

WYROK TRYBUNAŹU (druga izba)

z dnia 14 marca 2013 r. (*)

Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 213, 214 i 273 – Identyfikacja podatników VAT – Odmowa nadania numeru identyfikacji podatkowej VAT ze względu na nieposiadanie przez podatnika środków materialnych, technicznych i finansowych do wykonywania zorganizowanej działalności gospodarczej – Zgodność z prawem – Zwalczenie oszustw podatkowych – Zasada proporcjonalności

W sprawie C-527/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Augustas Šenas Senats (Łotwa) postanowieniem z dnia 12 października 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 października 2011 r., w postępowaniu:

Valsts ieņēmumu dienests

przeciwko

Ablesio SIA,

TRYBUNAŹ (druga izba),

w składzie: A. Rosas, pełniący obowiązki prezesa drugiej izby, U. Lõhmus (sprawozdawca), A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Valsts ieņēmumu dienests przez T. Kravalisa, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rzędu łotewskiego przez I. Kalniša i I. Šesterovę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rzędu estońskiego przez M. Linntam, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay i E. Kalniša, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 213, 214 i 273 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 złożony w ramach sporu pomiędzy Valsts ieņēmumu dienests (litewskim organem skarbowym, zwanym dalej „VID”) a Ablessio SIA (zwanym dalej spółką „Ablessio”) w przedmiocie odmowy wpisania tej spółki do rejestru podatników podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

Ramy prawne

Dyrektywa 2006/112

3 Pojęcia „podatnik” i „działalność gospodarcza” zdefiniowane są w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w następujący sposób:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

4 Artykuł 213 ust. 1 omawianej dyrektywy stanowi:

„Kiedy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności jako podatnik.

Państwa członkowskie zezwalają na dokonanie tego zgłoszenia drogą elektroniczną na warunkach, które ustalił; może to wymagać stosowania takiej drogi”.

5 Artykuł 214 omawianej dyrektywy brzmi następująco:

„1. Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki, aby zapewnić, że następujące osoby zostaną zidentyfikowane za pomocą indywidualnego numeru:

a) każdy podatnik, z wyjątkiem podatników, o których mowa w art. 9 ust. 2, który dokonuje na terytorium danego państwa dostaw towarów lub świadczy usługi dające prawo do odliczenia VAT, inne niż dostawy towarów lub świadczenie usług, od których VAT jest płacony wyłącznie przez nabywcę lub odbiorcę, zgodnie z art. 194–197 i art. 199;

b) każdy podatnik, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, który dokonuje wewnątrzwspólnotowych nabywów towarów podlegających VAT zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b), albo każdy podatnik, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, który skorzysta z możliwości objęcia wewnątrzwspólnotowych nabywów podatkiem VAT, przewidzianej w art. 3 ust. 3;

[...]

2. Państwa członkowskie nie muszą identyfikować niektórych podatników, którzy okazjonalnie dokonują transakcji [...]”.

6 Artyku? 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie mog? na?o?y? inne obowi?zki, jakie uznaj? za niezb?dne dla zapewnienia poprawnego poboru VAT i zapobie?enia oszustwom podatkowym, pod warunkiem r?wnego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskim przez podatnik?w oraz pod warunkiem, ?e obowi?zki te, w wymianie handlowej mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, nie b?d? prowadzi? do powstania formalno?ci zwi?zanych z przekraczaniem granic”.

Prawo ?otewskie

7 Artyku? 3 ust. 1-1 akapit drugi Likums Par pievienot?s v?rt?bas nodokli (ustawy o podatku od warto?ci dodanej, *Latvijas V?stnesis* 1995, nr 49) w brzmieniu obowi?zuj?cym w chwili zaistnienia okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g??wnym (zwanej dalej „ustaw? o podatku VAT”) stanowi:

„VID jest uprawniony do odmowy wpisu danej osoby do rejestru podatnik?w VAT w przypadku, gdy:

- 1) danej osoby nie mo?na zasta? pod podanym do cel?w prawnych adresem lub w zadeklarowanym miejscu zamieszkania lub
- 2) je?eli na ??danie VID nie dostarczy ona informacji lub dostarczy niezgodnych z prawd? informacji w odniesieniu do swojej materialnej, technicznej i finansowej zdolno?ci do prowadzenia zg?oszonej dzia?alno?ci gospodarczej”.

8 Artyku? 3 ust. 5 omawianej ustawy stanowi:

„Je?eli ca?kowita warto?? dostaw towar?w i ?wiadczonych us?ug podlegaj?cych podatkowi VAT zrealizowanych przez osob? fizyczn? lub prawn? oraz grup? tych os?b lub ich przedstawiciela na podstawie umowy lub uzgodnienia w ci?gu ostatnich 12 miesi?cy nie osi?ga lub nie przekracza 10 000 LVL, osoba ta, ta grupa lub ich przedstawiciele maj? prawo niewyst?powania o wpisanie ich do rejestru podatnik?w prowadzonego przez VID. Przepis ten ma zastosowanie r?wnie? do instytucji finansowanych z bud?etu pa?stwa. Osoby korzystaj?ce z uprawnienia przewidzianego w niniejszym ust?pie maj? obowi?zek wyst?pienia o wpisanie ich do rzeczono?ego rejestru w terminie 30 dni od chwili osi?gni?cia lub przekroczenia ww. kwoty”.

Post?powanie g??wne i pytania prejudycjalne

9 Ablessio, b?d?ca ?otewsk? sp?k? z ograniczon? odpowiedzialno?ci?, wyst?pi?a do VID z wnioskiem o wpis do rejestru podatnik?w VAT. VID odm?wi? wpisu w drodze decyzji z dnia 15 listopada 2007 r., kt?r? nast?pnie utrzyma? w mocy decyzj? z dnia 27 listopada 2007 r., wydan? wskutek odwo?ania. VID uzna?, ?e skar??ca nie ma zdolno?ci materialnych, technicznych i finansowych do prowadzenia zg?aszanej dzia?alno?ci gospodarczej, polegaj?cej na ?wiadczeniu us?ug budowlanych.

10 Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e wydaj?c wspomniane decyzje odmowne, VID dzia?a? na podstawie ustale?, zgodnie z kt?rymi, po pierwsze, Ablessio nie posiada?a ?rodk?w trwa?ych i nie zawar?a um?w najmu takich ?rodk?w trwa?ych. W dalszej kolejno?ci ustalono, ?e zawarto umow? najmu do cel?w zawodowych, kt?rej przedmiot stanowi?a nieb?d?ca powierzchnia mieszkalna powierzchnia wynosz?ca jedynie 4 m². Wreszcie stwierdzono, ?e sp?ka nie jest wpisana do rejestru przedsi?biorc?w budowlanych, ?e nie prowadzi?a faktycznej dzia?alno?ci handlowej od chwili swojego powstania, a jedynym pracownikiem sp?ki jest prezes

zarz?du, przy czym, jak si? wydaje, nie otrzymuje on wynagrodzenia.

11 Ablessio wyst?pi?a o stwierdzenie niewa?no?ci powy?szych odmownych decyzji w sprawie wpisu do rejestru podatnik?w VAT do administrativ? rajona tiesa (s?du administracyjnego pierwszej instancji), który wzgl?dni? skarg? wyrokiem z dnia 20 pa?dziernika 2009 r. i nakaza? VID wpisanie sp?ki do wspomnianego rejestru. S?d ten uzna?, ?e Ablessio dostarczy?a VID informacji na temat swojej zdolno?ci do prowadzenia zg?aszanej dzia?alno?ci, a prawdziwo?? tych informacji nie zosta?a zakwestionowana. Tym samym zdaniem s?du nie zachodzi?y przes?anki okre?lone w ustawie, na których podstawie VID ma prawo odm?wienia podmiotowi gospodarczemu wpisu do omawianego rejestru.

12 Orzekaj?c w przedmiocie apelacji wniesionej przez VID, Administrat?v? apgabaltiesa (apelacyjny s?d administracyjny) wyrokiem z dnia 13 grudnia 2010 r. utrzyma? w mocy orzeczenie s?du pierwszej instancji, stwierdzaj?c równie?, ?e ustawa o podatku VAT nie zezwala VID na warto?ciowanie, czy osoba ubiegaj?ca si? o wpis do rejestru podatnik?w VAT posiada zdolno?? do prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej. W tym wzgl?dzie pozbawiony znaczenia jest fakt, ?e osoba ta wyst?powa?a ju? do VID o rejestracj? i uzyska?a j? w odniesieniu do szeregu przedsi?biorstw, które natychmiast po dokonaniu wpisu do rejestru by?y przekazywane innym osobom, których poziom dochod?w nie pozwala? na wniesienie kapita?u sp?ki, poniewa? omawiana ustawa nie przewiduje, by taka okoliczno?? mog?a stanowi? podstaw? odmowy wpisu danej osoby do omawianego rejestru. Aby zapobiec ewentualnym niezgodnym z prawem dzia?aniami podatnika w zakresie uiszczania podatku VAT, zgodnie z obowi?zuj?cymi przepisami VID powinien przeprowadza? kontrole podatnika, a po ustaleniu naruszenia jakiego? przepisu krajowego powinien naliczy? dop?at? do podatku oraz kar?.

13 VID wniós? do s?du odsy?aj?cego skarg? kasacyjn? od wyroku Administrat?v? apgabaltiesa, podnosz?c, ?e ten ostatni s?d dokona? b??dnej wyk?adni art. 3 ust. 1-1 akapit drugi ustawy o podatku VAT. Zdaniem VID przepis ten wymaga bowiem od niego sprawdzenia, czy dana osoba jest zdolna wykonywa? zg?aszane dzia?alno?? gospodarcze.

14 S?d odsy?aj?cy, powo?uj?c si? na wyrok z dnia 21 pa?dziernika 2010 r. w sprawie C-385/09 Nidera Handelscompagnie, Zb.Orz. s. I-10385, wyra?a w?tpliwo?ci w przedmiocie wyk?adni w szczególno?ci art. 213, 214 i 273 dyrektywy 2006/112.

15 W tych okoliczno?ciach Augst?k?s tiesas Sen?ts postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy dyrektyw? Rady 2006/112 [...] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e zakazuje ona odmowy nadania indywidualnego numeru, przy pomocy którego dokonuje si? identyfikacji podatnika, w oparciu o to, ?e w?a?cicielowi udzia?ów podatnika uprzednio wielokrotnie nadawano indywidualny numer dla innych przedsi?biorstw, które nie prowadzi?y rzeczywistej dzia?alno?ci gospodarczej oraz których udzia?y by?y przekazywane przez w?a?ciciela innym osobom natychmiast po otrzymaniu indywidualnego numeru?

2) Czy art. 214 w zwi?zku z art. 273 dyrektywy [2006/112] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e zezwala on organowi skarbowemu na to, by przed nadaniem indywidualnego numeru upewni? si? on co do zdolno?ci podatnika do prowadzenia dzia?alno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu, je?eli taka weryfikacja ma na celu w?a?ciwe pobranie podatku VAT i zapobie?enie oszustwom?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

16 Poprzez swoje pytania, które nale?y rozpatrywa? ??cznie, s?d odsy?aj?cy pragnie w istocie ustali?, czy art. 213, 214 i 273 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj?

one na przeszkodzie temu, by organ skarbowy państwa czonkowskiego, w celu poprawnego poboru podatku VAT i zapobieżenia oszustwom, odmówił nadania numeru identyfikacji podatkowej VAT spółce z tego tylko powodu, że w mniemaniu tego organu nie posiada ona środków materialnych, technicznych i finansowych do prowadzenia zorganizowanej działalności gospodarczej oraz że w?a?cicielowi udziałów tej spółki uprzednio wielokrotnie nadawano taki numer dla innych przedsiębiorstw, które nie prowadziły rzeczywistej działalności gospodarczej oraz których udziały były przekazywane innym osobom wkrótce po otrzymaniu rzeczonygo numeru.

17 Należy przypomnieć, że zgodnie z art. 213 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 ka?dy podatnik powinien zgosić rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności jako podatnik. Artykuł 214 ust. 1 omawianej dyrektywy zobowiązuje państwa członkowskie do podjęcia niezbędnych środków, aby zapewnić, że podatnicy zostaną zidentyfikowani za pomocą indywidualnego numeru.

18 Zasadniczym celem identyfikacji podatników przewidzianej w art. 214 dyrektywy 2006/112 jest zapewnienie prawidłowego funkcjonowania systemu podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-438/09 Dankowski, Zb.Orz. s. I-14009, pkt 33).

19 W tym względzie Trybunał orzekł już wcześniej, że nadanie numeru identyfikacji podatkowej VAT stanowi dowód statusu podatkowego podatnika do celów stosowania podatku VAT i upraszcza kontrolę podatników w celu poboru podatku. W ramach przejściowego systemu opodatkowania obrotu wewnątrz Unii Europejskiej identyfikacja podatników VAT za pomocą numerów indywidualnych ma również na celu ułatwienie ustalenia, w jakim państwie członkowskim miało miejsce końcowe wykorzystanie dostarczonych towarów (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-273/11 Mecsek-Gabona, pkt 57, 60; a także z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-587/10 VSTR, pkt 51).

20 Ponadto numer identyfikacji podatkowej VAT stanowi ważny środek dowodowy na przeprowadzone transakcje. Dyrektywa 2006/112 wymaga bowiem w szeregu przepisów dotyczących w szczególności fakturowania, deklaracji oraz informacji podsumowujących, aby omawiany numer identyfikacyjny podatnika, nabywcy towarów lub usługobiorcy był obowiązkowo wskazany w tych dokumentach.

21 To właśnie w świetle powyższych wstępnych rozważań należy odpowiedzieć na pytania sądu odsyłającego.

22 Należy stwierdzić, że jakkolwiek w art. 214 dyrektywy 2006/112 wymienione zostały kategorie osób, które muszą legitymować się indywidualnym numerem, to przepis ten nie określa warunków, od których można uzależnić nadanie numeru identyfikacji podatkowej VAT. Z brzmienia przytoczonego artykułu oraz z art. 213 omawianej dyrektywy wynika bowiem, że państwom członkowskim przysuguje pewien zakres uznania przy podejmowaniu środków zapobiegających identyfikacji podatników do celów podatku VAT.

23 Niemniej zakres tego uznania nie może być nieograniczony. Choć bowiem państwo członkowskie może odmówić nadania podatnikowi indywidualnego numeru, to nie może korzystać z tego uprawnienia bez uzasadnionej podstawy.

24 Ponadto z pojęcia „podatnik” w kształcie nadanym definicją znajdującą się w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 wynika, że jego zakresem objęty jest każdy, kto prowadzi samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności.

25 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału pojęcie to należy interpretować szeroko. Każdego, kto ma zamiar rozpocząć w sposób samodzielny działalność gospodarczą, co potwierdzają okoliczności obiektywne, oraz kto dokona na ten cel pierwszych wydatków inwestycyjnych, należy uznać za podatnika (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98 Breitsohl, Rec. s. I-4321, pkt 34; z dnia 1 marca 2012 r. w sprawie C-280/10 Polski Trawertyn, pkt 30).

26 Z przytoczonego orzecznictwa, jak również z brzmienia art. 213 ust. 1 dyrektywy 2006/112 wynika, że za podatników mających prawo do ubiegania się o nadanie numeru identyfikacji podatkowej VAT uznaje się nie tylko osoby wykonujące już działalność gospodarczą, lecz również osoby, które mają zamiar rozpocząć taką działalność i które dokonują pierwszych wydatków inwestycyjnych na ten cel. Wskazane osoby mogą nie być zatem w stanie udowodnić na takim wstępnym etapie swojej działalności gospodarczej, że posiadają już materialne, techniczne i finansowe środki do wykonywania tego rodzaju działalności.

27 W związku z tym dyrektywa 2006/112, a w szczególności jej art. 213 i 214 stoją na przeszkodzie temu, by organ skarbowy państwa członkowskiego odmówił nadania numeru identyfikacji podatkowej VAT wnioskodawcy z tego tylko względu, że nie jest on w stanie wykazać, iż posiada materialne, techniczne i finansowe środki do wykonywania zgłaszanej działalności gospodarczej w chwili złożenia wniosku o wpis do rejestru podatników.

28 Jednak zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału państwa członkowskie mają uzasadniony interes w podejmowaniu odpowiednich kroków w celu ochrony swych interesów finansowych, a zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 2006/112 (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 71; z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-285/09 R., Zb.Orz. s. I-12605, pkt 36; a także z dnia 18 października 2012 r. w sprawie C-525/11 Mednis, pkt 31).

29 Ponadto państwa członkowskie mają obowiązek zagwarantowania prawdziwości wpisów do rejestru podatników w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania systemu podatku VAT. Zatem to właściwy organ krajowy powinien sprawdzić, czy wnioskodawca posiada status podatnika, zanim nada mu numer identyfikacji podatkowej VAT (zob. ww. wyrok w sprawie Mecsek-Gabona, pkt 63).

30 Państwa członkowskie mają więc prawo podejmować, zgodnie z art. 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112, środki mogące zapobiegać nadużywaniu numerów identyfikacyjnych, zwłaszcza przez przedsiębiorców, których działalność – a w konsekwencji status podatnika – jest całkowicie fikcyjna. Jednakże takie środki nie mogą wykraczać poza to, co konieczne dla zapewnienia poprawnego poboru podatków i zapobieżenia oszustwom podatkowym, oraz nie mogą automatycznie podważać prawa do odliczenia podatku VAT, a tym samym neutralności tego podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-146/05 Collée, Zb.Orz. s. I-7861, pkt 26; a także ww. wyroki: w sprawie Nidera Handelscompagnie, pkt 49; w sprawie Dankowski, pkt 37; w sprawie VSTR, pkt 44).

31 W tym względzie należy stwierdzić, że działania kontrolne takie jak te, które ustanawia ustawa o podatku VAT, nie ograniczają prawa podatników do odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego od wydatków inwestycyjnych poczynionych na potrzeby transakcji dających prawo do odliczenia, które zamierzają oni realizować.

32 Należy bowiem przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału identyfikacja, o której mowa w art. 214 dyrektywy 2006/112, oraz obowiązeki określone w art. 213

tej?e dyrektywy stanowi? jedynie wymogi formalne do celów kontrolnych, które nie mog? podwa?a? w szczególno?ci prawa do odliczenia lub do zwolnienia z podatku VAT z tytu?u dostawy wewn?trzwspólnotowej, je?eli materialne przes?anki powstania tego prawa zosta?y spe?nione (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Nidera Handelscompagnie, pkt 50; wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-263/11 R?dlihs, pkt 48; a tak?e ww. wyrok w sprawie Mecsek-Gabona, pkt 60).

33 Z przytoczonego orzecznictwa wynika, ?e wpis podatnika do rejestru podatników VAT jest wymogiem formalnym, a zatem nie mo?na utrudnia? podatnikowi wykonywania jego prawa do odliczenia z tego wzgl?du, ?e nie zosta? on zidentyfikowany dla celów podatku VAT przed wykorzystaniem towarów zakupionych w ramach swej dzia?alno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Nidera Handelscompagnie, pkt 51; a tak?e w sprawie Dankowski, pkt 33, 34, 36). W zwi?zku z tym odmowa nadania numeru identyfikacji podatkowej VAT zasadniczo nie mo?e mie? wp?ywu na prawo podatnika do odliczenia zap?aconego podatku VAT naliczonego, je?eli spe?nione zostan? przes?anki materialne powstania tego prawa.

34 Aby odmow? identyfikacji podatnika poprzez nadanie indywidualnego numeru mo?na by?o uzna? za proporcjonaln? wobec celu polegaj?cego na zapobieganiu oszustwom podatkowym, musi ona opiera? si? na powa?nych przes?ankach pozwalaj?cych obiektywnie stwierdzi? istnienie prawdopodobie?stwa, i? nadany temu podatnikowi numer identyfikacji podatkowej VAT zostanie wykorzystany do pope?nienia oszustwa. Taka decyzja musi by? oparta na ca?o?ciowej ocenie wszystkich okoliczno?ci danej sprawy oraz na dowodach zebranych w ramach weryfikacji informacji, których udzieli zainteresowany przedsi?biorca.

35 To do s?du odsy?aj?cego, który jako jedyny jest w?a?ciwy zarówno do dokonywania wyk?adni prawa krajowego, jak i do ustalania i oceny okoliczno?ci faktycznych le??cych u podstaw zawis?ego przed nim sporu, a w szczególno?ci sposobu, w jaki administracja stosuje to prawo (ww. wyrok w sprawie Mednis, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo), nale?y dokonanie oceny zgodno?ci krajowych ?rodków z prawem Unii, a w szczególno?ci z zasad? proporcjonalno?ci. Trybuna? jest tylko w?a?ciwy do udzielenia s?dowi odsy?aj?cemu wskazówek w zakresie wyk?adni, które mog? umo?liwi? wspomnianemu s?dowi dokonanie oceny tej zgodno?ci (zob. podobnie wyroki: z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C-55/94 Gebhard, Rec. s. I-4165, pkt 19; z dnia 29 lipca 2010 r. w sprawie C-188/09 Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, Zb.Orz. s. I-7639, pkt 30).

36 Odnosz?c si? do okoliczno?ci sprawy w post?powaniu g?ównym, nale?y stwierdzi?, i? sam fakt nieposiadania przez podatnika ?rodków materialnych, technicznych i finansowych do wykonywania zg?aszanej dzia?alno?ci gospodarczej nie wystarczy jako taki do wykazania prawdopodobie?stwa, ?e podatnik ten zamierza pope?ni? oszustwo podatkowe. Jednak nie mo?na wykluczy?, ?e tego rodzaju okoliczno?ci w zestawieniu z innymi obiektywnymi czynnikami rodz?cymi podejrzenia zamiaru pope?nienia oszustwa przez podatnika mog? stanowi? przes?anki, które nale?y wzi?? pod uwag? w ramach ca?o?ciowej oceny ryzyka oszustwa.

37 Podobnie dyrektywa 2006/112 nie wprowadza ?adnych ogranicze? co do liczby wniosków o nadanie indywidualnych numerów identyfikacji podatkowej VAT, które mo?e z?o?y? jedna osoba dzia?aj?ca na rachunek ró?nych osób prawnych. Omawiana dyrektywa nie pozwala te? uzna?, ?e przekazanie kontroli nad takimi osobami prawnymi po nadaniu im numeru identyfikacji podatkowej VAT stanowi niezgodn? z prawem dzia?alno??. Jednak?e tego rodzaju okoliczno?ci mog? równie? by? brane pod uwag? w ramach ca?o?ciowej oceny ryzyka oszustwa.

38 Zadaniem s?du odsy?aj?cego jest zbadanie, czy bior?c pod uwag? ca?o?? okoliczno?ci danej sprawy, krajowy organ skarbowy wykaza? w sposób prawnie wystarczaj?cy istnienie powa?nych przes?anek pozwalaj?cych uzna?, ?e z?o?ony przez Ablessio wniosek o wpis tej

spółki do rejestru podatników VAT grozi nadużyciem numeru identyfikacyjnego lub innymi oszustwami podatkowymi w zakresie podatku VAT.

39 Z powyższych względów na zadane pytania należy odpowiedzieć, iż art. 213, 214 i 273 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, by organ skarbowy państwa czonkowskiego odmawiał nadania numeru identyfikacji podatkowej VAT spółce z tego tylko powodu, że w mniemaniu tego organu nie posiada ona środków materialnych, technicznych i finansowych do wykonywania zgłaszanej działalności gospodarczej oraz że właścicielowi udziałów tej spółki uprzednio wielokrotnie nadawano taki numer dla innych przedsiębiorstw, które nie prowadziły rzeczywistej działalności gospodarczej oraz których udziały byłyby przekazywane innym osobom wkrótce po otrzymaniu rzeczonoego numeru, jeżeli dany organ skarbowy nie ustali, w świetle obiektywnych czynników, że istnieje poważne przesłanki pozwalające podejrzewać, iż nadany numer identyfikacji podatkowej VAT zostanie wykorzystany do popełnienia oszustwa. Do sądu odsyłającego należy dokonanie oceny, czy wskazany organ skarbowy przedstawił poważne przesłanki istnienia groźby oszustwa w sprawie będącej przedmiotem postępowania głównego.

W przedmiocie kosztów

40 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 koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuły 213, 214 i 273 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 stoją one na przeszkodzie temu, by organ skarbowy państwa czonkowskiego odmawiał nadania numeru identyfikacji podatkowej do celów podatku od wartości dodanej spółce z tego tylko powodu, że w mniemaniu tego organu nie posiada ona środków materialnych, technicznych i finansowych do wykonywania zgłaszanej działalności gospodarczej oraz że właścicielowi udziałów tej spółki uprzednio wielokrotnie nadawano taki numer dla innych przedsiębiorstw, które nie prowadziły rzeczywistej działalności gospodarczej oraz których udziały byłyby przekazywane innym osobom wkrótce po otrzymaniu rzeczonoego numeru, jeżeli dany organ skarbowy nie ustali, w świetle obiektywnych czynników, że istnieje poważne przesłanki pozwalające podejrzewać, iż nadany numer identyfikacji podatkowej do celów podatku od wartości dodanej zostanie wykorzystany do popełnienia oszustwa. Do sądu odsyłającego należy dokonanie oceny, czy wskazany organ skarbowy przedstawił poważne przesłanki istnienia groźby oszustwa w sprawie będącej przedmiotem postępowania głównego.

Podpisy

*Język postępowania: polski.