspomniane zasady oraz wymogi dotycz?ce ujawniania, publikacji i kontroli”.

16 Artyku? 15 ust. 3 wspomnianej ustawy stanowi:

„Transakcje zarejestrowane w rachunkowo?ci i rocznych sprawozdaniach finansowych musz? istnie? w rzeczywisto?ci, musz? by? mo?liwe do udowodnienia i musz? by? mo?liwe do ustalenia przez osoby trzecie. Ich wycena musi by? zgodna z zasadami wyceny przewidzianymi w niniejszej ustawie oraz zwi?zanymi z ni? procedurami wyceny (»zasada realno?ci«)”.

17 Artyku? 166 ust. 1 i 2 tej ustawy stanowi:

„1. »Dokument potwierdzaj?cy ksi?gowo??« oznacza ka?dy dokument sporz?dzony lub przygotowany przez podmiot gospodarczy lub te? sporz?dzony lub przygotowany przez osob? fizyczn? lub inny podmiot gospodarczy pozostaj?cy z tym ostatnim w stosunkach gospodarczych lub innych (faktura, umowa, porozumienie, o?wiadczenie, za?wiadczenie instytucji kredytowej, wyci?g z rachunku bankowego, przepis ustawowy lub wykonawczy oraz inne porównywalne dokumenty), który s?u?y jako podstawa do rejestrowania (sprawozdawczo?ci) transakcji gospodarczej.

2. Informacje zawarte w dokumencie ksi?gowym musz? by? wiarygodne, rzetelne i prawid?owe pod wzgl?dem formy i tre?ci. Sporz?dza si? go w oparciu o zasad? jasno?ci”.

18 Artyku? 2 ust. 1 adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawy nr XCII z 2003 r. – ordynacja podatkowa, zwanej dalej „ordynacj? podatkow?”) ma nast?puj?ce brzmienie:

„Prawa wykonywane w stosunkach prawnych zwi?zanych z podatkami musz? by? wykonywane zgodnie z ich przeznaczeniem. Przy stosowaniu przepisów prawa podatkowego zawieranie umów lub wykonywanie innych czynno?ci, których celem jest obej?cie przepisów prawa podatkowego, nie mo?e by? zakwalifikowane jako wykonywanie praw zgodnie z ich celem”.

19 Zgodnie z art. 97 ust. 4 i 6 ordynacji podatkowej:

„4. W trakcie kontroli organ podatkowy jest obowi?zany ustali? i udowodni? stan faktyczny, z wyj?tkiem przypadków, gdy moc? ustawy ci??ar dowodu spoczywa na podatniku.

[...]

6. Ustalaj?c stan faktyczny, organ podatkowy ma obowi?zek poszukiwania okoliczno?ci przemawiaj?cych na korzy?? podatnika. Z zastrze?eniem procedury szacowania faktu lub okoliczno?ci niedowiedzianej nie mo?na ustali? na niekorzy?? podatnika”.

20 Artyku? 170 ust. 1 tej ustawy przewiduje:

„W przypadku niedostatecznej zap?aty podatku powstaje obowi?zek zap?aty kary podatkowej. O ile niniejsza ustawa nie stanowi inaczej, kwota kary wynosi 50% niezap?aconej kwoty. Kwota kary

wynosi 200% niezapłaconej kwoty, jeżeli różnica względem kwoty podlegającej zapłacie jest związana z zatajeniem dochodów, fałszowaniem lub niszczeniem dowodów, ksiąg rachunkowych lub dokumentacji. Organy podatkowe nakładają karę na podatnika także wtedy, gdy nie będąc uprawnionym, składa on wniosek o pomoc lub zwrot podatku lub deklarację dotyczącą składnika majątkowego, pomocy lub zwrotu, a organ podatkowy stwierdzi brak takiego prawa podatnika przed wyrażeniem zgody. W takim wypadku podstawowy wymiaru kary stanowi nienależnie płaconą kwota”.

21 Artykuł 171 ust. 1 i 2 tego kodeksu ma następujące brzmienie:

„1. Stawka kary może zostać obniżona, względnie kara może zostać umorzona, z urzędu lub na wniosek w wypadku okoliczności mogących zostać uznanymi za nadzwyczajne, na podstawie których można wywnioskować, że podatnik, jego przedstawiciel, pracownik, wspólnik lub pełnomocnik, który ponosi odpowiedzialność za dług podatkowy, działa z rozważań, jakiej można było od niego oczekiwać w danej sytuacji. Obniżenie kary należy ustalić przy rozważeniu wszystkich okoliczności sprawy, w szczególności rozmiaru długu podatkowego, okoliczności jego powstania, ciężyaru i częstotliwości bezprawnego zachowania podatnika (działanie lub zaniechanie).

2. Kara nie podlega obniżeniu ani z urzędu, ani na wniosek, gdy dług podatkowy jest związany z ukrywaniem przychodów, fałszowaniem lub niszczeniem dowodów, ksiąg rachunkowych lub dokumentacji.

[...]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

22 Spółka Vikingo, której głównym przedmiotem działalności jest sprzedaż hurtowa sodyczy i wyrobów cukierniczych, zawarła w dniu 20 marca 2012 r. umowę ze spółką Freest Kft. na dostawę dziesięciu maszyn pakujących i jednej maszyny napełniającej, która miała zostać wykonana do dnia 20 grudnia 2012 r. Umowa ta przewidywała możliwość skorzystania z usług podwykonawców. W dniu 21 maja 2012 r. spółka Vikingo zawarła nową umowę ze spółką Freest na dostawę sześciu maszyn pakujących i jednej maszyny napełniającej, która miała zostać wykonana do dnia 30 marca 2013 r. Maszyny te, zgodnie z postanowieniami obu umów, zostały nabyte przez Freest od innej spółki, która sama zakupiła je od dalszej spółki. Spółka Vikingo skorzystała z prawa do odliczenia podatku naliczonego VAT w odniesieniu do dwóch faktur wystawionych przez Freest.

23 Po przeprowadzeniu następnej kontroli deklaracji VAT organ podatkowy pierwszego stopnia dokonał korekty w wysokości 8 020 000 HUF (forintów węgierskich, około 23 290 EUR) za drugi i czwarty kwartał 2012 r. oraz 13 257 000 HUF (około 38 844 EUR) za pierwszy kwartał 2013 r., przy czym cztery z tych kwot odpowiada kwocie nielegalnie odzyskanego VAT, a druga cztery – kwocie niezapłaconego VAT. Ponadto organ ten nałożył na Vikingo karę podatkową i zastosował karę za zwłokę.

24 Na poparcie swoich decyzji ów organ podatkowy uznał, na podstawie ustaleń wynikających z odpowiednich kontroli i oświadczeń osób zarządzających spółkami uczestniczącymi w łańcuchu dostaw, że maszyny zostały faktycznie nabyte od nieznanej osoby, w związku z czym transakcje te nie zostały przeprowadzone ani między osobami wskazanymi na fakturach, ani w sposób na nich wskazany.

25 Organ podatkowy drugiego stopnia potwierdził jedną z tych decyzji i zmienił drugą, modyfikując kwotę niezapłaconego VAT, jak również wysokość kary podatkowej i odsetek za

zw?ok?.

26 Spółka Vikingo wniosła skargę na te decyzje do sądu odsyłającego, który zmienił je na mocy dwóch wyroków. Sąd ten stwierdził w szczególności, w odniesieniu do prawa do odliczenia, że spółka Vikingo przedłożyła sporne faktury i dokumenty potwierdzające ich wystawienie oraz zapłatę, oraz uznała dostawę maszyn objętych obiema umowami za okoliczność bezsporną. Uznała on również, że organy podatkowe oparły się na nieistotnych czynnikach, takich jak w szczególności brak zasobów materialnych i ludzkich w przedsiębiorstwach znajdujących się na wcześniejszym etapie przetwórczych dostaw oraz fakt, że przechowywane osoby zarządzające nie pamiętały okoliczności dotyczących rozpatrywanych transakcji.

27 Kúria (sąd najwyższy, Węgry) uchylił oba wyroki i przekazał sprawy do ponownego rozpatrzenia przez sąd odsyłający. Uznała on, że organy podatkowe powinny, badając okoliczności faktyczne każdej umowy i ewentualny zamiar uchylenia się od płaconia podatku, przeprowadzić analizę całego przetwórczych dostaw i wpływu poszczególnych jego elementów na siebie. Stwierdziła on, że owe organy działały zatem prawidłowo, gromadząc dowody dotyczące wszystkich uczestników tego przetwórczych, i że sąd pierwszej instancji dokonał błędnej wykładni art. 127 ust. 1 ustawy o rachunkowości oraz orzecznictwa Trybunału, opierając się na istnieniu prawidłowej faktury, podczas gdy prawo do odliczenia zakłada istnienie rzeczywistej transakcji gospodarczej.

28 Sąd odsyłający stwierdza, że chociaż ustalono, że maszyny będące przedmiotem rozpatrywanych umów zostały oddane do użytku w zakładzie spółki Vikingo, organy podatkowe uznały, że odpowiednie faktury, których forma nie została zakwestionowana, a także inne przedstawione dokumenty, nie dowiodły, że transakcje gospodarcze wskazane na tych fakturach zostały wykonane, ponieważ treść faktur została obalona oświadczeniami dotyczącymi dostawy i pochodzenia maszyn osoby wystawiającej faktury i kierownictwa przedsiębiorstw znajdujących się na wcześniejszym etapie przetwórczych dostaw, w związku z czym owe faktury nie były wiarygodne co do ich treści, mimo że każda z osób zarządzających przyznała, że dostawa i oddanie maszyn do użytku rzeczywiście miały miejsce. Ponadto, jeżeli chodzi o środki, których można racjonalnie wymagać od nabywcy, organy podatkowe nie uznały za wystarczające zapoznanie się przez spółkę Vikingo przed zawarciem umów z wycignięciem z rejestru spółek dotyczącym jej kontrahenta i zażądania złożenia wzoru podpisu ani obecności członka zarządu Freest w zakładzie.

29 Sąd odsyłający wskazuje, że okoliczności faktyczne sprawy w postępowaniu głównym są analogiczne do okoliczności faktycznych spraw zakończonych wyrokiem z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373), a także z postanowieniami: z dnia 16 maja 2013 r., Hardimpex (C-444/12, niepublikowanym, EU:C:2013:318), i z dnia 10 listopada 2016 r., Signum Alfa Sped (C-446/15, niepublikowanym, EU:C:2016:869). Pomimo odpowiedzi udzielonych we wskazanym wyroku i postanowieniach przez Trybunał nadal istnieją sprzeczności w wykładni prawa dokonywanej przez organy podatkowe i sądy krajowe. Organ podatkowy nadal odmawiający prawa do odliczenia, uzasadniając to tym, że treść faktur nie jest wiarygodna, i automatycznie uznaje ten fakt za oszustwo, o którym podatnik musiał koniecznie wiedzieć.

30 Sąd odsyłający wskazuje również, że w postanowieniach, na mocy których przekazano mu sprawy do ponownego rozpatrzenia, Kúria (sąd najwyższy) uznała, że postanowienie z dnia 10 listopada 2016 r., Signum Alfa Sped (C-446/15, niepublikowane, EU:C:2016:869), na którym sąd odsyłający oparł się w uchylonych wyrokach, nie zmienił kryteriów postępowania w zakresie oceny prawa do odliczenia, i nakazał mu, zgodnie z obowiązującymi przepisami postępowania cywilnego, dochować kryteria opracowane przez niego w opinii z dnia 26 września 2016 r. zarówno w zakresie ustalenia obiektywnych okoliczności faktycznych istotnych dla uznania prawa do odliczenia, jak i w zakresie oceny dowodów, wymagając przestrzegania uregulowań

dotyczących załączników dostaw oraz przepisów ustawy o rachunkowości. Zgodnie z instrukcjami wydanymi przez Kúria (sąd najwyższy) organy podatkowe postąpiły prawidłowo, gromadząc dowody dotyczące wszystkich uczestników tego załącza, i zbadały, zgodnie z tymi uregulowaniami i tą ustawą, czy spółka Vikingo wiedziała, że brała udział w oszustwie podatkowym.

31 W związku z tym, zdaniem sądu odsyłającego, ponownie powstaje pytanie, czy praktyka organów podatkowych i wykładnia dokonana przez Kúria (sąd najwyższy) w jego opinii są sprzeczne z celem prawa do odliczenia przewidzianego w art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 i czy wykładnia ta jest zgodna z art. 178 lit. a) tej dyrektywy oraz z zasadami neutralności podatkowej i skuteczności.

32 Sąd odsyłający zwraca się w szczególności z pytaniem, czy praktyka organów podatkowych polegająca na uzależnieniu prawa do odliczenia od spełnienia przesłanki, zgodnie z którą faktura musi wykazać, że transakcja została dokonana i że przestrzegane są przepisy ustawy o rachunkowości, oraz na uznaniu, że faktura prawidłowa co do formy nie jest wystarczająca, jest zgodna z art. 220 i 226 dyrektywy 2006/112.

33 Zwraca się on również z pytaniem o zgodność tej praktyki z zasadami neutralności, skuteczności i proporcjonalności oraz z orzecznictwem Trybunału w odniesieniu do wymogów dotyczących okoliczności faktycznych, które należy ustalić, i dowodów, które należy przedstawić. Przyznając, że stwierdzenie oszustwa może wiązać się z badaniem istotnych faktów dotyczących uczestników załącza dostaw znajdujących się przed podatnikiem, sąd odsyłający ma jednak wątpliwości co do stosowanej przez organy podatkowe praktyki polegającej na rekonstrukcji całego załącza transakcji i stwierdzeniu – jeżeli uznaje one, że załączek ten nie jest racjonalny z ekonomicznego punktu widzenia, lub jeżeli transakcja nie jest uzasadniona lub należyte wykazana – że istnieje nieprawidłowość, która powinna prowadzić do odmowy prawa do odliczenia, niezależnie od tego, czy podatnik był lub powinien był świadomy tej okoliczności.

34 Ponadto sąd odsyłający zastanawia się, czy zasada proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że w przypadku odmowy prawa do odliczenia nałożenie kary podatkowej w wysokości 200% kwoty różnicy VAT jest proporcjonalne w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym.

35 Wreszcie, w świetle krajowej praktyki sądowej, która zdaniem sądu odsyłającego nie jest zgodna z celami dyrektywy 2006/112, przedstawia on pytanie o skuteczność środków odwoławczych, wskazując, że nie jest dla niego możliwe kierowanie wszystkich spraw do Trybunału w trybie prejudycjalnym.

36 W tych okolicznościach Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie, Węgry) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy krajowa wykładnia prawa i krajowa praktyka – zgodnie z którymi, jeżeli spełnione są materialne przesłanki prawa do odliczenia VAT, nie jest wystarczający sam fakt posiadania faktury, której treść jest zgodna z wymogami określonymi w art. 226 dyrektywy 2006/112, lecz, w celu zgodnego z prawem skorzystania z prawa do odliczenia podatku na podstawie danej faktury, podatnik musi ponadto posiadać dodatkowe dowody z dokumentów, które muszą być zgodne nie tylko z przepisami dyrektywy 2006/112, ale także z zasadami wynikającymi z krajowych przepisów dotyczących rachunkowości i przepisów szczególnych w dziedzinie dokumentów potwierdzających, w myśl których każdy uczestnik załącza jest zobowiązany do zapamiętania i złożenia oświadczenia w sposób zbierany w odniesieniu do każdego szczegółu transakcji gospodarczej popartej rzeczonymi dokumentami potwierdzającymi – są zgodne z art. 168 lit. a) i

art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 [...] w związku z art. 220 [pkt 1] i art. 226 tej dyrektywy oraz z zasadą skuteczności?

2) Czy krajowa wykładnia prawna i krajowa praktyka – zgodnie z którymi w przypadku transakcji fałszywej, niezależnie od jakichkolwiek innych okoliczności, ze względu na sam fakt, że transakcja ma taki charakter, nakłada się na każdego uczestnika fałszywa obowiązek kontrolowania elementów dokonywanej przez niego transakcji gospodarczej oraz obowiązek wyciągnięcia z tej kontroli konsekwencji w stosunku do podatnika znajdującego się na innym etapie fałszywa, a podatnikowi odmawia się prawa do odliczenia VAT na tej podstawie, że utworzenie fałszywa, choć nie jest zakazane przez prawo krajowe, nie byłoby racjonalnie uzasadnione z ekonomicznego punktu widzenia – są zgodne z przepisami dyrektywy 2006/112 dotyczącymi odliczenia VAT oraz z zasadami neutralności i skuteczności podatkowej? W tym kontekście, w przypadku transakcji fałszywej, w ramach oceny obiektywnych okoliczności, które mogłyby uzasadniać odmowę prawa do odliczenia VAT, czy przy ustalaniu i ocenie znaczenia i mocy dowodowej dowodów na istnienie tego prawa, mogłyby być stosowane wyjątkowo przepisy dyrektywy 2006/112 i prawa krajowego dotyczące odliczenia podatku jako przepisy materialne określające istotne okoliczności faktyczne związane z ustaleniem stanu faktycznego, czy te powinny być również stosowane przepisy dotyczące rachunkowości danego państwa członkowskiego jako przepisy szczególne?

3) Czy krajowa wykładnia prawna i krajowa praktyka – zgodnie z którymi podatnikowi wykorzystującemu towary do celów jego opodatkowanych transakcji w państwie członkowskim, w którym ich dokonuje, i posiadającemu fakturę zgodną z dyrektywą 2006/112, odmówiono prawa do odliczenia VAT na tej podstawie, że nie zna on wszystkich elementów transakcji dokonanej przez uczestników fałszywa, lub poprzez powoływanie się na okoliczności związane z uczestnikami fałszywa działającymi na wcześniejszym etapie fałszywa w stosunku do wystawcy faktury, na które podatnik nie mógł mieć żadnego wpływu z przyczyn od niego niezależnych, a prawo do odliczenia VAT uzależnione jest od spełnienia przez podatnika, w ramach środków, które w uzasadniony sposób na nim ciąży, ogólnego obowiązku sprawowania kontroli nie tylko przed zawarciem umowy, ale również w trakcie jej wykonywania, a nawet po jej wykonaniu – są zgodne z przepisami dyrektywy 2006/112 dotyczącymi odliczenia VAT oraz z zasadami neutralności podatkowej i skuteczności? W tym kontekście, czy podatnik jest zobowiązany powstrzymać się od wykonania prawa do odliczenia VAT, jeżeli w odniesieniu do jakiegokolwiek elementu transakcji gospodarczej wskazanej na fakturze, w czasie po zawarciu umowy, w trakcie jej wykonywania lub po jej wykonaniu powziął on wiadomość o jakiejś nieprawidłowości lub o okoliczności, która skutkuje odmową prawa do odliczenia VAT zgodnie z praktyką organu podatkowego?

4) Czy w świetle przepisów dyrektywy 2006/112 dotyczących odliczenia VAT i zasady skuteczności organ podatkowy jest zobowiązany określić, na czym polega oszustwo podatkowe? Czy w fałszywe jest postępowanie organu podatkowego, zgodnie z którym uchybienia i nieprawidłowości pozbawione uzasadnionego związku przyczynowego z prawem do odliczenia VAT, których dopuścili się uczestnicy fałszywa, są uważane za dowód oszustwa podatkowego na tej podstawie, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć o oszustwie podatkowym ze względu na to, że zważywszy na wspomniane uchybienia i nieprawidłowości, treść faktury jest niewiarygodna? Czy w przypadku, gdy istnieje oszustwo podatkowe, okoliczność ta uzasadnia wymagania od podatnika, aby przeprowadzić kontrolę zgodnie z opisanym wyżej zakresem i stopniem szczegółowości, czy te obowiązki ów wykracza poza to, czego wymaga zasada skuteczności?

5) Czy kara związana z odmową prawa do odliczenia VAT i polegająca na obowiązku zapłaty kary podatkowej w wysokości 200% różnicy VAT jest proporcjonalna w sytuacji, gdy skarb państwa nie odniósł żadnego uszczerbku bezpośrednio związanego z prawem podatnika do

odliczenia VAT? Czy można stwierdzić, że wystąpiła którakolwiek z okoliczności wymienionych w art. 170 ust. 1 zdanie trzecie [ordynacji podatkowej] w sytuacji, gdy strona skarżąca przekazała organowi podatkowemu wszystkie posiadane przez siebie dokumenty i zawarła w swojej deklaracji VAT wystawione przez siebie faktury?

6) W przypadku, gdy z odpowiedzi udzielonych na zadane pytania prejudycjalne wynika, że wykładnia krajowego przepisu prawnego przyjęta w następstwie sprawy, która doprowadziła do wydania postanowienia z dnia 10 listopada 2016 r., Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), i przyjęta na jej podstawie praktyka są niezgodne z przepisami dyrektywy 2006/112 dotyczącymi odliczenia VAT, oraz biorąc pod uwagę, iż sąd pierwszej instancji nie we wszystkich sprawach może wystąpić do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, czy na podstawie przepisów art. 47 [karty] można uznać, że prawo podatników do dochodzenia roszczeń odszkodowawczych gwarantuje im prawo do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu, uznane w tym artykule? Czy w powyższym kontekście należy interpretować wybór formy rozstrzygnięcia przyjętego w sprawie Signum Alfa Sped [postanowienie z dnia 10 listopada 2016 r., C-446/15, niepublikowane, EU:C:2016:869] w ten sposób, że kwestia ta została już uregulowana w prawie Unii i została wyjaśniona w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i w związku z tym czy ona oczywista, czy też wybór ów oznacza, iż z uwagi na odesłanie sprawy do ponownego rozpoznania rozpatrywana kwestia nie została w pełni wyjaśniona i w związku z tym konieczne było wystąpienie do Trybunału o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

37 Zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem Trybunał może w każdej chwili, w szczególności jeżeli odpowiedź na pytanie prejudycjalne można wywieść w sposób jednoznaczny z orzecznictwa lub jeżeli odpowiedź na takie pytanie nie pozostawia żadnych uzasadnionych wątpliwości, na wniosek sądziego sprawozdawcy i po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem.

38 Powyższy przepis należy zastosować w niniejszej sprawie.

W przedmiocie pytań od pierwszego do czwartego

39 W pytaniach od pierwszego do czwartego sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy dyrektywę 2006/112 w związku z zasadami neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organy podatkowe odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia VAT zapłaconego z tytułu nabycia dostarczonych mu towarów z tego powodu, że faktur związanych z tym nabyciem nie można uznać za wiarygodne, gdyż, po pierwsze, produkcja tych towarów i ich dostawa nie mogły zostać dokonane przez wystawcę owych faktur ze względu na brak niezbędnych zasobów materialnych i ludzkich, a zatem towary te zostały w rzeczywistości nabyte od niezidentyfikowanej osoby, po drugie, nie dochowano krajowych zasad rachunkowości, po trzecie, wążuch dostaw, który doprowadził do tego nabycia, nie był ekonomicznie uzasadniony, a po czwarte, przy niektórych wcześniejszych transakcjach w ramach tego wążucha dostaw wystąpiły nieprawidłowości.

40 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT. Jak wielokrotnie orzekł Trybunał prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 stanowi integralną część mechanizmu VAT i zasadniczo nie może być ograniczane, jeżeli wymogi materialne i formalne lub

warunki, którym podlega to prawo, są przestrzegane przez podatników zamierzających z niego skorzystać (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 37, 38; z dnia 3 października 2019 r., Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, pkt 27; a także z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 33).

41 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciążaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy. Wspólny system VAT zapewnia zatem neutralność w zakresie ciążaru podatkowego całej działalności gospodarczej, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że wspomniana działalność co do zasady sama podlega opodatkowaniu VAT (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 39; a także z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 37).

42 Kwestia, czy podatek VAT należny od wcześniejszych lub późniejszych transakcji sprzedaży dotyczących danych towarów został wpłacony do budżetu państwa, nie ma wpływu na prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego. Podatek VAT stosuje się bowiem do każdej czynności produkcji lub sprzedaży, z odliczeniem podatku dotyczącego kosztów poszczególnych elementów ceny (wyroki: z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 49; z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 40; a także postanowienie z dnia 10 listopada 2016 r., Signum Alfa Sped, C-446/15, niepublikowane, EU:C:2016:869, pkt 32).

43 Prawo do odliczenia VAT podlega jednak wymogom lub przesłankom o charakterze zarówno materialnym, jak i formalnym. Jeżeli chodzi o wymogi lub przesłanki materialne, z brzmienia 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 lub usługi, które są wskazywane jako podstawa tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary lub usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu. Jeżeli chodzi o zasady wykonywania prawa do odliczenia VAT, które odpowiadają wymogom lub przesłankom o charakterze formalnym, art. 178 lit. a) dyrektywy VAT stanowi, że podatnik musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 oraz 238–240 tej dyrektywy (wyrok z dnia 12 kwietnia 2018 r. Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 30–32 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 Ponadto zgodnie z art. 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie mogą ustanowić inne obowiązki nie określone w dyrektywie, jeżeli uznają je za niezbędne do właściwego poboru podatku VAT i zapobiegania przestępczości. Niemniej przyjęte przez państwa członkowskie środki nie mogą wykraczać poza to co konieczne do osiągnięcia takich celów. Środki te nie mogą wobec tego być wykorzystywane w sposób regularnie uniemożliwiający skorzystanie z prawa do odliczenia VAT i naruszający tym samym neutralność tego podatku (wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 49, 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 W niniejszej sprawie sąd odsyłający stwierdził, że chociaż przesłanki te zostały spełnione w postępowaniu głównym, odmówiono Vikingo skorzystania z prawa do odliczenia w zastosowaniu w szczególności przepisów ustawy o rachunkowości, z których wynika, że faktura musi wykazywać, że transakcja została wykonana, a zatem musi odnosić się do rzeczywistej transakcji gospodarczej. Tymczasem organy podatkowe uznały, że towary, o których mowa, nie zostały ani wyprodukowane, ani dostarczone przez Freest, wystawcę faktur, ani przez jego podwykonawcę, ponieważ przedsiębiorstwa te nie posiadały niezbędnych zasobów ludzkich i

materialnych, a zatem towary te zostały faktycznie nabyte od niezidentyfikowanej osoby. W tych okolicznościach sąd odsyłający zastanawia się, czy możliwe jest uzależnienie tego prawa od wymogów dowodowych wykraczających poza formalności nałożone przez dyrektywę 2006/112.

46 W tym względzie należy zaznaczyć, że warunki materialne, którym podlega prawo do odliczenia, są spełnione tylko wtedy, gdy dostawa towarów lub usług, których dotyczy faktura, została rzeczywiście zrealizowana. Trybunał orzekł już, że weryfikacja istnienia transakcji podlegającej opodatkowaniu musi być przeprowadzona zgodnie z zasadami dowodowymi prawa krajowego, poprzez dokonanie całościowej oceny wszystkich elementów i okoliczności faktycznych danej sprawy (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 31, 32; a także z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 45). W związku z tym zastosowanie przepisów takich jak te ustanowione w art. 15 ust. 3 ustawy o rachunkowości w celu weryfikacji w postępowaniu głównym, czy faktury dotyczą rzeczywistych transakcji gospodarczych, jest zgodne z dyrektywą 2006/112.

47 Jednakże okoliczności, że w postępowaniu głównym omawiane towary nie zostały wyprodukowane ani dostarczone przez wystawcę faktur lub jego podwykonawcę, w szczególności ponieważ nie dysponowali oni niezbędnymi zasobami ludzkimi i materialnymi, nie jest wystarczająca do stwierdzenia braku zaistnienia dostaw omawianych towarów i wyłączenia prawa do odliczenia, na które powołuje się Vikingo, ponieważ okoliczności ta może wynikać zarówno z oszukańczej symulacji usugodawcy, jak również ze zwykłego posużenia się innym podwykonawcą (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 września 2012 r., Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 49; z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 31).

48 Ponadto z utrwalonego orzecznictwa wynika, że pojęcie „dostawy towarów” zawarte w art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 odnosi się nie do przeniesienia własności w formie przewidzianej we właściwych przepisach krajowych, lecz obejmuje każdą transakcję przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem. Podobnie Trybunał orzekł, że pojęcie to ma charakter obiektywny i że ma zastosowanie niezależnie od celów i wyników danych transakcji. Wynika z tego, że transakcje będące przedmiotem postępowania głównego stanowią dostawę towarów w rozumieniu wskazanego artykułu, nawet jeżeli towary te nie zostały wyprodukowane ani dostarczone przez wystawcę faktur, a osoba, od której towary te zostały faktycznie nabyte, nie została zidentyfikowana, jeżeli transakcje te spełniają obiektywne kryteria, na których opiera się to pojęcie, i jeżeli nie stanowią one oszustwa w VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 21 listopada 2013 r., Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, pkt 20–22; a także analogicznie wyrok z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 22, 23).

49 Wynika z tego, że jeżeli, jak stwierdza sąd odsyłający, dostawy towarów będące przedmiotem postępowania głównego zostały rzeczywiście dokonane, a towary te zostały wykorzystane przez spółkę Vikingo na wcześniejszym etapie obrotu do celów jej opodatkowanych transakcji, nie można jej co do zasady odmówić prawa do odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 33; postanowienie z dnia 16 maja 2013 r., Hardimpex, C-444/12, niepublikowane, EU:C:2013:318, pkt 22).

50 W związku z tym należy przypomnieć, że zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest uznanym celem, wspieranym przez dyrektywę 2006/112. W tym zakresie Trybunał orzekł, że podatnicy nie mogą w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie powoływać się na przepisy prawa Unii. W związku z tym krajowe organy administracyjne i sądowe powinny odmówić korzystania z prawa do odliczenia, jeżeli na podstawie obiektywnych dowodów zostanie wykazane, że prawo to jest podnoszone w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta

Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 54, 55; a także z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

51 Jeżeli jest tak w wypadku, gdy oszustwo podatkowe popełnia sam podatnik, to ma to również miejsce, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie towaru uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 56; z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 46; a także z dnia 6 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 35).

52 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 związku z dostawą, dokonana przed transakcją przeprowadzoną przez tego podatnika lub po niej, stanowiła oszustwo w VAT. Wprowadzenie systemu odpowiedzialności bez winy wykraczałoby bowiem poza zakres niezbędny do ochrony interesów skarbu państwa (zob. w szczególności wyroki: z dnia 12 stycznia 2006 r., Optigen i in., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, pkt 52, 55; z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 47, 48; a także z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 41, 42).

53 Jeżeli podatnik sam nie jest sprawcą oszustwa w zakresie VAT, można mu odmówić prawa do odliczenia jedynie wówczas, gdy zostanie wykazane na podstawie obiektywnych dowodów, że wiedział on lub powinien był wiedzieć, że przez nabycie towarów lub usług stanowił podstawę prawa odliczenia uczestniczy w transakcji związanej z tego rodzaju oszustwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot występujący na wcześniejszym lub późniejszym etapie związku tych dostaw lub usług (zob. podobnie wyrok z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

54 W tym względzie, co się tyczy poziomu staranności wymaganego od podatnika zamierzającego skorzystać z prawa do odliczenia, Trybunał wielokrotnie orzekł, że nie jest sprzeczne z prawem Unii wymaganie od podmiotu podjęcia wszelkich środków, które mogą być od niego rozsądnie wymagane w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi do udziału w oszustwie podatkowym. Określenie działań, jakich w konkretnym wypadku można rozsądnie wymagać od podatnika zamierzającego skorzystać z prawa do odliczenia VAT w celu upewnienia się, że dokonywane przez niego transakcje nie wiążą się z popełnieniem oszustwa przez podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu, zależy przede wszystkim od okoliczności danej sprawy (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 54, 59; a także z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 52).

55 Jeżeli istnieje przesłanka, by podejrzewać nieprawidłowości lub oszustwo, przezorny 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. wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 60).

56 Jednakże organy podatkowe nie mogą wymagać od podatnika dokonania kompleksowej i dogłębnej weryfikacji dotyczącej jego dostawcy, przenosząc w ten sposób na tego podatnika spoczywający na nich obowiązek przeprowadzenia działań kontrolnych (wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 51). W szczególności Trybunał orzekł, że organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać z jednej

strony, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia VAT bada, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, jest podatnikiem, czy dysponuje towarami bądź usługami przedmiotem transakcji i jest w stanie je dostarczyć oraz czy wywodzi się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty VAT, w celu upewnienia się, że na wcześniejszych etapach obrotu nie wystąpiły nieprawidłowości lub oszustwa, a z drugiej strony, by podatnik ten posiada dokumenty w tym zakresie (wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 61).

57 Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, ponieważ odmowa przyznania prawa do odliczenia stanowi wyjątek od zasady podstawowej, jak jest istnienie takiego prawa, organy podatkowe zobowiązane są wykazać w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych przesłanek prowadzących do wniosku, że podatnik dopuścił się oszustwa lub że wiedział, względnie powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z oszustwem. Następnie do sądów krajowych należy kontrola, czy odpowiednie organy podatkowe wykazały istnienie takich obiektywnych przesłanek (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 39; z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

58 W związku z tym, jeżeli organy podatkowe wnioskują z istnienia oszustw lub nieprawidłowości popełnionych przez wystawcę faktury lub przez inne podmioty występujące na wcześniejszym etapie łańcucha dostaw, że transakcja ujęta w fakturze i powołana jako podstawa prawa do odliczenia w rzeczywistości nie miała miejsca, organy te muszą, w celu odmowy wspomnianego prawa, wykazać na podstawie obiektywnych przesłanek, nie wymagając od odbiorcy faktury dokonania stosownych ustaleń, do czego nie jest on zobowiązany, że odbiorca ten wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja wiązała się z oszustwem w VAT, co powinien ustalić sąd odsyłający (zob. podobnie postanowienie z dnia 10 listopada 2016 r., Signum Alfa Sped, C-446/15, niepublikowane, EU:C:2016:869, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

59 Ponieważ prawo Unii nie przewiduje zasad dotyczących sposobu przeprowadzania dowodów w przypadku oszustw związanych z VAT, owe obiektywne przesłanki muszą zostać ustalone przez organy podatkowe zgodnie z zasadami dotyczącymi przeprowadzania dowodów przewidzianymi przez prawo krajowe. Przepisy te nie mogą jednak naruszać skuteczności prawa Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 65; z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 37).

60 W odniesieniu do postępowania głównego z postanowienia odsyłającego wynika, że w celu odmowy spółce Vikingo skorzystania z prawa do odliczenia, organy podatkowe, oprócz okoliczności faktycznych wskazanych w pkt 45 niniejszego postanowienia, ustaliły również, że celem spornych transakcji było przedstawienie dowodu pochodzenia nabytych maszyn, o nieznanym źródle, znajdujących się na fakturach, umożliwienie podwykonawcy wystawcy faktur uchylecia się od zapłaty VAT i stworzenie praw do odliczenia na rzecz spółki Vikingo, podczas gdy VAT nie został zapłacony przez tego podwykonawcę.

61 Sąd odsyłający wskazuje, że w przypadku transakcji łańcuchowych konieczne jest, zgodnie z orzecznictwem Kúria (sądu najwyższego), zbadanie całości tego łańcucha i czynności prawnych dokonywanych między jego uczestnikami oraz sprawdzenie, czy utworzenie tego łańcucha jest racjonalnie uzasadnione. Prawa do odliczenia mogą być odmówione, gdyby tworzenie łańcucha było nieracjonalne z ekonomicznego punktu widzenia lub nie było racjonalnie uzasadnione, lub gdyby jakkolwiek element transakcji gospodarczej między uczestnikami nie był

uzasadniony przez podatnika lub nie można by go zweryfikować. Ponadto praktyka organów podatkowych, oparta na opinii i orzecznictwie tego sądu, polegałaby w szczególności, przy uwzględnieniu przede wszystkim sposobu przeprowadzenia transakcji gospodarczej, na odróżnieniu rozpatrywanych transakcji w zależności od tego, czy zostały one przeprowadzone między stronami wymienionymi na fakturze, czy też nie. Należałoby uznać, że pomiędzy tymi stronami nie doszło do transakcji gospodarczej, w przypadku gdyby była ona dotknięta jakimikolwiek uchybieniami lub brakami, w szczególności gdy podatnik nie wiedział o działaniu gospodarczej podmiotów znajdujących się na wcześniejszym etapie łańcucha dostaw lub nie dysponował żadnym dowodem na to działanie. W takim przypadku badanie, czy odbiorca faktury wiedział lub powinien był wiedzieć o oszustwie, byłoby możliwe, ale nie stanowiłoby obowiązku.

62 Tymczasem należy, po pierwsze, wskazać, jak przypomniano w pkt 41 i 42 niniejszego postanowienia, że prawo do odliczenia VAT ma zastosowanie niezależnie od celu i wyniku rozpatrywanej działalności gospodarczej, a kwestia, czy VAT należy z tytułu wcześniejszych transakcji dotyczących danych towarów został zapłacony skarbowi państwa, nie ma wpływu na to prawo. Ponadto zgodnie z orzecznictwem Trybunału podatnikom przysuguje co do zasady swoboda wyboru struktur organizacyjnych oraz sposobu dokonywania czynności, które uważają oni za najlepiej przystosowane do potrzeb swej działalności gospodarczej oraz w celu ograniczenia swoich obciążeń podatkowych (wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo). Zasada zakazu praktyk stanowiących nadużycie, która znajduje zastosowanie w dziedzinie VAT, zabrania jedynie całkowicie sztucznych konstrukcji, oderwanych od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, tworzonych wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych, których uzyskanie byłoby sprzeczne z celami dyrektywy 2006/112 (zob. podobnie wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 35, 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

63 Wynika z tego, że jeżeli, jak stwierdza sąd odsyłający, istnienie dostaw towarów w postępowaniu głównym zostanie stwierdzone, okoliczności, że łańcuch transakcji, który doprowadził do tych dostaw, wydaje się nieracjonalny pod względem ekonomicznym lub nieuzasadniony, względnie że jeden z uczestników tego łańcucha nie wypełnił swoich obowiązków podatkowych, nie można jako takiej uznać za oszustwo.

64 Po drugie, system dowodowy tego rodzaju co opisany w pkt 61 niniejszego postanowienia, który prowadzi do odmówienia podatnikowi możliwości skorzystania z prawa do odliczenia, gdy w szczególności nie przedstawia on dowodów uzasadniających ogół transakcji dokonanych przez wszystkich uczestników tego łańcucha dostaw, jak również działanie gospodarcze tych uczestników, obciążające go w danym przypadku okoliczności, że dowody te nie są możliwe do zweryfikowania, jest sprzeczny z orzecznictwem przypomnianym w pkt 50–58 niniejszego postanowienia, z którego wynika, że to do organów podatkowych należy ustalenie w sposób wymagany prawem, w każdym indywidualnym przypadku i w świetle obiektywnych przesłanek, dowodu istnienia oszustwa popełnionego przez podatnika lub dowodu, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że dana transakcja była związana z oszustwem popełnionym przez wystawcę faktury lub inny podmiot występujący na wcześniejszym etapie łańcucha dostaw lub usług.

65 O ile okoliczności faktyczne opisane w pkt 45 i 60 niniejszego postanowienia mogą wprawdzie zawierać przesłanki wskazujące na to, że podatnik aktywnie uczestniczył w oszustwie lub że wiedział, względnie powinien był wiedzieć, że dane transakcje były związane z oszustwem popełnionym przez wystawcę faktur, o tyle do sądu odsyłającego należy weryfikacja, czy zostało to wykazane poprzez dokonanie, zgodnie z krajowymi przepisami dotyczącymi dowodów, ogólnej oceny wszystkich dowodów i okoliczności faktycznych sprawy w postępowaniu

głównym (zob. podobnie wyrok z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 30; postanowienie z dnia 10 listopada 2016 r., Signum Alfa Sped, C-446/15, niepublikowane, EU:C:2016:869, pkt 36).

66 W świetle powyższych rozważań na pytania od pierwszego do czwartego należy udzielić odpowiedzi, że dyrektywę 2006/112 w związku z zasadami neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organy podatkowe odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia VAT zapłaconego z tytułu nabycia dostarczonych mu towarów z tego powodu, że faktur związanych z tym nabyciem nie można uznać za wiarygodne, gdy, po pierwsze, produkcja tych towarów i ich dostawa nie mogły zostać dokonane przez wystawcę owych faktur ze względu na brak niezbędnych zasobów materialnych i ludzkich, a zatem towary te zostały w rzeczywistości nabyte od niezidentyfikowanej osoby, po drugie, nie dochowano krajowych zasad rachunkowości, po trzecie, rachunek dostaw, który doprowadził do tego nabycia, nie był ekonomicznie uzasadniony, a po czwarte, przy niektórych wcześniejszych transakcjach w ramach tego rachunku dostaw wystąpiły nieprawidłowości. W celu uzasadnienia takiej odmowy należy wykazać w sposób wymagany prawem, że podatnik aktywnie uczestniczył w oszustwie lub że wiedział, względnie powinien był wiedzieć, że wskazane transakcje były związane z oszustwem popełnionym przez wystawcę faktury lub inny podmiot występujący na wcześniejszym etapie tego rachunku dostaw, co powinien zweryfikować sąd odsyłający.

W przedmiocie pytania piątego

67 W pytaniu piątym sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie nałożeniu na podatnika kary podatkowej w wysokości dwukrotnie kwoty niezgodnego z prawem odliczenia VAT, mimo że skarb państwa nie poniósł żadnej straty w dochodach podatkowych. Sąd ów zwraca się ponadto z pytaniem, czy można uznać, że jedna z przesłanek faktycznych zastosowania art. 170 ust. 1 zdanie trzecie ordynacji podatkowej jest spełniona, jeżeli podatnik udostępnił organom podatkowym wszystkie dokumenty będące w jego posiadaniu i założył do swojej deklaracji VAT faktury, które sporządził.

68 W tym względzie należy przypomnieć, że w ramach postępowania przewidzianego w art. 267 TFUE Trybunał nie jest właściwy do dokonywania wykładni prawa krajowego, zadanie to należy bowiem wyłącznie do sądu odsyłającego [wyrok z dnia 30 stycznia 2020 r., Generics (UK) i in., C-307/18, EU:C:2020:52, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo]. Druga część tego pytania, która dotyczy wykładni prawa krajowego, jest zatem niedopuszczalna.

69 Co się tyczy pierwszej części rozpatrywanego pytania, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pytania dotyczącej wykładni prawa Unii, z którymi zwrócił się sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny i którego prawidłowość nie podlega ocenie Trybunału, korzystając z domniemania, i mają znaczenie dla sprawy (wyrok z dnia 26 marca 2020 r., Miasto Łowicz i Prokurator Generalny, C-558/18 i C-563/18, EU:C:2020:234, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo). Odmowa wydania przez Trybunał rozstrzygnięcia w przedmiocie postawionego przez sąd krajowy pytania prejudycjalnego jest możliwa tylko wtedy, gdy oczywiste jest, że wykładnia przepisu prawa Unii, o którą się zwrócono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego, które są niezbędne do udzielenia przydatnej odpowiedzi na przedstawione mu pytania (wyrok z dnia 10 grudnia 2018 r., Wightman i in., C-621/18, EU:C:2018:999, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

70 Procedura ustanowiona w art. 267 TFUE jest instrumentem współpracy między

Trybuna?em a s?dami krajowymi, dzi?ki któremu Trybuna? dostarcza s?dom krajowym elementów wyk?adni prawa Unii, które s? im niezb?dne do rozstrzygni?cia zawis?ych przed nimi sporów. Odes?anie prejudycjalne nie ma s?u?y? wydawaniu opinii doradczych w przedmiocie kwestii ogólnych i hipotetycznych, lecz ma by? podyktowane rzeczywist? potrzeb? skutecznego rozstrzygni?cia sporu (wyrok z dnia 26 marca 2020 r., Miasto ?owicz i Prokurator Generalny, C?558/18 i C?563/18, EU:C:2020:234, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

71 W niniejszej sprawie, jak wynika z postanowienia odsy?aj?cego, zastosowany przez organy podatkowe w post?powaniu g?ównym art. 170 ust. 1 zdanie trzecie ordynacji podatkowej przewiduje kar? w wysoko?ci 200% niezap?aconej kwoty, je?eli ró?nica w stosunku do kwoty podlegaj?cej zap?acie jest zwi?zana z zatajeniem dochodów, fa?szowaniem lub niszczeniem dowodów, ksi?g rachunkowych lub dokumentacji. Kwestia proporcjonalno?ci tej sankcji mo?e pojawi? si? tylko wtedy, gdy przes?anki tego przepisu zosta?y spe?nione, a rozpatrywana sytuacja wchodzi w jego zakres. Tymczasem z opisu sytuacji przedstawionej przez s?d odsy?aj?cy nie wynika, by mia?o to miejsce.

72 W tych okoliczno?ciach pierwsza cz??? pytania pi?tego jest hipotetyczna i odpowied? na ni? nie jest konieczna dla rozstrzygni?cia sporu w post?powaniu g?ównym. Z powy?szego wynika, ?e jest ona niedopuszczalna.

W przedmiocie pytania szóstego

73 W pytaniu szóstym s?d odsy?aj?cy zmierza w istocie do ustalenia, czy prawo podatników do wniesienia skargi o odszkodowanie nale?y uzna? za gwarantuj?ce prawo do skutecznego ?rodka prawnego zapisane w art. 47 karty, je?eli orzecznictwo s?du krajowego orzekaj?cego w ostatniej instancji jest trwale niezgodne z dyrektyw? 2006/112 w interpretacji Trybuna?u, zwa?ywszy, ?e s?dy ni?szego szczebla nie mog? zwróci? si? do Trybuna?u z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym we wszystkich zawis?ych przed nimi sprawach.

74 W tym wzgl?dzie nale?y przede wszystkim zauwa?y?, ?e kwestia prawa do odszkodowania za szkody wyrz?dzone w wyniku nieprzestrzegania prawa Unii nie jest przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym. Ponadto s?d odsy?aj?cy nie wskazuje jakiegokolwiek przeszkody w korzystaniu przez podmioty z mo?liwo?ci wniesienia skargi na decyzje organu podatkowego do s?dów krajowych. Wreszcie, nie twierdzi on równie?, ?e prawo krajowe uniemo?liwia mu skierowanie do Trybuna?u pytania prejudycjalnego, je?eli uzna, ?e orzecznictwo s?du wy?szej instancji jest sprzeczne z prawem Unii lub je?eli ma w tym wzgl?dzie w?tpliwo?ci, ani ?e jest zwi?zany, zgodnie z krajowym prawem proceduralnym, ocenami prawa lub instrukcjami wydanymi przez ten s?d wy?szej instancji, je?eli w kontek?cie wyk?adni, o któr? zwróci? si? do Trybuna?u, uzna, ?e te oceny lub instrukcje nie s? zgodne z prawem Unii.

75 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e s?d, który nie orzeka w ostatniej instancji, powinien mie? swobod? wyst?pienia do Trybuna?u z nurtuj?cymi go zagadnieniami, je?li uzna, ?e ocena prawa dokonana przez wy?sz? instancj? mog?aby doprowadzi? do wydania przeze? orzeczenia sprzecznego z prawem Unii. Ponadto nale?y podkre?li?, ?e przyznane s?dowi krajowemu w art. 267 akapit drugi TFUE uprawnienie do domagania si? – przed odst?pieniem, w danym przypadku, od stosowania wskazówek s?du wy?szej instancji sprzecznych z prawem Unii – wyk?adni Trybuna?u dokonywanej w trybie prejudycjalnym, nie mo?e przekszta?ci? si? w obowi?zek (wyrok z dnia 5 pa?dziernika 2010 r., Elchinov, C?173/09, EU:C:2010:581, pkt 27, 28).

76 Z powy?szego wynika, ?e szóste pytanie, które jest oczywi?cie niezwi?zane z przedmiotem i stanem faktycznym post?powania g?ównego, jest niedopuszczalne w ?wietle orzecznictwa przypomnianego w pkt 69 niniejszego postanowienia.

W przedmiocie kosztów

77 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 (dziesiąta izba) postanawia, co następuje:

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z zasadami neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organy podatkowe odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego z tytułu nabycia dostarczonych mu towarów z tego powodu, że faktur związanych z tym nabyciem nie można uznać za wiarygodne, gdy, po pierwsze, produkcja tych towarów i ich dostawa nie mogły zostać dokonane przez wystawcę owych faktur ze względu na brak niezbędnych zasobów materialnych i ludzkich, a zatem towary te zostały w rzeczywistości nabyte od niezidentyfikowanej osoby, po drugie, nie dochowano krajowych zasad rachunkowości, po trzecie, łańcuch dostaw, który doprowadził do tego nabycia, nie był ekonomicznie uzasadniony, a po czwarte, przy niektórych wcześniejszych transakcjach w ramach tego łańcucha dostaw występowały nieprawidłowości. W celu uzasadnienia takiej odmowy należy wykazać w sposób wymagany prawem, że podatnik aktywnie uczestniczył w oszustwie lub że wiedział, względnie powinien był wiedzieć, że wskazane transakcje były związane z oszustwem popełnionym przez wystawcę faktury lub inny podmiot występujący na wcześniejszym etapie tego łańcucha dostaw, co powinien zweryfikować sąd odsyłający.

Podpisy

* Język postępowania: węgierski.