

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (piŹta izba)

z dnia 24 listopada 2022 r.(*)

OdesŹanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartoŹci dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – ArtykuŹy 167 i 168 – Prawo do odliczenia VAT naliczonego – Zasada zakazu oszustw – ŹaŹuch dostaw – Odmowa prawa do odliczenia w przypadku oszustwa – Podatnik – Drugi nabywca towaru – Oszustwo dotyczŹce czŹŹci VAT przy pierwszym nabyciu – Zakres odmowy prawa do odliczenia

W sprawie CŹ596/21

majŹcej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zŹoŹony przez Finanzgericht NŹrnberg (sŹd ds. finansowych w Norymberdze, Niemcy) postanowieniem z dnia 21 wrzeŹnia 2021 r., ktŹre wpŹynŹo do TrybunaŹu w dniu 28 wrzeŹnia 2021 r., w postŹpowaniu:

A

przeciwko

Finanzamt M,

TRYBUNAŹ (piŹta izba),

w skŹadzie: E. Regan, prezes izby, D. Gratsias (sprawozdawca), M. IleŹiŹ, Jarukaitis i Z. Csehi, sŹdzioŹe,

rzecznik generalny: P. PikamŹe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzglŹdniajŹc pisemny etap postŹpowania,

rozwaŹywszy uwagi, ktŹre przedstawili:

- w imieniu rzŹdu niemieckiego – J. MŹller oraz R. Kanitz, w charakterze peŹnomocnikŹw,
 - w imieniu rzŹdu czeskiego – O. Serdula, M. Smolek oraz J. VlŹŹil, w charakterze peŹnomocnikŹw,
 - w imieniu Komisji Europejskiej – R. Pethke oraz V. Uher, w charakterze peŹnomocnikŹw,
- podjŹwszy, po wysŹuchaniu rzecznika generalnego, decyzjŹ o rozstrzygniŹciu sprawy bez opinii, wydaje nastŹpujŹcy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykŹadni art. 167, 168 i 178

dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1) (zwaną dalej „dyrektywą 2006/112”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy A a Finanzamt M (urzędem skarbowym w M, Niemcy) (zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie odmowy prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego z tytułu nabycia pojazdu dokonanego w roku podatkowym 2011.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112, znajdującym się w rozdziale 1, zatytułowanym „Dostawa towarów”, w jej tytule IV, zatytułowanym „Transakcje podlegające opodatkowaniu”, przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą przewoźnik jest od zakupu lub sprzedaży, uznaje się za stanowiące dostawę towarów.

4 Artykuł 167 tej dyrektywy, znajdujący się w rozdziale I, zatytułowanym „Środki i zakres prawa do odliczenia”, w tytule X, zatytułowanym „Odliczenia”, stanowi:

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

5 Artykuł 168 wspomnianej dyrektywy, znajdujący się w tymże rozdziale 1, przewiduje:

„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:

a) 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;

[...]”.

6 Zgodnie z art. 178 tejże dyrektywy, znajdującym się w rozdziale 4, zatytułowanym „Przepisy regulujące korzystanie z prawa do odliczenia”, owego tytułu X owej dyrektywy:

„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 lub świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdziału 3 sekcji 3–6;

[...]”.

7 Artykuł 203 dyrektywy 2006/112, zawarty w rozdziale 1, zatytułowanym „Obowiązek podatkowy” tytułu XI tej dyrektywy, zatytułowanego „Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami”, stanowi:

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

8 Artykuł 273 wspomnianej dyrektywy, znajdujący się w rozdziale 7, zatytułowanym „Przepisy różnego rodzaju”, tytułu XI tejże dyrektywy, ma następujące brzmienie:

„Państwa czonkowskie mogą na oży 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 niemieckie

9 Paragraf 3 ust. 3 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”) stanowi:

„W przypadku transakcji komisowej [§ 383 Handelsgesetzbuch (kodeksu handlowego)] między komitentem a komisantem ma miejsce dostawa. W przypadku umowy, zgodnie z którą przewidziana jest odprzedaż, odbiorcą jest komisant, a w przypadku umowy, zgodnie z którą przewidziana jest od zakupu – komitent”.

10 Paragraf 15 ust. 1 UStG, w wersji obowiązującej w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu gównym, stanowi:

„Przedsiębiorca może odliczyć następujące kwoty podatku naliczonego:

1) podatki podlegające zapłacie na mocy przepisów prawnych za dostawy i usługi, które zostały wykonane na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę. Przesłanką odliczenia podatku naliczonego jest posiadanie przez przedsiębiorcę faktury, która została wystawiona zgodnie z §§ 14 i 14a”. [...].”

Postępowanie gówne i pytania prejudycjalne

11 W 2011 r. A, przedsiębiorca i skarżący w postępowaniu gównym, nabył dla swojego przedsiębiorstwa od C, który podawał się za W, samochód używany (zwany dalej „spornym samochodem”). W wiedział, że C się za niego podawał, i wyraził na to zgodę. C wystawił W fakturę za dostawę spornego samochodu na kwotę 52 100,84 EUR powiększoną o kwotę 9899,16 EUR z tytułu VAT, podczas gdy W następnie wystawił skarżącemu w postępowaniu gównym fakturę na kwotę 64 705,88 EUR, powiększoną o kwotę 12 294,12 EUR z tytułu VAT. W wręczył tę fakturę C, który z kolei przekazał ją skarżącemu w postępowaniu gównym.

12 A zapłacił C łączną kwotę 77 000 EUR, składając się z kwoty 64 705,88 EUR z tytułu wartości towaru i 12 294,12 EUR z tytułu związanej z tym VAT. Całą tę łączną kwotę C zatrzymał dla siebie. W swoich księgach rachunkowych i deklaracjach podatkowych C uwzględnił jedynie cenę sprzedaży w wysokości 52 100,84 EUR, powiększoną o kwotę 9899,16 EUR z tytułu VAT, zgodnie z fakturą wystawioną na rzecz W. C ograniczył się w związku z tym do zwrotu podatku pobranego w odniesieniu do tej ostatniej kwoty, czyli 9899,16 EUR. W nie odnotował z kolei tej transakcji ani w swoich księgach rachunkowych, ani w deklaracjach podatkowych i nie zapłacił zatem z tego tytułu podatku.

13 A domaga się w związku z nabyciem spornego samochodu odliczenia kwoty 12 294,12 EUR z tytułu VAT naliczonego. Ze swej strony organ podatkowy uważa, że A nie może skorzystać z prawa do odliczenia w odniesieniu do danej kwoty naliczonej tytułem VAT z uwagi na to, że nie

móg? on nie wie? o oszustwie podatkowym pope?nionym przez C.

14 S?d odsy?aj?cy uwa?a, ?e z uwagi na wyst?pienie kilku zdarze? zakwalifikowanych przez niego jako „wyj?tkowe” A powinien by? zweryfikowa? to?samo?? swojego kontrahenta. Weryfikacja ta pozwoli?aby mu stwierdzi?, po pierwsze, ?e C celowo ukry? swoj? to?samo??, co nie mog?o mie? innego celu ni? pope?nienie oszustwa w zakresie VAT wynikaj?cego ze sprzeda?y spornego samochodu, a po drugie, ?e W nie mia? zamiaru wywi?za? si? ze swoich zobowi?za? podatkowych.

15 Zdaniem s?du odsy?aj?cego przes?anki przewidziane w § 15 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 UStG dotycz?ce odliczenia VAT naliczonego s? spe?nione w odniesieniu do kwoty 12 294,12 EUR wskazanej jako VAT na fakturze wystawionej przez W na rzecz A. Zgoda W na dzia?ania C oznacza, ?e te dwa podmioty s? zwi?zane nietypowego rodzaju prowizj? od sprzeda?y, polegaj?c? na tym, ?e komitent, czyli C, jest jednocze?nie agentem W, który jest komisantem. Dlatego te? nale?y przyj??, ?e najpierw C dokona? dostawy spornego pojazdu na rzecz W, a nast?pnie W dokona? dostawy tego pojazdu na rzecz A.

16 S?d odsy?aj?cy zauwa?a, ?e zgodnie z orzecznictwem Bundesfinanzhof (federalnego trybuna?u finansowego, Niemcy) A mo?na odmówi? odliczenia kwoty 12 294,12 EUR, mimo ?e, po pierwsze, kwota, której dotyczy?o oszustwo w zakresie VAT pope?nione przez C, wynosi?a jedynie 2394,96 EUR, a po drugie, ?e ró?nica pomi?dzy rzeczywi?cie zap?aconym podatkiem a podatkiem nale?nym przy prawid?owym rozliczeniu transakcji stanowi dok?adnie t? ostatni? kwot?.

17 S?d odsy?aj?cy uwa?a jednak, ?e nale?y odmówi? odliczenia VAT naliczonego jedynie w zakresie, w jakim jest to konieczne dla zrekompensowania utraty dochodów podatkowych wskutek zachowania maj?cego znamiona oszustwa. Niemniej jednak s?d odsy?aj?cy zauwa?a równie?, ?e zgodnie z postanowieniem z dnia 14 kwietnia 2021 r., Finanzamt Wilmersdorf (C?108/20, EU:C:2021:266, pkt 35), odmowa prawa do odliczenia nie jest uzale?niona od tego, czy osoba bior?ca udzia? w oszustwie podatkowym uzyska?a korzy?? podatkow? lub gospodarcz? z tego tytu?u, lecz powinna stanowi? przeszkod? w dokonywaniu transakcji stanowi?cych oszustwo, uniemo?liwiaj?c zbycie towarów i us?ug b?d?cych przedmiotem transakcji zwi?zanej z oszustwem.

18 W tych okoliczno?ciach s?d odsy?aj?cy opowiada si? za ograniczeniem odmowy prawa do odliczenia VAT naliczonego do wysoko?ci wyrz?dzonej wzgl?dem pa?stwa szkody podatkowej. Szkod? t? nale?a?oby obliczy? w drodze porównania kwoty podatku podlegaj?cego zap?acie na mocy przepisów prawnych z tytu?u wszystkich ?wiadcze? z kwot? rzeczywi?cie zap?aconego podatku. Zgodnie z tym podej?ciem A mia?by prawo do odliczenia kwoty 9899,16 EUR z tytu?u podatku naliczonego. Nale?a?oby odmówi? jej odliczenia jedynie w odniesieniu do nadwy?ki, czyli kwoty 2394,96 EUR odpowiadaj?cej szkodzi?ce podatkowej poniesionej przez pa?stwo.

19 W tych okoliczno?ciach Finanzgericht Nürnberg (s?d ds. finansowych w Norymberdze, Niemcy) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy drugiemu nabywcy towaru mo?na odmówi? prawa do odliczenia VAT naliczonego w zwi?zku z nabyciem, poniewa? powinien by? wie?cie?, ?e pierwotny sprzedawca pope?ni? oszustwo w zakresie VAT przy pierwszym zbyciu, mimo ?e pierwszy nabywca tak?e wie?zia? o tym oszustwie?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierd?cej na pytanie pierwsze: czy w przypadku drugiego nabywcy odmowa jest ograniczona kwotowo do wysoko?ci szkody podatkowej wyrz?dzonej wzgl?dem pa?stwa wspomnianym oszustwem?

3) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie drugie: czy szkody podatkowe oblicza się?

a) w drodze porównania kwoty podatku podlegającego zapłacie na mocy przepisów prawnych w ramach zwolnienia z dostaw oraz kwoty rzeczywiście naliczonego podatku,

b) w drodze porównania odpowiednich kwot podatku należnego w ramach zwolnienia z dostaw zgodnie z przepisami oraz kwot rzeczywiście zapłaconego podatku, czy

c) w jaki inny sposób?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

20 Mimo że w treści trzech zadanych przez niego pytań sąd odsyłający nie wskazał żadnego szczególnego przepisu dyrektywy 2006/112 ani żadnej ogólnej zasady prawa, to jednak z jego wniosku wynika, że pytania tego sądu dotyczą wykładni art. 167 i 168 tej dyrektywy w świetle zasady zakazu oszustw która stanowi ogólną zasadę prawa Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 29 kwietnia 2021 r., Granarolo, C-617/19, EU:C:2021:338, pkt 63).

21 W tym względzie należy na wstępie przypomnieć, że prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku dla celów działalności podlegającej opodatkowaniu stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT. Prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 stanowi zatem integralny część mechanizmu VAT i zasadniczo nie może być ograniczane, jeżeli zarówno materialne, jak i formalne wymogi lub przesłanki, którym podlega to prawo, zostały spełnione przez zamierzających skorzystać z tego prawa podatników (zob. podobnie wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 31).

22 W szczególności system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy. Wspólny system VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność obciążeń podatkowych działalności gospodarczej, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 39).

23 Ponadto kwestia, czy VAT należny od wcześniejszych lub późniejszych transakcji sprzedaży dotyczących danych towarów został wpłacony do budżetu państwa, nie ma wpływu na prawo podatnika do odliczenia VAT naliczonego. VAT znajduje bowiem zastosowanie do każdej transakcji wytworzenia lub sprzedaży, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów (wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 40).

24 Niemniej jednak zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest uznanym celem wspieranym przez dyrektywę 2006/112, wobec czego podatnicy nie mogą w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie powoływać się na przepisy prawa Unii. Krajowe organy i sądy powinny więc odmówić korzyści w postaci prawa do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli na podstawie obiektywnych okoliczności zostanie ustalone, że prawo to powoływane jest w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie (postanowienie z dnia 14 kwietnia 2021 r., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, pkt 21; wyrok z dnia 11 listopada

2021 r., Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Należy odmówić prawa do odliczenia nie tylko wtedy, gdy oszustwo zostało popełnione przez samego podatnika, lecz również wówczas, gdy zostanie wykazane, że podatnik, któremu towary lub usługi zostały dostarczone lub wyświadczony, wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie tych towarów lub usług uczestniczył w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT lub co najmniej ułatwia jej dokonanie. Takiego podatnika należy bowiem z punktu widzenia dyrektywy 2006/112 uznać za współnika w tym oszustwie lub za ułatwiającego jego popełnienie niezależnie od tego, czy osiąga on korzyść z odsprzedaży towarów lub z korzystania z usług w ramach opodatkowanych transakcji dokonywanych przez niego na późniejszym etapie obrotu (zob. podobnie postanowienie z dnia 14 kwietnia 2021 r., Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, pkt 22, 23; a także wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, pkt 46, 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Natomiast niezgodna z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia jest odmowa temu podatnikowi, który nie wiedział lub nie mógł wiedzieć, że w ramach danej transakcji dostawca dopuścił się oszustwa lub że inna transakcja w ramach dostaw, dokonana przed transakcją przeprowadzoną przez owego podatnika lub po niej, stanowiła oszustwo w zakresie VAT, mimo że skorzystał z tego prawa. Ustanowienie systemu odpowiedzialności bez winy wykraczałoby bowiem poza to, co jest konieczne dla ochrony interesów skarbu państwa (postanowienie z dnia 14 kwietnia 2021 r., Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, pkt 25; wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, pkt 49).

27 Zgodnie z art. 273 dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie są upoważnione do przyjęcia przepisów w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym. W szczególności w braku przepisów prawa Unii w tej kwestii państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie, w przypadku nieprzestrzegania warunków przewidzianych w przepisach Unii w celu skorzystania z prawa do odliczenia VAT (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Grupa Warzywna, C?935/19, EU:C:2021:287, pkt 25).

28 To w sprawie w świetle powyższych rozważań należy zbadać poszczególne pytania przedstawione przez sąd odsyłający.

W przedmiocie pytania pierwszego

29 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 167 i 168 dyrektywy 2006/112 w świetle zasady zakazu oszustwa należy interpretować w ten sposób, że drugiemu nabywcy towaru można odmówić prawa do odliczenia VAT naliczonego, jeżeli wiedział on lub powinien był wiedzieć, że nabycie to jest związane z oszustwem w zakresie VAT popełnionym przez pierwotnego sprzedawcę przy pierwszej sprzedaży, nawet jeżeli pierwszy nabywca również wiedział o tym oszustwie.

30 Jak wynika z pkt 26 niniejszego wyroku, sam fakt, że podatnik nabył towary lub usługi, podczas gdy wiedział on lub powinien był wiedzieć, że poprzez to nabycie uczestniczył w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT popełnionym na wcześniejszym etapie w ramach ramach dostaw lub świadczenia usług, uznaje się dla celów dyrektywy 2006/112 za udział w tym oszustwie. Jedynym czynnościami aktywnymi, która ma decydujące znaczenie dla uzasadnienia odmowy prawa do odliczenia w takiej sytuacji, jest nabycie tych towarów lub usług. Nabycie to ułatwia oszustwo poprzez umożliwienie zbycia danych towarów, które jest wystarczające do spowodowania odmowy prawa do odliczenia zapłaconego VAT (zob. podobnie postanowienie z dnia 14 kwietnia 2021 r., Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, pkt

26, 34).

31 Wynika z tego, że jeżeli zostanie należyście wykazane, iż drugi nabywca wiedział lub powinien był wiedzieć o istnieniu oszustwa w zakresie VAT popełnionego przez pierwotnego sprzedawcę, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego w sprawie w postępowaniu głównym, okoliczności, że pierwszy nabywca towaru miał również wiadomości tego oszustwa i udział jego popełnienie przez pierwotnego sprzedawcę, nie stoi na przeszkodzie temu, aby temu drugiemu nabywcy można było odmówić prawa do odliczenia VAT zapłaconego przy transakcji, której dotyczyło to oszustwo lub dokonanej na dalszym etapie obrotu.

32 Na pytanie pierwsze należy zatem odpowiedzieć, że art. 167 i 168 dyrektywy 2006/112 w świetle zasady zakazu oszustwa należy interpretować w ten sposób, że drugiemu nabywcy towaru można odmówić prawa do odliczenia VAT naliczonego z tego powodu, że wiedział on lub powinien był wiedzieć o istnieniu oszustwa w zakresie VAT popełnionego przez pierwotnego sprzedawcę przy pierwszej sprzedaży, nawet jeżeli pierwszy nabywca również wiedział o tym oszustwie.

W przedmiocie pytania drugiego

33 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 167 i 168 dyrektywy 2006/112 w świetle zasady zakazu oszustw, należy interpretować w ten sposób, że drugiemu nabywcy towaru, który na etapie poprzedzającym to nabycie był przedmiotem transakcji stanowiącej oszustwo dotyczącej jedynie części VAT, którego państwo ma prawo pobrać, można odmówić prawa do odliczenia VAT zapłaconego z tytułu tej transakcji w całości lub tylko do wysokości kwoty, której dotyczyło popełnione oszustwo, które to doprowadziło do szkody podatkowej, jeżeli wiedział on lub powinien był wiedzieć, że nabycie to jest związane z oszustwem.

34 W tym względzie należy z jednej strony przypomnieć, że zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest uznanym celem wspieranym przez dyrektywę 2006/112, wobec czego podmioty prawa nie mogą w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie powoływać się na przepisy prawa Unii. Krajowe organy i sądy powinny zatem odmówić korzyści w postaci prawa do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli na podstawie obiektywnych okoliczności zostanie ustalone, że prawo to powoływane jest w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie (postanowienie z dnia 14 kwietnia 2021 r., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, pkt 21; wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Co się tyczy oszustwa, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem należy odmówić prawa do odliczenia nie tylko wtedy, gdy oszustwo zostało popełnione przez samego podatnika, lecz również wówczas, gdy zostanie wykazane, że podatnik, któremu towary lub usługi zostały za podstawę prawa do odliczenia dostarczone lub wyświadczane, wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie tych towarów lub usług uczestniczył w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT. Takiego podatnika należy bowiem z punktu widzenia dyrektywy 2006/112 uznać za współnika w tym oszustwie niezależnie od tego, czy osiąga on korzyść z odsprzedaży towarów lub z korzystania z usług w ramach opodatkowanych transakcji dokonywanych przez niego na późniejszym etapie obrotu, ponieważ podatnik ten w takiej sytuacji podaje pomocną dłoń sprawcom tego oszustwa i staje się jego współsprawcą (postanowienie z dnia 14 kwietnia 2021 r., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, pkt 22, 23; a także wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 46, 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Z drugiej strony należy podkreślić, że odmowa prawa do odliczenia naliczonego podatku

VAT zapłaconego przez skarżącego w postępowaniu głównym powinna zostać oddzielona od sankcji, które państwo członkowskie może przewidzieć zgodnie z art. 273 dyrektywy 2006/112. Prawdą jest, że oszustwa powinny być karane w ramach stosowania sankcji określonych przez państwa członkowskie w celu zniechęcenia do niezgodnych z prawem zachowań podatkowych (zob. podobnie wyrok z dnia 1 lipca 2021 r., Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, pkt 26, 38).

37 Niemniej jednak zgodnie ze zharmonizowanym systemem VAT do organów i sądów krajowych należy odmowa prawa do odliczenia, jeżeli zostanie wykazane na podstawie obiektywnych dowodów, że na to prawo powołano się w sposób noszący znamiona oszustwa lub że podatnik, któremu towary lub usługi zostały za podstawę prawa do odliczenia dostarczone lub wyświadczane, wiedział lub powinien był wiedzieć – gdyby dokonał weryfikacji, które mogły być zasadnie wymagane od każdego podmiotu gospodarczego – że uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 53, 54, 59).

38 Ponieważ brak wiedzy o istnieniu oszustwa mającego wpływ na opodatkowaną transakcję daje prawo do odliczenia – pomimo dokonania weryfikacji, jakich można racjonalnie wymagać od każdego podmiotu gospodarczego – stanowi tym samym dorozumiane przesłanki materialne prawa do odliczenia, podatnikowi, który nie spełnia tej przesłanki, należy zatem odmówić w całości prawa do odliczenia (zob. podobnie postanowienie z dnia 14 kwietnia 2021 r., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, pkt 24, 31, 33).

39 Wniosek ten potwierdza cele realizowane przez ciętycy na organach i sądach krajowych obowiązek odmowy prawa do odliczenia, jeżeli podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja była związana z oszustwem. Jak bowiem wynika z orzecznictwa Trybunału, wymóg ten ma w szczególności na celu zobowiązanie podatników do dochowania staranności, jakiej można racjonalnie wymagać przy każdej transakcji gospodarczej, w celu upewnienia się, że transakcje, jakich dokonują, nie prowadzą do udziału w oszustwie podatkowym (zob. podobnie postanowienie z dnia 14 kwietnia 2021 r., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 Tymczasem taki cel nie mógłby zostać skutecznie zrealizowany, gdyby odmowa prawa do odliczenia była ograniczona jedynie proporcjonalnie do części kwot wpłaconych tytułem należnego VAT odpowiadającego kwocie związanej z oszustwem, ponieważ w ten sposób podatnicy byłiby jedynie zachęceni do podjęcia odpowiednich środków w celu ograniczenia skutków ewentualnego oszustwa, lecz niekoniecznie do podjęcia środków umożliwiających im upewnienie się, że dokonywane przez nich transakcje nie prowadzą do uczestnictwa w oszustwie podatkowym lub do ułatwiania jego popełnienia.

41 Ponadto Trybunał miał już okazję orzec, że okoliczności, iż podatnik nabył towary lub usługi, mimo że wiedział lub powinien był wiedzieć, iż nabywał te towary lub usługi, uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem popełnionym na wcześniejszym etapie obrotu, wystarczy do uznania, że podatnik ten uczestniczył w tym oszustwie, i do pozbawienia go możliwości skorzystania z prawa do odliczenia, nawet bez konieczności ustalania, czy istniało ryzyko utraty dochodów podatkowych (zob. podobnie wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 56).

42 Na pytanie drugie należy zatem odpowiedzieć, iż art. 167 i 168 dyrektywy 2006/112 w związku z zasadą zakazu oszustwa należy interpretować w ten sposób, że drugiemu nabywcy towaru, który na etapie poprzedzającym to nabycie był przedmiotem transakcji stanowiącej oszustwo dotyczyłoby jedynie części VAT, którą państwo ma prawo pobrać, należy odmówić prawa do odliczenia VAT naliczonego w całości, jeżeli wiedział on lub powinien był wiedzieć, że

nabycie to jest związane z oszustwem.

W przedmiocie pytania trzeciego

43 W świetle odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie trzecie.

W przedmiocie kosztów

44 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 (pięta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuły 167 i 168 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., w świetle zasady zakazu oszustwa**

należy interpretować w ten sposób, że:

drugiemu nabywcy towaru można odmówić prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego z tego powodu, że wiedział on lub powinien był wiedzieć o istnieniu oszustwa w zakresie VAT popełnionego przez pierwotnego sprzedawcę przy pierwszej sprzedaży, nawet jeżeli pierwszy nabywca również wiedział o tym oszustwie.

2) **Artykuły 167 i 168 dyrektywy Rady 2006/112/WE, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE, w świetle zasady zakazu oszustwa**

należy interpretować w ten sposób, że:

drugiemu nabywcy towaru, który na etapie poprzedzającym to nabycie był przedmiotem transakcji stanowiącej oszustwo dotyczące jedynie części podatku od wartości dodanej (VAT), którego państwo ma prawo pobrać, należy odmówić prawa do odliczenia VAT naliczonego w całości, jeżeli wiedział on lub powinien był wiedzieć, że nabycie to jest związane z oszustwem.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.