

WYROK TRYBUNAŹU (siódma izba)

z dnia 13 lutego 2014 r. (*)

Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Odliczenie naliczonego podatku – Wiadzczenie usługi – Kontrola – Usługodawca niedysponujący niezbędnymi środkami – Pojęcie oszustwa podatkowego – Obowiązek stwierdzenia z urzędu oszustwa podatkowego – Wymóg rzeczywistego wywiadzczenia usługi – Obowiązek prowadzenia wystarczającego szczegółowej księgowości – Postępowania sędowe – Zakaz dokonywania przez sąd kwalifikacji karnej oszustwa i pogarszania sytuacji skarżącego

W sprawie C-18/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administratiwien syd Sofija-grad (Bułgaria) postanowieniem z dnia 11 grudnia 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 stycznia 2013 r., w postępowaniu:

„Maks Pen” EOOD

przeciwko

Direktor na direkcija „Obowiązane i danyczno-osiguritełna praktika”, Sofija, dawniej dyrektor na direkcija „Obowiązane i uprawnienie na izpyłnenieto”, Sofija,

TRYBUNAŹ (siódma izba),

w składzie: J.L. da Cruz Vilaça, prezes izby, G. Arestis i J.C. Bonichot (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Direktor na direkcija „Obowiązane i danyczno-osiguritełna praktika”, Sofia, dawniej dyrektor na direkcija „Obowiązane i uprawnienie na izpyłnenieto”, Sofia przez A. Georgiewa, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu bułgarskiego przez E. Petranow oraz D. Drambozow, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Paraskevopoulou oraz M. Vergou, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz D. Roussanova, 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. 63, art. 178 ust. 1 lit. a), art. 226 ust. 1 pkt 6, art. 242 i art. 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 przedstawiony w ramach sporu pomiędzy „Maks Pen” EOOD (zwanym dalej „Maks Pen”) a Dyrektorem na Dyrekcji „Obowiązane i danyczo-osigurite”na praktika”, Sofia, dawniej dyrektor na Dyrekcji „Obowiązane i uprawnienie na izpy”nenieto”, Sofia (dyrektorem Dyrekcji ds. środków i zarządzania wykonaniem dla miasta Sofii przy centralnej administracji krajowej agencji przychodów publicznych) w przedmiocie odmowy odliczenia w formie zaliczenia na poczet podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) dotyczącego faktur wystawionych przez niektórych dostawców Maks Pen.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 62 dyrektywy 2006/112:

„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 odroczone”.

4 Artykuł 63 owej dyrektywy stanowi:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

5 Artykuł 167 dyrektywy stanowi:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

6 Artykuł 168 tej dyrektywy stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

?) 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;

[...]”.

7 Zgodnie z art. 178 dyrektywy 2006/112:

„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 i świadczenia usług musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

[...]”.

8 Artykuł 220 pkt 1 dyrektywy 2006/112, znajdujący się w tytule XI w rozdziale 3 tej dyrektywy, zatytułowanym „Wystawianie faktur”, przewiduje, iż każdy podatnik upewnia się, że faktura została wystawiona przez niego, nabywcę lub usługobiorcę, lub w jego imieniu i na jego rzecz przez osobę trzecią, z tytułu dostaw towarów lub świadczenia usług dokonywanych przez niego na rzecz innego podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

9 Artykuł 226 dyrektywy 2006/112 wymienia dane, które bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w tej dyrektywie powinny obowiązkowo znajdować się dla celów podatku VAT na fakturach wystawionych zgodnie z przepisami art. 220 i 221 tej dyrektywy.

10 Artykuł 242 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Każdy podatnik prowadzi ewidencję księgową w sposób wystarczający co szczegółowy do celów stosowania VAT oraz kontroli przez organ podatkowy”.

11 Artykuł 273 tej samej dyrektywy 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”.

Prawo bułgarskie

12 Zgodnie z art. 70 ust. 5 Zakon za danyk vyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”) nie można odliczyć podatku VAT, jeżeli został on wykazany na fakturze niezgodnie z prawem.

13 Artykuł 12 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku VAT (zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym”), zatytułowany „Chwila, w której dochodzi do zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w przypadku dostawy towarów i świadczenia usług”, w brzmieniu mającym zastosowanie do postępowania głównego stanowi w ust. 1:

„[...] usługodawca uważa się za wyświadczony w rozumieniu ustawy w chwili, w której zostały spełnione przesłanki uznania pochodzących z tej usługi przychodów zgodnie z ustawą o rachunkowości i mającymi zastosowanie przepisami o rachunkowości”.

14 Zgodnie z art. 160 ust. 1, 2 i 5 Danyčno-osigurite?nija procesualen kodeks (kodeksu post?powania w sprawach podatkowych i ubezpiecze? spo?ecznych):

„1. S?d orzeka co do istoty sprawy i mo?e stwierdzi? niewa?no?? ca?ej lub cz??ci decyzji koryguj?cej, zmieni? j? lub te? oddali? skarg?.

2. S?d ocenia zgodno?? z ustaw? i zasadno?? decyzji koryguj?cej, sprawdzaj?c, czy zosta?a ona wydana przez w?a?ciw? s?u?b? i w wymaganej formie oraz jest zgodna z przepisami co do formy i tre?ci.

[...]

5. Decyzja koryguj?ca nie mo?e by? zmieniona ze szkod? dla skar??cego przez orzeczenie s?du”.

15 Artyku? 17 ust. 1 Gra?danskija procesualen kodeks (kodeksu post?powania cywilnego) stanowi:

„S?d orzeka we wszystkich kwestiach maj?cych znaczenie dla rozstrzygni?cia sprawy, poza kwesti? dotycz?c? tego, czy dopuszczono si? naruszenia prawa”.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

16 Maks Pen jest spó?k? prawa bu?garskiego, której przedmiotem dzia?alno?ci jest handel hurtowy materia?ami biurowymi i materia?ami reklamowymi.

17 Kontrola podatkowa, jakiej zosta?a ona poddana za okres podatkowy od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 30 kwietnia 2009 r., spowodowa?a, i? organ podatkowy zacz?? si? zastanawia? nad zasadno?ci? odliczenia podatku VAT dokonanego w zwi?zku z podatkiem wykazanym na fakturach siedmiu jej dostawców.

18 Wyja?nienia, których za??dano w trakcie kontroli od niektórych wykonawców lub ich podwykonawców, nie pozwala?y na stwierdzenie, i? posiadaj? oni ?rodki niezb?dne dla zapewnienia zafakturowanych ?wiadcze?. Uwa?aj?c, b?d? to ?e rzeczywisto?? wykonania transakcji przez niektórych podwykonawców nie zosta?a wykazana, b?d? to ?e nie zosta?y one wykonane przez us?ugodawców wykazanych na fakturach, organ podatkowy sporz?dzi? decyzj? koryguj?c?, podwa?aj?c mo?liwo?? odliczenia podatku VAT znajduj?cego si? na fakturach owych siedmiu przedsi?biorstw.

19 Maks Pen odwo?a? si? od tych decyzji koryguj?cych do direktor na direkcija „Ob?a?wane i uprawnienie na izpy?nenieto”, Sofia, a nast?pnie wniós? skarg? do s?du odsy?aj?cego, podnosz?c, ?e znajduje si? w posiadaniu prawid?owych faktur i dokumentów umownych, ?e owe faktury zosta?y zap?acone za po?rednictwem banku, ?e zosta?y one zarejestrowane w ksi?gach rachunkowych dostawców, ?e dostawcy ci z?o?yli deklaracje VAT dotycz?ce rzeczonych faktur, ?e w ten sposób przedstawiony zosta? dowód na rzeczywisto?? spornych ?wiadcze? oraz ?e ponadto nie zaprzeczono, ?e on sam dokona? dostaw nast?puj?cych po tych ?wiadczeniach.

20 Organ podatkowy podniós?, ?e posiadanie prawid?owych faktur nie wystarcza dla uzasadnienia prawa do odliczenia, w szczeg?lno?ci wówczas gdy dokumenty prywatne przedstawione na poparcie faktur przez odno?nych dostawców nie by?y opatrzone wiarygodn? dat? i by?y pozbawione jakiegokolwiek mocy dowodowej, a podwykonawcy nie zadeklarowali pracowników, którymi si? pos?u?yli, ani te? wykonanych us?ug. Przed s?dem odsy?aj?cym organ podatkowych przedstawi? nowe dowody i, po pierwsze, zakwestionowa? wa?no?? podpisów

przedstawicieli dwóch dostawców, a po drugie, podkreśli, że jeden z nich nie wykazał w swoich dokumentach księgowych ani w deklaracjach podatkowych faktur jednego z podwykonawców, którymi się posłużył. O ile organ podatkowy uzna, że zafakturowane usługi zostały wyświadczony na rzecz Maks Pen, to jednak nie zostały one wyświadczony przez usługodawców znajdujących się na fakturach.

21 W tych okolicznościach Administratiwen syd Sofija-grad postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy przy stosowaniu podatku VAT w prawie Unii można mówić o »oszustwie podatkowym« w sytuacji, w której dostawca wymieniony na fakturze lub jego podwykonawca nie dysponuje personelem, materiałami ani też majątkiem koniecznym dla świadczenia usługi lub też gdy rzeczywiste koszty świadczenia usługi nie zostały udokumentowane ani wpisane do ksiąg rachunkowych dostawców i gdy zostały sporządzone i przedstawione fałszywe dokumenty w zakresie tożsamości osób podpisujących jako dostawcy – to znaczy umowa i protokół odbioru – tytułem dowodu o charakterze krzywym na usługi i na wykonanie dostawy, z tytułu której została wystawiona faktura podatkowa i na podstawie której wykonano prawo do odliczenia podatku?

2) Czy wynikający z prawa Unii i orzecznictwa Trybunału obowiązek sądu odmówienia prawa do doliczenia podatku w przypadku oszustwa podatkowego powoduje również powstanie obowiązku po stronie sądu krajowego – z uwagi na jego obowiązki w świetle prawa krajowego do rozpoznania sprawy co do istoty, przestrzegania zakazu zmiany pozycji skarżącego, przestrzegania zasad prawa do obrony i pewności prawa oraz stosowania z urzędu odpowiednich przepisów prawnych – kontrolowania z urzędu istnienia oszustwa podatkowego w okolicznościach takich, jak w niniejszej sprawie, poprzez rozpatrzenie nowych, po raz pierwszy przed nim podniesionych okoliczności faktycznych, a także wszystkich dowodów, w szczególności dowodów dotyczących fikcyjnych transakcji, fałszywych dokumentów lub dokumentów zawierających nieprawdziwe treści?

3) Czy z uwagi na obowiązek sądu odmówienia prawa do odliczenia podatku VAT w przypadku oszustwa podatkowego art. 178 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 [...] wymaga, aby skorzystanie z prawa do odliczenia zostało uzależnione od okoliczności, że dostawa została rzeczywiście zrealizowana przez dostawcę wykazanego na fakturze lub przez jego podwykonawcę?

4) Czy wymóg z art. 242 dyrektywy 2006/112 [...] prowadzenia szczegółowej ewidencji księgowej dla celów kontroli prawa do odliczenia podatku naliczonego obejmuje przestrzeganie przepisów o księgowości danego państwa członkowskiego przewidujących przestrzeganie międzynarodowych przepisów o księgowości zgodnych z prawem Unii, czy obejmuje on tylko obowiązek przechowywania dokumentów księgowych dotyczących podatku VAT, które zostały przewidziane w tej dyrektywie, to znaczy faktur, deklaracji i informacji podsumowujących?

W [tym] drugim przypadku:

Z uwagi na wymóg z art. 226 ust. 1 pkt 6 dyrektywy 2006/112 [...], aby faktury wskazywały „zakres i rodzaj świadczonych usług” – [czy] oznacza to, że w trakcie świadczenia usługi faktury lub dokumenty sporządzone w związku z nimi powinny zawierać informacje co do rzeczywistego świadczenia usługi, to znaczy obiektywne okoliczności, które mogą zostać sprawdzone, i udowadniające, że odnośna usługa została wyświadczona i to przez usługodawcę wskazanego na fakturze?

5) Czy interpretowany w świetle art. 63 i 273 dyrektywy 2006/112 [...] znajdujący się w art. 242 tej dyrektywy wymóg prowadzenia szczegółowej ewidencji księgowej dla celów kontroli prawa do

odliczenia podatku naliczonego zezwala na przepis krajowy, na podstawie którego usługa jest uznawana jako wyświadczona w chwili, w której zostały spełnione warunki uznania przychodu pochodzącego z danej usługi zgodnie z prawem właściwym dotyczącym rachunkowości przewidującym przestrzeganie międzynarodowych przepisów o rachunkowości zgodnych z prawem Unii i przestrzeganie zasad [dokumentowania] transakcji gospodarczych, prymatu treści nad formą i porównywalności przychodów i wydatków”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i trzeciego

22 Przez pytanie pierwsze i trzecie, które należy rozpatrzyć oddzielnie, sąd odsyłający dopytuje zasadniczo do ustalenia, czy dyrektywa 2006/112 powinna być interpretowana w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby podatnik dokonywał odliczenia podatku VAT znajdującego się na fakturach wystawionych przez dostawcę, jeżeli pomimo że usługa została wyświadczona, okazuje się, że nie została ona w rzeczywistości wykonana przez danego usługodawcę lub przez jego podwykonawcę, w szczególności ponieważ nie dysponowali oni koniecznym personelem, materiałami ani majątkiem, że koszty ich usługi nie zostały udokumentowane w ich księgowości oraz że nie zgadza się to samoosób, które podpisały niektóre dokumenty jako dostawcy.

23 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo podatników do odliczenia od podatku VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku VAT należnego lub zapłaconego z otrzymanych przez nich tytułu towarów i usług powodujących naliczenie podatku stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez prawo Unii (zob. wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie C-285/11 Bonik, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 W tym zakresie Trybuna wielokrotnie podkreśla, że prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 stanowi integralny część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. W szczególności prawo to wykonywane jest bezpośrednio dla wszystkich podatników, które ciężyły na transakcjach powodujących naliczenie podatku (zob. ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Ponadto z treści 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 i usługi, które mają być podstawą tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary i usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu (zob. ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo). Jeżeli przesłanki te są spełnione, co do zasady nie można odmówić korzystania z prawa do odliczenia.

26 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 Trybuna orzekł, że podatnicy nie mogą w sposób oszukawczy lub stanowiący nadużycie powoływać się na przepisy prawa Unii. Tym samym to do krajowych organów i sądów należy odmówienie prawa do odliczenia, jeżeli w oparciu o obiektywne dowody ustalone zostanie, że na prawo to powołują się oni w sposób oszukawczy lub stanowiący nadużycie (zob. ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 35–37 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Jeżeli jest tak w przypadku, gdy oszustwo podatkowe jest popełnione przez samego podatnika, to tak samo wygląda sprawa w przypadku, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie towaru uczestniczył w transakcji stanowiącej oszustwo w podatku

VAT. W związku z tym powinien on w świetle dyrektywy 2006/112 zostać uznany za uczestniczącego w tym oszustwie, i to niezależnie od tego, czy osiąga on korzyść z odsprzedaży lub wykorzystania usługi w ramach wykonywanych przez niego opodatkowanych transakcji (zob. ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 38, 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 W związku z tym można odmówić podatnikowi prawa do odliczenia jedynie pod warunkiem, że wykazane zostanie na podstawie obiektywnych dowodów, iż podatnik, któremu towary lub usługi stanowiły podstawę prawa odliczenia zostały dostarczone lub świadczone, wiedziały lub powinien być wiedzieć, że przez nabycie owych towarów lub usług uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem dotyczącym podatku VAT popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot występujący na wcześniejszym lub późniejszym etapie w łańcuchu dostaw lub usług (zob. ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Ponieważ odmowa przyznania prawa do odliczenia stanowi wyjątek od stosowania zasady podstawowej, jak jest istnienie takiego prawa, właściwe organy podatkowe zobowiązane są wykazać w sposób prawnie wymagany, że spełnione zostały obiektywne przesłanki, o których mowa w poprzednim punkcie niniejszego wyroku. Następnie do sądów krajowych należy kontrola, czy odnośne organy podatkowe wykazały istnienie takich obiektywnych przesłanek (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 43, 44).

30 Należy przypomnieć w tym zakresie, że w postępowaniu wszczętym na podstawie art. 267 TFUE Trybunał nie jest właściwy w zakresie badania i oceny stanu faktycznego postępowania głównego. W postępowaniu głównym do sądu krajowego należy zatem dokonanie, zgodnie z krajowymi przepisami dotyczącymi dowodów, oceny wszystkich elementów i okoliczności faktycznych tej sprawy w celu ustalenia na podstawie obiektywnych dowodów przedstawionych przez organy podatkowe, czy Maks Pen wiedział lub mógł wiedzieć o tym, że transakcja przywoływana w celu uzasadnienia prawa do odliczenia związana była z oszustwem popełnionym przez jego dostawców.

31 W tym zakresie jedyna tylko okoliczność, że w postępowaniu głównym usługa świadczona na rzecz Maks Pen nie została rzeczywiście wykonana przez dostawcę wymienionego na fakturach lub przez jego podwykonawców, w szczególności ponieważ nie dysponowali oni koniecznym personelem, materiałami ani majątkiem, że koszty ich usługi nie zostały udokumentowane w księgowości, i że nie zgadza się to samoosób, które podpisały niektóre dokumenty jako dostawcy, nie wystarcza sama w sobie do wyłączenia prawa do odliczenia, na które powołuje się Maks Pen.

32 W tych okolicznościach na pytanie pierwsze i trzecie należy odpowiedzieć, że dyrektywą 2006/112 należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się ona temu, aby podatnik dokonywał odliczenia podatku VAT znajdującego się na fakturach wystawionych przez dostawcę, jeżeli pomimo że usługa została świadczona, okazuje się, że nie została ona w rzeczywistości wykonana przez danego usługodawcę lub przez jego podwykonawcę, w szczególności ponieważ nie dysponowali oni koniecznym personelem, materiałami ani majątkiem, że koszty ich usługi nie zostały udokumentowane w ich księgowości oraz że nie zgadza się to samoosób, które podpisały niektóre dokumenty jako dostawcy, o ile spełnione zostały dwa warunki – że okoliczności te stanowią oszukacze zachowanie i że wykazano na podstawie obiektywnych dowodów przedstawionych przez organy podatkowe, że podatnik wiedział lub powinien wiedzieć, iż transakcja przywoływana w celu uzasadnienia prawa do odliczenia związana była z tym oszustwem, czego ocena należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie pytania drugiego

33 Przez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy prawo Unii wymaga, aby

kontrolowa? on z urz?du istnienie oszustwa podatkowego w okoliczno?ciach faktycznych takich jak w post?powaniu g?ównym na podstawie nowych okoliczno?ci faktycznych podniesionych po raz pierwszy przed nim przez organy podatkowe oraz na podstawie wszystkich dowodów, nawet wówczas, gdy dokonuj?c takiej oceny narusza on obowi?zki ci??ce na nim na podstawie w?a?ciwego prawa krajowego.

34 Co zosta?o przypomniane w pkt 26 niniejszego wyroku, prawo Unii wymaga, aby s?dy krajowe odmawia?y mo?liwo?ci korzystania z prawa do odliczenia, je?eli wykazane zostanie na podstawie obiektywnych dowodów, i? powo?ywanie si? na to prawo nast?puje w sposób oszuka?czy lub stanowi?cy nadu?ycie. Ponadto nawet je?eli strony nie powo?a?yby si? na prawo Unii, s?d krajowy powinien z urz?du podnie?? prawo wywodz?ce si? z wi???cego przepisu Unii, je?eli na podstawie prawa krajowego s?dy krajowe maj? obowi?zek lub s? uprawnione do powo?ania si? na wi???cy przepis krajowy (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lutego 2008 r. w sprawie C?2/06, Zb.Orz. s. I?411, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W zwi?zku z tym, je?eli, jak to sam s?d odsy?aj?cy stwierdzi? w pkt 72 wniosku prejudycjalnego, z art. 160 ust. 2 kodeksu post?powania w sprawach podatkowych i ubezpiecze? spo?ecznych wynika, ?e ma on obowi?zek stwierdzi?, czy ma miejsce oszustwo podatkowe, je?eli bada z urz?du zgodnie? z prawem podatkowym decyzji koryguj?cej wysoko?? podatku, podwa?aj?c odliczenie podatku VAT dokonane przez podatnika, to s?d ten ma obowi?zek podniesienia z urz?du wymogu prawa Unii, o którym mowa w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, zgodnie z celem zwalczania oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadu?y? uj?tym w dyrektywie 2006/112.

36 W zwi?zku z tym nale?y przypomnie?, ?e do s?du krajowego nale?y wyk?adnia prawa krajowego w miar? mo?liwo?ci w sposób jak najbardziej zgodny z tekstem i celem danej dyrektywy, tak aby osi?gn?? zamierzony przez ni? rezultat, który wymaga, aby s?d czyni? wszystko, co le?y w zakresie jego kompetencji, uwzgl?dniaj?c wszystkie przepisy prawa krajowego i stosuj?c uznane w porz?dku krajowym metody wyk?adni (zob. podobnie wyrok z dnia 4 lipca 2006 r. w sprawie C?212/04 Adeneler i in., Zb.Orz. s. I?6057, pkt 111). W zwi?zku z tym do s?du odsy?aj?cego nale?y zbadanie, czy przepisy prawa krajowego, na które si? powo?uje i które jago zdaniem mog? sprzeciwia? si? wymogom prawa Unii, mog? by? interpretowane zgodnie z celem zwalczania oszustwa podatkowego, które uzasadnia te wymogi.

37 Prawd? jest oczywi?cie, ?e prawo Unii nie mo?e zobowi?zywa? s?du krajowego do stosowania z urz?du przepisu tego prawa, je?eli takie stosowanie skutkowa?oby wy??czeniem zasady ustanowionej w jego krajowym prawie procesowym zakazu reformatio in peius (wyrok z dnia 25 listopada 2008 r. w sprawie C?455/06 Heemskerk i Schaap, Zb.Orz. s. I?8763, pkt 46). Niemniej jednak nie wydaje si? w ?adnym wypadku, by w sprawie takiej jak w post?powaniu g?ównym, która dotyczy od samego pocz?tku prawa do odliczenia podatku VAT znajduj?cego si? na kilku okre?lonych fakturach, taki zakaz móg? znajdowa? zastosowanie do przedstawienia przez organ podatkowy w trakcie post?powania s?dowego nowych dowodów, które dotycz?c tych samych faktur, nie mog? by? postrzegane jako pogarszaj?ce sytuacj? podatnika, który powo?uje si? na prawo do odliczenia.

38 Ponadto nawet je?eli przepis prawa krajowego kwalifikowa?by oszustwo podatkowe jako naruszenie prawa karnego i dokonanie takiej kwalifikacji nale?a?aby jedynie do s?du karnego, to nie wydaje si? jednak, aby taki przepis sprzeciwia? si? temu, aby s?d, do którego nale?y ocena zgodnie? z prawem korekty podatku podwa?aj?cej odliczenie podatku VAT dokonanej przez podatnika, nie móg? oprze? si? na obiektywnych dowodach przedstawionych przez organ podatkowy w celu ustalenia istnienia w niniejszej sprawie oszustwa, wówczas gdy zgodnie z innym przepisem prawa krajowego, takim jak art. 70 ust. 5 ustawy o podatku VAT, podatek VAT

„nieprawidłowo zafakturowany” nie może zostać odliczony.

39 W tych okolicznościach na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że jeżeli sądy krajowe mają obowiązek lub prawo podniesienia z urzędu zarzutu prawnego w oparciu o wiarygodny przepis prawa krajowego, to powinny uczynić to w stosunku do wiarygodnego przepisu prawa Unii, który wymaga, aby organy i sądy krajowe odmawiały korzystania z prawa do odliczenia podatku VAT, jeżeli wykazane zostanie na podstawie obiektywnych dowodów, iż powoływanie się na to prawo następuje w sposób oszukawczy lub stanowiący nadużycie. Do sądów tych należy przy ocenie oszukawczego lub stanowiącego nadużycie charakteru powołania się na to prawo do odliczenia dokonywanie wykładni prawa krajowego w miarę możliwości w sposób jak najbardziej zgodny z tekstem i celem dyrektywy 2006/112, tak aby osiągnięty zamierzony przez nią rezultat, co wymaga, aby sądy czyniły wszystko, co leży w zakresie ich kompetencji, uwzględniając wszystkie przepisy prawa krajowego i stosując uznane w porządku krajowym metody wykładni.

W przedmiocie pytań czwartego i piątego

40 Przez pytania czwarte i piąte, które należy zbadać przede wszystkim, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy dyrektywa 2006/112, wymagająca w szczególności zgodnie z art. 242 od każdego podatnika, aby prowadziła księgowość w sposób wystarczający co szczegółowy do celów stosowania VAT oraz kontroli przez organ podatkowy, powinna być interpretowana w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby państwo członkowskie wymagało od każdego podatnika przestrzegania w tym zakresie wszystkich krajowych przepisów o księgowości zgodnych z międzynarodowymi przepisami o księgowości, w tym krajowego przepisu, zgodnie z którym urząd uważa się za wywiadczonej w dacie, w której zostały spełnione przesłanki uznania przychodu pochodzącego z danego świadczenia.

41 Należy przypomnieć, że w ramach wspólnego systemu podatku VAT państwa członkowskie zobowiązane są do zapewnienia, by obowiązkowi ciążącemu na podatnikach były przestrzegane, i z tego względu przysuguje im pewna swoboda w zakresie między innymi sposobu korzystania ze środków, którymi dysponują. W ramach owych obowiązków art. 242 dyrektywy 2006/112 przewiduje w szczególności, że każdy podatnik winien prowadzić rachunkowość w sposób wystarczający co szczegółowy, aby umożliwić zastosowanie podatku VAT oraz jego kontrolę przez organ podatkowy (zob. podobnie wyrok z dnia 29 lipca 2010 r. w sprawie C-188/09 Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, Zb.Orz. s. I-7639, pkt 22, 23).

42 Ponadto na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie są uprawnione do nakładania obowiązków, które uznają za konieczne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym. Uprawnienie to może być wykonywane jedynie pod warunkiem, iż nie będzie ono miało wpływu na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi, a ponadto nie może ono, o czym mowa w drugim akapicie tego artykułu, być wykorzystywane w celu nałożenia dodatkowych obowiązków ponad te, które zostały ustanowione w rzeczonyj dyrektywie.

43 Rzeczone uprawnienie nie może ponadto uprawniać państw członkowskich do przyjmowania środków wychodzących poza to, co jest niezbędne dla realizacji celu polegającego na zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu oszustwom (ww. wyrok w sprawie Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, pkt 26).

44 Pod warunkiem przestrzegania tych granic prawo Unii nie sprzeciwia się dodatkowym krajowym przepisom o księgowości, które zostały ustanowione poprzez odniesienie do międzynarodowych przepisów rachunkowych mających zastosowanie w Unii na warunkach przewidzianych przez rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości (Dz.U. L

243, s. 1).

45 Je?eli chodzi o kwesti?, czy krajowe przepisy o rachunkowo?ci mog? przewidywa?, ?e us?ug? uwa?a si? za wy?wiadczone? w chwili, w której zosta?y spe?nione przez?anki uznania przychodu pochodz?cego z danego ?wiadczenia, nale?y stwierdzi?, i? przepis ten skutkowa?y tym, ?e podatek VAT sta?by si? wymagalny na podstawie takiego ?wiadczenia jedynie od chwili, w której koszty poniesione przez us?ugodawc? lub jego podwykonawc? zosta?y wpisane do ksi?g rachunkowych tych podmiotów.

46 Tymczasem nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z art. 167 dyrektywy 2006/112 prawo do odliczenia powstaje w chwili, w której podatek staje si? wymagalny, i zgodnie z art. 63 tej dyrektywy – w momencie dostarczenia towarów lub wykonania us?ug. W zwi?zku z tym i z zastrze?eniem szczególnych przypadków przewidzianych w art. 64 i 65 rzeczony dyrektywy, z którymi nie mamy do czynienia w post?powaniu g?ównym, chwila, w której podatek staje si? wymagalny, a tym samym mo?liwy do odliczenia przez podatnika, co do zasady nie mo?e zosta? okre?lona przez spe?nienie formalno?ci, takich jak wpis do ksi?g rachunkowych us?ugodawców kosztów, jakie ponie?li oni przy ?wiadczeniu ich us?ug.

47 Ponadto ewentualne uchybienie przez us?ugodawc? niektórym wymogom o charakterze ksi?gowym nie mo?e podwa?a? prawa do odliczenia podatku przys?uguj?cego us?ugobiorcy w zakresie naliczonego i zap?aconego podatku VAT, je?eli faktury dotycz?ce wy?wiadczonych us?ug zawieraj? wszystkie informacje wymagane przez art. 226 dyrektywy 2006/112 (zob. podobnie wyrok z dnia 6 wrze?nia 2012 r. w sprawie C?324/11 Tóth, pkt 32).

48 Z uwagi na powy?sze rozwa?ania na pytania czwarte i pi?te nale?y odpowiedzie?, ?e dyrektywa 2006/112, wymagaj?c w szczeg?lno?ci w art. 242 od ka?dego podatnika, aby prowadzi? ksi?gowo?? w sposób wystarczaj?co szczeg?owy, aby umo?liwi? stosowanie podatku VAT oraz kontrol? przez organ podatkowy, powinna by? interpretowana w ten sposób, ?e nie sprzeciwia si? ona temu, aby dane pa?stwo cz?onkowskie w granicach przewidzianych w art. 273 tej dyrektywy wymaga?o od ka?dego podatnika przestrzegania w tym zakresie wszystkich krajowych przepisów o ksi?gowo?ci zgodnych z mi?dzynarodowymi przepisami o ksi?gowo?ci, pod warunkiem ?e przyj?te w ten sposób przepisy krajowe nie b?d? wychodzi?y poza to, co jest niezb?dne dla realizacji celu polegaj?cego na zapewnieniu prawid?owego poboru podatku i unikaniu oszustw. W tym zakresie dyrektywa 2006/112 sprzeciwia si? obowi?zywaniu przepisu krajowego, zgodnie z którym us?ug? uwa?a si? za wy?wiadczone? w dacie, w której zosta?y spe?nione przez?anki uznania przychodu pochodz?cego z danego ?wiadczenia.

W przedmiocie kosztów

49 Dla stron post?powania g?ównego niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania g?ównego, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (siódma izba) orzeka, co nast?puje:

1) **Dyrektyw? Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, i? sprzeciwia si? ona temu, aby podatnik dokonywa? odliczenia podatku od warto?ci dodanej znajduj?cego si? na fakturach wystawionych przez dostawc?, je?eli pomimo ?e us?uga zosta?a wy?wiadczona, okazuje si?, ?e nie zosta?a ona w rzeczywisto?ci wykonana przez danego us?ugodawc? lub przez jego podwykonawc?, w szczeg?lno?ci poniewa? nie dysponowali oni koniecznym personelem, materia?ami ani maj?tkiem, ?e koszty us?ugi nie zosta?y udokumentowane w ich ksi?gowo?ci oraz ?e nie zgadza si? to?samo?? osób, które podpisa?y niektóre dokumenty jako dostawcy, o ile spe?nione zosta?y dwa warunki –**

Jeżeli okoliczności te stanowią oszustwo i zostało wykazane na podstawie obiektywnych dowodów przedstawionych przez organy podatkowe, podatnik wie lub powinien wiedzieć, iż transakcja przywożona w celu uzasadnienia prawa do odliczenia związana była z tym oszustwem, czego ocena należy do sądu odsyłającego.

2) Jeżeli sądy krajowe mają obowiązek lub prawo podniesienia z urzędu zarzutu prawnego w oparciu o wiarygodny przepis prawa krajowego, to powinny uczynić to w stosunku do wiarygodnego przepisu prawa Unii, który wymaga, aby organy i sądy krajowe odmawiały korzystania z prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej, jeżeli wykazane zostanie na podstawie obiektywnych dowodów, iż powoływanie się na to prawo następuje w sposób oszukańczy lub stanowi nadużycie. Do sądów tych należy przy ocenie oszustwa lub stanowiącego nadużycie charakteru powołania się na to prawo do odliczenia dokonywanie wykładni prawa krajowego w miarę możliwości w sposób jak najbardziej zgodny z tekstem i celem dyrektywy 2006/112, tak aby osiągnięty zamierzony przez nią rezultat, co wymaga, aby sądy czyniły wszystko, co leży w zakresie ich kompetencji, uwzględniając wszystkie przepisy prawa krajowego i stosując uznane w porządku krajowym metody wykładni.

3) Dyrektywa 2006/112, wymagając w szczególności w art. 242 od każdego podatnika, aby prowadzi księgowość w sposób wystarczający co szczegółowy, aby umożliwić stosowanie podatku od wartości dodanej oraz kontrolę przez organ podatkowy, powinna być interpretowana w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona temu, aby dane państwo członkowskie w granicach przewidzianych w art. 273 tej dyrektywy wymagało od każdego podatnika przestrzegania w tym zakresie wszystkich krajowych przepisów o księgowości zgodnych z międzynarodowymi przepisami o księgowości, pod warunkiem że przyjęte w ten sposób przepisy krajowe nie będą wychodziły poza to, co jest niezbędne dla realizacji celu polegającego na zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i unikaniu oszustw. W tym zakresie dyrektywa 2006/112 sprzeciwia się obowiązywaniu przepisu krajowego, zgodnie z którym urząd uważa się za wyświadczony w dacie, w której zostały spełnione przesłanki uznania przychodu pochodzącego z danego świadczenia.

Podpisy

* Język postępowania: bułgarski.