Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 18 maja 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatki — Podatek od wartości dodanej (VAT) — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 314 — Procedura marży — Przesłanki stosowania — Brak zgody krajowych organów podatkowych na zastosowanie przez podatnika procedury marży — Wzmianki na fakturach odnoszące się zarówno do zastosowania przez dostawcę procedury marży, jak i do zwolnienia z podatku VAT — Niezastosowanie przez dostawcę procedury marży przy dostawie towarów — Przesłanki wskazujące na istnienie nieprawidłowości lub przestępstwa przy dostawie towarów

W sprawie C-624/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalny sąd administracyjny w Wilnie, Litwa) postanowieniem z dnia 2 listopada 2015 r. r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 23 listopada 2015 r., w postępowaniu:

„Litdana" UAB

przeciwko

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

przy udziale:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

w składzie: E. Juhász, prezes izby, C. Vajda (sprawozdawca) i K. Jürimäe, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 stycznia 2017 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu „Litdana" UAB przez P. Gruodisa, advokatas,

— w imieniu rządu litewskiego przez K. Dieninisa, D. Stepanienė oraz D. Kriaučiūnas, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: litewski.

— w imieniu rządu cypryjskiego przez K.K. Kleanthous oraz E. Symeonidou, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz J. Jokubauskaitė, działające w charakterze pełnomocników,

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. 226 pkt 11 i 14 oraz art. 314 lit. a) i d) 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 o podatku VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między spółką „Litdana" UAB a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (krajową inspekcją podatkową przy ministrze finansów Republiki Litewskiej, zwaną dalej „krajowym organem podatkowym") dotyczącego odmowy zastosowania przez tenże organ wobec wymienionej spółki procedury marży przy obliczaniu podatku VAT związanego ze sprzedażą pojazdów używanych nabytych od przedsiębiorstwa duńskiego.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motyw 51 dyrektywy o podatku VAT stanowi:

„Należy przyjąć wspólnotowy system opodatkowania mający zastosowanie do towarów używanych, dzieł sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich, aby uniknąć podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji pomiędzy podatnikami".

4 Zgodnie z art. 226 tej dyrektywy:

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

[…]

11) w przypadku zwolnienia – odesłanie do mającego zastosowanie przepisu niniejszej dyrektywy lub do odpowiedniego przepisu krajowego lub każde inne odesłanie wskazujące na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia;

[…]

14) w przypadku stosowania jednej z procedur szczególnych mających zastosowanie do towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków – odpowiednio, wyrazy »procedura marży – towary używane«; »procedura marży – dzieła sztuki« lub »procedura marży – przedmioty kolekcjonerskie i antyki«;

[…]”.

5 Artykuł 313 ust. 1 tejże dyrektywy stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków dokonywanych przez podatników-pośredników państwa członkowskie stosują procedurę szczególną dotyczącą opodatkowania marży uzyskanej przez takiego podatnika-pośrednika zgodnie z przepisami niniejszej podsekcji”.

6 Artykuł 314 tej samej dyrektywy stanowi:

„Procedura marży ma zastosowanie do dokonywanych przez podatnika-pośrednika dostaw towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, w przypadku gdy towary te zostały mu dostarczone na terytorium Wspólnoty przez jedną z następujących osób:

a) osobę niebędącą podatnikiem;

b) innego podatnika, o ile dokonywana przez tego innego podatnika dostawa towarów jest zwolniona zgodnie z art. 136;

c) innego podatnika, o ile dokonywana przez tego innego podatnika dostawa towarów objęta jest zwolnieniem dla małych przedsiębiorstw przewidzianym w art. 282–292 i obejmuje dobra inwestycyjne;

d) innego podatnika-pośrednika, o ile dokonywana przez tego innego podatnika-pośrednika dostawa towarów została opodatkowana [podatkiem] VAT zgodnie z niniejszą procedurą marży”.

7 Zgodnie z art. 315 dyrektywy o podatku VAT:

„Podstawę opodatkowania dostaw towarów, o których mowa w art. 314, stanowi marża uzyskana przez podatnika-pośrednika pomniejszona o kwotę VAT odnoszącą się do samej marży.

Marża uzyskana przez podatnika-pośrednika jest równa różnicy między określoną przez podatnika-pośrednika ceną sprzedaży towaru a ceną nabycia”.

8 Artykuł 323 dyrektywy o podatku VAT stanowi:

„Podatnik nie ma prawa do odliczenia, od kwoty podatku, którą jest zobowiązany zapłacić, kwoty [podatku] VAT należnego lub zapłaconego z tytułu towarów, które zostały lub mają zostać mu dostarczone przez podatnika-pośrednika, o ile dokonywana przez tego podatnika-pośrednika dostawa tych towarów podlega procedurze marży”.

9 Artykuł 325 tej dyrektywy brzmi:

„Podatnik-pośrednik nie może, na wystawianych przez siebie fakturach, oddzielnie wykazywać VAT odnoszącego się do dostaw towarów, do których stosuje procedurę marży”.

Prawo litewskie

10 Artykuł 106 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas nº IX-751 (ustawy Republiki Litewskiej nr IX-751 o podatku od wartości dodanej) z dnia 5 marca 2002 r. (Žin., 2002, nr 35-1271), w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwana dalej „ustawą o podatku VAT") stanowi:

„1. Podatnik podatku VAT będący dostawcą towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków określonych w tym artykule oblicza podatek VAT od towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków zgodnie z zasadami opisanymi w tej sekcji. Przepisy tejże sekcji mają zastosowanie do podatników podatku VAT, którzy w ramach swojej działalności gospodarczej stale zajmują się dostawą towarów używanych, dzieł sztuki, a także przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków. Jeżeli podatnik VAT dostarcza swoje własne używane rzeczowe środki trwałe, uznaje się, w odniesieniu do takich transakcji, że spełnia on wymogi tego ustępu dotyczące stałego zajmowania się dostawą towarów używanych.

2. Przepisy tej sekcji mają zastosowanie do podatnika VAT dostarczającego, bez podatku VAT, towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki nabyte na terytorium Unii Europejskiej oraz towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, do których nabycia zastosowanie miała ta szczególna procedura opodatkowania, lub używane pojazdy, do których nabycia w państwie członkowskim wysyłki zastosowanie miały szczególne przepisy tymczasowe dotyczące pojazdów używanych obowiązujące w tym państwie członkowskim. […]".

11 Artykuł 107 ust. 1 i 2 ustawy o podatku VAT stanowi:

„1. W przypadku dostawy towarów, o których mowa w art. 106 ust. 2 ustawy o podatku VAT, podstawę opodatkowana stanowi marża sprzedawcy, obliczona w sposób określony w ust. 2 tego artykułu.

2. Marża sprzedawcy jest obliczana jako różnica pomiędzy ceną (z wyjątkiem samego podatku VAT) otrzymaną lub taką, która ma być otrzymana przez sprzedawcę z tytułu dostawy towaru, i kwotę (z podatkiem VAT) zapłaconą lub do zapłaty przez niego na rzecz jego dostawcy przy zakupie tych towarów. W przypadku dostawy towarów importowanych przez płatnika VAT dodatkowo odlicza się kwotę ceł przywozowych, podatków przywozowych i podatku VAT od importu nałożoną na te towary".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

12 Spółka Litdana prowadzi stałą działalność polegającą na sprzedaży pojazdów używanych. W okresie od 1 stycznia do 30 października 2012 r. nabyła ona od spółki duńskiej Handicare Auto A/S pojazdy używane, które odsprzedała osobom fizycznym i prawnym. Wszystkie faktury odnoszące się do nabytych pojazdów używanych odsyłały do art. 69–71 duńskiej ustawy o podatku VAT, wskazując ponadto, że sprzedane pojazdy były zwolnione z podatku VAT. Podczas odsprzedaży Litdana zastosowała do przedmiotowych pojazdów procedurę marży, o której mowa w art. 106 ust. 2 ustawy o podatku VAT.

13 Litdana została poddana kontroli przeprowadzonej przez Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (okręgową inspekcję podatkową okręgu Kłajpeda, Litwa, zwaną dalej „okręgową inspekcją podatkową") i dotyczącej obliczenia podatku VAT w okresie od 1 stycznia do 30 października 2012 r. W wyniku tej kontroli sporządzono sprawozdanie z kontroli z dnia 28 kwietnia 2014 r., w którym okręgowa inspekcja podatkowa stwierdziła, że Litdana bezzasadnie zastosowała procedurę marży do 25 pojazdów używanych nabytych od spółki Handicare Auto i odsprzedanych osobom fizycznym

i prawnym, ponieważ spółka ta nie zastosowała procedury marży do sprzedanych przez siebie pojazdów. Okręgowa inspekcja podatkowa wezwała zatem spółkę Litdana do uiszczenia podatku VAT w wysokości 15 745,48 EUR.

14 W dniu 23 czerwca 2014 r. okręgowa inspekcja podatkowa potwierdziła sprawozdanie z kontroli i nakazała spółce Litdana zapłatę kwoty 15 745,48 EUR z tytułu należnego podatku VAT, kwoty 3141,76 EUR z tytułu odsetek za opóźnienie oraz kwoty 1574,66 EUR z tytułu grzywny. Decyzją z dnia 21 sierpnia 2014 r. krajowa inspekcja podatkowa potwierdziła tę decyzję.

15 Spółka Litdana odwołała się do Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisji ds. sporów podatkowych rządu Republiki Litewskiej, zwanej dalej „komisją ds. sporów podatkowych"), domagając się uchylenia decyzji okręgowej inspekcji podatkowej i krajowej inspekcji podatkowej.

16 Decyzją z dnia 31 października 2014 r. komisja ds. sporów podatkowych utrzymała decyzję krajowej inspekcji podatkowej, zwalniając jednak spółkę Lidtana z zapłaty odsetek za opóźnienie.

17 Litdana odwołała się od tych decyzji do Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalnego sądu administracyjnego w Wilnie, Litwa).

18 Sąd odsyłający precyzuje, że litewskie organy podatkowe odmówiły spółce Litdana możliwości zastosowania procedury marży jedynie w oparciu o informacje udzielone przez duńskie organy podatkowe, zgodnie z którymi spółka Handicare Auto nie zastosowała procedury marży przy dostawie przedmiotowych pojazdów. W związku z tym, po pierwsze, krajowa inspekcja podatkowa nie wzięła pod uwagę faktu, że faktury wystawione przez spółkę Handicare Auto wskazywały, że sprzedane pojazdy były zwolnione z podatku VAT i zawierały odesłanie do art. 69–71 duńskiej ustawy o podatku VAT a, po drugie, komisja ds. sporów podatkowych uznała, że Litdana, dochowując należytej staranności, powinna była zwrócić się do Handicare Auto w celu otrzymania potwierdzenia, że pojazdy te zostały sprzedane zgodnie z procedurą marży lub też zwrócić się do duńskich organów podatkowych z pytaniem, czy spółka ta przekazała do elektronicznej bazy danych systemu wymiany informacji o VAT (VIES) dane dotyczące dostawy przedmiotowych pojazdów.

19 Pytanie, jakie w tej sytuacji wyłania się przed sądem odsyłającym, dotyczy tego, czy podatnik, który otrzymał fakturę zawierającą informacje odnoszące się zarówno do procedury marży, jak i do zwolnienia z podatku VAT, ma prawo do zastosowania tej procedury, uregulowanej w art. 314 dyrektywy o podatku VAT, bez względu na fakt, że z kontroli przeprowadzonej później przez organy skarbowe wynika, że podatnik-pośrednik, który dostarczył przedmiotowe towary, nie zastosował tej procedury.

20 W tych okolicznościach Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalny sąd administracyjny w Wilnie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy na mocy art. 314 lit. a) i art. 226 pkt 11 dyrektywy [o podatku VAT] oraz art. 314 lit. d) i art. 226 pkt 14 tej dyrektywy dopuszczalne są oparte na tych przepisach uregulowania krajowe lub praktyka krajowa, które uniemożliwiają podatnikowi stosowanie w odniesieniu do VAT procedury marży, ponieważ z przeprowadzonej przez organy podatkowe kontroli podatkowej wynika, że faktury VAT za dostarczone towary zawierały nieprawidłowe informacje lub dane dotyczące zastosowania w odniesieniu do VAT procedury marży lub zwolnienia z VAT, o czym podatnik nie wiedział i nie mógł wiedzieć?

2) Czy przepisy art. 314 dyrektywy [o podatku VAT] należy rozumieć i interpretować w ten sposób, iż chociaż faktura VAT wskazuje, że towary są zwolnione z VAT (art. 226 pkt 11 dyrektywy [VAT]) lub że sprzedawca zastosował procedurę marży do dostawy towarów (art. 226 pkt 14 dyrektywy

[o podatku VAT]), podatnik uzyskuje prawo stosowania w odniesieniu do podatku VAT procedury marży tylko wówczas, gdy dostawca towarów rzeczywiście zastosował procedurę marży i należycie wywiązał się ze swoich obowiązków w zakresie zapłaty podatku VAT (zapłacił podatek VAT w swoim państwie zgodnie z procedurą marży)?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

21 Jest bezsporne, że figurujące na fakturach otrzymanych przez spółkę Litdana wyrażenie „*sekcje 69–71*", które odwołuje się do właściwych przepisów prawa duńskiego, należy rozumieć jako odpowiadające w rzeczywistości wyrażeniu „procedura marży – towary używane", które, zgodnie z art. 226 pkt 14 dyrektywy o podatku VAT powinno obowiązkowo figurować na fakturach w przypadku stosowania tej szczególnej procedury mającej zastosowanie do towarów używanych. Ponadto ani z postanowienia o odesłaniu, ani z uwag przedstawionych Trybunałowi przez strony postępowania głównego nie wynika, jakoby kwestia zgodności faktur otrzymanych przez spółkę Litdana z wymogami określonymi w art. 226 dyrektywy o podatku VAT była przedmiotem sporu w postępowaniu głównym.

W przedmiocie pytań

22 Przez swe pytania, które należy rozpoznać łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 314 dyrektywy o podatku VAT należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on temu, aby właściwe organy państwa członkowskiego odmówiły podatnikowi, który otrzymał fakturę zawierającą informacje dotyczące zarówno procedury marży, jak i zwolnienia z podatku VAT, prawa do zastosowania tej procedury, jeżeli z późniejszej kontroli przeprowadzonej przez te organy wynika, że podatnik-pośrednik dostarczający używane towary nie zastosował w rzeczywistości tejże procedury przy ich dostawie.

23 Na wstępie należy przypomnieć, że procedura opodatkowania marży uzyskanej przez podatnika-pośrednika przy dostawie towarów używanych tego rodzaju jak towary będące przedmiotem sprawy w postępowaniu głównym jest szczególną procedurą opodatkowania podatkiem VAT, stanowiącą odstępstwo od zasad ogólnych dyrektywy o podatku VAT. W związku z tym art. 314 tej dyrektywy, określający wypadki zastosowania owej procedury szczególnej, należy interpretować ściśle (zob. wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, pkt 28, 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Jak wynika z art. 314 i 315 dyrektywy o podatku VAT, procedura marży pozwala podatnikowi-pośrednikowi na zastosowanie podatku VAT jedynie w odniesieniu do marży, którą zastosował przy odsprzedaży towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków nabytych od jednego z podmiotów, o których mowa w art. 314 lit. a)–d) dyrektywy o podatku VAT, przy czym marża ta odpowiada różnicy między określoną przez podatnika-pośrednika ceną sprzedaży towaru a ceną jego nabycia.

25 Jak wynika z motywu 51 dyrektywy o podatku VAT, celem procedury marży jest uniknięcie podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji między podatnikami w dziedzinie towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków (zob. podobnie wyrok z dnia 3 marca 2011 r., Auto Nikołowi, C-203/10, EU:C:2011:118, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Opodatkowanie dokonywanej przez podatnika-pośrednika dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, na podstawie całej ceny sprzedaży, gdy cena, za jaką ten ostatni nabył ów towar, zawiera kwotę podatku naliczonego zapłaconego przez osobę wchodzącą w zakres jednej z kategorii określonej w art. 314 lit. a)–d) tej dyrektywy, której ani ta osoba, ani

podatnik-pośrednik nie mogli odliczyć, prowadziłoby do takiego podwójnego opodatkowania (zob. podobnie wyrok z dnia 3 marca 2011 r., Auto Nikołowi, C-203/10, EU:C:2011:118, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Warunki, które muszą być spełnione, aby podatnik mógł zastosować procedurę marży, są określone w art. 314 dyrektywy o podatku VAT. Artykuł ten wymienia nie tylko rodzaje towarów, które podatnik-pośrednik może dostarczać w ramach procedury marży, ale wskazuje również, w lit. a)–d), listę podmiotów, do których podatnik-pośrednik może się zwrócić w celu dokonania zakupu tych towarów, pozwalającego mu na zastosowanie tej szczególnej procedury. Te różne podmioty łączy ze sobą fakt, że nie miały one możliwości odliczenia podatku naliczonego na wcześniejszym etapie obrotu przy nabyciu towaru, i poniosły one zatem w całości ciężar tego podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, pkt 37).

28 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że na fakturach, które spółka Litdana otrzymała od spółki Handicare Auto zamieszczone były informacje dotyczące zarówno procedury marży, jak i zwolnienia z podatku VAT. I tak na fakturze nr 96681, załączonej do akt sprawy przedstawionych Trybunałowi jako przykład faktur wystawionych przez Handicare Auto za dostawę towarów stanowiących przedmiot sporu w postępowaniu głównym, widnieją, poza datą wystawienia faktury, numerem indentyfikacyjnym VAT pod którym spółka Handicare Auto dokonała dostawy towarów, pełną nazwą i adresem tej spółki, ilością i opisem towaru, ceną jednostkową, ceną *„Razem w DKK”*, wzmianką o wysokości podatku VAT równej *„0”* i o cenie *„razem w DKK, w tym VAT”*, wyrażenia *„sekcje 69–71”* i *„zwolnione z VAT”*.

29 Z postanowienia odsyłającego wynika, że wzmianka figurująca na fakturach wystawionych przez spółkę Handicare Auto dotycząca zastosowania procedury marży była błędna, ponieważ, jak się okazało w trakcie kontroli przeprowadzonej przez organy podatkowe spółka ta w rzeczywistości nie zastosowała tej procedury do dostawy przedmiotowych pojazdów używanych. Wspomniane organy podatkowe wywiodły z powyższego, że warunki zastosowania procedury marży nie były spełnione, w związku z czym spółka Litdana nie miała prawa do zastosowania tej procedury i dlatego też następnie wezwały tę spółkę do uiszczenia należnego podatku VAT.

30 W tym względzie należy stwierdzić, że zastosowanie procedury marży, o której mowa w art. 314 lit. d) dyrektywy o podatku VAT, jest możliwe pod warunkiem, niespełnionym w niniejszej sprawie, że towary wymienione w tym artykule są dostarczone podatnikowi przez podatnika-pośrednika, który zastosował tę procedurę przy dostawie. Ponadto z informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym nie wynika w żaden sposób, jakoby sytuacja będąca przedmiotem sprawy w postępowaniu głównym dała się zakwalifikować jako jedna z innych sytuacji wymienionych we wspomnianym art. 314, w których można zastosować wspomnianą procedurę.

31 W tym kontekście należy przypomnieć, że Trybunał wielokrotnie podkreślał, że podmioty prawa nie mogą powoływać się na normy prawa Unii w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie (wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 43).

32 Trybunał wywnioskował z tego, po pierwsze, w ramach utrwalonego orzecznictwa dotyczącego prawa odliczenia podatku VAT przewidzianego przez dyrektywę o podatku VAT, że do krajowych organów i sądów należy odmówienie przyznania tego prawa, jeżeli zostanie ustalone na podstawie obiektywnych przesłanek, że to prawo powoływane jest w sposób stanowiący przestępstwo lub nadużycie. Po drugie, orzekł, że konsekwencja nadużycia lub przestępstwa wiąże się również, co do zasady, ze skorzystaniem z prawa do zwolnienia na podstawie dostawy wewnątrzwspólnotowej (zob. podobnie wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 54). Wreszcie, po trzecie, w zakresie, w jakim ewentualna odmowa przyznania prawa do odliczenia wywodzona z dyrektywy o podatku VAT odzwierciedla ogólną zasadę, zgodnie z którą nikt nie powinien korzystać w sposób stanowiący nadużycie lub przestępstwo z praw wynikających z systemu prawnego Unii, wydanie takiej

odmowy, co do zasady, przypada krajowym organom i sądom, bez względu na to, jakiego prawa z dziedziny podatku VAT dotyczy przestępstwo – a zatem także prawa do odliczenia podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 46).

33 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ma to miejsce tylko wtedy, gdy przestępstwo podatkowe zostało popełnione przez samego podatnika, ale także wtedy, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez daną transakcję uczestniczył w transakcji wiążącej się z przestępstwem w zakresie podatku VAT, popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym lub na dalszym odcinku łańcucha dostaw (zob. w odniesieniu do prawa do odliczenia wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 38–40, w odniesieniu do prawa do zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej, wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 54 i, w dziedzinie zwrotu podatku VAT, wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 49, 50).

34 Nie jest zatem sprzeczne z prawem Unii wymaganie, by podmiot gospodarczy działał w dobrej wierze i podejmował wszelkie działania, jakich można racjonalnie wymagać w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi do udziału w przestępstwie podatkowym (wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Natomiast niezgodne z zasadami prawa do odliczenia przewidzianymi w dyrektywie VAT jest sankcjonowanie odmową możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach danej transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja w łańcuchu dostaw, dokonana przed transakcją przeprowadzoną przez tego podatnika lub po niej, została dokonana z naruszeniem przepisów o podatku VAT. Wprowadzenie systemu odpowiedzialności bez winy wykraczałoby bowiem poza zakres niezbędny do ochrony interesów skarbu państwa (wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 41, 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Z powyższego wynika, że nawet jeśli wszystkie przesłanki materialne dające prawo do zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej z podatku VAT lub do odliczenia podatku VAT nie są spełnione, to zdaniem Trybunału nie można odmówić tego prawa podatnikowi, który działał w dobrej wierze i podjął wszystkie środki, których zastosowania można od niego racjonalnie wymagać w celu zagwarantowania, by dokonywana przez niego transakcja nie prowadziła do udziału w przestępstwie podatkowym (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 68, z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 47–50, 55).

37 Wszystkie strony postępowania oraz osoby zainteresowane podzielają stanowisko, zgodnie z którym rozważania przywołane w pkt 32–35 niniejszego wyroku mają zastosowanie, kiedy organy lub sądy krajowe odmawiają podatnikowi prawa do zastosowania procedury marży uregulowanej w art. 314 dyrektywy o podatku VAT.

38 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału określenie działań, jakich w konkretnym wypadku można w sposób uzasadniony oczekiwać od podatnika, który zamierza skorzystać z prawa przyznanego przez dyrektywę o podatku VAT, w celu upewnienia się, że dokonywane przez niego transakcje nie wiążą się z popełnieniem przestępstwa przez podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu, zależy przede wszystkim od okoliczności rozpatrywanej sprawy (zob. analogicznie wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 53, 54, 59; z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 53).

39 Jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać nieprawidłowości lub przestępstwo, przezorny przedsiębiorca powinien, zależnie od okoliczności sprawy, być zobowiązany do zasięgnięcia informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 60).

40 Jednakże organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do zastosowania procedury marży badał, czy wystawca faktury za towary i usługi, których procedura ta ma dotyczyć, wypełnił swoje obowiązki w zakresie deklaracji i uiszczenia podatku VAT, w celu upewnienia się, że podmioty działające na wcześniejszych etapach obrotu nie dopuszczają się nieprawidłowości lub przestępstwa, albo żeby podatnik ten posiadał potwierdzające to dokumenty (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 61).

41 Co do zasady bowiem to do organów podatkowych należy dokonywanie niezbędnych kontroli podatników w celu wykrycia nieprawidłowości i przestępstw w zakresie podatku VAT oraz karanie podatników winnych takich nieprawidłowości lub przestępstw (zob. analogicznie wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 62).

42 A zatem do sądu krajowego należy ustalenie w świetle zasad powołanych w pkt 38–41 niniejszego wyroku, czy spółka Litdana działała w dobrej wierze i czy podjęła wszystkie środki, których zastosowania można było od niej racjonalnie wymagać w celu zagwarantowania, że dokonywana przez nią transakcja nie prowadziła do udziału w przestępstwie podatkowym.

43 Wśród elementów i okoliczności faktycznych, które sąd odsyłający będzie mógł wziąć w tym względzie pod uwagę, znajduje się fakt, iż nie ustalono, że spółka Litdana wiedziała, że spółka Handicare Auto w rzeczywistości nie zastosowała procedury marży do dostaw będących przedmiotem postępowania głównego. W każdym razie fakt taki nie wynika w żaden sposób z postanowienia odsyłającego.

44 W odniesieniu do kwestii, czy spółka Litdana podjęła wszystkie środki konieczne w celu zagwarantowania, by dokonywane przez nią transakcje nie prowadziły do udziału w przestępstwie podatkowym, sąd odsyłający będzie mógł, w ramach ogólnej oceny okoliczności faktycznych, wziąć w szczególności pod uwagę fakt, iż dostawy, których dotyczy postępowanie główne, zdają się wpisywać w długotrwałą relację handlową między spółkami Litdana i Handicare Auto, w kontekście której spółka Litdana zwróciła się w przeszłości do organów podatkowych w celu sprawdzenia, co oznacza wzmianka „*sekcje 69–71*” figurująca na fakturach wystawionych przez Handicare Auto i otrzymała od nich informację potwierdzającą, że faktury, na których widnieje taka wzmianka, stanowią wystarczający dowód pozwalający jej na zastosowanie procedury marży. W takich okolicznościach wymaganie od podatnika, aby sprawdzał systematycznie przy każdej dostawie, czy dostawca rzeczywiście zastosował procedurę marży, byłoby sprzeczne z zasadą proporcjonalności, przynajmniej w przypadkach, w których nie istnieją żadne przesłanki, by podejrzewać wystąpienie nieprawidłowości lub przestępstwa w rozumieniu pkt 39 niniejszego wyroku.

45 W odniesieniu do kwestii, czy w postępowaniu głównym zaistniały przesłanki, by podejrzewać nieprawidłowości lub przestępstwo, należy zauważyć, że rząd litewski przyznał, odpowiadając na pytanie Trybunału zadane w trakcie rozprawy, że wzmianka „*sekcje 69–71*” figurująca na fakturach otrzymanych przez spółkę Litdana nie stanowi sama w sobie przesłanki, która powinna wzbudzić jej podejrzenie zaistnienia nieprawidłowości lub przestępstwa. Zdaniem tego rządu to fakt, że wzmianki „ *sekcje 69–71*” i „*zwolnione z VAT*” figurowały na fakturach jednocześnie, stanowi przesłankę zaistnienia nieprawidłowości lub przestępstwa w rozumieniu pkt 39 niniejszego wyroku.

46 W tym względzie, o ile prawdą jest, że taka podwójna wzmianka nie jest całkowicie jednoznaczna, ponieważ wydaje się ona odsyłać zarówno do przepisów regulujących opodatkowanie dostawy na podstawie marży sprzedawcy, jak i do tych, które mówią o zwolnieniu tej dostawy z podatku VAT,

należy jednak zauważyć, jak robi to Komisja Europejska, iż nie jest oczywiste, aby taka podwójna wzmianka mogła wzbudzić wątpliwości przedsiębiorcy poinformowanego, niebędącego jednak ekspertem w dziedzinie podatku VAT, co do zaistnienia nieprawidłowości lub przestępstw popełnionych przez innego przedsiębiorcę na wcześniejszym etapie obrotu. Nie można bowiem wykluczyć, że podatnik mógłby zinterpretować tę podwójną wzmiankę jako potwierdzenie faktu, że dostawa została dokonana, zgodnie z art. 314 lit. d) dyrektywy o podatku VAT, przez innego podatnika-pośrednika w zakresie, w jakim dostawa wykonana przez tego innego podatnika-pośrednika podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT zgodnie z procedurą marży. Jak zauważyła podczas rozprawy spółka Litdana, zarówno wzmianka dotycząca zwolnienia z podatku VAT, jak i ta dotycząca procedury marży, widniejące na fakturach, których dotyczy postępowanie główne, mogą być również interpretowane przez podatnika jako potwierdzenie faktu, że tylko marża sprzedawcy podlegała opodatkowaniu, a pozostała wartość przedmiotowych towarów była zwolniona z podatku, co powinien sprawdzić sąd odsyłający.

47 Ponadto, z zastrzeżeniem zbadania tej okoliczności przez sąd odsyłający, wzmianka *„zwolnione z VAT”*, rozpatrywana łącznie ze wzmiankami *„sekcje 69–71”* i *„razem w DKK, w tym VAT”* widniejącymi na tych fakturach, mogłaby również być intepretowana przez podatnika jako potwierdzająca fakt, iż stosując procedurę marży nie może on, zgodnie z art. 323 dyrektywy o podatku VAT, odliczyć podatku naliczonego przy zakupie przedmiotowych towarów, lub też jako odnosząca się do dostaw podlegających tej procedurze, w ramach której, zgodnie z art. 325 dyrektywy o podatku VAT, podatnik-pośrednik nie może, na wystawianych przez siebie fakturach, oddzielnie wykazywać podatku VAT odnoszącego się do dostaw towarów.

48 Mając na uwadze powyższe rozważania, w odpowiedzi na zadane pytania należy stwierdzić, że art. 314 dyrektywy o podatku VAT powinien być interpretowany w ten sposób, iż sprzeciwia się on temu, aby właściwe organy państwa członkowskiego odmówiły podatnikowi, który otrzymał fakturę zawierającą informacje dotyczące zarówno procedury marży, jak i zwolnienia z podatku VAT, prawa do zastosowania procedury marży, nawet jeśli z późniejszej kontroli przeprowadzonej przez te organy wynika, że podatnik-pośrednik, dostarczający używane towary nie zastosował w rzeczywistości tejże procedury do dostawy towarów, chyba że zostanie ustalone przez właściwe organy, że podatnik nie działał w dobrej wierze lub że nie podjął wszystkich racjonalnych środków leżących w jego mocy w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadziła do udziału w przestępstwie podatkowym, co powinien sprawdzić sąd odsyłający.

W przedmiocie kosztów

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

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

Artykuł 314 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, iż sprzeciwia się on temu, aby właściwe organy państwa członkowskiego odmówiły podatnikowi, który otrzymał fakturę zawierającą informacje dotyczące zarówno procedury marży, jak i zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT), prawa do zastosowania procedury marży, nawet jeśli z późniejszej kontroli przeprowadzonej przez te organy wynika, że podatnik-pośrednik, dostarczający używane towary nie zastosował w rzeczywistości tejże procedury do dostawy towarów, chyba że zostanie ustalone przez właściwe

organy, że podatnik nie działał w dobrej wierze lub że nie podjął wszystkich racjonalnych środków leżących w jego mocy w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadziła do udziału w przestępstwie podatkowym, co powinien sprawdzić sąd odsyłający.

Podpisy