

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 11 stycznia 2024 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Odmowa prawa do odliczenia – Obowiązek podatnika – Obowiązek staranności – Ciężar dowodu – Zasady neutralności podatkowej i pewności prawa – Pierwszeństwo prawa Unii – Sprzeczność między orzecznictwem sądu krajowego a prawem Unii

W sprawie C-537/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry) postanowieniem z dnia 31 maja 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 11 sierpnia 2022 r., w postępowaniu:

Global Ink Trade Kft.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, T. von Danwitz (sprawozdawca), P.G. Xuereb, A. Kumin i I. Ziemele, sędziowie,

rzecznik generalny: A.M. Collins,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu rządu węgierskiego – M.Z. Fehér i K. Szíjjártó, w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i A. Sipos, 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 zasady pierwszeństwa prawa Unii oraz art. 167, art. 168 lit. a) i art. 178 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, zwanej dalej „dyrektywą VAT”), interpretowanych w świetle zasad neutralności podatkowej i pewności prawa.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Global Ink Trade Kft. a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcja ds. odwołań krajowego urzędu podatków i cel, Węgry) (zwanego dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie odmowy przez ten organ skorzystania przez tego spółkę z prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) związanego z nabyciem towarów.

Ramy prawne

3 Artykuł 167 dyrektywy VAT stanowi, że prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.

4 Na podstawie art. 168 lit. a) owej dyrektywy:

„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;

[...]”.

5 Zgodnie z art. 178 lit. a) rzeczony dyrektywy, aby podatnik mógł skorzystać z prawa do odliczenia, o którym mowa w jej art. 168 lit. a), musi on posiadać faktury sporządzone zgodnie z wymogami określonymi w tej samej dyrektywie.

6 Artykuł 273 akapit pierwszy dyrektywy VAT 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 członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

7 Global Ink Trade prowadzi działalność w zakresie handlu hurtowego na Węgrzech. W okresie od lipca 2012 r. do czerwca 2013 r. przedsiębiorstwo to nabyło różne materiały biurowe. Wskazuje, że faktury dotyczące tych nabyć wskazuje, że dostawcą rozpatrywanych towarów było węgierskie przedsiębiorstwo Office Builder Kft.

8 Podczas kontroli przeprowadzonych w Office Builder organ podatkowy stwierdził w szczególności, że spółka ta nie prowadziła rzeczywistej działalności gospodarczej i że nie wywiazała się ze swoich zobowiązań podatkowych. Członek zarządu tego przedsiębiorstwa, osadzony w zakładzie karnym w marcu 2013 r., zaprzeczył, jakoby wystawił jakkolwiek faktury i utrzymywał jakkolwiek korespondencję z Global Ink Trade. Ponadto organ podatkowy

stwierdzi?, że adres poczty elektronicznej użyty w korespondencji między Office Builder a Global Ink Trade nie odpowiada oficjalnemu adresowi poczty elektronicznej Office Builder.

9 Organ podatkowy przesłucha? również świadków, którzy potwierdzili, że odpowiednie towary zostały dostarczone Global Ink Trade. Członek zarządu tej ostatniej spółki oświadczył, że nawiąza? stosunki handlowe z Office Builder w następstwie ogłoszenia opublikowanego przez nią w lokalnym dzienniku, a także zweryfikowa? dane tego przedsiębiorstwa w rejestrze handlowym i spotka? się osobiście z jego przedstawicielem, przy czym cała późniejsza wymiana informacji odbywa?a się pocztą elektroniczną.

10 Na podstawie zebranych dowodów organ podatkowy uzna?, że faktury jakoby wystawione przez Office Builder i skierowane do Global Ink Trade nie były wiarygodne, ponieważ członek zarządu Office Builder wyraźnie zaprzeczył, że je wystawił. Organ ten wywnioskowa? z tego, że opisane na tych fakturach transakcje nie miały miejsca między tymi dwoma przedsiębiorstwami. W konsekwencji organ ten postanowił odmówić Global Ink Trade prawa do odliczenia VAT wykazanego na tych fakturach między innymi z tego względu, że spółka ta nie dochowa?a należytej staranności przy wykonywaniu swojej działalności, w szczególności nie zasięgał?c wystarczających informacji na temat rzeczywistej tożsamości dostawcy i przestrzegania przez niego zobowiązań podatkowych, a tym samym dopuścił?a się biernego oszustwa.

11 Spółka Global Ink Trade wniosła skargę na tę decyzję do Fővárosi Törvényszék (sądu dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry), który jest sądem odwoławczym, podnosząc, że odmowa przyznania przez organ podatkowy prawa do odliczenia VAT dotyczącego spornych faktur była oparta na okolicznościach faktycznych, które nie zostały wykazane, oraz że organ ten nie uwzględnił? faktu, iż spoczywa? na nim ciężar dowodu.

12 W tym kontekście sąd odwoławczy stwierdza, że istotne przepisy dyrektywy VAT zostały zinterpretowane przez Trybunał w podobnych sprawach dotyczących Węgier w postanowieniach z dnia 3 września 2020 r.: Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, zwanym dalej „postanowieniem Vikingo Fővállalkozó”) i Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674, zwanym dalej „postanowieniem Crewprint”). Tymczasem zdaniem tego sądu Kúria (sąd najwyższy, Węgry) nadal stosuje swoje orzecznictwo wcześniejsze od tych postanowień, które wydaje się ograniczać prawo do odliczenia VAT poprzez wymogi, które nie znajdują podstawy w dyrektywie VAT, ze względu na to, że postanowienia te nie zawierają nowych elementów wykładni prawa Unii.

13 W szczególności orzecznictwo Kúria (sądu najwyższego) skutkuje naruszeniem na każdego podatnika obowiązku przeprowadzenia kompleksowych i dogłębnych weryfikacji dotyczących jego dostawców, w szczególności w odniesieniu do przestrzegania przez nich właściwych obowiązków w zakresie deklaracji i zapłaty VAT, podczas gdy z postanowienia Vikingo Fővállalkozó wynika, że weryfikacje te nie mogą obciążać podatnika, który korzysta z prawa do odliczenia VAT. Istnieje zatem rozbieżność pomiędzy sądami węgierskimi co do konsekwencji, jakie należy wyciągnąć z orzecznictwa Trybunału. W tym kontekście również organ podatkowy nadal stosuje wymogi niezgodne z przepisami dyrektywy VAT według ich wykładni dokonanej przez Trybunał. Wymogi te są ponadto sprzeczne z okólnikiem opublikowanym przez ten organ do wiadomości podatników, co zdaniem sądu odwoławczego narusza zasadę pewności prawa. Wśród tych wymogów znajduje się w szczególności obowiązek utrzymywania kontaktów osobistych z każdym dostawcą oraz obowiązek używania wyłącznie jego oficjalnego adresu poczty elektronicznej.

14 Ponieważ sąd odwoławczy jest co do zasady związany wyrokami Kúria (sądu najwyższego) i zobowiązany do uzasadnienia wszelkich odstępstw oceny prawnej od tych wyroków, które mają moc wiążącego precedensu, zastanawia się on nad kwestią, czy w świetle zasady pierwszeństwa prawa Unii powinien on faktycznie pominąć wyroki Kúria (sądu najwyższego), które wydają mu się niezgodne z przepisami dyrektywy VAT według ich wykładni dokonanej przez Trybunał w

postanowieniach Vikingo F?vállalkozó i Crewprint.

15 W tych okolicznościach F?városi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy stanowi naruszenie zasady pierwszeństwa prawa Unii i prawa do skutecznego środka prawnego zagwarantowanego w art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej okoliczność, że sąd państwa członkowskiego, który orzekał w ostatniej instancji, dokonuje wykładni orzeczenia Trybunału wydanego w formie postanowienia w odpowiedzi na wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, którego przedmiotem było w sprawie orzecznictwo wypracowane przez ten sam sąd orzekający w ostatniej instancji, w ten sposób, że nie zawiera ono żadnego nowego elementu, który skutkuje lub może skutkować obaleniem wcześniejszych orzeczeń Trybunału lub zmian wcześniejszego orzecznictwa krajowego wypracowanego przez sąd orzekający w ostatniej instancji?

2) Czy zasada pierwszeństwa prawa Unii i prawo do skutecznego środka prawnego zagwarantowane w art. 47 karty praw podstawowych należy interpretować w ten sposób, że zasada pierwszeństwa orzeczeń Trybunału ma zastosowanie także wtedy, gdy sąd państwa członkowskiego orzekający w ostatniej instancji odwołuje się również do swoich wcześniejszych wyroków jako precedensu? Czy można udzielić odmiennej odpowiedzi w świetle art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem, jeżeli orzeczenie Trybunału ma formę postanowienia?

3) Czy w ramach ogólnego obowiązku sprawowania kontroli przez podatnika, niezależnie od wykonania i charakteru transakcji gospodarczej wykazanej w fakturach oraz mając na uwadze art. 167, art. 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy [VAT], a także zasady pewności prawa i neutralności podatkowej, można wymagać od podatnika, czyniąc z tego przesłankę prawa do odliczenia VAT – w przypadku braku w tym zakresie przepisów prawa danego państwa członkowskiego – utrzymywania osobistego kontaktu z wystawcą faktury bądź kontaktowania się z dostawcą jedynie za pośrednictwem oficjalnie podanego adresu poczty elektronicznej? Czy można uznać, że okoliczności te dowodzą, potwierdzonego obiektywnymi okolicznościami, naruszenia należytej staranności, jakiej należy oczekiwać od podatnika, biorąc pod uwagę, że okoliczności te nie miały jeszcze miejsca w chwili, gdy podatnik przeprowadza stosowne kontrole przed nawiązaniem stosunku handlowego, lecz stanowi? czy?? istniejącego między stronami stosunku handlowego?

4) Czy zgodne z przywołanymi przepisami dyrektywy VAT oraz zasady neutralności podatkowej, lecz przede wszystkim z orzecznictwem Trybunału, które w ramach wykładni tych przepisów nakłada na organ podatkowy ciężar dowodu, są wykładnia przepisów prawa i praktyka ukształtowane w państwie członkowskim, zgodnie z którymi podatnikowi posiadającemu fakturę zgodną z przepisami dyrektywy VAT odmawia się prawa do odliczenia VAT na tej podstawie, że nie prowadzi on swojej działalności z należytej staranności, ponieważ nie wykazał, że jego działalność nie ograniczała się jedynie do otrzymywania faktur spełniających wymagane przesłanki formalne, chociaż podatnik przedstawił całą dokumentację dotyczącą spornych transakcji, a organ podatkowy odrzucił inne dowody przedstawione przez podatnika w toku postępowania podatkowego?

5) Czy w świetle przywołanych przepisów dyrektywy VAT oraz podstawowej zasady pewności prawa ustalenie, dokonane w odniesieniu do doświadczenia należytej staranności, że wystawca faktury nie prowadzi działalności gospodarczej, może być uznane za obiektywną okoliczność, jeżeli organ podatkowy uzna, że nie udowodniono faktycznego dokonania (a zatem rzeczywistego istnienia) transakcji gospodarczej – która została udokumentowana za pomocą faktur, umów i

innych dokumentów księgowych, a także korespondencji, i która została potwierdzona oświadczeniami spółki prowadzącej magazyn, a także członka zarządu i pracownika podatnika – przy czym organ podatkowy opiera się wyłącznie na oświadczeniu członka zarządu spółki będącej dostawcą zaprzeczającego istnieniu takiej transakcji, bez uwzględnienia okoliczności, w których oświadczenie to zostało złożone, interesów skądającego oświadczenie ani faktu, że zgodnie z dokumentami znajdującymi się w aktach sprawy skądający oświadczenie sam założył spółkę, a zgodnie z dostępnymi informacjami w imieniu spółki działa pełnomocnik?

6) Czy przepisy dyrektywy VAT dotyczące odliczenia tego podatku należy interpretować w ten sposób, że w przypadku, gdy organ podatkowy stwierdzi w trakcie postępowania podatkowego, że towary wykazane w fakturach [pochodzą ze Wspólnoty Europejskiej], a podatnik jest drugim uczestnikiem transakcji [dostaw], konstrukcja tego modelu – mając na uwadze, że towary pochodzenia wspólnotowego są zwolnione z VAT, w ten sposób, że pierwszy węgierski nabywca nie jest uprawniony do odliczenia VAT, a może tego dokonać dopiero drugi uczestnik transakcji – jest sama w sobie okolicznością obiektywną, wystarczającą dla udowodnienia oszustwa podatkowego, czy też organ podatkowy musi w tym przypadku również wykazać za pomocą obiektywnych okoliczności, który uczestnik lub którzy uczestnicy transakcji dopuścili się oszustwa podatkowego, jaki był ich sposób działania oraz czy podatnik wiedział lub mógł o tym wiedzieć przy zachowaniu należytej staranności?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

16 Na wstępie, ponieważ w pytaniach prejudycjalnych pierwszym i drugim sąd odsyłający zwraca się do Trybunału o dokonanie wykładni zasady pierwszeństwa prawa Unii, a także art. 47 karty praw podstawowych, należy zauważyć, że na mocy uregulowania krajowego rozpatrywanego w postępowaniu głównym sąd odsyłający uważa się za związany wyrokami sądów krajowych wyższej instancji, nawet jeżeli zawierają one oceny prawne, które wydają mu się niezgodne z prawem Unii.

17 Niemniej jednak sąd odsyłający nie wykazuje związku, jaki dostrzega między art. 47 karty praw podstawowych, który ustanawia prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, a tym uregulowaniem krajowym. Ponadto, jak wskazała Komisja Europejska w uwagach na piśmie, postanowienie odsyłające nie wskazuje na żadną przeszkodę, która uniemożliwiałaby temu sądowi skierowanie pytań prejudycjalnych do Trybunału w przypadku wątpliwości co do zgodności odnośnego orzecznictwa krajowego z prawem Unii. W tych okolicznościach na wspomniane pytania należy odpowiedzieć wyłącznie w świetle zasady pierwszeństwa prawa Unii.

18 Należy zatem uznać, że poprzez pytania pierwsze i drugie, na które należy odpowiedzieć – zresztą, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy zasada pierwszeństwa prawa Unii należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, na mocy którego ocena prawna dokonana przez sąd krajowy wyższej instancji wiążą sady krajowe niższej instancji, które są zobowiązane uzasadnić wszelkie odstępstwa od tej oceny, podczas gdy te niższe sady krajowe uważają w świetle przedstawionej przez Trybunał wykładni przepisu prawa Unii, że ocena ta nie jest zgodna z tym prawem.

W przedmiocie dopuszczalności

19 Rząd węgierski twierdzi, że pytania te są niedopuszczalne. Poprzez te pytania sąd odsyłający zmierza bowiem do podważenia orzeczeń wydanych przez Kúria (sąd najwyższy) w sprawach, które doprowadziły do wydania postanowień Vikingo Fővállalkozó i Crewprint, ze względu na to, że orzeczenia te nie są zgodne z tymi postanowieniami. Pytania te są zatem

pozbawione znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym, ponieważ spór ten nie ma żadnego związku z tymi sprawami.

20 Należy w tym względzie przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pytania dotyczące wykadni prawa Unii, z którymi zwrócił się sąd krajowy na gruncie stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny, a prawidłowość tego ustalenia nie podlega ocenie Trybunału, korzystając z domniemania, iż mają one znaczenie dla sprawy. Odrzucenie przez Trybunał wniosku sądu krajowego jest możliwe tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykadnia prawa Unii, o którą wnioskowano, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego, które są konieczne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu przedstawione (wyrok z dnia 14 września 2023 r., *Bezirkshauptmannschaft Feldkirch*, C-55/22, EU:C:2023:670, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 W niniejszej sprawie należy zauważyć, że sąd odsyłający wskazuje na potencjalną sprzeczność między orzeczeniami Kúria (sądu najwyższego) a postanowieniami Vikingo Fvállalkozó i Crewprint. Tymczasem w zakresie, w jakim sąd odsyłający uważa, że powinien odnieść się do wniosków płynących z tych postanowień w celu rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym, a zgodnie z uregulowaniem krajowym rozpatrywanym w postępowaniu głównym jest on jednak związany orzeczeniami Kúria (sądu najwyższego), zadane pytania mają związek z przedmiotem sporu w postępowaniu głównym i nie mają charakteru hipotetycznego. Ponadto Trybunał dysponuje elementami stanu faktycznego i prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na te pytania.

22 W konsekwencji pytania pierwsze i drugie są dopuszczalne.

Co do istoty

23 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zasada pierwszeństwa prawa Unii ustanawia prymat prawa Unii nad prawem państw członkowskich. Zasada ta nakłada zatem na wszystkie organy państw członkowskich obowiązek zapewnienia pełnej skuteczności poszczególnych norm prawa Unii, a prawo państw członkowskich nie może mieć wpływu na skuteczność przyznaną tym poszczególnym normom w obrębie terytorium tych państw. Wynika z tego, że zgodnie z zasadą pierwszeństwa prawa Unii fakt powoływania się przez państwo członkowskie na przepisy prawa krajowego, choćby rangi konstytucyjnej, nie może naruszać jedności i skuteczności prawa Unii [zob. podobnie wyroki: z dnia 5 czerwca 2023 r., *Komisja/Polska (Niezawisłość i życie prywatne sędziów)*, C-204/21, EU:C:2023:442, pkt 77; a także z dnia 24 lipca 2023 r., *Lin*, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, pkt 128 i przytoczone tam orzecznictwo].

24 W tym kontekście należy zauważyć, że sąd krajowy, który skorzystał z uprawnienia przyznanego mu w art. 267 TFUE, jest przy rozstrzyganiu zawisłego przed nim sporu związany dokonany przez Trybunał wykadni przepisów prawa Unii, a zatem w danym wypadku nie powinien uwzględniać oceny sądu krajowego wyższej instancji, jeżeli w świetle wykadni dokonanej przez Trybunał uważa, że ocena ta nie jest zgodna z prawem Unii, w razie potrzeby poprzez odstąpienie od stosowania przepisu krajowego zobowiązującego go do zastosowania się do orzeczeń tego sądu wyższej instancji [zob. podobnie wyrok z dnia 24 lipca 2023 r., *Lin*, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, pkt 132, 133 i przytoczone tam orzecznictwo].

25 W tych okolicznościach wymóg zapewnienia pełnej skuteczności prawa Unii obejmuje w danym wypadku obowiązek zmiany przez ten sąd krajowy utrwalonego orzecznictwa, jeżeli opiera się ono na interpretacji prawa krajowego niezgodnej z prawem Unii (wyrok z dnia 9 września 2021

r., Dopravní podnik hl. m. Prahy, C?107/19, EU:C:2021:722, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Ponadto, w sytuacji gdy orzecznictwo Trybunału udzieliło już jasnej odpowiedzi na pytanie dotyczące wykądni prawa Unii, ów sąd krajowy winien uczynić wszystko, co niezbędne do tego, aby ta wykładnia została wprowadzona w życie (zob. podobnie wyrok z dnia 10 marca 2022 r., Grossman, C?177/20, EU:C:2022:175, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 W tym względzie, jak podniosły rzęd węgierski i Komisja, nie ma znaczenia, że wykładnia dokonana przez Trybunał przybiera formę wyroku lub postanowienia z uzasadnieniem na podstawie art. 99 regulaminu postępowania. Żadne z postanowień traktatów, statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ani tego regulaminu postępowania nie wprowadza bowiem w ramach postępowania prejudycjalnego rozróżnienia między wyrokami a postanowieniami z uzasadnieniem w odniesieniu do ich zakresu i skutków. Sąd krajowy nie może zatem pominąć postanowienia na tej podstawie, że w odróżnieniu od wyroku nie zawiera ono jakoby nowych elementów wykądni prawa Unii.

28 W niniejszej sprawie sąd odsyłający jest zatem związany w zakresie rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym wykądni prawa Unii dokonany przez Trybunał i powinien w razie potrzeby odrzucić ocenę dokonany przez Kúria (sąd najwyższy) we wcześniejszych orzeczeniach mających moc wiążącego precedensu w prawie krajowym, jeżeli uzna w świetle tej wykładni, że ocena ta nie jest zgodna z prawem Unii.

29 Z informacji przekazanych przez sąd odsyłający i rzęd węgierski wynika, że uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym upoważnia ten sąd do odstąpienia od wcześniejszych orzeczeń Kúria (sądu najwyższego), nawet jeżeli mają one moc wiążącą, pod warunkiem w szczególności, że sąd ten uzna, iż orzeczenia te są niezgodne z prawem Unii i że jego ocena w tym względzie jest uzasadniona. W tym kontekście obowiązek uzasadnienia spoczywający w tym względzie na sądzie odsyłającym nie wydaje się sam w sobie naruszać pierwszeństwa prawa Unii, ponieważ akta sprawy, jakimi dysponuje Trybunał, nie zawierają żadnego elementu mogącego wskazywać, że taki obowiązek stanowiłby przeszkodę, która mogłaby nadmiernie utrudnić skorzystanie przez ten sąd z uprawnienia do odstąpienia od wcześniejszych orzeczeń Kúria (sądu najwyższego).

30 W świetle powyższych rozważań na pytania pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, że zasady pierwszeństwa prawa Unii należy interpretować w ten sposób, że nakłada ona na sąd krajowy, który skorzystał z uprawnienia przyznanego mu w art. 267 TFUE, obowiązek odstąpienia od oceny prawnej dokonanej przez sąd krajowy wyższej instancji, jeżeli uzna on, mając na względzie wykładnię przepisu prawa Unii dokonany przez Trybunał w formie wyroku lub postanowienia z uzasadnieniem w rozumieniu art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem, że ocena ta nie jest zgodna z tym prawem. Zasada ta nie stoi jednak na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które ogranicza się do zobowiązania sądów krajowych niższej instancji do uzasadnienia wszelkich odstępstw od tej oceny.

W przedmiocie pytań od trzeciego do piątego

31 Poprzez pytania od trzeciego do piątego, na które należy odpowiedzieć oddzielnie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 167, art. 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy VAT w świetle zasad neutralności podatkowej i pewności prawa należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce, zgodnie z którą organ podatkowy odmawia podatnikowi prawa do odliczenia VAT związanego z nabyciem towarów, które zostały mu dostarczone, na tej podstawie, że na fakturach dotyczących tych nabyć nie można polegać, ze względu na okoliczności świadczące o braku staranności, który można przypisać rzeczonemu podatnikowi,

przy czym okoliczności te są oceniane co do zasady w świetle okólnika opublikowanego przez te organy do wiadomości podatników.

32 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku należnego lub zapłaconego z tytułu nabytych przez nich na wcześniejszym etapie obrotu opodatkowanych towarów i usług stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT. Jak wielokrotnie orzekł Trybunał, prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT stanowi integralną część mechanizmu VAT i zasadniczo nie może być ograniczane, jeżeli zarówno materialne, jak i formalne wymogi lub przesłanki, którym podlega to prawo, zostały spełnione przez zamierzających skorzystać z tego prawa podatników (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Jeżeli chodzi o wymogi lub przesłanki materialne, jakim podlega prawo do odliczenia VAT, to z brzmienia art. 168 lit. a) dyrektywy VAT wynika, że w celu skorzystania z prawa do odliczenia, po pierwsze, zainteresowany podmiot musi być „podatnikiem” w rozumieniu tej dyrektywy, a po drugie, towary lub usługi, na które powołuje się podatnik w celu uzasadnienia prawa do odliczenia, 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 na wcześniejszym etapie obrotu. Jeżeli chodzi o zasady wykonywania prawa do odliczenia, które są zbliżone do wymogów lub przesłanek o charakterze formalnym, to art. 178 lit. a) rzeczony dyrektywy przewiduje, że podatnik musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z wymogami ustanowionymi w tej samej dyrektywie (zob. podobnie wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Rzeczone przesłanki materialne prawa 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 [postanowienie z dnia 9 stycznia 2023 r., A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo; a także wyrok z dnia 25 maja 2023 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Fikcyjne nabycie), C-114/22, EU:C:2023:430, pkt 36].

35 Jednakże prawa do odliczenia mogą odmówić podatnikowi, jeżeli zostanie wykazane na podstawie obiektywnych przesłanek, że powołuje się na nie w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie. Należy bowiem przypomnieć, że zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest uznanym celem wspieranym przez dyrektywę VAT, a Trybunał wielokrotnie orzeka, że podmioty prawa nie mogą w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie powoływać się na przepisy prawa Unii. W związku z tym, nawet jeżeli materialne przesłanki prawa do odliczenia zostały spełnione, to do krajowych organów i sądów należy odmówienie przyznania tego prawa, jeżeli na podstawie obiektywnych dowodów zostanie wykazane, że prawo to jest podnoszone w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie [wyrok z dnia 25 maja 2023 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Fikcyjne nabycie), C-114/22, EU:C:2023:430, pkt 40, 41 i przytoczone tam orzecznictwo].

36 Co się tyczy oszustwa, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem należy odmówić prawa do odliczenia nie tylko wtedy, gdy oszustwo w zakresie VAT zostało popełnione przez samego podatnika, lecz również wówczas, gdy zostanie wykazane na podstawie obiektywnych okoliczności, że podatnik, któremu towary lub usługi zostały dostarczone lub wydane, wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie tych towarów lub usług uczestniczy w transakcji związanej z takim oszustwem [wyrok z dnia 25

maja 2023 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Fikcyjne nabycie), C?114/22, EU:C:2023:430, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo].

37 Odmowa przyznania prawa do odliczenia stanowi wy?tek od stosowania zasady podstawowej, jak? jest istnienie takiego prawa, a zatem organy podatkowe s? zobowi?zane wykaza? w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych okoliczno?ci prowadz?cych do wniosku, ?e podatnik dopu?ci? si? oszustwa w zakresie VAT lub ?e wiedzia?, wzgl?dnie powinien by? wiedzie?, i? transakcja maj?ca stanowi? podstaw? prawa do odliczenia wi?za?a si? z oszustwem. Nast?pnie do s?dów krajowych nale?y kontrola, czy odno?ne organy podatkowe wykaza?y istnienie takich obiektywnych okoliczno?ci [wyrok z dnia 25 maja 2023 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Fikcyjne nabycie), C?114/22, EU:C:2023:430, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo].

38 W tym wzgl?dzie, poniewa? prawo Unii nie przewiduje zasad dotycz?cych sposobu przeprowadzania dowodów w dziedzinie oszustw w zakresie VAT, owe obiektywne przes?anki musz? zosta? ustalone przez organy podatkowe zgodnie z zasadami dotycz?cymi przeprowadzania dowodów przewidzianymi przez prawo krajowe. Niemniej jednak zasady te nie mog? narusza? skuteczno?ci prawa Unii (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 W tym kontek?cie nale?yta staranno?? podatnika i ?rodki, których mo?na od niego rozs?dnie wymaga? w celu upewnienia si?, ?e nabywaj?c towar, nie uczestniczy on w transakcji zwi?zanej z oszustwem pope?nionym przez podmiot dzia?aj?cy na wcze?niejszym etapie obrotu, zale?? od okoliczno?ci danej sprawy, a w szczególno?ci od tego, czy istnieje? przes?anki pozwalaj?ce podatnikowi w chwili nabycia przez niego podejrzenia? istnienie nieprawid?owo?ci lub oszustwa. Zatem w przypadku wyst?pienia znamion oszustwa mo?na oczekiwa? od podatnika zwi?kszonej staranno?ci. Jednak?e nie mo?na od niego wymaga?, by dokonywa? on kompleksowych i dog??bnych weryfikacji, takich jak te, do których dokonywania ?rodkami dysponuje organ podatkowy (wyrok z dnia 1 grudnia 2022 r., Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, pkt 52; postanowienie z dnia 9 stycznia 2023 r., A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, pkt 70).

40 Kwestia, czy podatnik dochowa? nale?ytej staranno?ci, wchodzi w zakres oceny okoliczno?ci faktycznych sporu w post?powaniu g?ównym, a zatem nale?y do wy??cznej w?a?ciwo?ci s?dów krajowych. Do s?dów tych nale?y ocena, czy w ?wietle okoliczno?ci danej sprawy podatnik wykaza? si? wystarczaj?c? staranno?ci? i podj?? dzia?ania, jakich mo?na by?o od niego rozs?dnie wymaga? w tych okoliczno?ciach (zob. podobnie wyrok z dnia 1 grudnia 2022 r., Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 W tym wzgl?dzie dyrektywa VAT co do zasady nie stoi na przeszkodzie temu, aby pa?stwa cz?onkowskie przyj??y przepisy lub okólnik w celu okre?lenia poziomu staranno?ci wymaganego od podatnika i udzielenia organom podatkowym wytycznych do celów oceny poprzez ustanowienie kryteriów w tym zakresie. Ponadto zgodnie z art. 273 akapit pierwszy tej dyrektywy pa?stwa cz?onkowskie mog? ustanowi? inne obowi?zki ni? okre?lone w dyrektywie, je?eli uznaj? je za niezb?dne do w?a?ciwego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym.

42 Jednak?e, jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, ?rodek taki nie mo?e prowadzi? do systematycznego uniemo?liwienia skorzystania z prawa do odliczenia VAT, a tym samym naruszania neutralno?ci VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo). Podobnie nie mo?e on narusza? skuteczno?ci prawa Unii w odniesieniu do przeprowadzania dowodów w dziedzinie oszustw w zakresie VAT.

43 W związku z tym ten sam zarodek nie może podważyć obowiązku organów podatkowych, przypomnianego w pkt 37 niniejszego wyroku, polegającego na wykazaniu w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych okoliczności prowadzących do wniosku, że podatnik dopuścił się oszustwa w zakresie VAT lub że wiedział, względnie powinien był wiedzieć, iż dana transakcja wiązała się z takim oszustwem. Podobnie zgodnie z orzecznictwem przywołanym w pkt 39 niniejszego wyroku nie może on prowadzić do tego, że podatnik ten będzie musiał ponosić ciężar kompleksowych i dogłębnych weryfikacji swojego dostawcy.

44 W związku z tym, gdy organy podatkowe powołują się w szczególności na nieprawidłowości popełnione w sferze wystawcy faktury, ocena dowodów nie może prowadzić do pośredniego zobowiązania wspomnianego podatnika, będącego odbiorcą faktury, do przeprowadzenia u jego kontrahenta kontroli, które co do zasady nie należy do jego obowiązków (zob. podobnie postanowienie z dnia 16 maja 2013 r., Hardimpex, C-444/12, EU:C:2013:318, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 Wreszcie, wdowanie zarodka takiego jak ten, o którym mowa w pkt 41 niniejszego wyroku, powinno być zgodne z zasadą pewności prawa. W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań muszą być przestrzegane przez instytucje Unii Europejskiej, lecz również przez państwa członkowskie podczas wykonywania powierzonych im przez dyrektywy Unii uprawnień (wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Jak już wielokrotnie orzekają Trybunał, wynika z tego w szczególności, że prawo Unii powinno być pewne, a jego stosowanie możliwe do przewidzenia przez podmioty prawa. Ów wymóg pewności prawa jest szczególnie rygorystyczny wówczas, gdy chodzi o uregulowanie, które może wiązać się z obciążeniami finansowymi, w celu umożliwienia zainteresowanym dokądnego zapoznania się z zakresem nakładanych przez nie obowiązków. Ponadto w dziedzinach objętych zakresem prawa Unii przepisy prawa państw członkowskich powinny być sformułowane w jednoznaczny sposób, umożliwiając zainteresowanym osobom zapoznanie się z ich prawami i obowiązkami w jasny i precyzyjny sposób, a sądom krajowym – zapewnienie przestrzegania tych przepisów (wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, pkt 34, 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 W niniejszej sprawie z informacji przekazanych przez sąd odsyłający wynika, że spółce Global Ink Trade odmówiono prawa do odliczenia VAT związanego z nabyciem dostarczonych jej towarów z uwagi na to, że nie można było polegać na fakturach dotyczących tych towarów, ponieważ w szczególności istniała niepewność co do rzeczywistej tożsamości ich dostawcy. W tym kontekście wydaje się, że organ podatkowy powołał się również na okoliczność, iż członek zarządu przedsiębiorstwa wystawiającego faktury nie dopełnił obowiązków w zakresie deklaracji i zapłaty VAT, o czym spółka Global Ink Trade jakoby powinna była wiedzieć. Organ podatkowy uznał w tym względzie, że spółka Global Ink Trade dopuściła się biernego oszustwa.

48 Jak wynika z orzecznictwa przypomnianego w pkt 37 i 40 niniejszego wyroku, do sądu odsyłającego należy zbadać, czy organ podatkowy wykazał w sposób wymagany prawem obiektywne okoliczności pozwalające na stwierdzenie, że podatnik popełnił oszustwo w zakresie VAT lub że wiedział lub powinien był wiedzieć, że dana transakcja wiązała się z takim oszustwem, a także dokonanie oceny, czy w świetle okoliczności danego przypadku podatnik ten wykazał się wystarczającą starannością i podjął zaradki, jakich można od niego rozsądnie wymagać w tych okolicznościach.

49 O ile w przypadku poszlak wskazujących na oszustwo w zakresie VAT można wprowadzić

oczekiwa? od takiego podatnika wzmo?onej staranno?ci, o tyle jednak do s?du odsy?aj?cego nale?y zbadanie, czy wymogi organu podatkowego nie skutkuj? na?o?eniem na niego obowi?zku przeprowadzenia kompleksowych i dog??bnych weryfikacji dotycz?cych jego dostawcy, przenosz?c de facto na wspomnianego podatnika dokonanie czynno?ci kontrolnych ci???cych na tym organie w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 39 i 44 niniejszego wyroku.

50 W szczeg?lno?ci nale?y przypomnie?, ?e organ ten nie mo?e w sposób og?lny wymaga?, by podatnik zamierzaj?cy skorzysta? z prawa do odliczenia VAT bada?, czy wystawca faktury za towary lub us?ugi, których odliczenie ma dotyczy?, wype?ni? swoje obowi?zki w zakresie deklaracji i zap?aty VAT (zob. podobnie postanowienie Vikingo F?vállalkozó, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

51 Wreszcie, co si? tyczy zasady pewno?ci prawa, do s?du odsy?aj?cego nale?y jeszcze zbadanie, czy organ podatkowy przestrzega? wspomnianej zasady przy wykonywaniu przyznanych mu uprawnie?. W tym kontek?cie do s?du tego nale?y zbadanie, czy okólnik opublikowany przez ten organ do wiadomo?ci podatników i maj?cy zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych rozpatrywanych w post?powaniu g?ównym zosta? sformu?owany w sposób jednoznaczny, czy jego zastosowanie by?o przewidywalne dla podmiotów prawa w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 45 i 46 niniejszego wyroku oraz czy wymogi stosowane przez ten organ nie by?y sprzeczne z tym okólnikiem.

52 W konsekwencji na pytania od trzeciego do pi?tego nale?y odpowiedzie?, ?e art. 167, art. 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy VAT w ?wietle zasad neutralno?ci podatkowej i pewno?ci prawa nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie stoj? one na przeszkodzie praktyce, zgodnie z któr? organ podatkowy odmawia podatnikowi prawa do odliczenia VAT zwi?zanego z nabyciem towarów, które zosta?y mu dostarczone, na tej podstawie, ?e na fakturach dotycz?cych tych naby? nie mo?na polega?, ze wzgl?du na okoliczno?ci ?wiadcz?ce o braku staranno?ci, który mo?na przypisa? rzeczonemu podatnikowi, przy czym okoliczno?ci te s? oceniane co do zasady w ?wietle okólnika opublikowanego przez ten organ do wiadomo?ci podatników, pod warunkiem ?e:

- ta praktyka i ten okólnik nie podwa?aj? ci???cego na owym organie obowi?zku wykazania w sposób prawnie wymagany obiektywnych okoliczno?ci pozwalaj?cych na stwierdzenie, ?e rzeczony podatnik dopu?ci? si? oszustwa w zakresie VAT lub ?e wiedzia?, wzgl?dnie powinien by? wiedzie?, i? dana transakcja wi?za?a si? z takim oszustwem;
- rzeczona praktyka i rzeczony okólnik nie nak?adaj? na tego samego podatnika obowi?zku przeprowadzenia kompleksowych i dog??bnych weryfikacji jego kontrahenta;
- wymogi stosowane przez sam ten organ by?y zgodne z wymogami przewidzianymi w tym samym okólniku; oraz ?e
- okólnik opublikowany do wiadomo?ci podatników zosta? sformu?owany w sposób jednoznaczny, a jego zastosowanie by?o przewidywalne dla podmiotów prawa.

W przedmiocie pytania szóstego

53 Poprzez to pytanie sąd odsyła cy dążyć w istocie do ustalenia, czy dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby w sytuacji gdy organ podatkowy zamierza odmówić podatnikowi prawa do odliczenia naliczonego VAT na tej podstawie, że podatnik ten uczestniczy w oszustwie podatkowym typu „karuzeli”, ów organ podatkowy ogranicza się do wykazania, że transakcja ta stanowi czyżby zamkniętego łańcucha fakturowania, bez wskazania wszystkich podmiotów uczestniczących w tym oszustwie oraz prowadzonych przez nich działań.

54 Z orzecznictwa przypomnianego w pkt 35–38 niniejszego wyroku wynika, że organ podatkowy, który zamierza odmówić podatnikowi prawa do odliczenia, musi wykazać w sposób prawnie wymagany, zgodnie z zasadami dowodowymi przewidzianymi w prawie krajowym i bez uszczerbku dla skuteczności prawa Unii, zarówno obiektywne okoliczności wykazujące istnienie oszustwa w zakresie VAT, jak i te, które wykazują, że podatnik dopuścił się tego oszustwa lub że wiedział, względnie powinien był wiedzieć, iż nabycie towarów lub usług powoływane na poparcie tego prawa wiążą się z rzeczonym oszustwem.

55 Ten wymóg dowodowy zakazuje, niezależnie od rodzaju oszustwa lub badanych działań, posługiwania się przypuszczeniami lub domniemaniami, które poprzez przerzucenie ciężaru dowodu skutkowałyby naruszeniem podstawowej zasady wspólnego systemu VAT, jaką jest prawo do odliczenia, a tym samym skuteczności prawa Unii (wyrok z dnia 1 grudnia 2022 r., Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, pkt 34).

56 W konsekwencji, o ile istnienie zamkniętego łańcucha fakturowania stanowi poważną przesłankę sugerującą istnienie oszustwa, którą należy wziąć pod uwagę w ramach całościowej oceny wszystkich elementów i wszystkich okoliczności faktycznych niniejszej sprawy, o tyle nie można przyjąć, że w celu udowodnienia istnienia oszustwa typu „karuzeli” organ podatkowy może ograniczyć się do wykazania, że rozpatrywana transakcja stanowi czyżby takiego łańcucha fakturowania (zob. podobnie wyrok z dnia 1 grudnia 2022 r., Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, pkt 35).

57 Do organu podatkowego należy z jednej strony dokonać określenia znamion oszustwa i przedstawienie dowodu na działania stanowiące oszustwo, a z drugiej strony wykazanie, że podatnik brał czynny udział w tym oszustwie lub że wiedział, względnie powinien był wiedzieć, iż nabycie towarów lub usług powoływane w celu uzasadnienia tego prawa wiążą się z rzeczonym oszustwem. Jednakże dowód istnienia oszustwa i udziału podatnika w tym oszustwie niekoniecznie oznacza, że wszystkie podmioty uczestniczące w tym oszustwie oraz prowadzone przez nie działania zostały zidentyfikowane. To do sądów krajowych należy zbadać, czy organy podatkowe przedstawiły ten dowód w sposób prawnie wymagany (zob. podobnie wyrok z dnia 1 grudnia 2022 r., Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, pkt 36).

58 W konsekwencji na pytanie szóste należy odpowiedzieć, że dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że:

– sprzeciwia się ona temu, aby w sytuacji gdy organ podatkowy zamierza odmówić podatnikowi korzystania z prawa do odliczenia naliczonego VAT na tej podstawie, że podatnik ten uczestniczy w oszustwie w zakresie VAT typu „karuzeli”, ów organ podatkowy ograniczyć się do ustalenia, że transakcja ta stanowi czyżby zamkniętego łańcucha fakturowania;

– do wspomnianego organu podatkowego należy z jednej strony dokonać określenia znamion oszustwa i udowodnienie działań stanowiących oszustwo, a z drugiej strony wykazanie, że podatnik brał czynny udział w tym oszustwie lub że wiedział, względnie powinien był wiedzieć, iż nabycie towarów lub usług powoływane w celu uzasadnienia tego prawa wiążą się

si? z rzeczonym oszustwem, co niekoniecznie oznacza zidentyfikowanie wszystkich uczestników oszustwa oraz prowadzonych przez nich dzia?a?.

W przedmiocie kosztów

59 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? (pierwsza izba) orzeka, co nast?puje:

1) Zasad? pierwsze?stwa prawa Unii nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nak?ada ona na s?d krajowy, który skorzysta? z uprawnienia przyznanego mu w art. 267 TFUE, obowi?zek odst?pienia od oceny prawnej dokonanej przez s?d krajowy wy?szej instancji, je?eli uzna on, maj?c na wzgl?dzie wyk?adni? przepisu prawa Unii dokonany przez Trybuna? w formie wyroku lub postanowienia z uzasadnieniem w rozumieniu art. 99 regulaminu post?powania przed Trybuna?em, ?e ocena ta nie jest zgodna z tym prawem. Zasada ta nie stoi jednak na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które ogranicza si? do zobowi?zania s?dów krajowych ni?szej instancji do uzasadnienia wszelkich odst?pstw od tej oceny.

2) Artyku? 167, art. 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej w ?wietle zasad neutralno?ci podatkowej i pewno?ci prawa nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie stoj? one na przeszkodzie praktyce, zgodnie z któr? organ podatkowy odmawia podatnikowi prawa do odliczenia podatku od warto?ci dodanej (VAT) zwi?zanego z nabyciem towarów, które zosta?y mu dostarczone, na tej podstawie, ?e na fakturach dotycz?cych tych naby? nie mo?na polega?, ze wzgl?du na okoliczno?ci ?wiadczone o braku staranno?ci, który mo?na przypisa? rzeczonemu podatnikowi, przy czym okoliczno?ci te s? oceniane co do zasady w ?wietle okólnika opublikowanego przez ten organ do wiadomo?ci podatników, pod warunkiem ?e:

- ta praktyka i ten okólnik nie podwa?aj? ci???cego na owym organie obowi?zku wykazania w sposób prawnie wymagany obiektywnych okoliczno?ci pozwalaj?cych na stwierdzenie, ?e rzeczony podatnik dopu?ci? si? oszustwa w zakresie VAT lub ?e wiedzia?, wzgl?dzie powinien by? wiedzie?, i? dana transakcja wi?za?a si? z takim oszustwem;
- rzeczona praktyka i rzeczony okólnik nie nak?adaj? na tego samego podatnika obowi?zku przeprowadzenia kompleksowych i dog??bnych weryfikacji jego kontrahenta;
- wymogi stosowane przez sam ten organ by?y zgodne z wymogami przewidzianymi w tym samym okólniku; oraz ?e
- okólnik opublikowany do wiadomo?ci podatników zosta? sformu?owany w sposób jednoznaczny, a jego zastosowanie by?o przewidywalne dla podmiotów prawa.

3) Dyrektyw? 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e:

- sprzeciwia si? ona temu, aby w sytuacji gdy organ podatkowy zamierza odmówi? podatnikowi korzystania z prawa do odliczenia naliczonego VAT na tej podstawie, ?e podatnik ten uczestniczy? w oszustwie w zakresie VAT typu „karuzeli”, ów organ podatkowy ograniczy? si? do ustalenia, ?e transakcja ta stanowi cz??? zamkni?tego

Ważności faktur;

– do wspomnianego organu podatkowego należy z jednej strony dokonać określenia znamion oszustwa i udowodnienie działania stanowiących oszustwo, a z drugiej strony wykazanie, że podatnik brał czynny udział w tym oszustwie lub że wiedział, względnie powinien był wiedzieć, iż nabycie towarów lub usług powoływane w celu uzasadnienia tego prawa wiążą się z rzeczonym oszustwem, co niekoniecznie oznacza zidentyfikowanie wszystkich uczestników oszustwa oraz prowadzonych przez nich działań.

Podpisy

* Język postępowania: węgierski.