Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 3 października 2019 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Nabycie środków spożywczych – Odliczenie podatku naliczonego – Odmowa odliczenia – Ewentualnie fikcyjny dostawca – Oszustwo w zakresie VAT – Wymagania dotyczące wiedzy posiadanej przez nabywcę – Rozporządzenie (WE) nr 178/2002 – Obowiązek śledzenia przemieszczania żywności i identyfikacji dostawcy – Rozporządzenia (WE) nr 852/2004 i (WE) nr 882/2004 – Obowiązki rejestracyjne spoczywające na przedsiębiorstwach sektora spożywczego – Wpływ na prawo do odliczenia podatku VAT

W sprawie C-329/18

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 10 maja 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 maja 2018 r., w postępowaniu:

Valsts ieņēmumu dienests

przeciwko

„Altic” SIA,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

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

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: M. Aleksejev, kierownik wydziału,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 marca 2019 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu „Altic” SIA przez A. Purmalisa, advokāts,

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

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

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė oraz A. Sauka, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: łotewski.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 22 maja 2019 r.,

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 2006/112").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Valsts ieņēmumu dienests (łotewskim organem podatkowym, zwanym dalej „organem podatkowym") a „Altic" SIA w przedmiocie skierowanego do Altic wezwania do zapłaty kwoty podatku od wartości dodanej (VAT) z tytułu zakupu ziaren rzepaku, zapłaconego, a następnie odliczonego przez Altic, wraz z grzywną i odsetkami za zwłokę.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112:

„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".

4 Artykuł 178 lit. a) tej dyrektywy przewiduje:

„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 lub świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6".

5 Artykuł 273 akapit pierwszy rzeczonej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic".

6 Motywy 28 i 29 rozporządzenia (WE) nr 178/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 28 stycznia 2002 r. ustanawiającego ogólne zasady i wymagania prawa żywnościowego, powołującego Europejski Urząd ds. Bezpieczeństwa Żywności oraz ustanawiającego procedury w zakresie bezpieczeństwa żywności (Dz.U. 2002, L 31, s. 1; sprostowanie Dz.U. 2007, L 179, s. 59) stanowią:

„(28) Doświadczenie dowodzi, że funkcjonowanie rynku wewnętrznego żywności i pasz może być zagrożone, jeżeli nie jest możliwe monitorowanie ruchu [śledzenie przemieszczania] żywności i pasz. Dlatego też konieczne jest ustanowienie całościowego systemu monitorowania ruchu [śledzenia] 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”.

7 Dla celów tego rozporządzenia jego artykuł 3 pkt 15 definiuje pojęcie „możliwość śledzenia” jako „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”.

8 Zgodnie z art. 17 ust. 2 akapit pierwszy wspomnianego rozporządzenia:

„Państwa członkowskie ustanawiają również zasady dotyczące środków i kar mających zastosowanie w przypadku naruszenia prawa żywnościowego i paszowego. Ustanowione środki i kary powinny być skuteczne, proporcjonalne i odstraszające”.

9 Artykuł 18 tego rozporządzenia, zatytułowany „Możliwość śledzenia”, brzmi następująco:

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

2. Podmioty działające na rynku spożywczym i pasz powinny móc zidentyfikować każd[ą] osobę, która dostarczyła im środek spożywczy, paszę, zwierzę hodowlane lub substancję przeznaczoną do dodania do żywności lub pasz bądź [substancję] którą można do nich dodać.

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

[…]”.

10 Artykuł 6 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 852/2004 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie higieny środków spożywczych (Dz.U. 2004, L 139, s. 1) stanowi:

„W szczególności każdy podmiot prowadzący przedsiębiorstwo spożywcze 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.

Podmioty prowadzące przedsiębiorstwa spożywcze zapewniają również, że [aby] właściwy organ zawsze posiada[ł] aktualne informacje na temat zakładów, w tym poprzez powiadamianie o każdej istotnej zmianie w działalności i o każdym zamknięciu istniejącego zakładu".

11 Artykuł 31 ust. 1 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 żywnościowym oraz regułami dotyczącymi zdrowia zwierząt i dobrostanu zwierząt (Dz.U. 2004, L 165, s. 1) 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 [Rady z dnia 22 grudnia 1995 r. ustanawiającej warunki i środki dla zatwierdzania i rejestracji określonych zakładów i pośredników prowadzących działalność w sektorze pasz zwierzęcych i zmieniającej dyrektywy 70/524/EWG, 74/63/EWG, 79/373/EWG i 82/471/EWG (Dz.U. 1995, L 332, s. 15)] 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".

Prawo łotewskie

12 Artykuł 10 ust. 1 pkt 1 likums by pievienotās vērtības nodokli (ustawy o VAT), w brzmieniu obowiązującym w dniu zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, ma następujące brzmienie:

„Jedynie podatnik zarejestrowany przez [organ podatkowy] jest uprawniony do odliczenia w swojej deklaracji VAT od kwoty podatku podlegającego zapłacie na rzecz skarbu państwa jako podatku naliczonego kwoty podatku wykazanej na fakturach otrzymanych od innych podatników za towary nabyte lub usługi otrzymane w celu realizacji własnych transakcji podlegających opodatkowaniu, w tym transakcji dokonywanych za granicą, które podlegałyby opodatkowaniu, gdyby zostały zrealizowane na terytorium kraju".

13 Zgodnie z brzmieniem art. 10 ust. 1^2 tej ustawy:

„Kwota podatku wskazana na fakturach dotyczących otrzymanych towarów i usług podlega odliczeniu po otrzymaniu faktury dotyczącej otrzymanych towarów i usług lub po zapłaceniu kwoty podatku wskazanej na fakturze tytułem zaliczki".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14 Altic zakupił nasiona rzepaku od „Sakorex" SIA w lipcu i sierpniu 2011 r. oraz od „Ulmar" SIA w październiku 2011 r. Z postanowienia odsyłającego wynika, że przedsiębiorstwa te zwróciły się do Altic na podstawie reklam umieszczonych przez niego w mediach i Internecie. Wspomniane nasiona rzepaku były odbierane i przechowywane w magazynie należącym do „Vendo" SIA. Altic odliczył VAT naliczony z tytułu owych zakupów.

15 W trakcie kontroli przeprowadzonej w Altic organ podatkowy stwierdził z kolei, że wspomniane transakcje nie miały w rzeczywistości miejsca. Organ ten nakazał Altic zapłacić odliczony podatek VAT oraz grzywnę wraz z odsetkami za zwłokę.

16 Administratīvā rajona tiesa (rejonowy sąd administracyjny, Łotwa) uwzględnił wniesioną przez Altic skargę o stwierdzenie nieważności decyzji organu podatkowego. Orzeczenie tego sądu zostało utrzymane w mocy przez Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny, Łotwa).

17 Sąd ten zauważył, że nie zakwestionowano tego, że nasiona rzepaku zostały dostarczone do magazynu w terminach i w ilości wskazanej w dokumentach Vendo. Stwierdził on, że z uwagi okoliczności te wskazują, iż Altic działał w dobrej wierze i w pełni polegał na zdolności Sakorex i Ulmar do dostarczenia towarów objętych umową, zaś sprawdzenie owej zdolności nie należało do Altic. W tym względzie organy podatkowe miały nie wskazać, jakich konkretnych działań wynikających z odpowiednich przepisów nie podjął Altic w celu dokonania takiej weryfikacji.

18 Organ podatkowy wniósł skargę kasacyjną do sądu odsyłającego, Augstākā tiesa (sądu najwyższego, Łotwa). Podnosi on, że zgodnie z rozporządzeniem nr 178/2002 podmioty działające na rynku spożywczym muszą być w stanie zidentyfikować każdą substancję, która ma być włączona do żywności lub paszy lub która może być do niej włączona, i muszą w tym celu dysponować systemami i procedurami umożliwiającymi udostępnienie tych informacji właściwym organom. Ponadto Altic nie dokonał żadnej minimalnej weryfikacji dotyczącej swoich kontrahentów ani nie sprawdził, czy zostali oni zarejestrowani przez łotewską agencję ds. żywności i weterynarii. Jego zdaniem wynika z tego, że Altic wiedział lub powinien był wiedzieć, że brał udział w nadużyciu wspólnego systemu VAT.

19 Zdaniem sądu odsyłającego nie jest kwestionowane, że istnieją wskazówki, zgodnie z którymi Sakorex i Ulmar są fikcyjnymi spółkami, oraz że nie można ustalić pochodzenia rozpatrywanych towarów. W związku z tym powstaje pytanie, czy Altic wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcje rozpatrywane w postępowaniu głównym były związane z oszustwami w zakresie VAT.

20 W tym względzie sąd odsyłający zauważa, że nie ma dowodów potwierdzających, że zakupiony rzepak był przeznaczony wyłącznie do wykorzystania w produkcji paliwa, jak twierdzi Altic, lub przynajmniej że nie był w żaden sposób związany z łańcuchem żywnościowym. W konsekwencji należy stwierdzić, że w odniesieniu do wspomnianych transakcji Altic powinien był zastosować się do przepisów rozporządzenia nr 178/2002.

21 Rzeczony sąd wspomina, że art. 18 tego rozporządzenia ustanawia podstawowe zasady śledzenia przemieszczania środków spożywczych, a także identyfikacji ich dostawców. Jeżeli chodzi o tę identyfikację, podnosi on, że o ile wspomniane rozporządzenie nie wyjaśnia, w jakim stopniu przedsiębiorstwo powinno identyfikować swojego dostawcę, o tyle jednak ze wskazówek dotyczących wykonania art. 11, 12, 14, 17, 18, 19 i 20 rozporządzenia nr 178/2002 z dnia 26 stycznia 2010 r. zawartych we wnioskach Stałego Komitetu ds. Żywności i Zdrowia Zwierząt Komisji Europejskiej wynika, że przedsiębiorstwa są zobowiązane do przechowywania informacji o nazwie i adresie dostawcy produktu, a także o identyfikacji tego produktu.

22 Sąd krajowy zastanawia się jednak, czy cel rozporządzenia nr 178/2002, polegający na zagwarantowaniu bezpieczeństwa żywności, nie wymaga wykazania większej staranności podmiotu działającego na rynku spożywczym w zakresie wyboru kontrahenta, co wymagałoby od niego dokonania weryfikacji kontrahenta, w szczególności potwierdzenia jego zarejestrowania przez właściwe organy, oraz czy w razie braku takiej staranności można odmówić temu podmiotowi prawa do odliczenia VAT. W tym względzie sąd odsyłający zastanawia się również, czy z uwagi na ten sam cel zweryfikowanie przez Altic jakości dostarczonych towarów mogłoby zmniejszyć ciężar owego obowiązku przeprowadzenia bardziej szczegółowego badania kontrahenta.

23 Sąd odsyłający zauważa ponadto, że zdaniem organów podatkowych brak zweryfikowania przez Altic, czy kontrahenci są zarejestrowani przez agencję ds. żywności i weterynarii, wskazuje na to, że spółka ta wiedziała lub powinna była wiedzieć, że transakcje rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowiły oszustwo w zakresie VAT. Sąd ten uważa jednak, o ile weryfikacja rejestracji przedsiębiorstwa sektora spożywczego przewidziana w postanowieniach rozporządzeniach nr 852/2004

i 882/2004 pozwala na upewnienie się, iż uczestniczy ono zgodnie z prawem w łańcuchu żywnościowym, o tyle fakt zarejestrowania przedsiębiorstwa nie wyklucza, że jego działalność gospodarcza jest fikcyjna, a – odwrotnie – brak rejestracji nie potwierdza automatycznie takiego fikcyjnego charakteru, w ten sposób że brak weryfikacji nie może potwierdzać w decydujący sposób wniosku organu podatkowego.

24 W tych okolicznościach Augstākā tiesa (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 z uwagi na cel rozporządzenia nr 178/2002, jakim jest zapewnienie bezpieczeństwa żywnościowego, w szczególności poprzez zapewnienie możliwości śledzenia przemieszczania żywności, należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on odmowie odliczenia naliczonego podatku, w przypadku gdy podatnik uczestniczący w łańcuchu żywnościowym nie wykazał przy wyborze kontrahenta większej staranności niż staranność wymagana w zwykłej praktyce handlowej, polegająca zasadniczo na obowiązku przeprowadzenia weryfikacji kontrahenta, choć jednocześnie sprawdził jakość środków żywnościowych, realizując w ten sposób cel rozporządzenia nr 178/2002?

2) Czy ustanowiony w art. 6 rozporządzenia nr 852/2004 oraz w art. 31 rozporządzenia nr 882/2004 wymóg dotyczący wpisu do rejestru przedsiębiorstwa spożywczego, interpretowany w świetle art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, 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 specyfikę rzeczonej transakcji?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

25 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby podatnikowi uczestniczącemu w łańcuchu żywnościowym odmówiono prawa do odliczenia naliczonego VAT na tej podstawie, że nie dopełnił on ciążących na nim na mocy art. 18 ust. 2 rozporządzenia nr 178/2002 obowiązków związanych z identyfikacją swoich dostawców dla celów śledzenia przemieszczania produktów żywnościowych.

26 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT. System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy, pod warunkiem że co do zasady jego działalność podlega VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 35, 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu VAT i zasadniczo nie może być ograniczane, jeżeli wymogi materialne i formalne lub warunki, którym podlega to prawo, są przestrzegane przez podatników zamierzających z niego skorzystać (zob. podobnie wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 36, 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Oprócz tych materialnych i formalnych wymogów lub warunków wynikających z art. 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 (zob. podobnie wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 39, 40) art. 273 tej dyrektywy pozwala państwom członkowskim, pod pewnymi warunkami, przewidzieć inne obowiązki, które uznają one za konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom.

29 W drugiej kolejności należy przypomnieć, że zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 2006/112. Trybunał orzekł, że podmioty prawa nie mogą w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie powoływać się na przepisy prawa Unii. Tym samym to do krajowych organów i sądów należy odmówienie skorzystania z prawa do odliczenia, jeżeli w oparciu o obiektywne dowody ustalone zostanie, że na prawo to owe podmioty powołują się w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie (wyrok z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Jeżeli jest tak w wypadku, gdy oszustwo podatkowe jest popełnione przez samego podatnika, to ma to również miejsce, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie towaru uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT (wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Właściwe organy podatkowe, które stwierdziły oszustwa lub nieprawidłowości, jakich dopuścił się wystawca danej faktury, są zobowiązane wykazać na podstawie obiektywnych dowodów i bez wymagania od odbiorcy faktury, aby dokonywał weryfikacji, do których nie jest zobowiązany, że ów odbiorca wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia była związana z oszustwem w zakresie VAT (wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Jeżeli chodzi o poziom staranności wymagany od podatnika pragnącego skorzystać z prawa do odliczenia VAT, Trybunał orzekł, że podmioty, które podejmują wszelkie środki, których można od nich racjonalnie wymagać, w celu zapewnienia, że ich transakcje nie są związane z oszustwami w zakresie VAT lub innymi oszustwami, muszą mieć możliwość polegania na zgodności z prawem tych transakcji bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego VAT, ponieważ określenie środków, które w konkretnym przypadku mogą być racjonalnie wymagane od podatnika w tym celu, zależy zasadniczo od okoliczności rzeczonego przypadku (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 53, 59; a także z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 51).

33 W postępowaniu przed sądem głównym organ podatkowy, uznając, że dostawcy Altic byli fikcyjnymi spółkami i że w związku z tym pojawiła się kwestia oszustwa we wspólnym systemie VAT, odmówił Altic prawa do odliczenia VAT. W szczególności organ ten uznał, że Altic, jako podmiot w sektorze spożywczym, był zobowiązany do przeprowadzenia dokładnej weryfikacji swoich kontrahentów zgodnie z art. 18 ust. 2 rozporządzenia nr 178/2002. Niewywiązanie się z tego obowiązku wykazałoby, że Altic wiedział lub powinien był wiedzieć, że brał udział w transakcjach związanych z tym oszustwem.

34 Tymczasem, z jednej strony, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 46 opinii, odmowa prawa do odliczenia VAT w wyniku nieprzestrzegania obowiązków wynikających ze wspomnianego przepisu rozporządzenia nr 178/2002 nie znajduje żadnej podstawy prawnej w dyrektywie 2006/112. Zobowiązania przewidziane w rozporządzeniu nr 178/2002 nie są związane z materialnymi i formalnymi wymogami lub warunkami prawa do odliczenia przewidzianymi w tej dyrektywie. Z dowodów przedstawionych Trybunałowi nie wynika również, że rzeczona podstawa odmowy opiera się na właściwych przepisach krajowych w dziedzinie VAT.

35 Z drugiej strony, odnosząc się do tego, że zgodnie z ustaleniami sądu odsyłającego Altic uczestniczył w łańcuchu żywnościowym i w związku z tym był obowiązany przestrzegać przepisów rozporządzenia nr 178/2002, należy zauważyć, że przewidziany w art. 18 ust. 2 tego rozporządzenia obowiązek

związany z możliwością śledzenia środków spożywczych ma inny cel niż cel wykrywania oszustw w zakresie VAT. Z motywów 28 i 29 tego rozporządzenia wynika bowiem, że obowiązek identyfikacji dostawców żywności ma na celu umożliwienie ukierunkowanego i precyzyjnego wycofania żywności oraz informowanie konsumentów lub urzędników w celu uniknięcia niepotrzebnej ewentualności większych zakłóceń na rynku wewnętrznym. Niewykonanie tego obowiązku może skutkować karami przewidzianymi przez prawo krajowe zgodnie z art. 17 ust. 2 akapit trzeci tego rozporządzenia.

36 Wynika z tego, że obowiązek ten jako taki nie może być uważany za środek, którego przyjęcie przez podatnika może być racjonalnie wymagane w celu zapewnienia, że jego transakcje nie są związane z oszustwami we wspólnym systemie VAT. W konsekwencji, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 56 opinii, ewentualne naruszenie tego obowiązku nie może samo w sobie i automatycznie uzasadniać odmówienia temu podatnikowi zezwolenia na odliczenie VAT.

37 W tym kontekście należy również przypomnieć, że obowiązek, o którym mowa w art. 18 ust. 2 rozporządzenia nr 178/2002, zgodnie z treścią tego przepisu polega na identyfikacji każdego dostawcy środka spożywczego oraz na ustanowieniu systemów i procedur umożliwiających udostępnienie takich informacji właściwym organom na ich żądanie.

38 Jeśli chodzi o dane wymagane do takiej identyfikacji, należy uznać, że muszą one umożliwiać osiągnięcie celu śledzenia przemieszczania żywności, opisanego w pkt 35 niniejszego wyroku, a tym samym co do zasady wystarczająca jest identyfikacja dostawców na podstawie ich nazwy i adresu. Wynika z tego, że nie można uznać podniesionego przez organ podatkowy przed sądem odsyłającym oraz przez rząd łotewski w uwagach na piśmie argumentu, zgodnie z którym rozporządzenie to wymaga co do zasady dogłębnego sprawdzenia kontrahenta.

39 Inaczej byłoby tylko wtedy, gdyby prawidłowo ustalono, że ze względu na szczególne okoliczności nabywca danych środków spożywczych powinien mieć poważne wątpliwości co do rzeczywistego istnienia lub tożsamości ich dostawcy, którego obowiązek identyfikacji przewiduje rozporządzenie nr 178/2002, w taki sposób, że powinien upewnić się co do tej tożsamości, czego zweryfikowanie należy w odpowiednim przypadku do sądu odsyłającego.

40 Gdyby założyć, że tak jest w tym przypadku, okoliczność ta mogłaby stanowić jedną z kilku przesłanek, które łącznie w spójny sposób wskazują, że podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w transakcji stanowiącej oszustwo w zakresie VAT.

41 Z uwagi na powyższe rozważania na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, iż art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on odmówieniu podatnikowi uczestniczącemu w łańcuchu żywnościowym prawa do odliczenia naliczonego VAT z tego tylko powodu – przy założeniu, że zostało to należycie udowodnione, a czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego – iż ów podatnik nie przestrzegał ciążących na nim na mocy art. 18 ust. 2 rozporządzenia nr 178/2002 obowiązków związanych z identyfikacją jego dostawców w celu umożliwienia śledzenia przemieszczania środków spożywczych. Niewykonanie tych obowiązków może jednak stanowić jeden z elementów, które łącznie w spójny sposób wskazują na to, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT, co podlega ocenie sądu odsyłającego.

W przedmiocie pytania drugiego

42 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że brak zweryfikowania przez podatnika uczestniczącego w łańcuchu żywnościowym, czy jego dostawcy są zarejestrowani przez właściwe organy zgodnie z art. 6

ust. 2 rozporządzenia nr 852/2004 i art. 31 ust. 1 rozporządzenia nr 882/2004 ma znaczenie dla ustalenia, czy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT.

43 W tym względzie art. 6 ust. 2 rozporządzenia 852/2004 przewiduje, że podmiot działający w sektorze spożywczym powiadamia właściwy organ o każdym przedsiębiorstwie uczestniczącym w produkcji, przetwarzaniu i dystrybucji środków spożywczych w celu ich rejestracji. Zgodnie z art. 31 ust. 1 lit. a) i b) rozporządzenia 882/2004 właściwe organy są zobowiązane do określenia procedur, które mają być stosowane przez te podmioty przy składaniu wniosków o rejestrację ich zakładów, oraz do prowadzenia aktualnego wykazu zarejestrowanych podmiotów.

44 Należy zauważyć, że rozporządzenia nr 852/2004 i 882/2004 nie nakładają na przedsiębiorstwa sektora spożywczego żadnego obowiązku sprawdzenia, czy jego dostawcy zostali zarejestrowani zgodnie z wymogami tych rozporządzeń. Taki obowiązek weryfikacji dla celów odliczenia podatku VAT nie wynika również z dyrektywy 2006/112.

45 Jak przypomniano także w pkt 31 niniejszego wyroku, jeżeli organ podatkowy w konsekwencji stwierdzenia oszustw lub nieprawidłowości popełnionych przez wystawcę faktury zmierza do ustalenia, czy jej odbiorca wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja, na którą się powołał w celu uzasadnienia prawa do odliczenia VAT, uczestniczyła w oszustwie w zakresie VAT, nie może wymagać od wspomnianego odbiorcy przeprowadzenia kontroli, które do niego nie należą (zob. podobnie wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 50).

46 W tym kontekście Trybunał orzekł już, że organ podatkowy nie może żądać od podatnika, który zamierza skorzystać z prawa do odliczenia VAT, przedstawienia pochodzących od jego dostawcy bydła dokumentów wymieniających marki pasz dla zwierząt przewidzianych w ramach systemu identyfikacji i rejestracji ustanowionego rozporządzeniem (WE) nr 1760/2000 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 lipca 2000 r. ustanawiającym system identyfikacji i rejestracji bydła i dotyczącym etykietowania wołowiny i produktów z wołowiny oraz uchylającym rozporządzenie Rady (WE) nr 820/97 (Dz.U. 2000, L 204, s. 1) (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, pkt 42).

47 Podobnie, w celu ustalenia, że podatnik uczestniczący w łańcuchu żywnościowym wiedział lub powinien był wiedzieć, że jego dostawcy uczestniczyli w oszustwach w zakresie VAT, organ podatkowy nie może wymagać od tego podatnika sprawdzenia, czy wypełnił on obowiązki w zakresie rejestracji wymagane przez prawo Unii dotyczące regulacji środków spożywczych.

48 W konsekwencji na pytanie drugie trzeba odpowiedzieć, iż art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że brak zweryfikowania przez podatnika uczestniczącego w łańcuchu żywnościowym, czy jego dostawcy są zarejestrowani przez właściwe organy zgodnie z art. 6 ust. 2 rozporządzenia nr 852/2004 i art. 31 ust. 1 rozporządzenia nr 882/2004 nie ma znaczenia dla celów ustalenia, czy podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT.

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 (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **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 sprzeciwia się on odmówieniu podatnikowi uczestniczącemu w łańcuchu żywnościowym prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT) z tego tylko powodu – przy założeniu, że zostało to należycie udowodnione, a czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego – iż ów podatnik nie przestrzegał ciążących na nim na mocy 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 żywnościowego, powołującego Europejski Urząd ds. Bezpieczeństwa Żywności oraz ustanawiającego procedury w zakresie bezpieczeństwa żywności obowiązków związanych z identyfikacją jego dostawców w celu umożliwienia śledzenia przemieszczania środków spożywczych. Niewykonanie tych obowiązków może jednak stanowić jeden z elementów, które łącznie w spójny sposób wskazują na to, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT, co podlega ocenie sądu odsyłającego.**

2) **Artykuł 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/45, należy interpretować w ten sposób, że brak zweryfikowania przez podatnika uczestniczącego w łańcuchu żywnościowym, czy jego dostawcy są zarejestrowani przez właściwe organy zgodnie z art. 6 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 852/2004 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie higieny środków spożywczych i art. 31 ust. 1 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 żywnościowym oraz regułami dotyczącymi zdrowia zwierząt i dobrostanu zwierząt nie ma znaczenia dla celów ustalenia tego, czy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT.**

Podpisy