

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-643/11

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

WŁK – 56 EOOD

przeciwko

Direktor na direkcija „Obchowane i upravljenje na izpyštenieto” – Warna pri Centra?no upravljenje na Naciona?nata agencija za prichodite,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, preni?ca obowi?zki prezesa trzeciej izby, K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský i T. von Danwitz (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn?,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu WŁK – 56 EOOD przez adwokat P. Baka?ow?,
- w imieniu direktor na direkcija „Obchowane i upravljenje na izpyštenieto” – Warna pri Centra?no upravljenje na Naciona?nata agencija za prichodite przez S. Z?atew?, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du bu?garskiego przez C. Iwanowa i D. Drambozow?, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i D. Rusanowa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

wydaje nast?puj?cy

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 złożony w ramach sporu pomiędzy spółką WK – 56 EOOD (zwaną dalej „WK”) a direktor na direktija „Obawane i upravljenje na izpynenieto” – Warna pri Centra no upravljenje na Nacionalna agencija za prihodite (dyrektorem do spraw odwoła i egzekucji dla miasta Warna bułgarskiej agencji przychodów publicznych) w przedmiocie odmowy prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) ze względu na niewykazanie rzeczywistego charakteru czynności powodujących naliczenie podatku.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z brzmieniem motywu 39 dyrektywy 2006/112 „zasady regulujące odliczenia należy zharmonizować w zakresie, w jakim mają one wpływ na rzeczywiste wysokość pobieranych kwot i w jakim proporcja podlegająca odliczeniu powinna być obliczana w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich”.

4 Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i c) omawianej dyrektywy przewiduje, że podatkowi VAT podlegają czynności dostawy towarów i świadczenia usług dokonywane odpłatnie na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

5 Artykuł 62 dyrektywy stanowi:

„Do celów 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 zadania zapłaty podatku od osoby zobowiązanej do jego uiszczenia, nawet jeżeli termin płatności może zostać odroczony”.

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

7 Artykuł 73 dyrektywy przewiduje, że „w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

8 Na podstawie art. 167 tej dyrektywy „[p]rawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

9 Artykuł 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika,

podatnik jest uprawniony, w państwie członekowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, który jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członekowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika”.

10 Artykuł 178 owej 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 faktury sporządzone zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

[...]”.

11 Zgodnie z brzmieniem art. 179 akapit pierwszy omawianej dyrektywy „[p]odatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy kwoty VAT dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178”.

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

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

13 Artykuł 273 rzeczonyj dyrektywy, znajdujący się w tym samym tytule XI, w rozdziale 7, zatytułowanym „Przepisy różne”, 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 członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

14 Artykuł 395 ust. 1–3 dyrektywy stanowi:

„1. Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów niniejszej dyrektywy w celu upraszczania poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania.

Środki zmierzające do uproszczenia procedury poboru VAT nie mogą wpływać, chyba że w nieznacznym stopniu, na ogólną kwotę wpływów z podatków państwa członkowskiego pobieranych na etapie ostatecznej konsumpcji.

2. Państwo członkowskie, które pragnie wprowadzić środki, o których mowa w ust. 1, kieruje do Komisji wniosek i przekazuje jej wszelkie niezbędne informacje. Jeżeli Komisja uzna, że nie

posiada wszystkich niezbędnych informacji, kontaktuje się ona z zainteresowanym państwem członkowskim w terminie dwóch miesięcy od daty otrzymania wniosku i precyzuje, jakie dodatkowe informacje są wymagane.

Kiedy Komisja posiada już wszystkie informacje, które uzna za niezbędne do rozpatrzenia wniosku, w terminie jednego miesiąca powiadamia o tym wnioskującą państwo członkowskie i przekazuje wniosek w oryginalnej wersji językowej pozostałym państwom członkowskim.

3. W terminie trzech miesięcy od przesłania powiadomienia, o którym mowa w ust. 2 akapit drugi, Komisja przedstawia Radzie stosowny wniosek lub, jeżeli wniosek o odstąpienie budzi jej zastrzeżenia, komunikat przedstawiający te zastrzeżenia”.

Prawo budżetowe

15. 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 przysuguje odliczenie podatku VAT, jeżeli został nieprawidłowo naliczony”.

16. Zgodnie z art. 71 pkt 1 ustawy o podatku VAT podatnik korzysta z prawa do odliczenia podatku naliczonego, o ile posiada dokument fiskalny sporządzony zgodnie z wymogami art. 114 i 115, w którym podatek został wykazany w oddzielny sposób w odniesieniu do dostarczonych podatnikowi towarów lub świadczonych mu usług.

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

18. Zgodnie z art. 85 ustawy o podatku VAT podatek VAT należny jest od każdego, kto wykazuje go w dokumencie fiskalnym, o którym mowa w art. 112 ustawy o podatku VAT, to jest w szczególności na fakturze.

19. 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, chyba że jest ona wykazana w dokumencie, o którym mowa w art. 117.

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

20. 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.

21. 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 każdą 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

22 WPK, będąca producentem rolnym, we wrześniu i w październiku 2007 r. dokonała odliczenia naliczonego podatku VAT na podstawie szeregu faktur dotyczących dostaw towarów, wystawionych odpowiednio przez REJA – 96 OOD (zwaną dalej „REJA”) i SITI GRUP 76 DZZD (zwaną dalej „SITI GRUP”), które w międzyczasie przestały być zarejestrowane jako podatnicy podatku VAT. Wszystkie wspomniane faktury zostały uregulowane w gotówce i zaksięgowane przez WPK. Bezsporne jest również, że odpowiednie dostawy wpisane są do księgi sprzedaży wskazanych dostawców.

23 Organ podatkowy przeprowadził kontrole krzyżowe u obydwu dostawców. W trakcie tych kontroli zaistniała okazania określonej liczby dokumentów, dotyczących w szczególności pochodzenia dostarczonych towarów oraz realizacji dostaw. Dostawcy nie spełnili tego obowiązku w wyznaczonym terminie.

24 Na przedstawione przez organ podatkowy obowiązki dostarczenia dowodów faktycznej realizacji omawianych dostaw WPK przedstawiła dowody dostawy, certyfikaty wagi i listy przewozowe, które jednak zawierały nieprawidłowości.

25 Organ podatkowy uznał, że nie zostało wykazane, iż dostawy zostały zrealizowane, a więc że podatek VAT został niesłusznie wykazany na spornych fakturach. Skierowała on więc do WPK korygującą decyzję podatkową z dnia 20 grudnia 2010 r., zawierającą odmowę prawa do odliczenia podatku VAT na podstawie omawianych faktur (zwaną dalej „sporną korygującą decyzją podatkową”).

26 Po utrzymaniu w mocy spornej korygującej decyzji podatkowej przez dyrektor na dyrekcja „Obowiązkowe i uprawnienie na izby leniety” – Warna pri Centrałno uprawnienie na Nacionałnata agencija za prichodite w drodze decyzji z dnia 18 lutego 2011 r. WPK wniosła skargę do Administratiwen syd – Warna, podnosząc, że sporne faktury odpowiadają faktycznym dostawom towarów, a więc że odmowa prawa do odliczenia była bezpodstawną.

27 W toku postępowania głównego do akt dołączono dwie korygujące decyzje podatkowe, skierowane odpowiednio do REJA oraz do SITI GRUP. Powyższe decyzje sporządzono przed sporną korygującą decyzją podatkową, a dotyczą one okresu, do którego odnosi się postępowanie główne. Ze wskazanych decyzji wynika, że organ podatkowy stwierdził, iż nie ma potrzeby korekty podstawy opodatkowania i podatku VAT naliczonego za dostawy zrealizowane przez REJA i SITI GRUP.

28 Sąd odsyłający podnosi, że musi dokonać oceny, czy zaistnienie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT naliczonego zostało należyście

wykazane, zważywszy, że organ podatkowy oparł swój odmów prawa do odliczenia na okoliczności, iż dostawcy WK nie przedstawili wymaganych dokumentów, a w dokumentach przedstawionych przez WK jako odbiorcy spornych dostaw niektóre informacje nie zostały ujawnione lub zostały ujawnione nieprawidłowo. W celu dokonania tej oceny sąd odsyłający pragnie ustalić, w świetle prawa Unii, jak wagę mają korygujące decyzje podatkowe skierowane do dostawców WK i czy można z nich wnioskować, że organ podatkowy uznał, iż sporne faktury odpowiadają rzeczywiście zrealizowanym czynnościom podlegającym opodatkowaniu.

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

„1. Czy art. 203 dyrektywy Rady 2006/112 obejmuje wszystkie przypadki błędnego naliczenia w fakturze podatku od wartości dodanej, w tym przypadki, w których wystawiono fakturę z wyszczególnionym podatkiem od towarów i usług bez zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego? W przypadku odpowiedzi twierdzącej na to pytanie: czy art. 203 i 273 dyrektywy 2006/112 wymagają, aby państwa członkowskie wyrażenie uregulowały, że podatek od wartości dodanej, który został wyszczególniony na fakturze, w związku z którą nie dokonano żadnej transakcji, jest należny, czy tego wystarczy transpozycja ogólnej zasady [omawianej] dyrektywy, zgodnie z którą podatek jest należny od każdego, kto go naliczył na fakturze?

2. Czy art. 73, 179 i 203 dyrektywy 2006/112 w świetle motywu 39 dyrektywy 2006/112 oraz w celu zagwarantowania dokładności w odliczeniach podatkowych wymagają, że w przypadku kiedy na jednej fakturze wyszczególniono podatek od wartości dodanej bez zaistnienia zdarzenia podatkowego aktualizującego obowiązek podatkowy, organy skarbowe dokonują sprostowania podstawy opodatkowania oraz podatku naliczonego?

3. Czy zgodnie z art. 395 dyrektywy 2006/112 mogą istnieć w praktyce podatkowej takie jak ta w postępowaniu głównym środki szczególne, zgodnie z którymi organy skarbowe celem kontroli odliczeń podatku naliczonego sprawdzają tylko dokonane odliczenia, podczas gdy podatek od dokonanych transakcji już dlatego postrzega się jako bezwarunkowo wymagalny, ponieważ był on wyszczególniony na fakturze? W przypadku gdyby na to pytanie udzielono odpowiedzi twierdzącej: czy na podstawie art. 203 dyrektywy dopuszczalne jest – i jeżeli tak, to w jakich przypadkach – że z tytułu tej samej transakcji podatek od wartości dodanej pobiera się w pierwszej kolejności u dostawcy albo usługodawcy, ponieważ wyszczególnił on podatek, a po raz drugi u nabywcy towaru lub usługobiorcy poprzez odmówienie mu prawa do odliczenia podatku?

4. Czy poprzez praktykę podatkową taką jak ta w postępowaniu głównym – zgodnie z którą nabywcy dostawy podlegającej podatkowi lub odbiorcy podlegającej podatkowi usługi odmawia się prawa do odliczenia podatku naliczonego »ze względu na brak dowodu dokonanej transakcji«, nie uwzględniając dotychczasowych ustaleń, że roszczenie o zapłatę podatku względem dostawcy lub usługodawcy powstało i podatek jest należny, przy czym do momentu oceny powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego odnośna decyzja w przedmiocie kontroli skarbowej nie została zmieniona, względnie nie wystąpiła żadna podstawa i nie postanowiono zmienić tej decyzji w drodze przewidzianej przez państwo – naruszone zostają zakaz kumulacji podatku od wartości dodanej oraz zasada pewności prawa, zasada równego traktowania i zasada neutralności podatkowej?

5. Czy na podstawie art. 167 i art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 jest dopuszczalne, że odmawia się prawa do odliczenia podatku naliczonego nabywcom podlegającym podatkowi dostawy lub odbiorcom podlegającym podatkowi usługi, który spełnia wszystkie przesłanki art. 178 dyrektywy, po tym, jak w stosunku do tej transakcji nie dokonano żadnego sprostowania na mocy prawomocnej decyzji w przedmiocie kontroli skarbowej, wydanej względem dostawcy albo

us?ugodawcy, naliczonego na fakturze podatku od warto?ci dodanej z powodu »braku wyst?pienia zdarzenia podatkowego aktualizuj?cego obowi?zek podatkowy«, lecz roszczenie o zap?at? uznaje si? za powsta?e i przy ustalaniu wyniku badanego okresu podatkowego zosta?o uwzgl?dnione? Czy dla odpowiedzi na to pytanie ma znaczenie okoliczno??, ?e dostawca lub us?ugodawca w trakcie kontroli skarbowej nie przedstawi? dokumentów ksi?gowych, a wynik dla tego okresu ustalono jedynie na podstawie danych wskazanych w deklaracjach podatku od warto?ci dodanej, jak równie? w ksi?gach sprzeda?y i zakupów?

6. W zale?no?ci od odpowiedzi na powy?sze pytania: czy art. 167 i art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e neutralno?? podatku od warto?ci dodanej w okoliczno?ciach takich jak w post?powaniu przed s?dem krajowym wymaga, aby podatnik móg? odliczy? podatek naliczony do transakcji?.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pyta? pierwszego i drugiego

30 Wyst?puj?c z pytaniami pierwszym i drugim, s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 203 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e podatek VAT wyszczególniony przez podmiot na fakturze jest nale?ny od tego podmiotu niezale?nie od tego, czy rzeczywi?cie mia?a miejsce transakcja opodatkowana, oraz czy z okoliczno?ci, i? organ podatkowy nie skorygowa? zadeklarowanej wysoko?ci podatku VAT w koryguj?cej decyzji podatkowej skierowanej do wystawcy faktury, mo?na wywodzi?, ?e organ ten uzna? faktur? za odpowiadaj?c? rzeczywistej transakcji opodatkowanej.

31 Po pierwsze, nale?y zauwa?y?, ?e pytania te, jakkolwiek dotycz? istnienia zobowi?zania podatkowego wystawcy faktury wobec organów podatkowych, zosta?y sformu?owane w ramach sporu mi?dzy organami podatkowymi a odbiorc? spornych faktur. Spór ten dotyczy prawa odbiorcy faktur do odliczenia wyszczególnionego na nich podatku VAT, czego odmówiono mu, uznawszy, ?e faktury te nie odpowiadaj? rzeczywistym dostawom opodatkowanym, co podatnik kwestionuje.

32 W ramach tego sporu zobowi?zania wystawcy spornych faktur, który nie jest stron? sporu, wobec organów podatkowych maj? znaczenie w sposób po?redni, jedynie z tego powodu, ?e koryguj?ca decyzja podatkowa skierowana do wystawcy faktur zosta?a przedstawiona jako dowód na rzeczywisty charakter transakcji opodatkowanych.

33 W odniesieniu do wcze?niej obowi?zuj?cego przepisu odpowiadaj?cego 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 pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektyw? Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. L 376, s. 1), Trybuna? orzek?, ?e zgodnie z tym przepisem ka?dy, kto wyszczególnia podatek VAT na fakturze lub innym odpowiadaj?cym jej dokumencie, jest zobowi?zany do jego zap?aty. W szczególno?ci podmiot taki jest zobowi?zany do zap?aty podatku VAT wyszczególnionego na fakturze niezale?nie od obowi?zku zap?aty tego podatku z tytu?u transakcji podlegaj?cej 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).

34 Wprawdzie zgodnie z art. 167 i 63 dyrektywy 2006/112 prawo do odliczenia podatku VAT wyszczególnionego na fakturze jest co do zasady zwi?zane 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 nale?nego zgodnie z art. 203 dyrektywy wy??cznie z tytu?u jego wyszczególnienia na fakturze (zob. w szczególno?ci 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).

35 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).

36 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).

37 W związku z tym obowiązek ten jest ograniczony możliwością, jak 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).

38 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 nadającycy zobowiązaniu do zapłaty charakter sankcji.

39 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 37 niniejszego wyroku, organ podatkowy nie ma obowiązku badania w ramach kontroli u wystawcy faktury, czy zadeklarowany i wyszczególniony na fakturze podatek VAT odpowiada transakcjom opodatkowanym rzeczywiście dokonany przez jej wystawcę.

40 Za braku tego rodzaju obowiązków 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.

41 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, jak sąd krajowy winien wziąć pod uwagę przy ocenie rzeczywistego charakteru konkretnej transakcji opodatkowanej będącej podstawą prawa odbiorcy faktury do odliczenia podatku.

42 Z powyższych względów na pytania pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, że art. 203 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, iż:

- 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 uzna fakturę za odpowiadającą rzeczywistej transakcji opodatkowanej.

W przedmiocie pierwszej części pytania trzeciego

43 W świetle odpowiedzi na pytania pierwsze i drugie nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pierwsze część trzeciego pytania.

W przedmiocie drugiej części pytania trzeciego oraz pytań od czwartego do szóstego

44 W drugiej części pytania trzeciego i w pytaniach od czwartego do szóstego sąd odsyłający pragnie w istocie ustalić, czy prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że art. 167 i art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, a także zasady neutralności podatkowej, pewności prawa i równego traktowania stoją na przeszkodzie temu, by wystawcy faktury odmówiono prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego, chociaż w korygującej decyzji podatkowej skierowanej do wystawcy tej faktury zadeklarowany przez tego ostatniego podatek VAT nie został skorygowany.

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

46 W odniesieniu do podatku VAT nieprawidłowo wyszczególnionego na fakturze ze względu na brak transakcji opodatkowanej, zgodnie z dyrektywą 2006/112, obie strony domniemanej transakcji nie są traktowane w jednakowy sposób, o ile wystawca faktury nie dokona jej korekty, jak to wynika z pkt 33–37 niniejszego wyroku.

47 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.

48 W tym kontekście poszanowanie zasady neutralności podatkowej zapewnia możliwość, którą mogą przewidzieć państwa członkowskie, jak to już wskazano w pkt 37 niniejszego wyroku, skorygowania nieprawidłowo wyszczególnionego na fakturze podatku VAT, jeżeli wystawca faktury udowodni działanie w dobrej wierze lub zapobiegnie w odpowiednim czasie i całościwie niebezpieczeństwu uszczerplenia dochodów podatkowych.

49 Zważywszy na pytania podniesione w postanowieniu odsyłającym, należy wyjaśnić, że organy podatkowe nie powinny czynić korzystania z takiej możliwości niewykonalnym poprzez regularne przeprowadzanie kontroli w ten sposób, że korygująca decyzja podatkowa kieruje się najpierw do wystawcy faktury oraz że w danym przypadku korekta ta staje się ostateczna, zanim kontroli zostanie poddany odbiorca faktury. Podobnie, możliwość ta nie powinna być wykluczona tylko przez to, że w chwili dokonania korekty wystawca faktury nie jest już zarejestrowany jako podatnik podatku VAT.

50 Wynika z tego, że art. 167 i art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, a także zasada neutralności podatkowej nie stoją 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.

51 Jeżeli chodzi o zasadę pewności prawa, należy przypomnieć, że zasada ta, będąca jedną z zasad ogólnych prawa Unii, wymaga, aby przepisy prawne były jasne, precyzyjne i

przewidywalne co do swych skutków, tak by zainteresowane podmioty były w stanie zorientować się w stanie prawnym i stosunkach prawnych wynikających z porządku prawnego Unii (zob. wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r. w sprawie C-81/10 P France Télécom przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-12899, pkt 100 i przytoczone tam orzecznictwo).

52 Jeśli chodzi o przepisy podatkowe mające zastosowanie w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym, brak jest jednak jakichkolwiek przesłanek pozwalających przypuszczać, że zainteresowany nie był w stanie skutecznie się zorientować w stosowaniu omawianych przepisów.

53 Zatem zasada pewności prawa również nie stoi na przeszkodzie spornej odmowie prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego na warunkach takich jak te opisane w pkt 50 powyżej.

54 To samo tyczy się zasady równego traktowania.

55 Rzeczona ogólna zasada równego traktowania, której przeniesieniem na grunt podatku VAT jest zasada neutralności podatkowej (zob. wyroki: z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 49; z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 NCC Construction Danmark, Zb.Orz. s. I-10567, pkt 41, 44; a także z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-259/10 i C-260/10 The Rank Group, Zb.Orz. s. I-10947, pkt 61), wymaga, aby sytuacje porównywalne nie były traktowane w odmienny sposób, chyba że owo rozróżnienie jest obiektywnie uzasadnione (zob. ww. wyroki: w sprawie Marks & Spencer, pkt 51; w sprawie NCC Construction Danmark, pkt 44; a także wyrok z dnia 9 czerwca 2011 r. w sprawie C-285/10 Campsa Estaciones de Servicio, Zb.Orz. s. I-5059, pkt 29).

56 Niemniej, jak wspomniano w pkt 33–37 oraz w pkt 46 i 47 niniejszego wyroku, z przepisów dyrektywy 2006/112 wynika, że wystawca i odbiorca faktury dotyczącej dostawy, która rzeczywiście nie została zrealizowana, nie znajdują się w porównywalnej sytuacji.

57 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 skarżący 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).

58 W odniesieniu do tej kwestii należy przypomnieć, że wprowadzenie zwalczanie przestępstwa 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).

59 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; a także ww. wyroki: w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 42; w sprawie Bonik, pkt 37).

60 Niemniej zgodnie z utrwalonym orzecznictwem niezgodne z zasadami prawa do odliczenia określonymi w dyrektywie 2006/112 jest nakładanie sankcji w postaci odmowy możliwości

skorzystania z tego prawa na podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach danej czynności 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, a także 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).

61 Ponadto Trybuna orzekła 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 bądź rzeczami 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.

62 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 60 niniejszego wyroku poprzez zmuszenie pośrednio odbiorcy faktury do wykonania czynności sprawdzających, co nie jest jego zadaniem.

63 W odniesieniu do postępowania głównego należy jednak wziąć pod uwagę fakt, że zgodnie z treścią postanowienia odsyłającego dokumenty przedstawione przez odbiorcę spornych faktur również zawierały nieprawidłowości, co stanowi okoliczność, którą należy uwzględnić przy całościowej ocenie, której musi dokonać sąd krajowy.

64 Z powyższych względów na drugie cztery pytania trzeciego oraz na pytania od czwartego do szóstego należy odpowiedzieć, że prawo Unii należy interpretować w ten sposób, iż art. 167 i art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, a także zasady neutralności podatkowej, pewności prawa i równego traktowania 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 rzeczywistego 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

65 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) Prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że art. 167 i art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, a także zasady neutralności podatkowej, pewności prawa i równego traktowania 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 rzeczywiste 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 wiódłaby z naruszeniem przepisów o podatku od wartości dodanej, co ustalić powinien sąd odsyłający.

Podpisy

* Język postępowania: bułgarski.