Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 31 stycznia 2013 r.*

Podatki — Podatek VAT — Dyrektywa 2006/112/WE — Zasada neutralności podatkowej — Prawo do odliczenia — Odmowa — Artykuł 203 — Wyszczególnienie podatku VAT na fakturze — Wymagalność — Rzeczywisty charakter transakcji opodatkowanej — Zbieżna ocena w odniesieniu do wystawcy faktury i do jej odbiorcy — Konieczność

W sprawie C-642/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administratiwen syd Warna (Bułgaria) postanowieniem z dnia 2 grudnia 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 grudnia 2011 r., w postępowaniu:

Stroj trans EOOD

przeciwko

Direktor na direkcija „Obżałwane i uprawlenie na izpyłnenieto" – Warna pri Centralno uprawlenie na Nacionałnata agencija za prichodite,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, pełniąca obowiązki prezesa trzeciej izby, K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský i T. von Danwitz (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Direktor na direkcija „Obżałwane i uprawlenie na izpyłnenieto" – Warna, pri Centralno uprawlenie na Nacionałnata agencija za prichodite przez S. Zlatewą, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu bułgarskiego przez C. Iwanowa i D. Drambozową, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i D. Rusanowa, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: bułgarski.

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu między Stroj trans EOOD (zwaną dalej „spółką Stroj trans") a Direktor na direkcija „Obżałwane i uprawlenie na izpyłnenieto" – Warna, pri Centralno uprawlenie na Nacionałnata agencija za prichodite (dyrektorem do spraw odwołań i egzekucji dla miasta Warna bułgarskiej agencji przychodów publicznych) w przedmiocie udzielonej przez tego ostatniego odmowy prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") w związku z brakiem dowodu na rzeczywisty charakter transakcji na wcześniejszym etapie obrotu.

Ramy prawne

Prawo Unii Europejskiej

3 Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 poddaje opodatkowaniu podatkiem VAT dostawę towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

4 Zgodnie z art. 62 dyrektywy:

„W rozumieniu niniejszej dyrektywy:

1) »zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego« oznacza zdarzenie, w wyniku którego zostają spełnione prawne wymogi wymagalności VAT;

2) podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do żądania zapłaty podatku od podatnika, pomimo iż termin płatności może zostać odroczony".

5 Zgodnie z art. 63 dyrektywy 2006/112 zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek VAT staje się wymagalny, w momencie dostawy towarów lub wykonania usług.

6 Zgodnie z art. 167 dyrektywy o podatku VAT „[p]rawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny".

7 Artykuł 168 lit. a) 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".

8 Artykuł 178 dyrektywy stanowi:

„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;

[…]”.

9 Artykuł 203 dyrektywy 2006/112, znajdujący się w tytule XI „Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami”, w rozdziale 1 „Obowiązek podatkowy”, w sekcji 1 „Osoby zobowiązane do zapłaty VAT na rzecz organów podatkowych”, stanowi:

„Każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT”.

Prawo bułgarskie

10 Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawa o podatku VAT, DW nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie w sprawie głównej, stanowi w art. 70 ust. 6, że „[n]ie przysługuje odliczenie podatku VAT, jeżeli został on nieprawidłowo naliczony”.

11 Artykuł 82 ust. 1 ustawy o podatku VAT stanowi, że „podatek jest należny od zarejestrowanego podatnika w rozumieniu niniejszej ustawy będącego wykonawcą świadczenia opodatkowanego […]”.

12 Zgodnie z art. 85 ustawy o podatku VAT podatek jest należny od każdego, kto wyszczególnia go na fakturze.

13 Artykuł 113 ust. 1 i 2 ustawy o podatku VAT stanowi:

„1. Podatnik, który dokonał dostawy towarów lub świadczenia usług albo pobrał z tego tytułu zaliczkę, wystawia fakturę odpowiadającą dokonanej transakcji […].

2. Fakturę wystawia się co najmniej w dwóch egzemplarzach, po jednym dla wystawcy i odbiorcy”.

14 Zgodnie z art. 115 ust. 1 ustawy o podatku VAT świadczeniodawca jest zobowiązany dokonać korekty wystawionej faktury w wypadku zmiany podstawy opodatkowania lub zaniechania transakcji.

15 Artykuł 116 ustawy o podatku VAT stanowi:

„1. Na fakturach i odnoszących się do nich korektach nie dokonuje się poprawek ani dopisków. Dokument zawierający błędy lub poprawki należy anulować i zastąpić nowym dokumentem.

[…]

3. Faktury i korekty faktur, na których bezpodstawnie wyszczególniono podatek, uważa się za błędne.

4. Jeżeli dokument zawierający błędy lub poprawki uwzględniono w księgach rachunkowych dostawcy lub odbiorcy, należy każdej ze stron wystawić potwierdzenie anulowania wskazujące:

1) powody anulowania;

2) numer i datę anulowanego dokumentu;

3) numer i datę nowego dokumentu;

4) dla każdej ze stron – podpisy osób, które wystawiły potwierdzenie anulowania.

[…]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

16 Spółka Stroj trans jest podatnikiem zarejestrowanym. Przedmiotem jej działalności jest drogowy transport towarów oraz świadczenie usług za pomocą specjalistycznego sprzętu zmechanizowanego. W 2009 r. spółka ta odliczyła naliczony podatek VAT na podstawie szeregu faktur dotyczących dostawy oleju napędowego wystawionych przez Hadżi 98 EOOD i Dieseltrans-73 EOOD (zwaną dalej „spółką „Dieseltrans-73”).

17 Organy podatkowe przeprowadziły kontrole u tych przedsiębiorców oraz u ich dostawców, w trakcie których przedstawiono wymagane dokumenty.

18 W następstwie przeprowadzonych kontroli organy podatkowe uznały, iż przedstawione dokumenty nie pozwalają prześledzić obrotu paliwem oraz że omawiane faktury nie odzwierciedlają rzeczywistych transakcji, w związku z czym nie zostały spełnione warunki powstania prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT. Organy podatkowe wydały wobec spółki Stroj trans korygującą decyzję podatkową (zwaną dalej „sporną decyzją”), w której odmówiły prawa do odliczenia podatku VAT na kwotę 42 759,22 BGN i naliczyły odsetki za zwłokę.

19 Po tym jak Direktor na direkcija „Obżałwane i uprawlenie na izpyłnenieto” – Warna, pri Centralno uprawlenie na Nacionałnata agencija za prichodite utrzymał sporną decyzję w mocy decyzją z dnia 28 lutego 2011 r., spółka Stroj trans wniosła skargę do Administratiwen syd Warna, twierdząc, że zakwestionowane faktury odpowiadają rzeczywistym dostawom towarów, w związku z czym odmowa prawa do odliczenia jest bezpodstawna.

20 W postępowaniu głównym przyjęto wnioski z ekspertyzy biegłego księgowego, zgodnie z którymi, według danych z ksiąg rachunkowych spółki Dieseltrans-73, w chwili każdej dostawy sprzedawane ilości paliwa były dostępne.

21 Ponadto spółka Stroj trans przedstawiła protokół z kontroli skarbowej u jej dostawcy, spółki Dieseltrans-73 oraz korygującą decyzję podatkową skierowaną do tej ostatniej spółki, sporządzone przed dniem wydania spornej decyzji. Zgodnie z tymi dokumentami spółce Dieseltrans-73 odmówiono prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego od nabycia paliwa przez tę spółkę, częściowo z tego względu, że dostawcy paliwa nie przedstawili dowodów tej dostawy, w związku z czym uznano, iż dostawa dla spółki Dieseltrans-73 nie miała miejsca, a częściowo z tego względu, że nie przedstawiono oryginałów faktur dotyczących nabycia paliwa. Natomiast w odniesieniu do podatku VAT naliczonego przez spółkę Dieseltrans-73 od dostawy paliwa uznano, iż „w trakcie kontroli nie stwierdzono podstaw do korekty podstawy opodatkowania dokonanych dostaw i wyszczególnionego na fakturach podatku VAT”.

22 Spółka Stroj trans utrzymuje, że wskazana decyzja podatkowa korygująca skierowana do jej dostawcy, spółki Dieseltrans-73 dowodzi rzeczywistego charakteru dostaw stanowiących podstawę przysługującego jej prawa do odliczenia, jako że organy podatkowe nie dokonały w tej decyzji korekty podatku VAT naliczonego przez owego dostawcę.

23 Zdaniem sądu odsyłającego orzeczenia wydawane przez Wyrchowen administratiwen syd (najwyższy sąd administracyjny) w kwestii dowodu rzeczywistego dokonania dostawy z korygującej decyzji podatkowej skierowanej do dostawcy podatnika chcącego skorzystać z prawa do odliczenia są

niespójne. Niektóre izby tego sądu uznają tego rodzaju decyzje jedynie za jeden z dowodów, który nie dowodzi sam z siebie rzeczywistego charakteru dostawy towarów. Zdaniem innych izb okoliczność, ich decyzja taka nie nakazuje korekty podatku zafakturowanego przez dostawcę, oznacza, iż organy podatkowe wydały dokument urzędowy potwierdzający rzeczywiste dokonanie transakcji i prawidłowe naliczenie podatku VAT.

24 Sąd odsyłający interpretuje art. 85 ustawy o podatku VAT, stanowiący transpozycję art. 203 dyrektywy 2006/112 w ten sposób, że stanowi on szczególną podstawę wymagalności podatku VAT wyszczególnionego na fakturze, niezależnie od tego, czy faktura i naliczenie podatku są prawidłowe. Ponadto zdaniem tego sądu, ponieważ przepisy krajowe przewidują korektę i anulowanie faktur przez ich wystawcę, bez możliwości ich korygowania przez organy podatkowe, podatek VAT wyszczególniony na fakturze jest wymagalny z mocy prawa i organ kontrolny nie może tego skorygować.

25 W tych okolicznościach Administratiwen syd Warna postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 203 dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT wyszczególniony przez podmiot na fakturze jest należny niezależnie od tego, czy istnieją podstawy do tej wzmianki (brak dostawy lub zapłaty), jak również w ten sposób, że organy stosujące ustawę o podatku VAT, w świetle przepisów krajowych, zgodnie z którymi faktura może zostać skorygowana wyłącznie przez wystawcę, nie są uprawnione do skorygowania wyszczególnionego przez ten podmiot podatku?

2) Czy praktyka administracyjna i orzecznictwo, zgodnie z którymi na mocy korygującej decyzji podatkowej odmawia się stronie (odbiorcy faktury) prawa do odliczenia naliczonego podatku [VAT], podczas gdy wobec drugiej strony (wystawcy faktury) – również w drodze korygującej decyzji podatkowej – nie dokonano korekty podatku VAT w następujących wypadkach:

— wystawca faktury nie przedstawił żadnych dokumentów w ramach przeprowadzonej u niego kontroli skarbowej;

— wystawca faktury podczas kontroli skarbowej przedstawił dokumenty, jednak jego dostawca nie przedstawił żadnych dowodów albo na podstawie przedstawionych dowodów nie da się stwierdzić, że towary zostały rzeczywiście dostarczone albo usługi wykonane;

— w ramach kontroli skarbowej u wystawcy faktur nie sprawdzono rzeczonych dostaw na wcześniejszych etapach obrotu?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

26 Występując z pierwszym pytaniem, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 203 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT wyszczególniony przez podmiot na fakturze jest należny od tego podmiotu niezależnie od tego, czy rzeczywiście miała miejsce transakcja opodatkowana, oraz czy z okoliczności, iż organ podatkowy nie skorygował zadeklarowanej wysokości podatku VAT w korygującej decyzji podatkowej skierowanej do wystawcy faktury, można wywodzić, że organ ten uznał fakturę za odpowiadającą rzeczywistej transakcji opodatkowanej.

27 Po pierwsze, należy zauważyć, że pytanie to, jakkolwiek dotyczy istnienia zobowiązania podatkowego wystawcy faktury wobec organów podatkowych, zostało sformułowane w ramach sporu między organami podatkowymi a odbiorcą spornych faktur. Spór ten dotyczy prawa odbiorcy faktur do odliczenia wyszczególnionego na nich podatku VAT, czego odmówiono mu, uznawszy, że faktury te nie odpowiadają rzeczywistym dostawom opodatkowanym, co podatnik kwestionuje.

28 W ramach tego sporu zobowiązania wystawcy spornych faktur, który nie jest stroną sporu, wobec organów podatkowych mają znaczenie w sposób pośredni, jedynie z tego powodu, że korygująca decyzja podatkowa skierowana do wystawcy faktur została przedstawiona jako dowód na rzeczywisty charakter transakcji opodatkowanych.

29 W odniesieniu do wcześniej obowiązującego przepisu odpowiadającego art. 203 dyrektywy 2006/112, to jest art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. L 376, s. 1), Trybunał orzekł, że zgodnie z tym przepisem każdy, kto wyszczególnia podatek VAT na fakturze lub innym odpowiadającym jej dokumencie, jest zobowiązany do jego zapłaty. W szczególności podmiot taki jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT wyszczególnionego na fakturze niezależnie od obowiązku zapłaty tego podatku z tytułu transakcji podlegającej opodatkowaniu (zob. wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-566/07 Stadeco, Zb.Orz. s. I-5295, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Wprawdzie zgodnie z art. 167 i 63 dyrektywy 2006/112 prawo do odliczenia podatku VAT wyszczególnionego na fakturze jest co do zasady związane z rzeczywistym dokonaniem transakcji opodatkowanej (zob. wyrok z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-536/03 António Jorge, Zb.Orz. s. I-4463, pkt 24, 25) i nie dotyczy ono podatku należnego zgodnie z art. 203 dyrektywy wyłącznie z tytułu jego wyszczególnienia na fakturze (zob. w szczególności wyroki: z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87 Genius, Rec. s. 4227, pkt 13, 19; a także z dnia 15 marca 2007 r. w sprawie C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken, Zb.Orz. s. I-2425, pkt 23).

31 Jednakże niebezpieczeństwo uszczuplenia dochodów podatkowych nie jest co do zasady całkowicie wyeliminowane, jeżeli odbiorca faktury, na której nieprawidłowo wyszczególniono podatek VAT, może posłużyć się tą fakturą w celu skorzystania z prawa do odliczenia zgodnie z art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Stadeco, pkt 29).

32 Wobec tego obowiązek ustanowiony w art. 203 dyrektywy ma na celu zapobieganie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych, jakie może wynikać z prawa do odliczenia przewidzianego w art. 167 i nast. dyrektywy (zob. ww. wyrok w sprawie Stadeco, pkt 28).

33 W związku z tym obowiązek ten jest ograniczony możliwością, jaką mogą przewidzieć państwa członkowskie w prawie krajowym, skorygowania nieprawidłowo wyszczególnionego na fakturze podatku, jeżeli wystawca faktury udowodni działanie w dobrej wierze lub jeżeli zapobiegnie on w stosownym czasie i całkowicie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Genius, pkt 18; wyroki: z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth i Strobel, Rec. s. I-6973, pkt 56–61, 63; a także z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawach połączonych od C-78/02 do C-80/02 Karageorgou i in., Rec. s. I-13295, pkt 50).

34 Biorąc pod uwagę, po pierwsze, możliwość skorygowania faktury, a po drugie niebezpieczeństwo posłużenia się fakturą, na której nieprawidłowo wyszczególniono podatek VAT, w celu skorzystania z prawa do odliczenia, nie można uznać obowiązku ustanowionego w art. 203 dyrektywy 2006/112 za nadający zobowiązaniu do zapłaty charakter sankcji.

35 Ponadto, jak wynika z powyższych rozważań, jeżeli wystawca faktury nie powołuje się na jedną z okoliczności pozwalających na korektę nieprawidłowo wyszczególnionego podatku VAT, o których mowa w pkt 33 niniejszego wyroku, organ podatkowy nie ma obowiązku badać w ramach kontroli u wystawcy faktury, czy zadeklarowany i wyszczególniony na fakturze podatek VAT odpowiada transakcjom opodatkowanym rzeczywiście dokonanym przez jej wystawcę.

36 Zaś w braku tego rodzaju obowiązku organów podatkowych z okoliczności, iż organ podatkowy nie skorygował podatku VAT zadeklarowanego przez wystawcę faktury, nie można wywodzić, że organ uznał faktury wystawione przez ten podmiot za odpowiadające transakcjom opodatkowanym, które miały rzeczywiście miejsce.

37 Prawo Unii nie wyklucza jednak możliwości kontroli przez właściwy organ rzeczywistego charakteru transakcji wskazanych przez podatnika na fakturze i ewentualnej korekty wysokości zobowiązania podatkowego wynikającej z deklaracji podatnika. Wynik takiej kontroli stanowi, podobnie jak deklaracja i zapłata przez wystawcę faktury wyszczególnionego na niej podatku VAT, jedną z okoliczności, jaką sąd krajowy winien wziąć pod uwagę przy ocenie rzeczywistego charakteru konkretnej transakcji opodatkowanej będącej podstawą prawa odbiorcy faktury do odliczenia podatku.

38 W związku z powyższymi rozważaniami na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, iż art. 203 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że:

— podatek VAT wyszczególniony przez podmiot na fakturze jest należny od tego podmiotu niezależnie od tego, czy transakcja opodatkowana rzeczywiście miała miejsce;

— z okoliczności, iż organ podatkowy nie skorygował zadeklarowanej wysokości podatku VAT w korygującej decyzji podatkowej skierowanej do wystawcy faktury, nie można wywodzić, że organ ten uznał fakturę za odpowiadającą rzeczywistej transakcji opodatkowanej.

W przedmiocie pytania drugiego

39 Występując z pytaniem drugim, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy zasady neutralności podatkowej, proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie udzieleniu odbiorcy faktury odmowy prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT, podczas gdy korygująca decyzja podatkowa skierowana do wystawcy faktury nie nakazywała korekty zadeklarowanego podatku VAT.

40 Powstaje zatem pytanie, czy prawo Unii wymaga zbieżności oceny rzeczywistego charakteru dostawy towarów lub świadczenia usług u wystawcy faktury i u jej odbiorcy.

41 W odniesieniu do podatku VAT nieprawidłowo wyszczególnionego na fakturze wobec braku transakcji opodatkowanej, zgodnie z dyrektywą 2006/112, obie strony domniemanej transakcji nie są traktowane w jednakowy sposób, o ile wystawca faktury nie dokonał jej korekty, jak to wynika z pkt 29–33 niniejszego wyroku.

42 Z jednej bowiem strony wystawca faktury jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT wyszczególnionego na fakturze nawet w braku transakcji opodatkowanej, zgodnie z art. 203 dyrektywy 2006/112. Z drugiej strony możliwość skorzystania przez odbiorcę faktury z prawa do odliczenia ogranicza się do kwoty podatku odpowiadającej transakcji opodatkowanej podatkiem VAT, zgodnie z art. 63 i 167 dyrektywy.

43 W tym kontekście poszanowanie zasady neutralności podatkowej zapewnia możliwość, którą mogą przewidzieć państwa członkowskie, jak to już wskazano w pkt 33 niniejszego wyroku, skorygowania nieprawidłowo wyszczególnionego na fakturze podatku VAT, jeżeli wystawca faktury udowodni działanie w dobrej wierze lub zapobiegnie w odpowiednim czasie i całkowicie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych.

44 W związku z tym zasada neutralności podatkowej nie stoi na przeszkodzie udzieleniu odbiorcy faktury odmowy prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT z powodu braku transakcji opodatkowanej, nawet jeżeli korygująca decyzja podatkowa skierowana do wystawcy faktury nie nakazywała korekty zadeklarowanego podatku VAT.

45 Jak zaś wynika z postanowienia odsyłającego, w sprawie głównej organ podatkowy uznał, że dostawa opodatkowana nie miała miejsca w szczególności z tego względu, iż dostawca lub z kolei jego dostawcy nie przedstawili wszystkich dokumentów wymaganych w ramach kontroli skarbowej. Ponieważ skarżąca kwestionuje ten wniosek, sąd krajowy winien go zweryfikować, dokonując zgodnie z krajowymi zasadami dowodowymi oceny wszystkich okoliczności faktycznych sprawy głównej (zob. analogicznie wyroki: z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-273/11 Mecsek-Gabona, pkt 53; z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie C-285/11 Bonik, pkt 32).

46 W odniesieniu do tej kwestii należy przypomnieć, że wprawdzie zwalczanie przestępczości podatkowej, uchylania się od opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem, który dyrektywa 2006/112 uznaje i wspiera, w związku z czym jednostki nie mogą powoływać się na normy prawa Unii dla uzasadnienia działań bezprawnych lub w celu nadużycia swoich uprawnień (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 68, 71; z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében i Dávid, pkt 41; a także ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 35, 36).

47 W związku z tym organy i sądy krajowe powinny odmówić prawa do odliczenia w razie ustalenia na podstawie obiektywnych okoliczności, że podmiot powołuje się na nie bezprawnie lub w celu nadużycia swoich uprawnień (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb.Orz. s. I-6161, pkt 55; ww. wyroki: w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 42; a także w sprawie Bonik, pkt 37).

48 Jednakże zgodnie z utrwalonym orzecznictwem niezgodne z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia ustanowionymi w dyrektywie 2006/112 jest sankcjonowanie odmową możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja, dokonana przed transakcją przeprowadzoną przez owego podatnika lub po niej, została dokonana z naruszeniem przepisów o podatku VAT (zob. w szczególności wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb.Orz. s. I-483, pkt 52, 55; ww. wyroki: w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 45, 46, 60; w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 47; w sprawie Bonik, pkt 41).

49 Ponadto Trybunał orzekł w pkt 61–65 ww. wyroku w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, że organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, jest podatnikiem, czy dysponuje towarami będącymi przedmiotem transakcji i jest w stanie je dostarczyć oraz czy wywiązuje się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty 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.

50 W związku z tym sąd krajowy ustalający, czy w konkretnym przypadku miała miejsce transakcja opodatkowana, i przed którym organ podatkowy powołuje się na nieprawidłowości popełnione przez wystawcę faktury lub jego dostawcę, na przykład braki w rachunkowości, musi dokonać oceny

dowodów w sposób niepowodujący bezprzedmiotowości orzecznictwa przytoczonego w pkt 48 niniejszego wyroku poprzez zmuszenie pośrednio odbiorcy faktury do wykonania czynności sprawdzających, co nie jest jego zadaniem.

51 Jeżeli w sytuacji tego rodzaju jak w sprawie głównej odmowa prawa do odliczenia wynika z zastosowania dyrektywy 2006/112 z poszanowaniem wymagań wynikających z pkt 47–50 niniejszego wyroku, nic nie pozwala domniemywać, że zasady proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań stoją na przeszkodzie udzieleniu tej odmowy.

52 W związku z powyższymi rozważaniami na pytanie drugie trzeba odpowiedzieć, iż zasady neutralności podatkowej, proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie udzieleniu odbiorcy faktury odmowy prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT z powodu braku rzeczywistej transakcji opodatkowanej, nawet jeżeli korygująca decyzja podatkowa skierowana do wystawcy faktury nie nakazywała korekty zadeklarowanego podatku VAT. Jednakże w razie uznania, iż transakcja nie miała rzeczywiście miejsca, w związku z działaniami bezprawnymi lub nieprawidłowościami popełnionymi przez wystawcę faktury lub na wcześniejszym etapie obrotu w stosunku do transakcji powoływanej jako podstawa prawa do odliczenia, należy ustalić na podstawie obiektywnych okoliczności i bez wymagania od odbiorcy faktury podejmowania czynności sprawdzających, które nie są jego zadaniem, że odbiorca ten wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja wiąże się z naruszeniem przepisów o podatku VAT, co ustalić powinien sąd odsyłający.

W przedmiocie kosztów

53 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 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że:

— podatek od wartości dodanej wyszczególniony przez podmiot na fakturze jest należny od tego podmiotu niezależnie od tego, czy transakcja opodatkowana rzeczywiście miała miejsce;

— z okoliczności, iż organ podatkowy nie skorygował zadeklarowanej wysokości podatku od wartości dodanej w korygującej decyzji podatkowej skierowanej do wystawcy faktury, nie można wywodzić, że organ ten uznał fakturę za odpowiadającą rzeczywistej transakcji opodatkowanej.

2) Zasady neutralności podatkowej, proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie udzieleniu odbiorcy faktury odmowy prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej z powodu braku rzeczywistej transakcji opodatkowanej, nawet jeżeli korygująca decyzja podatkowa skierowana do wystawcy faktury nie nakazywała korekty zadeklarowanego podatku od wartości dodanej. Jednakże w razie uznania, iż transakcja nie miała rzeczywiście miejsca, w związku z działaniami bezprawnymi lub nieprawidłowościami popełnionymi przez wystawcę faktury lub na wcześniejszym etapie obrotu w stosunku do transakcji powoływanej jako podstawa prawa do odliczenia, należy ustalić na podstawie obiektywnych okoliczności

i bez wymagania od odbiorcy faktury podejmowania czynności sprawdzających, które nie są jego zadaniem, że odbiorca ten wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja wiąże się z naruszeniem przepisów o podatku od wartości dodanej, co ustalić powinien sąd odsyłający.

Podpisy