Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 10 lipca 2019 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Prawo do odliczenia naliczonego VAT – Artykuł 168 – Łańcuch dostaw towarów – Odmowa prawa do odliczenia z powodu istnienia tego łańcucha – Obowiązek właściwego organu podatkowego wykazania istnienia praktyki stanowiącej nadużycie

W sprawie C-273/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Augstākā tiesa (sąd najwyższy, Łotwa) postanowieniem z dnia 13 kwietnia 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 kwietnia 2018 r., w postępowaniu:

SIA „Kuršu zeme”

przeciwko

Valsts ieņēmumu dienests,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

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

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rządu łotewskiego przez I. Kucinę i V. Soņecę, działające w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu czeskiego przez M. Smolka, O. Serdulę i J. Vláčila, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu estońskiego przez N. Grünberg, działającą w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu rządu hiszpańskiego przez L. Aguilerę Ruiza, działającego w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez N. Gossement i I. Rubene, działające w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: łotewski.

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy SIA „Kuršu zeme" a Valsts ieņēmumu dienests (organem podatkowym, Łotwa) (zwanym dalej „VID") w przedmiocie odmowy przez ten organ przyznania prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) związanego z nabyciem towarów dokonanym przez tę spółkę od SIA „KF Prema" z tego powodu, że owe nabycia nie miały w rzeczywistości miejsca.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i lit. b) pkt (i) dyrektywy VAT przewiduje:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

b) odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane:
   i) przez podatnika działającego w takim charakterze […]".

4 Artykuł 14 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel".

5 Artykuł 20 akapit pierwszy wspomnianej dyrektywy ma następującą treść:

„»Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów« oznacza nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel rzeczowym majątkiem ruchomym wysyłanym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów".

6 W myśl art. 23 tej dyrektywy:

„Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki zapewniające zaklasyfikowanie transakcji, które zostałyby uznane za dostawy towarów, gdyby zostały dokonane na ich terytorium przez podatnika działającego w takim charakterze, jako wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów".

7 Artykuł 32 akapit pierwszy dyrektywy VAT stanowi:

„W przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub nabywcę lub też osobę trzecią, za miejsce dostawy uznaje się miejsce, w którym znajdują się towary w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy".

8 Artykuł 40 tej dyrektywy stanowi:

„Za miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów uznaje się miejsce zakończenia wysyłki lub transportu tych towarów do nabywcy".

9 Artykuł 68 omawianej dyrektywy stanowi:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce z chwilą dokonania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uważa się za dokonane w momencie, gdy dostawę podobnych towarów uważa się za dokonaną na terytorium danego państwa członkowskiego".

10 Artykuł 69 tej dyrektywy przewiduje:

„W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów VAT staje się wymagalny z chwilą wystawienia faktury, lub, jeżeli przed tym dniem nie wystawiono faktury, z upływem terminu, o którym mowa w art. 222 akapit pierwszy".

11 Zgodnie z brzmieniem art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT:

„Państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów".

12 Artykuł 167 tej dyrektywy przewiduje, że „[p]rawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny".

13 Artykuł 168 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[…]

c) VAT należnego od wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) pkt (i)".

14 Artykuł 193 tej dyrektywy przewiduje:

„Każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT […]".

15 Artykuł 200 dyrektywy VAT stanowi:

„Każda osoba dokonująca podlegającego opodatkowaniu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest zobowiązana do zapłaty VAT”.

Prawo łotewskie

16 Likums par pievienotās vērtības nodokli (ustawa o podatku od wartości dodanej) z dnia 9 marca 1995 r. (*Latvijas Vēstnesis*, 1995 r., nr 49, zwana dalej „ustawą o VAT”), w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, stanowi w art. 1 pkt 2 i 34:

„2) dostawa towarów oznacza transakcję, w której następuje przeniesienie na osobę trzecią prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

[…]

34) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów oznacza odbiór towarów na terytorium Łotwy z innego państwa członkowskiego, w ramach którego towary są wysyłane lub transportowane z tego innego państwa członkowskiego przez dostawcę, odbiorcę lub osobę trzecią działającą w ich imieniu”.

17 Artykuł 2 ust. 2 tej ustawy przewiduje:

„Następujące transakcje są opodatkowane [VAT], jeżeli są przeprowadzane na terytorium kraju w ramach działalności gospodarczej:

1) odpłatne dostawy towarów, w tym dostawy na potrzeby własne.

[…]”.

18 Artykuł 10 ust. 1 pkt 1 i 7 wspomnianej ustawy stanowi:

„Tylko osoba zarejestrowana jako podatnik przez administrację ma prawo do odliczenia w deklaracji VAT od podatku do zapłaty na rzecz skarbu państwa następujących kwot tytułem podatku naliczonego:

1) kwot podatku wskazanych na fakturach otrzymanych od innych podatników z tytułu towarów nabytych i usług wyświadczonych w celu zapewnienia realizacji własnych transakcji podlegających opodatkowaniu, w tym transakcji dokonanych za granicą, które podlegałyby opodatkowaniu, gdyby miały miejsce na terytorium kraju;

[…]

7) kwot podatku związanego z wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów dokonanym w celu zapewnienia realizacji własnych podlegających opodatkowaniu transakcji”.

19 Artykuł 18 ust. 1 tej ustawy stanowi:

„Następujące transakcje wewnątrzwspólnotowe podlegają opodatkowaniu:

1) transakcje, o których mowa w art. 2 ust. 2 niniejszej ustawy, dokonywane w ramach działalności gospodarczej oraz wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów;

2) przeniesienie towarów należących do danej osoby z innego państwa członkowskiego na terytorium kraju w celu prowadzenia działalności gospodarczej przez tę osobę na terytorium kraju, co zrównane jest z wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów;

[…]”.

20 Artykuł 30 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy o VAT stanowi:

„Jeżeli podatnik otrzymuje towary od innego podatnika z innego państwa członkowskiego, podatnik ten obliczy i zapłaci podatek skarbowi państwa, stosując stawkę podatku odpowiednią do danej transakcji zgodnie z art. 5 ust. 1 lub ust. 3”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

21 Kuršu zeme jest spółką z siedzibą na Łotwie, która od lutego do grudnia 2012 r. zadeklarowała transakcje nabycia towarów od innej spółki z siedzibą na Łotwie, KF Premy, i która odliczyła związany z tymi transakcjami VAT naliczony.

22 W trakcie kontroli podatkowej VID stwierdził, że owe nabycia miały miejsce w ramach łańcucha kolejnych transakcji pomiędzy kilkoma spółkami. W rzeczywistości bowiem odnośne towary zostały w pierwszej kolejności sprzedane przez UAB „Baltfisher”, spółkę z siedzibą na Litwie, na rzecz dwóch spółek z siedzibą na Łotwie. Następnie zostały one ponownie sprzedane przez te spółki na rzecz innej spółki z siedzibą na Łotwie, która odsprzedała je KF Premie, która ostatecznie odsprzedała je Kuršu zeme, który z kolei zapewnił transport tych towarów z Kłajpedy (Litwa) do swojej fabryki położonej na Łotwie.

23 Nie mogąc znaleźć logicznego wytłumaczenia dla takiego łańcucha transakcji, VID uznał, po pierwsze, że spółki pośredniczące nie wykonywały w rzeczywistości żadnej działalności gospodarczej przy dokonywaniu nabycia omawianych towarów, oraz po drugie, że Kuršu zeme nie mógł nie wiedzieć o sztucznym charakterze owego łańcucha.

24 VID uznał zatem, że Kuršu zeme dokonał nabycia omawianych towarów bezpośrednio od Baltfishera i w związku z tym zaklasyfikował omawiane nabycia jako „wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów”. W konsekwencji decyzją z dnia 29 kwietnia 2014 r. skorygował deklaracje VAT sporządzone przez Kuršu zeme poprzez zaliczenie wartości omawianych towarów do wartości towarów nabytych z innych państw członkowskich, powiększając w konsekwencji należny VAT i obniżając jednocześnie do właściwej wysokości zadeklarowany przez Kuršu zeme VAT naliczony.

25 Kuršu zeme wniósł skargę na tę decyzję do administratīvā rajona tiesa (rejonowego sądu administracyjnego, Łotwa), podnosząc na wstępie, że zostały spełnione wszystkie formalne i materialne wymogi dla skorzystania z prawa do odliczenia, następnie, że nie było powodów, aby wątpić w KF Premę ani w cel dokonywania przez niego transakcji, oraz że wreszcie nie osiągnął on żadnej korzyści podatkowej w ramach transakcji przeprowadzonych z tą spółką.

26 Ponieważ jego skarga została oddalona, Kuršu zeme wniósł apelację do Administratīvā apgabaltiesa (regionalnego sądu administracyjnego, Łotwa), który utrzymał w mocy orzeczenie administratīvā rajona tiesa (rejonowego sądu administracyjnego).

27 Kuršu zeme wniósł zatem skargę kasacyjną do Augstākā tiesa (sądu najwyższego, Łotwa), podnosząc, że VID, administratīvā rajona tiesa (rejonowy sąd administracyjny) i Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny) stwierdzając, że brał on udział w sztucznie utworzonym łańcuchu transakcji w celu uzyskania korzyści podatkowej, nie wskazały, jaką to korzyść podatkową uzyskali on lub pozostałe spółki biorące udział w omawianych transakcjach. Zdaniem Kuršu zeme nawet

w przypadku, gdyby nabył on sporne towary bezpośrednio od Baltfishera, to i tak na podstawie art. 10 ust. 7 ustawy o VAT miałby on prawo do odliczenia VAT dotyczącego nabycia tych towarów, ponieważ stanowiłoby ono „wewnątrzwspólnotowe nabycie".

28 Sąd odsyłający zauważa, że okoliczność, iż towary nie zostały otrzymane bezpośrednio z ręki wystawcy faktury, niekoniecznie jest konsekwencją oszukańczego zatajenia rzeczywistego dostawcy. W konsekwencji okoliczność, że Kuršu zeme wszedł w fizyczne posiadanie omawianych towarów w magazynie Baltishera bez otrzymania ich bezpośrednio od wystawcy faktury za te towary, to znaczy od KF Premy, nie może uzasadniać wniosku, zgodnie z którym Kuršu zeme nie nabył wspomnianych towarów bezpośrednio od tej spółki, a tym samym, że transakcje nabycia dokonane pomiędzy Kuršu zeme i KF Premą były transakcjami pozornymi, a w związku z tym uczestniczył on w oszustwie związanym z VAT.

29 Sąd ten zastanawia się nad tym, czy bez wykazania, jaką nienależną korzyść finansową uzyskali sam podatnik lub pozostałe osoby uczestniczące w omawianym łańcuchu transakcji, jest możliwe stwierdzenie istnienia praktyk stanowiących nadużycie.

30 W tych okolicznościach Augstākā tiesa (sąd najwyższy, Łotwa) postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 168 lit. a) dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on zakazowi odliczenia [naliczonego] podatku od wartości dodanej, jeżeli zakaz ten opiera się wyłącznie na świadomym udziale podatnika w zawieraniu transakcji pozornych, lecz nie jest wskazane, w jaki sposób skutek konkretnych transakcji stanowi uszczerbek dla skarbu państwa, z powodu braku zapłaty [VAT] lub nienależytego wniosku o jego zwrot, w porównaniu z sytuacją, w której transakcje te zostałyby zawarte zgodnie z rzeczywistymi okolicznościami?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

31 Ponieważ z postanowienia odsyłającego wynika, że sprawa w postępowaniu głównym nie dotyczy przypadku oszustwa związanego z VAT, lecz potencjalnej praktyki stanowiącej nadużycie, pytanie sądu odsyłającego trzeba rozumieć jako zmierzające zasadniczo do ustalenia, czy art. 168 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w celu odmowy prawa do odliczenia VAT naliczonego okoliczność, iż do nabycia towarów doszło w ramach łańcucha kolejnych transakcji sprzedaży pomiędzy kilkoma osobami oraz że podatnik wszedł w posiadanie danych towarów w magazynie osoby uczestniczącej w tym łańcuchu, innej niż osoba wykazana na fakturze jako dostawca, sama w sobie wystarcza do stwierdzenia istnienia praktyki stanowiącej nadużycie ze strony podatnika lub innych osób uczestniczących we wspomnianym łańcuchu, czy też wymagane jest również wykazanie nienależnej korzyści podatkowej, jaką uzyskali ów podatnik lub owe pozostałe osoby.

32 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo podatnika do odliczenia od podlegającego zapłacie VAT należnego lub zapłaconego VAT naliczonego z tytułu nabytych towarów lub otrzymanych usług dla potrzeb własnych opodatkowanych transakcji stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii (wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W tym zakresie prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT stanowi integralną część systemu VAT i zasadniczo nie podlega ograniczeniu. W szczególności prawo to jest wykonywane bezpośrednio w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje dokonywane dla potrzeb własnych opodatkowanych transakcji (wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 W tym względzie należy przypomnieć, że zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę VAT. W istocie bowiem podmioty prawa nie mogą powoływać się na normy prawa Unii w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie. W związku z tym to do organów i sądów krajowych należy odmowa korzystania z prawa do odliczenia, jeżeli na podstawie obiektywnych dowodów wykazano, że prawo to jest podnoszone w sposób nieuczciwy lub stanowiący nadużycie (wyrok z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Trybunał orzekł, że stwierdzenie w dziedzinie VAT istnienia praktyki stanowiącej nadużycie wymaga spełnienia dwóch przesłanek, to znaczy, po pierwsze, że odnośne transakcje pomimo formalnego spełnienia warunków przewidzianych przez właściwe przepisy dyrektywy VAT i transponujące ją przepisy prawa krajowego skutkują uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem zamierzonym przez te przepisy, oraz po drugie, że z ogółu obiektywnych dowodów wynika, że zasadniczy cel odnośnych transakcji ogranicza się do uzyskania owej korzyści podatkowej (wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W tym kontekście należy przypomnieć, że okoliczność, iż towar nie został bezpośrednio otrzymany z rąk wystawcy faktury, niekoniecznie jest konsekwencją oszukańczego zatajenia rzeczywistego dostawcy i nie musi być praktyką stanowiącą nadużycie, lecz może mieć inne przyczyny, takie jak w szczególności istnienie dwóch kolejnych sprzedaży dotyczących tych samych towarów, które na zamówienie są transportowane bezpośrednio od pierwszego sprzedawcy do drugiego nabywcy, w taki sposób, że mają miejsce dwie kolejne dostawy w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, lecz tylko jeden rzeczywisty transport. Ponadto nie ma konieczności, aby pierwszy nabywca stał się właścicielem omawianych towarów w chwili tego transportu, ponieważ istnienie dostawy w rozumieniu tego przepisu nie zakłada przeniesienia własności prawnej towaru (zob. podobnie postanowienie z dnia 6 lutego 2014 r., Jagiełło, C-33/13, niepublikowane, EU:C:2014:184, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 W niniejszym przypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że VID ani nie wykazał, jaką nienależną korzyść w sprawie w postępowaniu głównym uzyskał Kuršu zeme, ani też nie wskazał ewentualnych nienależnych korzyści podatkowych uzyskanych przez inne spółki uczestniczące w łańcuchu kolejnych transakcji sprzedaży omawianych towarów w celu sprawdzenia, czy rzeczywisty cel tych transakcji polegał wyłącznie na uzyskaniu nienależnej korzyści podatkowej. W konsekwencji należy stwierdzić, że samo tylko istnienie łańcucha transakcji oraz okoliczność, że Kuršu zeme fizycznie wszedł w posiadanie omawianych towarów w magazynie Baltfishera, bez ich rzeczywistego otrzymania od spółki wykazanej na fakturze jako dostawca tych towarów, to znaczy od KF Premy, sama w sobie, co stwierdził również sąd odsyłający, nie może uzasadniać wniosku, zgodnie z którym Kuršu zeme nie nabył wspomnianych towarów od KF Premy, a tym samym, że transakcje dokonane pomiędzy tymi dwiema spółkami nie miały miejsca.

38 Z uwagi na te rozważania w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, w których właściwy organ podatkowy nie przedstawił żadnego dowodu wykazującego istnienie praktyki stanowiącej nadużycie, nie można odmówić podatnikowi prawa do odliczenia.

39 W pozostałym zakresie, jeżeli chodzi o kwestię, która nie została podniesiona przez sąd odsyłający, dotyczącą tego, któremu nabyciu w łańcuchu transakcji omawianym w postępowaniu głównym należy przypisać jedyny wewnątrzwspólnotowy transport i które w związku z tym jako jedyne powinno zostać zaklasyfikowane jako „wewnątrzwspólnotowe nabycie”, to do sądu odsyłającego należy dokonanie łącznej oceny wszystkich okoliczności właściwych dla danej sprawy, a w szczególności sprawdzenie, w którym momencie doszło do przeniesienia na rzecz Kuršu zeme prawa do dysponowania towarem jak właściciel (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, pkt 70, 72). Od chwili, w której miało miejsce owo przeniesienie, to znaczy przed wewnątrzwspólnotowym transportem lub po nim, zależeć będą zarówno klasyfikacja jako

wewnątrzwspólnotowe nabycie jednej z transakcji nabycia w ramach rozpatrywanego w postępowaniu głównym łańcucha, jak i zakres prawa do odliczenia, to znaczy zwrotu VAT na rzecz Kuršu zeme (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 lutego 2018 r., Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, pkt 43, 44; a także z dnia 11 kwietnia 2019 r., PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, pkt 30, 42).

40 A zatem w przypadku gdy końcowa dostawa w łańcuchu kolejnych dostaw skutkujących jednym transportem wewnątrzwspólnotowym stanowi dostawę wewnątrzwspólnotową, nabywca końcowy nie może odliczyć od VAT, do zapłaty którego jest zobowiązany, kwoty VAT nienależnie zapłaconego od towarów, które zostały mu dostarczone w ramach dostawy wewnątrzwspólnotowej zwolnionej z podatku, jedynie na podstawie błędnej faktury przekazanej przez dostawcę (zob. podobnie wyrok z dnia 21 lutego 2018 r., Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, pkt 44).

41 Z kolei ów nabywca może zwrócić się o zwrot podatku nienależnie zapłaconego do dostawcy, który wystawił błędną fakturę, zgodnie z prawem krajowym (wyrok z dnia 21 lutego 2018 r. Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo). Niemniej jednak w sytuacji, w której VAT został rzeczywiście zapłacony do skarbu państwa przez danego dostawcę, jeżeli zwrot przez tego ostatniego VAT na rzecz nabywcy okazuje się niemożliwy lub nadmiernie uciążliwy m.in. w przypadku niewypłacalności tego dostawcy, zasada skuteczności może wymagać, aby ów nabywca mógł skierować swoje roszczenie o zwrot bezpośrednio do organów podatkowych (zob. podobnie wyrok z dnia 11 kwietnia 2019 r., PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na przedstawione pytanie trzeba odpowiedzieć, że art. 168 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w celu odmowy prawa do odliczenia VAT naliczonego okoliczność, iż do nabycia towarów doszło w ramach łańcucha kolejnych transakcji sprzedaży pomiędzy kilkoma osobami oraz że podatnik wszedł w posiadanie danych towarów w magazynie osoby uczestniczącej w tym łańcuchu, innej niż osoba wykazana na fakturze jako dostawca, sama w sobie nie wystarcza do stwierdzenia istnienia praktyki stanowiącej nadużycie ze strony podatnika lub innych osób uczestniczących we wspomnianym łańcuchu, ponieważ właściwy organ podatkowy jest zobowiązany do wykazania istnienia nienależnej korzyści podatkowej, jaką uzyskali ów podatnik lub owe pozostałe osoby.

W przedmiocie kosztów

43 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że w celu odmowy prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT) okoliczność, iż do nabycia towarów doszło w ramach łańcucha kolejnych transakcji sprzedaży pomiędzy kilkoma osobami oraz że podatnik wszedł w posiadanie danych towarów w magazynie osoby uczestniczącej w tym łańcuchu, innej niż osoba wykazana na fakturze jako dostawca, sama w sobie nie wystarcza do stwierdzenia istnienia praktyki stanowiącej nadużycie ze strony podatnika lub innych osób uczestniczących we wspomnianym łańcuchu, ponieważ właściwy organ podatkowy jest zobowiązany do wykazania istnienia nienależnej korzyści podatkowej, jaką uzyskali ów podatnik lub owe pozostałe osoby.

Podpisy