

VIII TORUŃSKI PRZEGLĄD ORZECZNICTWA PODATKOWEGO

10-11 marca 2023 r.

Wydział Prawa i Administracji UMK w Toruniu,
ul. Bojarskiego 3
(konferencja stacjonarna z transmisją)



Co wiemy, a czego nadal nie wiemy na temat należytej staranności w VAT?

moderatorzy: Tomasz Michalik (MDDP)/sędzia NSA w st. spocz. Adam Bącal;
miejsce: Hotel Spichrz, ul. Mostowa 1,



Organizatorzy:

Katedra Prawa Finansów Publicznych Wydział Prawa i Administracji UMK

Towarzystwo Naukowe w Toruniu

Co wiemy, a czego nadal nie wiemy na temat należytej staranności w VAT?

moderatorzy: sędzia Adam Bącał (NSA)/Tomasz Michalik (MDDP);

miejsce: Hotel Spichrz, ul. Mostowa1,

O czym porozmawiamy:

- Skąd w sformalizowanym świecie VAT wzięła się potrzeba konstrukcji należytej staranności?
- Jak ewoluuje orzecznictwo TSUE i jak zmienia się praktyczne zastosowania pojęcia należytej staranności w VAT?
- Od zwiększonej ochrony praw podatnika do dodatkowej przesłanki umożliwiającej odliczenie podatku naliczonego/zastosowania stawki 0% - czyli jak praktyka zmieniła sposób myślenia o należytej staranności?
- Zagadnienie dodatkowe na tle dyskusji nt należytej staranności - czy potrzebujemy więcej/mniej soft law/"miękkiego prawa" w VAT?

Materiały – kilka spośród szczególnie istotnych wyroków TSUE/przykład soft law w VAT

- Wyrok TSUE z 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06, Netto Supermarkt GmbH & Co.

Netto Supermarkt, prowadząca supermarkety dokonywała zwrotów VAT na rzecz obywateli państw trzecich jeśli byli oni w stanie przedstawić dowód wywozu poza terytorium Wspólnoty towarów zakupionych w Netto, przy czym w charakterze tego dowodu należało przedstawić, po pierwsze, pieczęć urzędu celnego przybitą w połowie na paragonie kasowym, a w połowie na formularzu celnym, a po drugie, paszport obywatela zagranicznego.

W 1998 r. Netto Supermarkt zwróciła się do stosownych władz celnych o sprawdzenie, czy pieczęć celna nr 73 oraz formularze celne, na których widniała, zostały sfalszowane. Pierwsza odpowiedź urzędu była przecząca, lecz następnie poinformował on, że nowe badanie wykazało, iż przesłane przez nią dokumenty są sfalszowane. Następnie stwierdzono, że obywatele polscy sfabrykowali bardzo dużą ilość dowodów wywozu za pomocą fałszywych formularzy celnych i fałszywych pieczęci celnych. Na tej podstawie osoby te występowały do Netto Supermarket o zwrot podatku VAT, a spółka ta wypłacała im żądane kwoty.

Bundesfinanzhof zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym: „Czy regulacje prawa wspólnotowego dotyczące zwolnienia od podatku wywozu towarów do państwa trzeciego sprzeciwiają się przyznaniu przez państwo członkowskie zwolnienia od podatku ze względów słuszności, **gdy przesłanki zwolnienia nie zostały spełnione, jednakże podatnik nie mógł o tym wiedzieć nawet przy zachowaniu staranności sumiennego kupca?**”.

- Rozstrzygnięcie TSUE – wyciąg

18 (...) przy wykonywaniu kompetencji powierzonych im na mocy dyrektyw wspólnotowych państwa członkowskie muszą przestrzegać ogólnych zasad prawa stanowiących część wspólnotowego porządku prawnego, wśród których znajdują się między innymi zasady pewności prawa i proporcjonalności oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań.

20 (...) o ile uzasadnione jest, by środki stosowane przez państwa członkowskie zmierzały do jak najskuteczniejszej ochrony praw skarbu państwa, to nie powinny one wykraczać poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia tego celu (...).

21 W tym miejscu należy podnieść, że w dziedzinie podatku VAT dostawcy działają jako poborcy na rachunek państwa i w interesie skarbu państwa (...).

22 Właśnie dlatego cel w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym, o którym mowa w art. 15 szóstej dyrektywy, czasem uzasadnia wyższe wymagania w zakresie obowiązków dostawców. Jednakże w każdym przypadku rozłożenie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności.

24 Natomiast zgodnie z orzecznictwem Trybunału nie jest sprzeczne z prawem wspólnotowym wymaganie, by dostawca przedsięwziął wszystkie środki, których zastosowania można od niego racjonalnie żądać w celu zagwarantowania, by dokonywana przez niego czynność nie prowadziła do udziału w oszustwie podatkowym (...).

25 Wobec tego okoliczności, że dostawca działał w dobrej wierze, że przedsięwziął wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jego mocy, oraz że jego udział w oszustwie podatkowym jest wykluczony, stanowią czynniki istotne dla ustalenia możliwości zobowiązania go do rozliczenia podatku VAT a posteriori (...).

27 Z powyższego wynika, że dostawca powinien móc pokładać zaufanie w zgodność z prawem podejmowanych przez siebie czynności bez narażania się na utratę prawa do zwolnienia od podatku VAT, jeżeli – tak jak w sprawie przed sądem krajowym – nie może zdawać sobie sprawy, nawet wykazując wszelką staranność sumiennego kupca, że przesłanki tego zwolnienia w rzeczywistości nie zostały spełnione ze względu na sfalszowanie dowodu wywozu przedstawionego mu przez nabywcę.

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

Artykuł 15 pkt 2 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, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przyznaniu przez państwo członkowskie zwolnienia od podatku od wartości dodanej związanego z wywozem towarów poza terytorium Wspólnoty Europejskiej, gdy przesłanki tego zwolnienia nie są spełnione, lecz gdy podatnik nie mógłby sobie z tego zdawać sprawy, nawet przy dołożeniu wszelkiej staranności sumiennego kupca, ze względu na sfalszowanie dowodu wywozu przedstawionego przez nabywcę.

- Wyrok z 22 października 2015 r. w sprawie C-277/14, PPUH Stehcemp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek

PPUH Stehcemp przeprowadziła szereg transakcji nabycia oleju napędowego, który wykorzystwała w ramach swojej działalności gospodarczej. Faktury dotyczące nabycia paliwa zostały wystawione przez Finnet sp. z o.o.. PPUH Stehcemp dokonała odliczenia naliczonego podatku VAT z tytułu nabycia paliwa.

W wyniku kontroli podatkowej organ podatkowy odmówił jej prawa do odliczenia dlatego, że faktury dotyczące nabycia paliwa zostały wystawione przez podmiot nieistniejący.

Ustalenie nieistnienia spółki Finnet zostało oparte na szeregu okoliczności, w szczególności na fakcie, że nie była zarejestrowana na VAT, nie składała deklaracji podatkowych i nie płaciła podatków. Ponadto spółka ta nie ogłaszała rocznych sprawozdań finansowych i nie posiadała koncesji na obrót paliwami ciekłymi. Nieruchomość wskazana w rejestrze handlowym jako siedziba spółki była zdewastowana w stopniu uniemożliwiającym prowadzenie tam jakiegokolwiek działalności gospodarczej. Wreszcie wszelkie próby skontaktowania się ze spółką Finnet bądź osobą wpisaną do rejestru jako prezes były bezskuteczne.

NSA zawiesił postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami:

„1) Czy art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 oraz art. 10 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że czynność, dokonywana w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym, w której ani podatnik, ani organy podatkowe nie są w stanie ustalić tożsamości rzeczywistego dostawcy towaru, jest dostawą towarów?

2) W razie pozytywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze – czy art. 17 ust. 2 lit. a), art. 18 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 3 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na których podstawie, w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym, podatek nie może być odliczony przez podatnika z uwagi na to, że faktura została wystawiona przez podmiot, który nie był rzeczywistym dostawcą towaru i nie ma możliwości ustalenia tożsamości rzeczywistego dostawcy towaru oraz zobowiązania go do zapłaty podatku, bądź określenia osoby zobowiązanej za wystawienie faktury na podstawie art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy?”.

- Rozstrzygnięcie TSUE – wyciąg

33 W tym względzie należy w pierwszej kolejności stwierdzić, że **kryterium istnienia dostawcy towarów lub jego prawa do wystawiania faktur**, jak wynika to z przepisów będących przedmiotem postępowania głównego w interpretacji sądu krajowego, **nie figuruje wśród przesłanek prawa do odliczenia** wskazanych w pkt 28 i 29 niniejszego wyroku. Natomiast art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi, że **dostawca ten powinien mieć status podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 1 i 2 owej dyrektywy**.

34 Zgodnie z art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie działalność gospodarczą producentów, handlowców i osób świadczących usługi, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Z powyższego wynika, że pojęcie „podatnika” zostało zdefiniowane w sposób szeroki w oparciu o okoliczności faktyczne.

35 Jeśli chodzi o spółkę Finnet, taka działalność gospodarcza nie wydaje się wykluczona, biorąc pod uwagę okoliczności dostaw paliwa będących przedmiotem postępowania (...).

36 Podobnie ewentualny brak możliwości skontaktowania się ze spółką Finnet lub z osobą wpisaną jako prezes do rejestru handlowego w ramach procedury administracyjnej, w sytuacji gdy te próby kontaktu miały miejsce w okresie wcześniejszym lub późniejszym niż dostawy będące przedmiotem postępowania głównego, nie pozwala na automatyczne przyjęcie braku działalności gospodarczej w dacie tych dostaw.

37 Ponadto z art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy nie wynika, aby status podatnika zależał od jakiegokolwiek zezwolenia lub jakiegokolwiek koncesji, wydanych przez organ administracji w celu prowadzenia działalności gospodarczej.

38 Artykuł 22 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy stanowi wprawdzie, że każdy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zaprzestanie działalności w charakterze podatnika. Niemniej jednak, niezależnie od znaczenia tego zgłoszenia dla dobrego funkcjonowania systemu podatku VAT,

nie powinno stanowić ono dodatkowego warunku wymaganego dla przyznania statusu podatnika w rozumieniu art. 4 tej dyrektywy (...).

39 Z powyższego wynika, że status ten nie może też zależeć od przestrzegania obowiązków podatnika, wynikających z ust. 4 i 5 wskazanego art. 22, dotyczących złożenia deklaracji podatkowej i zapłaty podatku VAT. Tym bardziej uznanie statusu podatnika nie może być uzależnione od obowiązku ogłaszania rocznych sprawozdań finansowych czy posiadania koncesji na sprzedaż paliwa, bowiem obowiązki te nie są przewidziane w szóstej dyrektywie.

46 Z wniosku o wydanie orzeczenia (...) wynika, że w świetle okoliczności postępowania głównego sąd odsyłający uważa, iż transakcje sporne w tym postępowaniu zostały dokonane nie przez Finnet, lecz przez inny podmiot, którego tożsamości nie można było ustalić, a zatem organy podatkowe nie mogły odzyskać podatku od tych transakcji.

47 W tym względzie należy przypomnieć, że zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę. W związku z tym krajowe organy administracyjne i sądowe powinny odmówić prawa do odliczenia, **jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem.**

48 Jeżeli jest tak w wypadku, gdy przestępstwo podatkowe jest popełnione przez samego podatnika, to ma to również miejsce, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie towaru uczestniczył w transakcji związanej z przestępstwem w zakresie podatku VAT. W takich okolicznościach dany podatnik powinien w świetle szóstej dyrektywy zostać uznany za uczestniczącego w tym przestępstwie, i to niezależnie od tego, czy osiąga on korzyść z odsprzedaży towarów lub wykorzystania usług w ramach opodatkowanych transakcji dokonywanych przez niego na późniejszym etapie obrotu.

49 Natomiast jeżeli określone w szóstej dyrektywie materialne i formalne przesłanki powstania prawa do odliczenia zostały spełnione, **niezgodne z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia przewidzianymi przez tę dyrektywę 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 wchodząca w skład łańcucha dostaw, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, której dokonał ów podatnik, została zrealizowana z naruszeniem przepisów o podatku VAT.

50 **Właściwe organy podatkowe, które stwierdziły przestępstwa lub nieprawidłowości, jakich dopuścił się wystawca faktury, są zobowiązane wykazać, w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od odbiorcy faktury, aby dokonał ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów odbiorca wiedział lub powinien był wiedzieć**, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku VAT, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

52 Nawet jeśli taki podatnik, gdy posiada informacje pozwalające podejrzewać istnienie nieprawidłowości lub przestępstwa, może być zobowiązany do uzyskania informacji o podmiocie, od którego zamierza nabyć towary lub usługi, aby upewnić się co do jego wiarygodności, to jednak **organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, żeby podatnik ten badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, dysponuje danymi towarami 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.

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

Przepisy 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, zmienionej dyrektywą Rady 2002/38/WE z dnia 7 maja 2002 r., należy interpretować w ten sposób, że **sprzeciwiają się one przepisom krajowym**, takim jak w postępowaniu głównym, które odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego od dostarczonych mu towarów z uwagi na to, iż faktura została wystawiona przez podmiot, który w świetle kryteriów przewidzianych przez te przepisy należy uważać za podmiot nieistniejący i nie ma możliwości ustalenia tożsamości rzeczywistego dostawcy towarów, **chyba że zostanie wykazane, w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od podatnika, aby dokonał ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż rzeczona dostawa wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku od wartości dodanej, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.**

- Wyrok z 9 grudnia 2021 r. w sprawie C-154/20, Kemwater ProChemie s.r.o.

W następstwie kontroli podatkowej czeski organ podatkowy odmówił Kemwater ProChemie, spółce handlowej z siedzibą w Republice Czeskiej, możliwości skorzystania z prawa do odliczenia VAT zapłaconego przez tę spółkę z tytułu usług reklamowych świadczonych podczas turniejów golfa. Nie kwestionując rzeczywistego charakteru rozpatrywanych usług, organ podatkowy stwierdził, że członek zarządu spółki Viasat Service oświadczył, iż nie wiedział o tym, że usługi te były świadczone przez tę spółkę, i że Kemwater ProChemie ze swej strony nie była w stanie wykazać, iż wspomniana spółka rzeczywiście była dostawcą usług.

Nejvyšší správní soud zawiesił postępowanie i zwrócił się do Trybunału z pytaniami:

„1) Czy w zgodzie z dyrektywą 2006/112 [...] pozostaje sytuacja, w której skorzystanie z prawa do odliczenia naliczonego [VAT] jest uzależnione od spełnienia przez podatnika obowiązku wykazania, że przyjęte przez niego świadczenie w ramach transakcji podlegającej opodatkowaniu zostało spełnione przez innego konkretnego podatnika?

2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze – czy jeżeli podatnik nie spełni wskazanego obowiązku dowodowego, to dopuszczalne jest odmówienie mu prawa do odliczenia naliczonego podatku, chociaż nie zostało udowodnione, że ten podatnik wiedział albo mógł wiedzieć, że nabywając towary albo usługi, bierze udział w oszustwie podatkowym?”.

- Rozstrzygnięcie TSUE – wyciąg

24 (...) prawo do odliczenia VAT jest uzależnione od spełnienia przesłanek zarówno materialnych, jak i formalnych. Jeżeli chodzi o przesłanki materialne, to z art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 wynika, że aby zainteresowany mógł skorzystać z tego prawa, konieczne jest, po pierwsze, by był on „podatnikiem” w rozumieniu tej dyrektywy. Po drugie, towary i usługi, na które podatnik powołuje się w celu uzasadnienia prawa do odliczenia, muszą być na wcześniejszym etapie obrotu dostarczone lub wyświadczone przez innego podatnika oraz muszą być wykorzystywane na późniejszym etapie obrotu przez podatnika na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji. Jeżeli chodzi o zasady wykonywania prawa do odliczenia VAT, które są zbliżone do przesłanek o charakterze formalnym, to art. 178 lit. a) wspomnianej dyrektywy stanowi, że podatnik musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 oraz 238–240 tej dyrektywy.

25 Wynika stąd, że wskazanie dostawcy na fakturze dotyczącej towarów lub usług, z tytułu których wykonywane jest prawo do odliczenia VAT, stanowi formalną przesłankę skorzystania z tego prawa. Z kolei posiadanie przez dostawcę towarów lub usług statusu podatnika stanowi (...) jego przesłankę materialną.

29 (...) Trybunał orzekł, że podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, by prawo do odliczenia podatku naliczonego zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych przesłanek formalnych.

30 W konsekwencji jeżeli organ podatkowy posiada dane niezbędne do ustalenia, że spełnione zostały przesłanki materialne, to nie może on wprowadzać w odniesieniu do przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku dodatkowych warunków, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa.

31 **Może być jednak inaczej**, gdy naruszenie wymogów formalnych skutkuje uniemożliwieniem przedstawienia przekonującego dowodu spełnienia wymogów materialnych.

32 **Otóż tak może być w sytuacji, gdy tożsamość rzeczywistego dostawcy nie została wskazana na fakturze** dotyczącej towarów lub usług, z tytułu których wykonywane jest prawo do odliczenia, jeżeli uniemożliwia to zidentyfikowanie tego dostawcy, a tym samym wykazanie, że miał on status podatnika, ponieważ, jak przypomniano w pkt 25 niniejszego wyroku, status ten stanowi jedną z materialnych przesłanek prawa do odliczenia VAT.

33 W tym kontekście należy, po pierwsze, podkreślić, że organy podatkowe nie mogą ograniczyć się do zbadania samej faktury. Powinny one wziąć pod uwagę także dodatkowe informacje dostarczone przez podatnika. Po drugie, **to na podatniku, który wnosi o odliczenie VAT, spoczywa obowiązek wykazania, że spełnia on przesłanki skorzystania z tego odliczenia**. Organ podatkowy może zatem wymagać od samego podatnika przedstawienia dowodów, które uznają za niezbędne do ustalenia, czy należy przyznać wnioskowane odliczenie.

34 Wynika stąd, że co do zasady to do podatnika korzystającego z prawa do odliczenia VAT należy wykazanie, że dostawca towarów lub usług, z tytułu których prawo to jest wykonywane, miał status podatnika. **Podatnik jest więc zobowiązany do przedstawienia obiektywnych dowodów, że towary lub usługi zostały mu rzeczywiście dostarczone lub świadczone na wcześniejszym etapie obrotu przez podatników, na potrzeby jego własnych podlegających opodatkowaniu VAT transakcji, w odniesieniu do których faktycznie zapłacił on ten podatek**. Dowody te mogą w szczególności obejmować dokumenty znajdujące się w posiadaniu dostawców lub usługodawców, od których podatnik nabył towary lub usługi, za które zapłacił on VAT.

36 Jeżeli chodzi o ciężar dowodu co do tego, czy dostawca ma status podatnika, należy dokonać rozróżnienia pomiędzy, z jednej strony, wykazaniem przesłanki materialnej prawa do odliczenia VAT a, z drugiej strony, ustaleniem istnienia oszustwa w zakresie VAT.

37 I tak o ile w ramach zwalczania oszustw w zakresie VAT nie można wymagać w sposób systematyczny od podatnika zamierzającego skorzystać z prawa do odliczenia VAT, aby sprawdził, czy dostawca danych towarów lub usług posiada status podatnika, o tyle inaczej jest w przypadku, gdy wykazanie tego statusu jest konieczne do zbadania, czy została spełniona owa materialna przesłanka prawa do odliczenia.

38 W tym ostatnim przypadku **do podatnika należy wykazanie na podstawie obiektywnych dowodów, że dostawca ma status podatnika**, chyba że organ podatkowy dysponuje danymi niezbędnymi do sprawdzenia, czy została spełniona owa materialna przesłanka prawa do odliczenia VAT. W tym względzie należy przypomnieć, że z treści art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 wynika, że pojęcie „podatnika” zostało zdefiniowane w sposób szeroki, w oparciu o okoliczności faktyczne, a tym samym że posiadanie przez dostawcę statusu podatnika może wynikać z okoliczności sprawy.

40 Odmówienie podatnikowi możliwości skorzystania z prawa do odliczenia VAT na tej podstawie, że rzeczywisty dostawca danych towarów lub usług nie został zidentyfikowany i że podatnik ten nie udowodnił, iż ów dostawca miał status podatnika, podczas gdy z okoliczności faktycznych wynika w sposób pewny, że rzeczony dostawca w sposób konieczny miał taki

status, byłoby bowiem sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej, a także z orzecznictwem przypomnianym w pkt 26–30 niniejszego wyroku. W konsekwencji wbrew temu, co podnosi sąd odsyłający, nie można we wszystkich przypadkach wymagać od podatnika, aby udowodnił on – gdy rzeczywisty dostawca danych towarów lub usług nie został zidentyfikowany – że dostawca ten ma status podatnika, by móc skorzystać z tego prawa.

41 Wynika stąd, że gdy rzeczywisty dostawca danych towarów lub usług nie został zidentyfikowany, podatnikowi należy odmówić możliwości skorzystania z prawa do odliczenia VAT, jeżeli w świetle okoliczności faktycznych i pomimo informacji dostarczonych przez tego podatnika brak jest danych niezbędnych do sprawdzenia, czy ów dostawca miał status podatnika.

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

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej trzeba interpretować w ten sposób, że możliwości skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT) należy odmówić bez konieczności udowodnienia przez organ podatkowy, że podatnik dopuścił się oszustwa w zakresie VAT bądź że wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja powołana jako podstawa prawa do odliczenia wiązała się z takim oszustwem, jeżeli – w sytuacji, gdy rzeczywisty dostawca danych towarów lub usług nie został zidentyfikowany – podatnik ten nie przedstawia dowodów na to, że ów dostawca miał status podatnika, o ile w świetle okoliczności faktycznych i informacji dostarczonych przez tego podatnika brak jest danych niezbędnych do sprawdzenia, czy rzeczywisty dostawca miał taki status.

- METODYKA W ZAKRESIE OCENY DOCHOWANIA NALEŻYTEJ STARANNOŚCI PRZEZ NABYWCÓW TOWARÓW W TRANSAKCJACH KRAJOWYCH - wyciąg

Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych **jest narzędziem wykorzystywanym przy dokonywaniu oceny ryzyka braku dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych udokumentowanych fakturą z wykazaną kwotą podatku od towarów i usług (VAT)**. Określa najistotniejsze okoliczności, które powinny być brane pod uwagę przy ocenie zachowania podatników, którzy sami nie dokonali oszustwa w zakresie podatku VAT oraz nie wiedzieli, że transakcja, w wyniku której nabyli towar, służy oszustwu w zakresie VAT. Zwalczanie oszustw i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹. W konsekwencji krajowe organy administracyjne i sądowe nie tylko mogą, ale powinny odmówić prawa do odliczenia podatku naliczonego podatnikowi, jeżeli na podstawie obiektywnych przesłanek zostanie udowodnione, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z oszustwem lub nadużyciem

Konsekwentnie odmowa prawa do odliczenia podatku naliczonego powinna mieć miejsce w każdym przypadku, gdy sam podatnik popełnia oszustwo lub nadużycie, jak i wtedy, gdy podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że przez nabycie towaru uczestniczył w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT.

W przypadku podatnika, **który nie wiedział, że transakcja nabycia towaru została zorganizowana w związku z popełnieniem przez inny podmiot oszustwa lub nadużycia, prawo do odliczenia podatku naliczonego nie powinno zostać mu odebrane, jeżeli**

podatnik, przy zachowaniu należytej staranności nie mógł wiedzieć, że transakcja ta służy oszustwu lub nadużyciu w zakresie VAT.

Tym samym, dla oceny, czy w danym przypadku zasadne jest kwestionowanie prawa podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego kluczowe znaczenie ma ocena, czy w konkretnej sprawie, w której stwierdzono oszustwo w zakresie VAT, podatnik powinien był wiedzieć, że uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem lub nadużyciem w zakresie VAT.

Co do zasady, dla dochowania należytej staranności podatnik powinien zweryfikować swojego kontrahenta, czyli dostawcę towaru i okoliczności transakcji z nim zawieranej.