

- **Przesłanki istnienia dostawy towarów w kontekście prawa do odliczenia podatku VAT – dr Przemysław Szymczyk (MF / Uniwersytet Warszawski)**

Postanowienie TSUE z 3 września 2020 r. ws. Vikingo Fővállalkozó Kft. przeciwko Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, C-610/19

Dyrektywa 2006/112 ws. wspólnego systemu podatku od wartości dodanej stoi na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organy podatkowe odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego z tytułu nabycia dostarczonych mu towarów z tego powodu, że faktur związanych z tym nabyciem nie można uznać za wiarygodne, gdyż po pierwsze – produkcja tych towarów i ich dostawa nie mogły zostać dokonane przez wystawcę owych faktur ze względu na brak niezbędnych zasobów materialnych i ludzkich, po drugie – nie dochowano krajowych zasad rachunkowości, po trzecie – łańcuch dostaw, który doprowadził do tego nabycia, nie był ekonomicznie uzasadniony, a po czwarte – przy niektórych wcześniejszych transakcjach w ramach tego łańcucha dostaw wystąpiły nieprawidłowości. W celu uzasadnienia takiej odmowy należy wykazać, że podatnik aktywnie uczestniczył w oszustwie lub że wiedział, względnie powinien był wiedzieć, że wskazane transakcje były związane z oszustwem popełnionym przez wystawcę faktury lub inny podmiot występujący na wcześniejszym etapie tego łańcucha dostaw.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Kwestia, czy podatek VAT należny od wcześniejszych lub późniejszych transakcji sprzedaży dotyczących danych towarów został wpłacony do budżetu państwa, nie ma wpływu na prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego. Podatek VAT stosuje się bowiem do każdej czynności produkcji lub sprzedaży, z odliczeniem podatku dotyczącego kosztów poszczególnych elementów ceny (...).

Prawo do odliczenia VAT podlega jednak wymogom lub przesłankom o charakterze zarówno materialnym, jak i formalnym. Jeżeli chodzi o wymogi lub przesłanki materialne, z brzmienia art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 wynika, że w celu skorzystania z prawa do odliczenia, po pierwsze, dany podmiot ma być podatnikiem w rozumieniu tej dyrektywy, oraz po drugie, towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary lub usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu. Jeżeli chodzi o zasady wykonywania prawa do odliczenia VAT, które odpowiadają wymogom lub przesłankom o charakterze formalnym, art. 178 lit. a) dyrektywy VAT stanowi, że podatnik musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220-236 oraz 238-240 tej dyrektywy (...).

Ponadto zgodnie z art. 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie mogą ustanowić inne obowiązki niż określone w dyrektywie, jeżeli uznają je za niezbędne do właściwego poboru podatku VAT i zapobiegania przestępczości. Niemniej przyjęte przez państwa członkowskie środki nie mogą wykroczać poza to co konieczne do osiągnięcia takich celów. Środki te nie mogą wobec tego być wykorzystywane w sposób regularnie uniemożliwiający skorzystanie z prawa do odliczenia VAT i naruszający tym samym neutralność tego podatku.

W tym względzie należy zaznaczyć, że warunki materialne, którym podlega prawo do odliczenia, są spełnione tylko wtedy, gdy dostawa towarów lub usług, których dotyczy faktura, została rzeczywiście zrealizowana. Trybunał orzekł już, że weryfikacja istnienia transakcji podlegającej opodatkowaniu musi być przeprowadzona zgodnie z zasadami dowodowymi prawa krajowego, poprzez dokonanie całościowej oceny wszystkich elementów i okoliczności faktycznych danej sprawy (...).

Jednakże okoliczność, że w postępowaniu głównym omawiane towary nie zostały wyprodukowane ani dostarczone przez wystawcę faktur lub jego podwykonawcę, w szczególności ponieważ nie dysponowali oni niezbędnymi zasobami ludzkimi i materialnymi, nie jest wystarczająca do stwierdzenia braku zaistnienia dostaw omawianych towarów i wyłączenia prawa do odliczenia, na które powołuje się Vikingo, ponieważ okoliczność ta może wynikać zarówno z oszukańczej symulacji usługodawcy, jak również ze zwykłego posłużenia się innym podwykonawcą (...).

W związku z tym należy przypomnieć, że zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest uznanym celem, wspieranym przez dyrektywę 2006/112. W tym zakresie Trybunał orzekł, że podatnicy nie mogą w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie powoływać się na przepisy prawa Unii. W związku z tym krajowe organy administracyjne i sądowe powinny odmówić korzystania z prawa do odliczenia, jeżeli na podstawie obiektywnych dowodów zostanie wykazane, że prawo to jest podnoszone w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie (...).

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, stanowiła oszustwo w VAT. Wprowadzenie systemu odpowiedzialności bez winy wykraczałoby bowiem poza zakres niezbędny do ochrony interesów skarbu państwa (...).

Jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać nieprawidłowości lub oszustwo, 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 (...).

Jednakże organy podatkowe nie mogą wymagać od podatnika dokonania kompleksowej i dogłębnej weryfikacji dotyczącej jego dostawcy, przenosząc w ten sposób na tego podatnika spoczywający na nich obowiązek przeprowadzenia działań kontrolnych (...). W szczególności Trybunał orzekł już, że organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać z jednej strony, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia 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 VAT, w celu upewnienia się, że na wcześniejszych etapach obrotu nie wystąpiły nieprawidłowości lub oszustwa, a z drugiej strony, by podatnik ten posiadał dokumenty w tym zakresie (...).

Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, ponieważ odmowa przyznania prawa do odliczenia stanowi wyjątek od zasady podstawowej, jaką jest istnienie takiego prawa, organy podatkowe zobowiązane są wykazać w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych przesłanek prowadzących do wniosku, że podatnik dopuścił się oszustwa lub że wiedział, względnie powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z oszustwem. Następnie do sądów krajowych należy kontrola, czy odnośne organy podatkowe wykazały istnienie takich obiektywnych przesłanek.

W związku z tym, jeżeli organy podatkowe wnioskuje o istnienie oszustw lub nieprawidłowości popełnionych przez wystawcę faktury lub przez inne podmioty występujące na wcześniejszym etapie łańcucha dostaw, że transakcja ujęta w fakturze i powołana jako podstawa prawa do odliczenia w rzeczywistości nie miała miejsca, organy te muszą, w celu odmowy wspomnianego prawa, wykazać na podstawie obiektywnych przesłanek, nie wymagając od odbiorcy faktury dokonania stosownych ustaleń, do czego nie jest on zobowiązany, że odbiorca ten wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja wiązała się z oszustwem w VAT, co powinien ustalić sąd odsyłający.

Wyroki powiązane

Wyrok TSUE z 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych: Axel Kittel (C-439/04) przeciwko Belgii oraz Belgia (C-440/04) przeciwko Recolta Recycling SPRL

Wyrok TSUE z 21 czerwca 2012 r. ws. Mahagében Kft. przeciwko Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága, C-80/11

Postanowienie TSUE z 10 listopada 2016 r. ws. Signum Alfa Sped Kft. przeciwko Nemzeti Adó-és Vámhivatal Kiemelt Adó-és Vám Főigazgatóság, C-446/15

Przepisy

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1)

art. 168 lit. a) 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: 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

art. 178 lit. a) W celu skorzystania z prawa do odliczenia, podatnik musi spełnić następujące warunki: 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

art. 220 pkt 1 Każdy podatnik upewnia się, że faktura została wystawiona przez niego, nabywcę lub usługobiorcę, lub w jego imieniu i na jego rzecz przez osobę trzecią, w następujących przypadkach: dostaw towarów lub świadczenia usług dokonywanych przez niego na rzecz innego podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem

art. 273 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

Główne problemy

1. Zasady neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności w podatku VAT.

2. Przesłanki istnienia dostawy towarów w kontekście prawa do odliczenia w podatku VAT.
3. Oszustwo podatkowe i odmowa prawa do odliczenia.