

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MICHALA BOBEKA

przedstawiona w dniu 22 maja 2019 r.(1)

Sprawa C-329/18

Valsts ieņēmumu dienests

przeciwko

SIA Altic

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Augstākā tiesa (sąd najwyższy, Łotwa)]

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Prawo do odliczenia VAT – Odmowa – Dostawa zrealizowana przez kontrahentów uczestniczących w oszustwach podatkowych – Obowiązek dochowania należytej staranności przez podatnika – Istotne znaczenie przestrzegania przez podatnika obowiązków sektorowych – Rozporządzenie (WE) nr 178/2002 – Obowiązek zapewnienia możliwości zledzenia – Rozporządzenie (WE) nr 852/2004 – Rozporządzenie (WE) nr 882/2004 – Rejestracja podmiotów prowadzących przedsiębiorstwa żywnościowe

I. Wprowadzenie

1. SIA Altic kupiła nasiona rzepaku od dwóch innych przedsiębiorstw i odliczyła naliczony z tego tytułu podatek od wartości dodanej (VAT). W wyniku późniejszej kontroli przeprowadzonej przez łotewskie organy podatkowe wykazano, że przedsiębiorstwa te były fikcyjne. Organy podatkowe uznały zatem, że nie doszło do realizacji transakcji i zobowiązały SIA Altic do zapłaty VAT w odpowiedniej wysokości. SIA Altic wniosła o stwierdzenie nieważności tej decyzji. Sąd krajowy zarówno pierwszej, jak i drugiej instancji orzekł na jej korzyść.

2. Augstākā tiesa (sąd najwyższy, Łotwa), do którego wniesiono skargę kasacyjną, ma wątpliwości co do prawidłowej wykładni dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(2) w związku z wymogami przepisów sektorowych w dziedzinie prawa żywnościowego. Wątpliwości te dotyczą argumentu łotewskich organów podatkowych, że SIA Altic powinna była wiedzieć o udziale swoich kontrahentów w oszustwach w zakresie VAT, ponieważ działała ona w sektorze spożywczym i w związku z tym miała obowiązek weryfikowania partnerów biznesowych z zachowaniem wyższych standardów stosowanych w tym sektorze, zgodnie ze zobowiązaniami nałożonymi na mocy rozporządzeń (WE) nr 178/2002(3), (WE) nr 852/2004(4) oraz (WE) nr 882/2004(5).

3. Niniejsza sprawa daje Trybunałowi możliwość doprecyzowania jego orzecznictwa dotyczącego kryteriów pozwalających ustalić, czy podmiot gospodarczy „wiedzieć lub powinien być wiedzieć”, że uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT, dla celów odmowy prawa do odliczenia. W szczególności zwrócono się do Trybunału z pytaniem, w jakim ewentualnie stopniu *szczególne obowiązki* sektorowe mające zastosowanie do podmiotów gospodarczych działających w określonych dziedzinach, takich jak prawo rywnościowe, mają znaczenie dla *ogólnej oceny podatkowej* tego, czy podmiot gospodarczy być lub powinien być być świadomy, że uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT.

II. Ramy prawne

A. Dyrektywa VAT

4. Zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT „[j]eżeli 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, który 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 „[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 fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

[...]”.

6. Artykuł 220 dyrektywy VAT stanowi, że [k]ażdy 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;

[...]”.

7. Zgodnie z art. 226 dyrektywy VAT:

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

[...]

4) numer identyfikacyjny VAT nabywcy lub usługobiorcy, o którym mowa w art. 214, pod którym otrzyma on towary lub usługi, z tytułu których jest zobowiązany do zapłaty VAT lub te otrzyma towary, o których mowa w art. 138;

- 5) pełna nazwa (nazwisko) i adres podatnika oraz nabywcy lub usługobiorcy;
- 6) ilość i rodzaj dostarczonych towarów lub zakres i rodzaj wykonanych usług;
- [...]

8. Artykuł 273 dyrektywy VAT przewiduje:

„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.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

B. Rozporządzenie nr 178/2002

9. Motywy 28 i 29 rozporządzenia nr 178/2002 mają następujące brzmienie:

„(28) Doświadczenie dowodzi, że funkcjonowanie rynku wewnętrznego żywności i pasz może być zagrożone, jeżeli nie jest możliwe monitorowanie ruchu [przewiezienia przemieszczania] żywności i pasz. Dlatego też konieczne jest ustanowienie całościowego systemu monitorowania ruchu [przewiezienia] w handlu żywnością i paszami, tak aby mogło mieć miejsce ukierunkowane i precyzyjne wycofanie z rynku lub aby można [było] podać informację konsumentom lub urzędnikom odpowiedzialnym za kontrolę i wskutek tego uniknąć ewentualnych zbędnych zakłóceń o szerokim zasięgu, w przypadku problemów z bezpieczeństwem żywności.

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

10. Zgodnie z art. 3 rozporządzenia nr 178/2002:

„[...]

2. »przedsiębiorstwo spożywcze« oznacza przedsiębiorstwo publiczne lub prywatne, typu non-profit lub nie, prowadzące jakkolwiek działalność związaną z jakimkolwiek etapem produkcji, przetwarzania i dystrybucji żywności;

3. »podmiot działający na rynku spożywczym« oznacza osoby fizyczne lub prawne odpowiedzialne za spełnienie wymogów prawa żywnościowego w przedsiębiorstwie spożywczym pozostającym pod ich kontrolą;

[...]

15. »możliwość śledzenia« oznacza możliwość kontrolowania przemieszczania [...] żywności, paszy, zwierzęcia hodowlanego lub substancji przeznaczonej do dodania lub która może być dodana do żywności lub paszy na wszystkich etapach produkcji, przetwarzania i dystrybucji;

16. »etapy produkcji, przetwarzania i dystrybucji« oznacza[j?] jakikolwiek etap, w tym przywóz, począwszy od produkcji podstawowej żywności a? do uwzględnienia jej przechowywania, transportu, sprzedaży lub dostarczenia konsumentowi finalnemu oraz – tam gdzie jest to stosowne – przywóz, produkcję, wytwarzanie, składowanie, transport, dystrybucję, sprzedaż i dostawy pasz; [...]”.

11. Artykuł 18 rozporządzenia nr 178/2002 stanowi:

„1. Należy zapewnić możliwość śledzenia żywności, pasz, zwierząt hodowlanych oraz wszelkich substancji przeznaczonych do dodania do żywności lub pasz b?d? które mogą do nich dodać na wszystkich etapach produkcji, przetwarzania i dystrybucji.

2. Podmioty działające na rynku spożywczym i pasz powinny móc zidentyfikować każdą osobę, która dostarczyła im produkt spożywczy, paszę, zwierzę hodowlane lub substancję przeznaczoną do dodania do żywności lub pasz b?d? którą mogą do nich dodać.

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

3. Podmioty działające na rynku spożywczym i pasz powinny utworzyć systemy i procedury identyfikacji innych przedsiębiorstw, którym dostarczy[ły] swoje produkty. Informacje te zostaną przekazane na żądanie właściwych władz.

4. Żywność lub pasze wprowadzane na rynek, lub które mogą być wprowadzone na ten rynek we Wspólnocie, powinny być stosownie etykietowane lub oznakowane w celu ułatwienia ich śledzenia, za pomocą stosownej dokumentacji lub informacji, zgodnie z odpowiednimi wymogami lub bardziej szczegółowymi przepisami.

5. Zgodnie z procedurą określoną w art. 58 ust. 2 mogą zostać przyjęte przepisy w celu stosowania wymogów niniejszego artykułu w odniesieniu do konkretnych sektorów”.

C. Rozporządzenie nr 852/2004

12. Artykuł 6 rozporządzenia nr 852/2004 (zatytułowany „Kontrola urzędowa, rejestracja i zatwierdzenie”) ma następujące brzmienie:

„1. Przedsiębiorstwa sektora spożywczego współpracują z właściwymi organami zgodnie z innym mającym zastosowanie prawodawstwem wspólnotowym lub, jeżeli takie nie istnieje, z prawem krajowym.

2. W szczególności każde przedsiębiorstwo sektora spożywczego powiadamia właściwy organ, w sposób, jakiego wymaga ten ostatni, o każdym przedsiębiorstwie pod jego kontrolą, które uczestniczy w jakimkolwiek z etapów produkcji, przetwarzania i dystrybucji żywności, w celu rejestracji każdego z takich przedsiębiorstw.

[...]”.

D. Rozporządzenie nr 882/2004

13. Artykuł 31 ust. 1 rozporządzenia nr 882/2004 stanowi:

„a) Właściwe organy ustanawiają procedury, które mają być stosowane przez podmioty prowadzące przedsiębiorstwo paszowe lub żywnościowe przy składaniu wniosku o wpis do rejestru ich zakładów zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 852/2004, dyrektywą 95/69/WE lub z przyszłymi rozporządzeniami dotyczącymi higieny pasz.

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

III. Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne

14. SIA Altic (zwana dalej „pozwaną”) kupiła od SIA Sakorex (w lipcu i sierpniu 2011 r.) oraz od SIA Ulmar (w październiku 2011 r.) nasioną rzepaku, które otrzymała i przechowuje w magazynie (silosie) należącym do przedsiębiorstwa SIA Vendo. Pozwana odliczyła naliczony z tego tytułu VAT.

15. Kontroli przeprowadzona przez Valsts ieņēmumu dienests (krajowy organ administracji podatkowej, zwany dalej „VID”) wykazała, że SIA Sakorex i SIA Ulmar to przedsiębiorstwa fikcyjne. W konsekwencji VID uznał, że nie doszło do transakcji pomiędzy pozwaną a wspomnianymi przedsiębiorstwami i decyzją z dnia 14 września 2012 r. zobowiązał pozwaną do zapłaty odliczonego uprzednio VAT, kary i odsetek za zwłokę.

16. Pozwana wniosła skargę administracyjną w celu stwierdzenia nieważności tej decyzji administracyjnej. Sąd krajowy pierwszej i drugiej instancji orzekł na jej korzyść. W szczególności Administratīvā apgabaltiesa (okręgowy sąd administracyjny, zwany dalej „sądem”) stwierdził, że nie ma wątpliwości co do tego, że przedmiotowe towary zostały złożone w silosie należącym do SIA Vendo w ilości i w terminach określonych w odpowiednich dokumentach. Dokumenty zawarte w aktach sprawy oraz wyjaśnienia przedstawione przez pozwaną wykazały ponadto, że działała ona w dobrej wierze. Ponadto charakter transakcji nie wymagał sprawdzenia zdolności pozostałych stron do świadczenia usługi, ponieważ sprzedawca dostarczył towary do miejsca dostawy określonego w umowie. Zgodnie z umową zawartą pomiędzy pozwaną a SIA Vendo ten ostatni podmiot był odpowiedzialny za zapewnienie prawidłowości informacji zawartych w liście przewozowym i za związane z tym konsekwencje. Wreszcie sąd ten orzekł, że VID nie określił, jakie konkretne działania wynikają z bezpośredniego wymogu prawnego pozwana powinna była podjąć, a których nie podjęła, w celu zweryfikowania zdolności pozostałych stron transakcji do dostarczenia towarów. W konsekwencji Administratīvā apgabaltiesa (okręgowy sąd administracyjny) doszedł do wniosku, że dowody przedstawione w niniejszej sprawie nie świadczą o umyślności działania pozwanej w celu uzyskania korzyści polegającej na odliczeniu naliczonego VAT.

17. Od tego wyroku VID wniosł skargę kasacyjną do Augstākā tiesa (sądu najwyższego), czyli do sądu odsyłającego. VID wywodzi, że Administratīvā apgabaltiesa (okręgowy sąd administracyjny) błędnie przyjął, iż żaden akt normatywny nie przewiduje obowiązku wyjaśnienia pochodzenia nabytych towarów. Zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 178/2002 podmioty działające na rynku spożywczym powinny być w stanie zidentyfikować każdą substancję przeznaczoną do dodania lub która może być dodana do żywności lub paszy. W tym celu wspomniane podmioty powinny utworzyć systemy i procedury, które umożliwią przekazanie tych

informacji na podstawie danych wadziwych wadzi. Pozwana miaa zatem obowizek, na podstawie rozporzdzenia nr 178/2002, przeprowadzi szczegóowe czynności sprawdzające wobec pozostałych kontrahentów, zważywszy, że uczestniczyli oni w auctu ywnościowym. Pozwana nie sprawdziła, czy jej kontrahenci zostali zarejestrowani w PRTIKAS un veterinrais dienests (agencji ds. bezpieczeństwa ywności i weterynarii, otwa), a więc nie przeprowadziła minimalnych czynności sprawdzających w stosunku do pozostałych stron. Według VID świadczy to o tym, że pozwana wiedziała lub powinna była wiedzieć, iż transakcje te przeprowadzono w ramach oszustwa w zakresie VAT.

18. Pozwana twierdzi, że powołane przez VID przepisy nie mają zastosowania, ponieważ zakupione nasiona były przeznaczone do produkcji paliw i w ten sposób nie były związane z żadnym rodzajem ywności. W związku z tym nieuzasadnione jest stosowanie wobec pozwanej przepisów, które obowiązują podmioty działające na rynku spożywczym.

19. W tym kontekście Augustk tiesa (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Czy art. 168 lit. a) dyrektywy [VAT], w świetle celu rozporzdzenia [nr 178/2002], jakim jest zapewnienie bezpieczeństwa ywnościowego (który to cel można osiągnąć między innymi poprzez zapewnienie możliwości ledzenia ywności), należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on odmowie odliczenia naliczonego podatku, w przypadku gdy podatnik uczestniczy w auctu ywnościowym nie wykazał, przy wyborze kontrahenta, większej staranności (poza zwykłymi praktykami handlowymi), polegającej zasadniczo na obowiązku przeprowadzenia czynności sprawdzających w stosunku do tego kontrahenta, choć jednocześnie sprawdził jako ywności, realizując w ten sposób cel rozporzdzenia nr 178/2002?

2. Czy ustanowiony w art. 6 rozporzdzenia nr 852/2004 oraz w art. 31 rozporzdzenia nr 882/2004 wymóg dotyczący wpisu do rejestru przedsiębiorstwa spożywczego, interpretowany w świetle art. 168 lit. a) dyrektywy [VAT], zobowiązuje do tego, by strona, która jest kontrahentem takiego przedsiębiorstwa, sprawdziła jego rejestrację oraz czy sprawdzenie to jest istotne dla ustalenia, czy wspomniana strona wiedziała lub powinna była wiedzieć, że uczestniczy w transakcji z fikcyjnym przedsiębiorstwem, zważywszy na specyfice rzeczowej transakcji?”.

20. Uwagi na piśmie przedstawiły rzędy otewski i hiszpański oraz Komisja Europejska. Wspomniane zainteresowane strony, jak również pozwana, wzięły udział w rozprawie w dniu 6 marca 2019 r.

IV. Ocena

21. Struktura niniejszej opinii jest następująca. Po kilku wstępnych rozważaniach (czyli A) przedstawię zarys orzecznictwa dotyczącego staranności wymaganej w dziedzinie VAT w sytuacjach, w których stwierdzono popełnienie oszustwa przez kontrahentów (czyli B). Następnie dokonam analizy pytania pierwszego, związanego z kwestią, czy nieprzestrzeganie obowiązków sektorowych spoczywających na podatniku, ale niezwiązanych z VAT, takich jak obowiązek zapewnienia możliwości ledzenia przewidziany w art. 18 rozporzdzenia nr 178/2002, powinno prowadzić do odmowy prawa do odliczenia naliczonego VAT (czyli C). Następnie przejdę do pytania drugiego, które zasadniczo dotyczy ustalenia, czy brak weryfikacji przestrzegania przez pozostałych kontrahentów obowiązku rejestracji wynikającego z rozporzdzenia nr 882/2004 ma znaczenie dla oceny, czy podatnik powinien był wiedzieć, że bierze udział w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT (czyli D).

A. Uwagi wstępne

22. Kwestie podniesione w niniejszej sprawie dotyczą wyłącznie tego, czy podatnik powinien zostać pozbawiony prawa do odliczenia w związku z zarzucanym mu brakiem staranności, ocenianym w świetle zachowania podatnika w odniesieniu do obowiązków nałożonych na niego i jego kontrahentów na mocy niezwiązanych z podatkami przepisów sektorowych. Przyjmuje się zatem, że oprócz tego zostały spełnione materialne i formalne przesłanki warunkujące prawo do odliczenia.

23. Istnieje jeszcze dwie inne okoliczności faktyczne stwierdzone przez sąd odsyłający, które przyjmę za pewnik.

24. Po pierwsze, bezsporny jest fakt, że kontrahenci pozwanej okazali się przedsiębiorstwami fikcyjnymi. Chociaż nie było możliwe ustalenie pochodzenia towarów, to jednak zostały one dostarczone i najwyraźniej były dobrej jakości.

25. Po drugie, sąd odsyłający stwierdził, że nie ma dowodów na poparcie twierdzenia pozwanej, iż przedmiotowe nasiona były przeznaczone do produkcji paliwa. W umowach zawartych przez pozwaną z obydwojema kontrahentami istniał zapis, zgodnie z którym towary powinny być zgodne z wymogami agencji ds. bezpieczeństwa żywności i weterynarii. Ponadto przedsiębiorstwa wskazane przez pozwaną jako jej partnerzy biznesowi nie prowadziły działalności w dziedzinie produkcji paliw. W związku z tym, po dokonaniu oceny przedstawionych dowodów, sąd odsyłający doszedł do wniosku, że przedmiotowa dostawa (a zatem również pozwana w związku z tą dostawą) podlega zobowiązaniom wynikającym z rozporządzenia nr 178/2002.

B. Orzecznictwo dotyczące oszustw i prawa do odliczenia VAT

26. Trybunał wielokrotnie podkreślał znaczenie prawa do odliczenia. Prawo to opisywano w ten sposób, że „stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT”(6) oraz „integralny czynniki mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu”(7). Ma to zasadnicze znaczenie dla neutralności systemu VAT, ponieważ ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność obciążenia podatkowych działalności gospodarczej, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT(8).

27. Wyjaśnia to także, dlaczego prawo do odliczenia nie może ulec skutkowi tego, że w związku z dostawą, którego czynnikiem stanowiły owe transakcje – o czym podatnik ten nie wie lub nie może wiedzieć – inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w zakresie VAT(9).

28. Jednakże zgodnie z ogólnym obowiązkiem organów krajowych w zakresie zapobiegania oszustwom w zakresie VAT i ich zwalczania organy te są uprawnione do odmówienia prawa do odliczenia (a ostatecznie prawa do dochodzenia zwrotu), jeżeli w świetle obiektywnych okoliczności zostanie stwierdzone, że nadużyto tego prawa lub że było ono wykonywane w sposób nieuczciwy(10).

29. Taki stan rzeczy istnieje nie tylko wówczas, gdy podatnik dopuszcza się oszustwa w zakresie VAT, lecz również „w sytuacji gdy wiedział on lub powinien był wiedzieć, że nabywając towary, uczestniczy w transakcji związanej z przestępstwem w zakresie podatku VAT”(11). W takich okolicznościach podatnika uznaje się „za osobę biorącą udział w tym oszustwie, bez względu na to, czy czerpie korzyści z odsprzedaży dóbr”(12). W takiej sytuacji podatnik pomaga bowiem sprawcom oszustwa i staje się w konsekwencji jego współsprawcą(13).

30. Odmowa prawa do odliczenia nadal stanowi jednak wyjątek od stanowczego zasady i mającego rzeczywiste kluczowe znaczenie prawa do odliczenia. Organ podatkowy zobowiązany jest więc wykazać „w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych przesłanek prowadzących do wniosku, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu”(14).

31. Trybuna wielokrotnie podkreśla, że odpowiedzialność za przeprowadzenie działań kontrolnych spoczywa na właściwych organach, ostrzegając przed praktyką polegającą w efekcie na przeniesieniu obowiązku przeprowadzenia weryfikacji i działań kontrolnych na podatników(15). Właściwe organy podatkowe, które stwierdziły przestępstwa lub nieprawidłowości, jakich dopuścił się wystawca faktury, są bowiem zobowiązane wykazać, że odbiorca wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja wiązała się z oszustwem. Muszę tego dokonać w świetle obiektywnych przesłanek i „bez wymagania od odbiorcy faktury, aby dokonać ustaleń, do których nie jest on zobowiązany”(16).

32. Ponadto Trybuna wyjaśni, że organy podatkowe nie mogą co do zasady wymagać, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia VAT zapewnił, żeby wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, sam wywiżywał się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty VAT i posiadania potwierdzających to dokumentów(17). Podobnie Trybuna stwierdza, że organy podatkowe nie mogą wymagać od podatnika przedstawienia dokumentów potwierdzających, że dostawca wywiżywał się z własnych obowiązków sektorowych nałożonych przez prawo Unii(18).

33. Czynnikiem decydującym jest dochowanie staranności przez podatników, bowiem „jeżeli podmiot gospodarczy podjął wszelkie działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, w celu upewnienia się, że transakcje, w których uczestniczy, nie wiążą się z przestępstwem, czy to w zakresie podatku VAT, czy w innej dziedzinie, może on domniemywać legalność[ci] tych transakcji bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT”(19).

34. Wymagany poziom staranności jest uzależniony od kontekstu. W swoim orzecznictwie Trybuna konsekwentnie wskazuje, że charakter działania, jakich podjęcia w konkretnym przypadku można w sposób uzasadniony oczekiwać od podatnika, zależy przede wszystkim od okoliczności rozpatrywanego przypadku(20). Tworzące kontekst konkretne okoliczności faktyczne mogą bowiem wymagać od podatnika, by ten wykazał się wysokim stopniem staranności (na przykład ze względu na wartość towarów w kontekście ich nabycia)(21). Jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać nieprawidłowości lub naruszenie prawa, przedsiębiorcy mogą być zobowiązani, zależnie od okoliczności konkretnego przypadku, zasięgnąć informacji na temat partnerów biznesowych w celu upewnienia się co do ich wiarygodności(22).

35. Warto przy tym jednak zwrócić uwagę na dwa elementy. Po pierwsze, jak dotąd kontekstowy aspekt poziomu staranności skupia się wokół różnych kontekstów *faktycznych*, ale zawsze w ramach dyrektywy VAT i jej systemu prawnego. Po drugie, z orzecznictwa Trybunału dotyczącego wymaganego poziomu staranności wynika również, że nawet w przypadku istnienia przesłanek wskazujących na nieprawidłowości organy podatkowe nie mogą co do zasady

wymaga? od podatników, po pierwsze, aby upewnili si?, ?e wystawcy faktur byli w posiadaniu towarów lub byli w stanie je dostarczyć oraz ?e wype?nili swoje obowi?zki w zakresie VAT w celu upewnienia si?, ?e nie wyst?puj? nieprawid?owo?ci, lub po drugie, aby byli w posiadaniu odpowiedniej dokumentacji(23).

36. Podsumowuj?c: odmawia si? prawa do odliczenia tylko wówczas, gdy w?a?ciwe organy mog? stwierdzi?, ?e podatnik wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, ?e uczestniczy w transakcji zwi?zanej z oszustwem w zakresie VAT. Poziom staranno?ci wymagany od podatnika w celu wype?nienia obowi?zku staranno?ci mo?e by? ró?ny w zale?no?ci od okoliczno?ci. Jednak ustalaj?c, czy podatnik ten wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, ?e uczestniczy w transakcji zwi?zanej z oszustwem w zakresie VAT, organy musz? kierowa? si? czynnikami obiektywnymi. Nie mog? one przenosi? na odbiorc? faktury ci??aru przeprowadzania czynno?ci kontrolnych, do których nie jest on zobowi?zany.

C. W przedmiocie pytania pierwszego: prawo do odliczenia i rozporz?dzenie nr 178/2002

37. Poprzez swoje pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy zwraca si? do Trybuna?u o ustalenie znaczenia przestrzegania obowi?zków w zakresie zapewnienia mo?liwo?ci ?ledzenia na?o?onych na mocy art. 18 rozporz?dzenia nr 178/2002 dla oceny, czy podatnik b?d?cy podmiotem dzia?aj?cym w sektorze spo?ywczym wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, ?e uczestniczy w transakcji zwi?zanej z oszustwem w zakresie VAT, do celów odmowy prawa do odliczenia.

38. W mojej ocenie fakt nieprzestrzegania obowi?zków sektorowych spoczywaj?cych na podatniku, ale nie wynikaj?cych z samych przepisów dotycz?cych VAT, takich jak obowi?zek zapewnienia mo?liwo?ci ?ledzenia przewidziany w art. 18 rozporz?dzenia nr 178/2002, *sam w sobie nie przes?dza* o odmowie prawa do odliczenia naliczonego VAT. Innymi s?owy – ewentualnego nieprzestrzegania takich obowi?zków sektorowych nie nale?y automatycznie uto?samia? z ustaleniem, ?e podatnik powinien by? wiedzie?, i? dana transakcja by?a zwi?zana z oszustwem w zakresie VAT (sekcja 1). Je?eli przepisy sektorowe rzeczywi?cie nak?adaj? na podatnika wyra?ny i szerszy obowi?zek prawny w zakresie identyfikacji kontrahentów, nieprzestrzeganie takich obowi?zków sektorowych mo?e zosta? obj?te ogóln? ocen?, któr? powinien przeprowadzi? s?d odsy?aj?cy, jako jeden z obiektywnych czynników przy ustalaniu dzia?a?, których podj?cia mo?na wymaga? od takiego podatnika, aby móg? si? upewni?, ?e jego transakcje nie s? zwi?zane z oszustwami w zakresie VAT pope?nionymi przez jednego z jego dostawców (sekcja 2).

1. **Niedope?nienie obowi?zku zapewnienia mo?liwo?ci ?ledzenia nie jest równoznaczne ze stwierdzeniem „powinien by? wiedzie?” o oszustwie w zakresie VAT**

39. Rz?d ?otewski jest zdania, ?e nawet gdyby w niniejszej sprawie brak by?o dowodów ?wiadcz?cych o tym, ?e pozwana wiedzia?a, i? bierze udzia? w transakcji zwi?zanej z oszustwem w zakresie VAT, szereg elementów wskazuje na to, ?e powinna by?a mie? tego ?wiadomo??. To nie pozwana nawi?za?a kontakty ze swoimi kontrahentami, lecz to ci ostatni skontaktowali si? z ni? w odpowiedzi na reklamy zamieszczone w mediach. Towary nie by?y odbierane bezpo?rednio przez pozwan?, ale przez po?rednika, który nie weryfikowa? informacji dotycz?cych dostawców.

40. Chocia? na gruncie orzecznictwa krajowego brak jest ogólnego obowi?zku sprawdzania partnerów biznesowych, odmiennie przedstawia si? sytuacja w sektorze spo?ywczym. Rz?d ?otewski twierdzi, ?e z powodu obowi?zku zapewnienia mo?liwo?ci ?ledzenia na?o?onego przez rozporz?dzenie nr 178/2002 na przedsi?biorstwa dzia?aj?ce w sektorze spo?ywczym s? one zobowi?zane do przeprowadzania szczegó?owych kontroli w stosunku do swoich kontrahentów. Ponadto stwierdzenie pozwanej, ?e ziarno by?o przeznaczone do produkcji paliwa, ?wiadczy o tym, ?e wiedzia?a ona o wy?szych wymogach maj?cych zastosowanie do przemys?u

spo?ywczego i podj??a prób? unikni?cia ich zastosowania. Podczas rozprawy rz?d ?otewski wyja?ni? ponadto, ?e jego zdaniem obowi?zek zapewnienia mo?liwo?ci ?ledzenia przewidziany w art. 18 ust. 2 rozporz?dzenia nr 178/2002 obejmuje obowi?zek sprawdzenia, czy kontrahenci zostali nale?ywie wpisani do rejestru agencji ds. bezpiecze?stwa ?ywno?ci i weterynarii.

41. Rz?d hiszpa?ski twierdzi, ?e pozwana nie wywi?za?a si? z obowi?zku wskazania przedsi?biorstw dostarczaj?cych nasiona rzepaku. Obowi?zek ten wynika z art. 18 rozporz?dzenia nr 178/2002. Brak identyfikacji dostawców rodzi? dwojakie konsekwencje: zagro?enie dla bezpiecze?stwa ?ywno?ci oraz brak wiedzy pozwanej o fikcyjnym charakterze jej dostawców oraz o istnieniu oszustwa w ?a?cuchu p?atników VAT. To uchybienie wymogom materialnym spoczywaj?cym na podatniku, mimo ?e nie ma ono charakteru podatkowego, mia?o negatywne skutki dla poboru nale?nego VAT.

42. Nie mog? zgodzi? si? z tymi twierdzeniami, ani na poziomie *strukturalnym* (to znaczy ?e ewentualne nieprzestrzeganie obowi?zków sektorowych bezwzgl?dnie wi?za?oby si? z konsekwencj? w postaci odmowy prawa do odliczenia naliczonego VAT), ani na poziomie *szczególnego* obowi?zku, który ma wynika? z art. 18 ust. 2 rozporz?dzenia nr 178/2002. W niniejszej sekcji wyja?ni?, dlaczego propozycja przedstawiona przez oba rz?dy jest niepoprawna w ujciu strukturalnym. W dalszej cz??ci wyja?ni?, dlaczego uwa?am, ?e dokonana przez nie wyk?adnia zakresu szczególnego obowi?zku ustanowionego na mocy art. 18 ust. 2 rozporz?dzenia nr 178/2002 jest równie? problematyczna.

43. Na wst?pie dyskusji ogólnej nale?y zauwa?y?, ?e w swoim orzecznictwie Trybuna? konsekwentnie stoi na stanowisku, i? zasada neutralno?ci podatkowej sprzeciwia si? wprowadzeniu jakiegokolwiek zróżnicowania w zakresie poboru VAT mi?dzy transakcjami legalnymi a nielegalnymi, poniewa? nielegalny charakter spornej dzia?alno?ci nie zmienia jej charakteru gospodarczego(24). Ustalenie to ma zastosowanie do dzia?a?, które ze swej istoty s? nielegalne, a tak?e w sytuacji, gdy istnieje bliski zwi?zek mi?dzy dostarczonymi towarami lub us?ugami a dzia?alno?ci? niezgodn? z prawem. I tak na przyk?ad w sprawie Coffeeshop „Siberië”(25) Trybuna? stwierdzi?, ?e wynaj?cie osobie trzeciej sto?u do sprzeda?y marihuany w kawiarni w Amsterdamie wchodzi w zakres zastosowania przepisów dotycz?cych VAT, nawet je?li zgodnie z prawem krajowym dzia?alno?? ta stanowi wspó?udzia? w przest?pstwie handlu „mi?kkimi narkotykami”.

44. A fortiori w kontek?cie niniejszej sprawy okoliczno??, ?e transakcja (której przedmiot jest niew?tpliwie zgodny z prawem) jest przeprowadzana w kontek?cie, w którym stwierdzono naruszenie jednego lub kilku sektorowych obowi?zków prawnych, jest znacznie bardziej daleka od jakiegokolwiek niezgodno?ci z prawem, a zatem z ekonomicznego punktu widzenia bez znaczenia dla celów VAT. Bez w?tpienia zatem rozpatrywana transakcja wchodzi w zakres przepisów dotycz?cych VAT, w tym prawa do odliczenia.

45. Mo?na wskaza? co najmniej trzy zasadnicze argumenty przemawiaj?ce za tym, dlaczego, w ujciu ogólnym, nie mo?na przyj?? wyk?adni przedstawionej przez rz?dy ?otewski i hiszpa?ski: wymóg legalno?ci, ró?nice w logice i celach ka?dego systemu oraz kwestia (potencjalnej kumulacji) sankcji.

46. Po pierwsze, zwyczajnie *brak jest podstawy prawnej*, zarówno w prawie Unii, jak i najwyra?niej w prawie krajowym, do automatycznego w??czenia (ró?nych) wymogów sektorowych do ogólnego systemu VAT. Zgodnie z art. 178 lit. a) dyrektywy VAT wykonywanie prawa do odliczenia jest uzale?nione od posiadania faktury, a zgodnie z art. 220 pkt 1 tej dyrektywy faktura taka musi zosta? wystawiona za ka?d? dostaw? towarów lub ?wiadczenie us?ug dokonane przez podatnika na rzecz innego podatnika. W art. 226 dyrektywy VAT wyszczególniono (w sposób wyczerpuj?cy) pozycje, które powinny znale?? si? na fakturze, w tym pe?n? nazw? i adres

podatnika i usługobiorcy. Obowiązek zamieszczenia tych danych spoczywa na wystawcy faktury i należy uwzględnić go wśród wymogów formalnych ważnych faktur.

47. W niniejszej sprawie z informacji przedstawionych przez pozwany na rozprawie wynika, że w niniejszym przypadku wymogi te zostały należyte spełnione, a ponadto pozwana sprawdziła fakt zarejestrowania dostawców w rejestrze VAT.

48. Poza tym wyrażnie określonym obowiązkiem w kontekście VAT, zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT, państwa członkowskie mogą przewidzieć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, o ile obowiązki te nie stanowią dodatkowych obowiązków w zakresie fakturowania i tylko wtedy, gdy obowiązki te nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia zamierzonych celów(26).

49. Niezależnie od tego, czy dodatkowe obowiązki związane z zapewnieniem możliwości ledzenia podmiotów gospodarczych działających w sektorze spożywczym byłyby w rzeczywistości zgodne z art. 273 dyrektywy VAT, z odpowiedzi rzędu łotewskiego na pytania Trybunału w trakcie rozprawy wynika, że takie dodatkowe obowiązki nie zostały określone w przepisach krajowych.

50. Z tego względu wszystkie przedstawione tezy najwyraźniej stanowią tylko „kwestię twórczej wykładni” i nie znajdują wyrażnej podstawy prawnej w prawie krajowym czy też w prawie Unii. Jeżeli chodzi o konkretne i wyraźne wymogi wynikające z prawa Unii – do kwestii konkretnych wymogów określonych w art. 18 ust. 2 rozporządzenia nr 178/2002 powróć w kolejnej sekcji(27).

51. Po drugie, jest raczej jasne, że każdy z systemów, ogólny system VAT z jednej strony, a także różne instrumenty regulacji żywności na rynku wewnętrznym z drugiej strony, kieruje się innym celem i logiką regulacyjną. Jeden nie służy wzmocnieniu drugiego. Przekłada się to również na kwestię sankcji za nieprzestrzeganie któregośkolwiek z instrumentów, które również mają odrębny charakter.

52. Po trzecie, na styku obu kwestii zaznaczonych w poprzednich punktach leży nie tylko kwestia potencjalnych sankcji w postaci odmowy odliczenia naliczonego VAT bez odpowiedniej podstawy prawnej, ale również niebezpieczeństwo faktycznego kumulowania sankcji z różnych reżimów prawnych. Wykładnia przedstawiona przez rzędy łotewski i hiszpański przekształciaby bowiem odmowę prawa do odliczenia w dodatkową karę związaną z nieprawidłowością popełnioną przez podatnika w innej sferze regulacyjnej(28). Szczególne konsekwencje wiążą się z samym nieprzestrzeganiem obowiązków określonych w rozporządzeniu nr 178/2002, co jasno wynika z jego art. 17 ust. 2, zgodnie z którym państwa członkowskie ustanawiają zasady dotyczące sankcji mających zastosowanie w przypadku naruszenia prawa żywnościowego i paszowego.

53. Ponadto można podnieść argument systemowy, który moim zdaniem uniemożliwia przyjęcie argumentów wysuwanych przez rzędy hiszpański i łotewski. Czy prawo do odliczenia VAT powinno być uzależnione od istnienia i treści przepisów sektorowych i szczególnych obowiązków niezwiązanych z VAT? Czy należy automatycznie stosować różne mierniki staranności w zależności od przedmiotu sprzedaży na podstawie danej umowy? Czy byłoby zatem możliwe, by w niektórych sektorach wymogi mogły być nawet mniej restrykcyjne niż te przewidziane w dyrektywie VAT?

54. Systemowe konsekwencje takiego podejścia sprawiłyby wprowadzenie prawa do odliczenia stałoby się prawem à géométrie variable, ponieważ warunki przyznania takiego prawa zależąby od istnienia dodatkowych obowiązków sektorowych związanych z obowiązkiem przeprowadzania kontroli w stosunku do kontrahentów.

55. Wreszcie na poparcie swoich argumentów rzekł otwieski powołuje się na orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym „odmowa przyznania prawa lub korzyści ze względu na okoliczności stanowiące nadużycie lub oszustwo jest jedynie konsekwencją stwierdzenia, że w wypadku oszustwa lub nadużycia prawa w rzeczywistości nie zostają spełnione obiektywne przesłanki wymagane w celu uzyskania pożądanego korzyści, a zatem odmowa taka nie wymaga szczególnej podstawy prawnej(29)”. W odpowiedzi na ten argument wystarczy stwierdzić, że orzecznictwo to odnosi się do obiektywnych przesłanek zawartych w przepisach podatkowych, a nie w instrumentach prawnych niezwiązanych z uregulowaniami w sprawie VAT, takich jak rozporządzenie nr 178/2002.

56. Podsumowując: ewentualne naruszenie rozporządzenia nr 178/2002 nie ma automatycznego i bezpośredniego wpływu na prawo do odliczenia VAT. W orzecznictwie Trybunału wyrażenia „wiedziać lub powinien być wiedzieć” używa się w celu ustanowienia ogólnego standardu staranności w kontekście VAT. Nie pozwala ono na utożsamienie niedopełnienia jakiegokolwiek obowiązku nałożonego na podatnika na mocy jakiegokolwiek instrumentu regulacyjnego z niedopełnieniem obowiązku staranności do celów VAT.

2. **Element, który ewentualnie należy wziąć pod uwagę**

57. Szczególny sektor, w którym działa podatnik, oraz obowiązki sektorowe, którym podlega, mogą jednak odegrać rolę w ocenie, czy podatnik powinien być wiedzieć, że uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT, z należytym uwzględnieniem wszystkich istotnych szczególnych okoliczności danej sprawy.

58. Jak słusznie podnosi Komisja, niedopełnienie obowiązków wynikających z przepisów sektorowych w dziedzinie prawa żywnościowego może zostać uznane jedynie za *jeden z elementów obiektywnych* w kontekście badania mającego na celu ustalenie, czy podatnik wiedziać lub powinien być wiedzieć, że uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT. W istocie, jak wskazuje Komisja, szczególnie wysoki poziom staranności wymagany jest w przypadku transakcji dotyczących żywnościowego.

59. W tym kontekście organy krajowe mogą opierać się, w powiązaniu z innymi istotnymi elementami, na zachowaniu podatnika poprzez odniesienie do szczególnych obowiązków właściwych dla kontekstu regulacyjnego, w którym podatnik prowadzi swoją działalność gospodarczą.

60. W tym zakresie nadal nie jest dla mnie całkowicie zrozumiałe, w jaki sposób tego rodzaju ogólne stwierdzenie miałyby być pomocne dla krajowych organów podatkowych w kontekście niniejszej sprawy, a to z dość prostej przyczyny: w mojej ocenie dokądny zakres obowiązku zapewnienia możliwości ledzenia określonego w art. 18 ust. 2 rozporządzenia nr 178/2002 jest w rzeczywistości sugeruje rzekł otwieski.

61. Artykuł 18 rozporządzenia nr 178/2002 oraz zawarty w nim obowiązek zapewnienia możliwości ledzenia wprowadzono „[...] aby mogło mieć miejsce ukierunkowane i precyzyjne wycofanie z rynku lub aby można było podać informację konsumentom lub urzędnikom odpowiedzialnym za kontrolę i skutek tego uniknąć ewentualnych zbędnych zakłóceń o szerokim zasięgu w przypadku problemów z bezpieczeństwem żywności”(30). W tym celu art. 18

ust. 2 nakłada na podmioty działające na rynku spożywczym i pasz obowiązek identyfikacji *każdej osoby*, która *dostarczyła* im *rodzko spożywczy, pasz, zwierzt hodowlane lub substancjt przeznaczon do dodania do ywnoci lub pasz bdt któr mona do nich doda. W tym celu przepis ten stanowi, te takie podmioty gospodarcze powinny utworzy systemy i procedury umożliwiajce przekazanie takich informacji na ządanie waciwych wadz.*

62. Tymczasem, jak sżuszenie zauważy sżd odsyżajcy, obowiązek zapewnienia możliwooci zledzenia sformuowany w art. 18 ust. 2 rozporządzenia nr 178/2002 nie jest dalej objaśniony. Przepis ten nie określa sposobu zapewnienia możliwooci zledzenia. Nie precyzuje on działaa, jakie musz podjż przedsiżbiorcy, ani tego, jakie informacje nalezy weryfikowa.

63. Zakres obowiazku nalezy zatem rozpatrywa dosownie: obowiazek identyfikacji *każdej osoby*, która je *dostarczyła*, oznacza w moim rozumieniu obowiazek umożliwienia identyfikacji, na ządanie, indywidualnego bezpořredniego dostawcy, od ktorego przedsiżbiorca nabył rodki spożywcze. Nie mniej, nie wiżcej. Możliwożż identyfikacji odnosi siż zazwyczaj do nazwiska lub nazwy i adresu tej osoby(31). Poza tym z pewnooci nie mona stwierdzi, te art. 18 ust. 2 rozporządzenia nr 178/2002 wprowadza jakikolwiek automatyczny obowiazek sprawdzania konkretnej rejestracji u waciwych organów.

64. Takie uchybienie obowiazkowi zapewnienia możliwooci zledzenia wynikajcemu z art. 18 ust. 2 rozporządzenia nr 178/2002, rozumianemu jako obowiazek identyfikacji na podstawie nazwy i adresu bezpořrednich dostawców, mogłoby zostaż uznane za jeden z innych istotnych elementów w ramach ogólnej oceny starannooci wymaganej od podatnika(32).

65. Rzeczywiżcie, informacje, które wystawca powinien uwzględnić na fakturze do celów VAT, sż zbierne, w zakresie nazwy i adresu, z podstawowymi elementami, które nalezy sprawdzić zgodnie z obowiazkiem zapewnienia możliwooci zledzenia okrelonym w art. 18 ust. 2 rozporządzenia nr 178/2002 w celu identyfikacji bezpořredniego dostawcy w acuchu ywnociowym.

66. Nalezy jednak podkreślić, zgodnie z uwagami przedstawionymi w poprzedniej czżci niniejszej opinii, te zbiernożż ta nie pozwala na zżczenie tych dwóch kategorii obowiazków.

67. Na zakożczenie nalezy wskazać, te w niektórych przypadkach mona by sugerować, te sumienny podmiot działajcy na rynku spożywczym powinien przeprowadzić dodatkow weryfikacj w celu zidentyfikowania drugiej strony umowy, aby spećnić wymóg zapewnienia możliwooci zledzenia, a zatem brak takiej weryfikacji mógłby być brany pod uwagę jako jeden z elementów prowadzcych ostatecznie, wraz z innymi ustaleniami faktycznymi, do wniosku, te taki podmiot gospodarczy wiedziać lub powinien być wiedzieć o oszustwie w zakresie VAT. Jednak te w innych okolicznociach, a w szczególnoci w przypadku braku jakichkolwiek innych przesłanek faktycznych, takie ustalenie bđdzie miaćo ograniczon, a nawet zerow wartożż: sam obowiazek zapewnienia możliwooci zledzenia ma niewiele wspólnego z oszustwami w zakresie VAT. Oszustwa w zakresie VAT moće dopućci sić przedsiżbiorstwo, które nalezy spećnia wszystkie wymogi w zakresie zapewnienia możliwooci zledzenia. Tymczasem nawet przedsiżbiorstwo, które z jakiegokolwiek powodu nie spećnia niektórych wymogów dotyczcych zapewnienia możliwooci mon zledzenia itorowania w danym przypadku, moće nadal prowadzić, z punktu widzenia VAT, legaln i zgodn z prawem działaln.

68. Tym samym nieprzestrzeganie poziomu starannooci wymaganego na podstawie obowiazku zapewnienia możliwooci zledzenia przewidzianego w rozporządzeniu nr 178/2002 moće mieć znaczenie w kontekście odmowy prawa do odliczenia VAT, jedynie jeeli, biorc pod uwagę szczegłne okolicznoci, stanowi ono jeden z obiektywnych elementów wskazujcych, te podatnik wiedziać lub powinien być wiedzieć, i pomimo spećnienia przez sporną transakcj

obiektywnych kryteriów „dostawy towarów” uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem, czyli uchylaniem się od VAT(33).

3. **Wniosek czysty**

69. W związku z powyższym uważam, że nieprzestrzeganie obowiązku zapewnienia możliwości ledzenia, o którym mowa w art. 18 ust. 2 rozporządzenia nr 178/2002, nie może automatycznie i jako jedyne decydujące kryterium prowadzić do wniosku, że podatnik „powinien był wiedzieć”, i że bierze udział w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT.

70. Proponuję zatem, aby na pytanie pierwsze Trybunał udzielił w tym względzie odpowiedzi, że art. 168 lit. a) dyrektywy VAT stoi na przeszkodzie temu, aby organy krajowe odmówiły prawa do odliczenia naliczonego VAT wyłącznie na tej podstawie, że podatnik uczestniczył w fałszywym nie przeprowadził kontroli w stosunku do swojego kontrahenta zgodnie z obowiązkiem zapewnienia możliwości ledzenia przewidzianym w art. 18 rozporządzenia nr 178/2002. Niewykonanie obowiązków przewidzianych przez ten przepis może zostać uwzględnione, wraz z innymi elementami istotnymi dla okoliczności sprawy, w ramach dokonywanej przez sąd odsyłający całościowej oceny staranności podatnika.

D. **W przedmiocie pytania drugiego: obowiązek sprawdzenia rejestracji**

71. Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy art. 6 rozporządzenia nr 852/2004 i art. 31 rozporządzenia nr 882/2004 zobowiązuje stron, która zawiera umowę z podmiotem prowadzącym przedsiębiorstwo społeczne, do sprawdzenia, czy takie przedsiębiorstwo zostało należycie zarejestrowane. Ponadto sąd odsyłający pragnie wiedzieć, czy weryfikacja ta ma znaczenie dla ustalenia, czy strona ta wiedziała lub powinna była wiedzieć, że, dla celów odliczenia VAT, uczestniczy w transakcji z fikcyjnym przedsiębiorstwem.

72. Rząd holenderski stwierdza, że podmioty sektora społecznego muszą spełniać wyższe standardy staranności, które obejmują obowiązek sprawdzenia, czy ich partnerzy biznesowi zostali właściwie zarejestrowani. Według tego rzędu art. 6 rozporządzenia nr 852/2004 i art. 31 rozporządzenia nr 882/2004 nakładają ten obowiązek na podatników z sektora społecznego. W związku z tym taka weryfikacja ma znaczenie dla ustalenia, czy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że ma do czynienia z fikcyjnym przedsiębiorstwem.

73. Zdaniem Komisji nie do zaakceptowania jest uzależnienie prawa do odliczenia od warunku, aby podatnicy sprawdzali rejestrację swoich partnerów handlowych w szczególnych rejestrach krajowych utworzonych w dziedzinie bezpieczeństwa społecznego. Komisja zgadza się ze stanowiskiem wyrażonym przez sąd odsyłający, zgodnie z którym brak rejestracji nie prowadzi automatycznie do wniosku, że działająca gospodarcza jest fikcyjna lub że transakcja nie została zawarta z osobą figurującą w przekazanych dokumentach. Sprawdzenie prawidłowości rejestracji partnera biznesowego nie daje żadnej gwarancji, że transakcja nie ma charakteru oszukańczego, ponieważ oszustwo nie jest domeną wyłącznie spółek niezarejestrowanych. Jeżeli jednak podatnik zawiera stosunki umowne z inną stroną po powzięciu wiedzy, że strona ta nie została prawidłowo zarejestrowana, element ten może zostać uwzględniony przez właściwe organy i sądy krajowe.

74. Nie pozostaje mi nic innego jak podzielić stanowisko Komisji.

75. Niezależnie od (właściwej) celowości sprawdzania takiego rejestru w celu zapobiegania oszustwom lub ich identyfikacji(34) stanowisko rzędu holenderskiego zwyczajnie nie zasługuje na uwzględnienie. Podstawą argumentacji rzędu holenderskiego jest zarzut niesprawdzenia przez pozwaną, czy jej kontrahenci dopełnili obowiązku rejestracji w rejestrze przedsiębiorstw sektora

spo?ywczego. Poza faktem, ?e sprawdzanie, czy partnerzy biznesowi wywi?zuj? si? z w?asn?ch sektorowych obowi?zk?w rejestracyjnych, wykracza poza zwyk?e praktyki biznesowe, zwyczajnie brak jest podstawy prawnej do na?o?enia na pozwan? takiego obowi?zku.

76. Wszak taki obowi?zek nie znajduje oparcia ani w rozporz?dzeniu nr 852/2004, ani w rozporz?dzeniu nr 882/2004. Zgodnie z art. 6 rozporz?dzenia nr 852/2004 ka?de przedsi?biorstwo sektora spo?ywczego powiadamia w?a?ciwy organ, w spos?b, jakiego wymaga ten ostatni, o ka?dym przedsi?biorstwie pod jego kontrol?, kt?re uczestniczy w kt?rymkolwiek z etap?w produkcji, przetwarzania i dystrybucji ?ywno?ci, do cel?w rejestracji ka?dego z takich przedsi?biorstw. W niniejszej sprawie obowi?zek ten spoczywa?by na *partnerach biznesowych pozwanej*, a nie na pozwanej.

77. Rozporz?dzenie nr 882/2004 dotyczy kontroli urz?dowych pod k?tem przestrzegania prawa ?ywno?ciowego, kt?re organy krajowe maj? obowi?zek przeprowadza?. Artyku? 31 tego rozporz?dzenia nak?ada obowi?zki w zakresie procedur rejestracji, kt?re musz? by? ustanowione dla podmiot?w prowadz?cych przedsi?biorstwa paszowe i ?ywno?ciowe, wy??cznie *na organy krajowe*.

78. Ponadto, jak stwierdzono w cz??ci C niniejszej opinii, obowi?zek sprawdzenia, czy partnerzy biznesowi wywi?zuj? si? z w?asn?ch obowi?zk?w rejestracyjnych na?o?onych na nich przez szczeg?lne przepisy sektorowe prawa ?ywno?ciowego, nie wynika równie? z obowi?zku zapewnienia mo?liwo?ci ?ledzenia przewidzianego w art. 18 ust. 2 rozporz?dzenia nr 178/2002.

79. W konsekwencji obowi?zek ten nie tylko nie wyst?puje w dyrektywie VAT, ale równie? w og?le nie wyst?puje w szczeg?lnych przepisach sektorowych w dziedzinie prawa ?ywno?ciowego. Zatem, w odr?nieniu od wyk?adni art. 18 ust. 2 rozporz?dzenia nr 178/2002, w ?wietle kt?rej da?o si? przeprowadzi? pewn?, cho? ograniczon? dyskusj? na temat dok?adnego zakresu obowi?zku na?o?onego tym przepisem w odniesieniu do pytania pierwszego, brak jest przes?anek uzasadniaj?cych wyk?adni? zaproponowan? przez rz?d ?otewski w odniesieniu do pytania drugiego.

80. Mo?na jedynie powt?rzy?, ?e z orzecznictwa Trybuna?u jasno wynika, ?e obowi?zek staranno?ci i standard staranno?ci wymagany od podmiot?w gospodarczych nie mo?e prowadzi? do przeniesienia odpowiedzialno?ci w?adz za przeprowadzanie kontroli i weryfikacji w odniesieniu do obowi?zk?w rejestracji sektorowej na przedsi?biorstwa z sektora poprzez na?o?enie na nie ci??aru zapewnienia przestrzegania tych obowi?zk?w przez wystawc?w faktur. W?a?ciwe organy podatkowe, kt?re stwierdzi?y przest?pstwa lub nieprawid?owo?ci, jakich dopu?ci? si? dostawca, s? bowiem zobowi?zane wykaza?, ?e odbiorca wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, ?e dana transakcja wi?za?a si? z oszustwem w zakresie VAT, bez wymagania, by odbiorca dokona? ustale?, do kt?rych nie jest zobowi?zany(35).

81. W sytuacji przywo?anej przez Komisj?, gdy podatnik przeprowadza kontrole z w?asnej inicjatywy i postanawia nawi?za? kontakt z partnerem biznesowym *pomimo* wykrycia nieprawid?owo?ci, fakt ten mo?e zosta? uwzgl?dniony w og?lnej ocenie konkretnych okoliczno?ci faktycznych przez s?dy i organy krajowe do cel?w dokonania oceny, czy podatnik by? lub powinien by? by? ?wiadomy oszustwa.

82. Z tego też względu art. 6 rozporządzenia nr 852/2004 i art. 31 rozporządzenia nr 882/2004 nie wymagają od podmiotu działającego na rynku spożywczym sprawdzenia rejestracji jego partnerów biznesowych w odpowiednim rejestrze przedsiębiorstw sektora spożywczego. A fortiori, brak zweryfikowania takiej rejestracji nie ma znaczenia dla ustalenia, w kontekście prawa do odliczenia VAT, czy podmiot ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że bierze udział w transakcji z fikcyjnym przedsiębiorstwem.

V. Wnioski

83. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby na pytania prejudycjalne przedstawione przez Augstka tesa (sąd najwyższy, 10ta) Trybunał odpowiedział w sposób następujący:

1. Artykuł 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej stoi na przeszkodzie temu, aby organy krajowe odmówiły prawa do odliczenia naliczonego VAT wyłącznie na tej podstawie, że podatnik uczestniczy w przetargu zrymowym nie przeprowadził kontroli swojego kontrahenta zgodnie z obowiązkiem zapewnienia możliwości zledzenia przewidzianym w art. 18 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 178/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 28 stycznia 2002 r. ustanawiającego ogólne zasady i wymagania prawa zrymowego, powołującego Europejski Urząd ds. Bezpieczeństwa zrymowego oraz ustanawiającego procedury w zakresie bezpieczeństwa zrymowego. Niedopełnienie obowiązków przewidzianych przez ten przepis może zostać wzięte pod uwagę, wraz z innymi elementami istotnymi dla okoliczności sprawy, w ramach oceny dokonywanej przez sąd odsyłający całościowej staranności podatnika.

2. Artykuł 6 rozporządzenia (WE) nr 852/2004 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie higieny środków spożywczych oraz art. 31 rozporządzenia (WE) nr 882/2004 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie kontroli urzędowych przeprowadzanych w celu sprawdzenia zgodności z prawem paszowym i zrymowym oraz regulacjami dotyczącymi zdrowia zwierząt i dobrostanu zwierząt nie wymagają od podmiotu prowadzącego przedsiębiorstwo spożywcze sprawdzenia rejestracji jego partnerów biznesowych w rejestrze stosownym dla danego sektora spożywczego. Fakt, że podatnik nie sprawdził, czy kontrahent został zarejestrowany zgodnie z art. 6 rozporządzenia nr 852/2004, nie ma znaczenia przy badaniu, w kontekście art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, czy przedsiębiorstwo wiedziało lub powinno było wiedzieć, że uczestniczy w transakcji z fikcyjnym przedsiębiorstwem.

1 Język oryginału: angielski.

2 Dyrektywa 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; zwana dalej „dyrektywą VAT”).

3 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 28 stycznia 2002 r. ustanawiające ogólne zasady i wymagania prawa zrymowego, powołujące Europejski Urząd ds. Bezpieczeństwa zrymowego oraz ustanawiające procedury w zakresie bezpieczeństwa zrymowego (Dz.U. 2002, L 31, s. 1; zwane dalej „rozporządzeniem nr 178/2002”).

4 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie higieny środków spożywczych (Dz.U. 2004, L 139, s. 1; zwane dalej „rozporządzeniem nr 852/2004”).

5 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie kontroli urzędowych przeprowadzanych w celu sprawdzenia zgodności z prawem paszowym i zrymowym oraz regulacjami dotyczącymi zdrowia zwierząt i dobrostanu zwierząt (Dz.U. 2004, L

165, s. 1; zwane dalej „rozporządzeniem nr 882/2004”).

6 Wyrok z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

7 Wyrok z dnia 6 września 2012 r., Tóth (C?324/11, EU:C:2012:549, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

8 Wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

9 Wyrok z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling (C?439/04 i C?440/04, EU:C:2006:446, pkt 45, 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

10 Wyroki: z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling (C?439/04 i C?440/04, EU:C:2006:446, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, pkt 43).

11 Wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., Evita?K (C?78/12, EU:C:2013:486, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

12 Wyrok z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling (C?439/04 i C?440/04, EU:C:2006:446, pkt 56).

13 Wyrok z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling (C?439/04 i C?440/04, EU:C:2006:446, pkt 57).

14 Wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C?80/11 i C?142/11, EU:C:2012:373, pkt 49).

15 Zobacz w tym wzgl?dzie wyroki: z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans (C?642/11, EU:C:2013:54, pkt 50); z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

16 Wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

17 Wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C?80/11 i C?142/11, EU:C:2012:373, pkt 61); z dnia 31 stycznia 2013 r., LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, pkt 61).

18 Wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., Evita?K (C?78/12, EU:C:2013:486, pkt 42), dotycz?cy znaczenia, dla celów prawa do odliczenia, faktu nieprzedstawienia dokumentów wystawionych przez wystawc? faktury, uwzgl?dniaj?cych umieszczenie paska informacyjnego na p?atach uszu zwierzt obj?tych systemem identyfikacji i rejestracji ustanowionym na mocy rozporz?dzenia (WE) nr 1760/2000 Parlamentu Europejskiego i Rady ustanawiaj?cego system identyfikacji i rejestracji byd?a i dotycz?cego etykietowania wo?owiny i produktów z wo?owiny oraz uchylaj?cego rozporz?dzenie Rady (WE) nr 820/97 (Dz.U. 2000, L 204, s. 1), zmienionego rozporz?dzeniem Rady (WE) nr 1791/2006 z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 363, s. 1).

19 Wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C?80/11 i C?142/11, EU:C:2012:373, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 20 Wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 59).
- 21 Wyrok z dnia 14 czerwca 2017 r., Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, pkt 74).
- 22 Wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 60).
- 23 Wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 24 Zobacz w tym wzgl?dzie wyroki: z dnia 29 czerwca 1999 r., Coffeeshop „Siberië” (C-158/98, EU:C:1999:334, pkt 21, 22); z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 25 Wyrok z dnia 29 czerwca 1999 r. (C-158/98, EU:C:1999:334).
- 26 Zobacz w tym wzgl?dzie wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 49, 50 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 27 Punkty 60–63 poniżej.
- 28 Argumentum ad absurdum: dlaczego w?a?ciwie poprzesta? na tym? Czy zarzucany przedsi?biorstwu brak staranno?ci w jednym z sektorów lub obszarów jego dzia?alno?ci (dostawa ?ywno?ci) nie powinien równie? przes?dza? o tym, czy przedsi?biorstwo to dzia?a?o jako „sumienny podmiot gospodarczy” w innych systemach obejmuj?cych fundusze publiczne, a nawet prywatne?
- 29 Wyrok z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in. (C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 32).
- 30 Motyw 28 rozporz?dzenia nr 178/2002.
- 31 Interpretacja ta znajduje potwierdzenie w wytycznych w sprawie wdra?ania art. 11, 12, 14, 17, 18, 19 i 20 rozporz?dzenia nr 178/2002 ustanawiaj?cych ogólne zasady i wymagania prawa ?ywno?ciowego, przyj?tych przez Sta?y Komitet ds. ?a?cucha ?ywno?ciowego i Zdrowia Zwierz?t powo?any przez Komisj?. W odniesieniu do art. 18 wytyczne te wskazuj?, ?e podmioty gospodarcze dzia?aj?ce w sektorze spo?ywczym musz? mie? system umo?liwiaj?cy im zidentyfikowanie bezpo?redniego dostawcy (dostawców) i bezpo?redniego odbiorcy (odbiorców) ich produktów. Zgodnie z wytycznymi podlegaj?ce rejestracji informacje obejmuj? nazw? i adres dostawcy.
- 32 Natomiast surowsze wymogi dotycz?ce mo?liwo?ci ?ledzenia zawarte w rozporz?dzeniu wykonawczym Komisji (UE) nr 931/2011 z dnia 19 wrze?nia 2011 r. w sprawie wymogów dotycz?cych mo?liwo?ci ?ledzenia ustanowionych rozporz?dzeniem (WE) nr 178/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do ?ywno?ci pochodzenia zwierze?cego (Dz.U. 2011, L 242, s. 2), które obejmuj? równie? obowi?zek identyfikacji w?a?ciciela produktów, nie mog? mie? znaczenia dla oceny, czy podatnik dzia?a? w niniejszej sprawie z nale?yt? staranno?ci?, poniewa? obowi?zki te dotycz? wy?cznie ?ywno?ci pochodzenia zwierze?cego.
- 33 Wyrok z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 59).

34 Przy czym wniosek końcowy dotyczący wymogu zapewnienia możliwości zledzenia, o którym mowa w pkt 67 powyżej, ma tu zastosowanie a fortiori.

35 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).