

**Sprawa C-281/20****Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

26 czerwca 2020 r.

**Sąd odsyłający:**

Tribunal Supremo (Hiszpania)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem:**

11 lutego 2020 r.

**Strona wnosząca odwołanie:**

Ferimet, S.L.

**Druga strona postępowania:**

Administración General del Estado

---

**Przedmiot postępowania głównego**

Odwołanie od decyzji, na mocy której organy podatkowe odmówiły prawa do odliczenia VAT zapłaconego przez spółkę, która w ramach systemu odwrotnego obciążenia wystawiła fakturę własną, wskazując jako dostawcę towarów spółkę, która nie była ich rzeczywistym dostawcą.

**Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

Przedmiotem wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony na podstawie art. 267 TFUE jest wykładnia art. 168, 193, 199 ust. 1 lit. d), 200 i 226 ust. 11 dyrektywy VAT.

**Pytania prejudycjalne**

1. Czy art. 168 i odpowiadające mu przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości

doданej oraz wynikająca z tej dyrektywy zasada neutralności podatkowej, jak również orzecznictwo TSUE w przedmiocie jego wykładni należy interpretować w ten sposób, że nie zezwalają one na odliczenie naliczonego VAT tym przedsiębiorcom, którzy podlegając opodatkowaniu w ramach systemu odwrotnego obciążenia, lub posługując się terminologią prawa UE mechanizmowi odwrotnego obciążenia, wydają dokument potwierdzający (fakturę) transakcję zakupu towarów, czego dokonują poprzez wskazanie w tym potwierdzeniu fikcyjnego dostawcy, przy czym nie ma wątpliwości, że zakupu rzeczywiście dokonał dany przedsiębiorca, który wykorzystał zakupione materiały w swojej działalności gospodarczej lub handlowej?

2. W przypadku, gdyby praktyka taka jak opisana – którą należy uznać za znaną zainteresowanej stronie – mogła zostać zakwalifikowana jako nadużycie lub oszustwo w celu niedopuszczenia do odliczenia naliczonego VAT, czy w celu odmowy tego odliczenia, konieczne jest wykazanie istnienia korzyści podatkowej niezgodnej z celami regulacji dotyczącej VAT?

3. Wreszcie, jeżeli taki dowód jest konieczny, czy korzyść podatkowa, która umożliwiałaby odmowę odliczenia i która, w zależności od przypadku, musi być zidentyfikowana w konkretnym przypadku, powinna dotyczyć wyłącznie samego podatnika (nabywcy towarów), czy też powinno być możliwe uczestnictwo innych stron czynności?

### **Powołane przepisy prawa Unii**

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347 s. 1; zwana dalej „dyrektywą VAT”); art. 168, 193, 199 ust. 1 lit. d), 200 i 206 ust. 11.

### **Orzecznictwo TSUE**

Wyrok z dnia 1 kwietnia 2004 r., Bockemühl, C-90/02 w sprawie systemu odwrotnego obciążenia VAT w przypadkach świadczenia usług i mający zastosowanie *mutatis mutandis* do dostaw towarów.

„Podatnik, który jako usługobiorca jest zobowiązany z tytułu VAT związanego z tymi usługami, nie jest zobowiązany do posiadania faktury wystawionej zgodnie z art. 22 ust. 3 szóstej dyrektywy w celu skorzystania z prawa do odliczenia i jest zobowiązany jedynie do spełnienia formalności ustanowionych przez dane państwo członkowskie” (pkt 47).

Chociaż państwa członkowskie mogą ustanowić formalności związane z wykonywaniem prawa do odliczenia w przypadku odwrotnego obciążenia (mechanizm odwrotnego obciążenia), „z możliwości tej można skorzystać jedynie w zakresie, w jakim nałożenie takich formalności, ze względu na ich liczbę lub charakter techniczny, nie uniemożliwia w praktyce lub nie

utrudnia w nadmiernym stopniu wykonywania prawa do odliczenia” (pkt 49).

„Zakres formalności, jakie należy dopełnić w celu skorzystania z prawa do odliczenia, nie może wykraczać poza to, co jest niezbędne do sprawdzenia, czy dana procedura odwrotnego obciążenia została prawidłowo zastosowana” (pkt 50).

„[...] jeżeli organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że podatnik, jako odbiorca danych usług, jest zobowiązany z tytułu VAT, to nie mogą one wprowadzać dodatkowych warunków w zakresie przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku, które to warunki mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa” (pkt 51).

Wyrok z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, odnoszący się do systemu „odwrotnego obciążenia” (mechanizm odwrotnego obciążenia), który w odniesieniu do formalności związanych z wykonywaniem prawa do odliczenia stanowi, że:

„[o] ile rzeczywiście przepis ten [art. 18 ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy VAT] pozwala państwom członkowskim na określenie formalności dotyczących wykonywania prawa do odliczenia w przypadku odwrotnego obciążenia, to ich naruszenie przez podatnika nie może pozbawić go tego prawa” (pkt 62) i „[s]koro nie ulega wątpliwości, że w sprawach przed sądem krajowym zastosowanie miał system odwrotnego obciążenia, to zasada neutralności podatkowej wymaga, by prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT zostało przyznane w razie spełnienia podstawowych wymagań, nawet jeśli podatnik nie spełnił niektórych wymagań formalnych” (pkt 63), ponieważ „[o] ile bowiem przepisy te pozwalają państwom członkowskim na podjęcie pewnych środków, to jednak środki te nie powinny wykraczać poza to, co niezbędne dla realizacji celów, o których mowa w punkcie poprzedzającym. Przepisy te nie mogą być więc wykorzystywane w sposób, który systematycznie podważałby prawo do odliczenia podatku VAT, które jest podstawową zasadą wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez właściwe przepisy wspólnotowe” (pkt 66).

Krótko mówiąc, „nie można uznać, że naruszenia obowiązków w zakresie rachunkowości, takie jak w sprawach przed sądem krajowym, wywołują ryzyko utraty dochodów podatkowych, skoro, jak zostało to przypomniane w pkt 56 niniejszego wyroku, w ramach stosowania systemu odwrotnego obciążenia co do zasady żadna kwota nie jest należna skarbowi państwa. Z tych powodów tego rodzaju naruszenie nie może być też traktowane jako czynność stanowiąca oszustwo podatkowe lub nadużycie zasad wspólnotowych, skoro działanie to nie zostało podjęte w celu uzyskania nienależnej korzyści podatkowej” (pkt 71).

Wyrok z dnia 10 lipca 2019 r., Kuršu zeme, C-273/18, również w odniesieniu do sprawy podobnej do tej w niniejszej sprawie, w której [Augstākā tiesa] (sąd najwyższy, Łotwa) skierował do TSUE następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 168 lit. a) [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on zakazowi odliczenia naliczonego [VAT], jeżeli zakaz ten opiera się wyłącznie na świadomym udziale podatnika w zawieraniu transakcji pozornych, lecz nie jest wskazane, w jaki sposób skutek konkretnych transakcji stanowi uszczerbek dla skarbu państwa, z powodu braku zapłaty [VAT] lub nienależytego wniosku o zwrot wspomnianego podatku, w porównaniu z sytuacją, w której transakcje te zostałyby zawarte zgodnie z rzeczywistymi okolicznościami?”

Tymczasem TSUE, przeformułując postawione pytanie, udzielił następującej odpowiedzi, podsumowanej poniżej:

„[...] stwierdzenie w dziedzinie VAT istnienia praktyki stanowiącej nadużycie wymaga spełnienia dwóch przesłanek, to znaczy, po pierwsze, że odnośne transakcje pomimo formalnego spełnienia warunków przewidzianych przez właściwe przepisy dyrektywy VAT i transponujące ją przepisy prawa krajowego skutkują uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem zamierzonym przez te przepisy, oraz po drugie, że z ogółu obiektywnych dowodów wynika, że zasadniczy cel odnośnych transakcji ogranicza się do uzyskania owej korzyści podatkowej” (pkt 35).

„[...] okoliczność, iż towar nie został bezpośrednio otrzymany z rąk wystawcy faktury, niekoniecznie jest konsekwencją oszukańczego zatajenia rzeczywistego dostawcy i nie musi być praktyką stanowiącą nadużycie, lecz może mieć inne przyczyny, takie jak w szczególności istnienie dwóch kolejnych sprzedaży dotyczących tych samych towarów, które na zamówienie są transportowane bezpośrednio od pierwszego sprzedawcy do drugiego nabywcy, w taki sposób, że mają miejsce dwie kolejne dostawy w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, lecz tylko jeden rzeczywisty transport. [...] nie ma konieczności, aby pierwszy nabywca stał się właścicielem omawianych towarów w chwili tego transportu, ponieważ istnienie dostawy w rozumieniu tego przepisu nie zakłada przeniesienia własności prawnej towaru” (pkt 36).

A biorąc pod uwagę fakt, że organ łotewski nie udowodnił istnienia nienależnej korzyści podatkowej, „samo tylko istnienie łańcucha transakcji oraz okoliczność, że Kuršu zeme fizycznie wszedł w posiadanie omawianych towarów w magazynie [...], bez ich rzeczywistego otrzymania od spółki wykazanej na fakturze jako dostawca tych towarów”, nie może sama w sobie uzasadniać wniosku, zgodnie z którym Kuršu zeme nie nabył wspomnianych towarów, a tym samym, że nabycie nie miało miejsca (pkt 37).

Wyrok z dnia 17 października 2019 r. w sprawie C-653/18, Unitel.

„[...] kwalifikacja danej transakcji jako dostawy towarów w rozumieniu art. 146 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy VAT nie może być uzależniona od warunku, aby nabywca został ustalony” (pkt 25). „Jednakże, w drugiej kolejności, do państw członkowskich należy określenie, zgodnie z art. 131 dyrektywy VAT, warunków zwolnienia przez te państwa transakcji wywozu w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień przewidzianych przez tę dyrektywę oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć. Wykonując swoje uprawnienia, państwa członkowskie muszą jednak przestrzegać ogólnych zasad prawa wchodzących w skład porządku prawnego Unii, do których należy między innymi zasada proporcjonalności” (pkt 26).

„W odniesieniu do zasady proporcjonalności należy przypomnieć, że przepis krajowy wykracza poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku, jeśli w istocie uzależnia on prawo do zwolnienia z VAT od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając przesłanek materialnoprawnych, a w szczególności nie biorąc pod uwagę kwestii, czy zostały one spełnione. Transakcje powinny być bowiem opodatkowane przy uwzględnieniu ich cech obiektywnych” (pkt 27).

„Ponadto, jeżeli te przesłanki materialnoprawne zostaną spełnione, zasada neutralności podatkowej wymaga, aby zwolnienie z VAT zostało przyznane, nawet jeśli podatnik pominął pewne wymogi formalne” (pkt 28).

„Zgodnie z orzecznictwem Trybunału istnieją jedynie dwie sytuacje, w jakich nieprzestrzeganie wymogu formalnego może skutkować utratą prawa do zwolnienia z VAT” (pkt 29).

„Po pierwsze, naruszenie wymogu formalnego może prowadzić do odmowy zwolnienia z VAT, jeżeli naruszenie to skutkuje uniemożliwieniem przedstawienia przekonującego dowodu spełnienia wymogów materialnych” (pkt 30).

„W związku z tym, jeżeli brak ustalenia rzeczywistego nabywcy uniemożliwia w danym przypadku udowodnienie, że dana transakcja stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 146 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy VAT, okoliczność ta może prowadzić do odmowy skorzystania ze zwolnienia w eksporcie przewidzianego w tym artykule. Natomiast wymaganie we wszystkich przypadkach, by nabywca towarów w państwie trzecim został ustalony, bez badania, czy zostały spełnione materialnoprawne przesłanki tego zwolnienia, w szczególności wyprowadzenie odnośnych towarów z obszaru celnego Unii, nie jest zgodne ani z zasadą proporcjonalności, ani z zasadą neutralności podatkowej” (pkt 31).

„Po drugie, na zasadę neutralności podatkowej do celów zwolnienia z VAT nie może powoływać się podatnik, który umyślnie uczestniczył w oszustwie podatkowym i naraził na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu VAT. [...] nie jest sprzeczne z prawem Unii wymaganie, by podmiot gospodarczy działał w dobrej wierze i podejmował wszelkie działania, jakich można racjonalnie wymagać w celu upewnienia się, że dokonywana przezeń czynność nie prowadzi do udziału w oszustwie podatkowym. W wypadku gdyby dany podatnik wiedział albo powinien był wiedzieć, że dokonywana przez niego transakcja może stanowić oszustwo, którego dopuszcza się nabywca, i nie przedsięwziął wszelkich racjonalnych i będących w jego dyspozycji środków celem uniknięcia tego oszustwa, należy mu odmówić skorzystania ze zwolnienia” (pkt 33).

„Natomiast dostawca nie może ponosić odpowiedzialności za zapłatę VAT niezależnie od jego udziału w oszustwie popełnionym przez nabywcę. Przypisywanie bowiem podatnikowi utraty dochodów podatkowych spowodowanej stanowiącym oszustwo działaniem osób trzecich, na które podatnik nie ma żadnego wpływu, byłoby oczywiście nieproporcjonalne” (pkt 34).

### **Powołane przepisy prawa krajowego**

***Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (ustawa 37/1992 z dnia 28 grudnia o podatku od wartości dodanej (zwana dalej „ustawą VAT”)***

Zgodnie z art. 84 ust. 1 pkt 2 lit. c) ustawy, podatnikami są przedsiębiorcy lub osoby wykonujące działalność gospodarczą, na rzecz których dokonywane są transakcje podlegające opodatkowaniu, w przypadku dostaw, między innymi, materiałów do odzysku.

Zgodnie z art. 92 ust. 1 pkt 3 tej ustawy od VAT należnego z tytułu opodatkowanych transakcji dokonywanych na terytorium kraju podatnicy mogą odliczyć VAT należny na tym samym terytorium, który ponieśli w wyniku skutku bezpośredniego lub zapłacili w odniesieniu do dostaw towarów, o których mowa między innymi w art. 84 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT.

Artykuł 97 ust. 1 stanowi, że z prawa do odliczenia może skorzystać tylko przedsiębiorca lub osoba prowadząca działalność gospodarczą, którzy posiadają dokument uzasadniający to prawo oraz że za dokument uzasadniający prawo do odliczenia uznaje się tylko fakturę wystawioną przez podatnika w przypadkach przewidzianych w art. 165 ust. 1 tej ustawy. Ustęp drugi tego artykułu stanowi, że powyższe dokumenty, które nie spełniają każdego z poszczególnych wymogów określonych w przepisach ustawowych i wykonawczych, nie uzasadniają prawa do odliczenia.

Artykuł 165 ust. 1 tej ustawy stanowi, że w przypadkach, o których mowa, między innymi, w art. 84 ust. 1 pkt 2 tej ustawy, odpowiednio, do faktury wystawionej przez osobę, która dokonała dostawy danych towarów lub świadczyła usługi, lub do dokumentacji księgowej transakcji dołącza się fakturę zawierającą rozliczenie podatku. Faktura ta musi być zgodna z wymogami określonymi w przepisach.

### ***Orzecznictwo Tribunal Supremo (sądu najwyższego)***

Wyrok z dnia 25 marca 2009 r. (4608/2006): „Wszystkie obowiązki formalne mają na celu ułatwienie prawidłowego stosowania VAT, dlatego też niespójne jest nadawanie takiego samego znaczenia niedopełnieniu wymogów formalnych w przypadkach odwrotnego obciążenia, w których podatnik nie składa oświadczenia, ponieważ uważa, że transakcja nie podlega opodatkowaniu, oraz gdy podatnik rozsądnie, lecz błędnie interpretuje ustanowione przepisy, ponieważ taka interpretacja oznaczałaby naruszenie zasady neutralności”, podczas gdy „prawo do odliczenia należy uznać za istotne i o niezaprzeczalnym znaczeniu dla systemu stosowania VAT, dlatego też prosty obowiązek formalny, niezależnie od jego zasadności dla ułatwienia prawidłowego stosowania właściwej procedury administracyjnej, nie może prowadzić do utraty tego prawa do odliczenia”.

Wyrok z dnia 28 stycznia 2013 r. (3272/2010). W tej sprawie kontrola wykazała, że adresy przedsiębiorstw, które podatnik wskazał na swoich fakturach jako dostawców, były fikcyjne, a ponadto, że nie było możliwe, aby przedsiębiorstwa te dostarczyły towary formalnie zafakturowane, ponieważ były to przedsiębiorstwa, które nie prowadziły rzeczywistej działalności, przeznaczone do tego, żeby jako przedsiębiorstwa pośredniczące, stworzyć fikcję, która umożliwiałaby podatnikowi nabycie tych towarów od rzeczywistych dostawców w „B”, tj. bez ich ujawniania w rachunkowości. Z tego powodu w wyniku kontroli odmówiono odliczenia VAT, uznając, że przedsiębiorstwo, którego dotyczyły faktury, nie miało w rzeczywistości do czynienia z przedsiębiorstwami figurującymi na fakturach, jako że była to symulacja.

W wyroku tym przypomniano, że TSUE stwierdził, że jeżeli transakcja dokonana przez podatnika sama w sobie nie stanowi oszustwa, to na jego prawo do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej nie może wpływać fakt, że bez jego wiedzy lub możliwości posiadania wiedzy inna, wcześniejsza lub późniejsza transakcja łańcucha dostaw, którego częścią jest jego transakcja, stanowi oszustwo w zakresie podatku od wartości dodanej. Wskazuje również kryterium określone przez TSUE, zgodnie z którym podatnik, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że przez swoje nabycie uczestniczył w transakcji stanowiącej część oszustwa w zakresie podatku od wartości dodanej, musi być uznany za uczestnika tego oszustwa, niezależnie od tego, czy osiąga zysk z odsprzedaży towarów. Do sądu krajowego należy zatem odmowa prawa do odliczenia, jeżeli na podstawie obiektywnych dowodów zostanie wykazane, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez swoje nabycie brał udział w transakcji stanowiącej część oszustwa w zakresie podatku od wartości

dodanej, nawet gdyby przedmiotowa transakcja spełniała obiektywne kryteria, na których opierają się pojęcia dostawy towarów przez podatnika działającego we własnym imieniu oraz w ramach działalności gospodarczej.

Przypomina również, że według TSUE, chociaż art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy zezwala państwu członkowskiemu na uznanie osoby za solidarnie odpowiedzialną za podatek od wartości dodanej, jeżeli w momencie dokonywania transakcji, w której brała ona udział, wiedziała ona lub powinna była wiedzieć, że podatek od wartości dodanej należny od tej transakcji, lub od wcześniejszej bądź późniejszej, nie zostanie zapłacony, oraz w celu ustanowienia domniemań w tym zakresie, domniemania te nie mogą być sformułowane w sposób praktycznie uniemożliwiający lub nadmiernie utrudniający podatnikowi ich obalenie na drodze dowodu przeciwnego, prowadząc tym samym do powstania de facto systemu odpowiedzialności na zasadzie ryzyka, ponieważ państwa muszą przestrzegać ogólnych zasad prawa, które stanowią część wspólnotowego porządku prawnego, w szczególności zasad pewności prawa i proporcjonalności.

Następnie Tribunal Supremo (sąd najwyższy) stwierdził w tym wyroku, że zainteresowany wystawiał faktury wiedząc, że nie zawarł żadnej umowy z przedsiębiorstwem, które fakturował oraz że w takim przypadku nie znajduje zastosowania doktryna TSUE dotycząca niemożności odmowy prawa do odliczenia przedsiębiorcy, który w wyniku oszustwa karuzelowego nie wiedział lub nie mógł wiedzieć o tym stanie rzeczy, z tego prostego powodu, że przedsiębiorstwo było świadome, że jako dostawcę wskazało na fakturze inne przedsiębiorstwo, które nie prowadziło rzeczywistej działalności, z którym nie zawarło umowy.

W związku z tym należało zastosować kryterium określone przez TSUE, zgodnie z którym podatnikowi, któremu udowodniono, że wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez swoje nabycie uczestniczył w transakcji stanowiącej część oszustwa w zakresie VAT, należy odmówić prawa do odliczenia nawet jeśli transakcja ta spełnia obiektywne kryteria, na których opierają się pojęcia dostawy towarów.

### **Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania głównego**

- 1 W 2008 r. wnosząca odwołanie spółka Ferimet, S.L. nabyła od spółki Reciclatges de terra alta materiały do odzysku (złom), składając deklarację w systemie odwrotnego obciążenia VAT i rozszerzając odpowiednie faktury własne.
- 2 Kontrola podatków w ramach procedury weryfikacji i kontroli, wykazała, że dostawca tego materiału, Reciclatges de terra alta, nie posiadał środków materialnych i osobistych niezbędnych do jego dostarczenia i że faktury, które wystawił nabywcy były fałszywe. W związku z tym kontrola udowodniła, że w ramach transakcji dokonano pozornej symulacji, ponieważ chociaż nie można było zanegować dostawy materiałów, celowo ukryto ją przed jej rzeczywistym dostawcą. Z tego samego powodu w wyniku kontroli stwierdzono, że odliczenie



przez Ferimet naliczonego VAT nie było właściwe i nałożono na nią sankcję gospodarczą.

- 3 Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionalny sąd gospodarczo-administracyjny Katalonii) potwierdził ten pogląd.
- 4 Ferimet zaskarżyła te decyzje administracyjne do Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (izby administracyjnej wyższego trybunału sprawiedliwości Katalonii), powołując się w tym względzie na przepisy hiszpańskie i europejskie oraz na orzecznictwo TSUE, a także podnosząc co następuje:
  - Fakt, że Ferimet zakupiła materiały do odzysku jest bezsporny (potwierdzony przez inspektorat).
  - Fakt, że wskazanie fikcyjnego dostawcy ma jedynie formalne znaczenie, ponieważ nabycie miało w rzeczywistości miejsce.
  - Zgodnie z prawem i orzecznictwem europejskim nie można odmówić odliczenia, gdy transakcja została w rzeczywistości zrealizowana i gdy system odwrotnego obciążenia gwarantuje nie tylko pobór VAT i jego kontrolę, ale również brak jakiegokolwiek korzyści podatkowej, jaką mógłby uzyskać podatnik.
- 5 Wyżej wymieniony sąd wydał w dniu 23 listopada 2017 r. wyrok oddalający, opierając się na następujących podstawach:
  - Kontrola bezspornie wykazała symulację w zakresie podmiotu dokonującego dostawy.
  - Wskazanie dostawcy jako pozycja, która ma być zapisana na fakturze własnej, nie może być uważane za czysto formalne wykazanie, ponieważ jest to element umożliwiający kontrolę prawidłowości łańcucha VAT i tym samym wpływa na zasadę neutralności podatku.
  - Chociaż prawdą jest, że w ramach systemu odwrotnego obciążenia nie dochodzi co do zasady do utraty dochodów podatkowych w przypadku kompensaty długu i prawa do odliczenia, nie oznacza to jednak, że nawet w przypadku zawarcia nierzeczywistej transakcji – w tym przypadku w odniesieniu do dostawcy – istnieje prawo do odliczenia, ponieważ prawo do odliczenia jest uzależnione od spełnienia przesłanek materialnych, wśród których znajduje się rzeczywiste istnienie osoby wskazanej jako dostawca.
- 6 Ferimet wniosła odwołanie od tego wyroku.

### **Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym**

- 7 W odwołaniu Ferimet twierdzi, że przepisy podatkowe i bogate orzecznictwo TSUE prowadzą w sposób nieunikniony do wniosku, że miała ona prawo do odliczenia VAT naliczonego z tytułu przedmiotowej transakcji, ponieważ a) sama była faktycznym odbiorcą transakcji i rzeczywiście kupiła oraz odebrała złom, a także b) nie doszło i nie mogło dojść do utraty dochodów podatkowych, ponieważ i) nie była zobowiązana do zapłaty VAT, jako że podlegała systemowi „odwrotnego obciążenia” lub przeniesienia obowiązku rozliczenia podatku na nabywcę ii) jej dostawcy również nie mogli naliczyć VAT, ponieważ podlegali systemowi odwrotnego obciążenia.
- 8 W swoich uwagach na temat zasadności skierowania pytania prejudycjalnego do TSUE Ferimet przedstawiła następujące twierdzenia:
- Pobór VAT i jego kontrola są zagwarantowane poprzez samo zastosowanie systemu odwrotnego obciążenia, a zatem nie jest właściwe podnoszenie zwykłego wymogu formalnego, takiego jak poprawne wskazanie na fakturze dostawcy produktu, do rangi zasadniczego wymogu przy wykonywaniu prawa do odliczenia, ponieważ sam system odwrotnego obciążenia zapewnia już brak możliwości uzyskania jakichkolwiek korzyści podatkowych.
  - Ponieważ nie wystąpiła żadna nieuzasadniona korzyść podatkowa dla podatnika, ewentualny zamiar popełnienia oszustwa przez przedsiębiorcę innego niż podatnik VAT uczestniczący w tym samym łańcuchu dostaw nie ma znaczenia dla stosowania zasady neutralności, ponieważ według TSUE „każda transakcja [powinna być rozpatrywana] per se”.
- 9 Przedstawiciel państwa, sprzeciwiając się odwołaniu, podkreślił trzy argumenty: a) istnienie symulacji związanej z rejestracją fikcyjnego dostawcy materiałów jest niepodważalne; b) to ukrywanie tożsamości rzeczywistego dostawcy przed organami władzy publicznej należy uznać za związane z oszustwem, zarówno w zakresie VAT, jak i w zakresie podatków bezpośrednich; oraz c) wnosząca odwołanie nie wykazała nieistnienia korzyści podatkowej, na którą się powołuje.

### **Zwięzłe uzasadnienie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

#### ***W przedmiocie systemu odwrotnego obciążenia VAT***

- 10 Tribunal Supremo (sąd najwyższy) wyjaśnia, że co do zasady podatnikiem jest osoba fizyczna lub prawna, która jako osoba prowadząca działalność gospodarczą lub przedsiębiorca wystawia fakturę i obciąża swojego klienta VAT, a następnie co trzy miesiące przekazuje urzędowi skarbowemu kwotę całego pobranego przez siebie VAT. Dlatego też – co do zasady – podatnikiem jest ten, kto wystawia fakturę, kto nalicza VAT, a następnie składa deklarację podatkową i odprowadza VAT do skarbu państwa.

- 11 Istnieją jednak pewne przypadki przewidziane w art. 84 ustawy o VAT, w których osoba zobowiązana do złożenia deklaracji i zapłaty VAT jest odbiorcą faktury, a nie jej wystawcą. Jednym z takich przypadków „odwrotnego obciążenia” jest przypadek, o którym mowa w art. 84 ust. 1 pkt 2 lit. c), tj. przedsiębiorcy, których działalność gospodarcza polega na zakupie i sprzedaży materiałów do odzysku (złomu). W ramach tego systemu sprzedawca towaru wystawia fakturę, na podstawie której nie jest naliczany VAT, a nabywca towaru wystawia fakturę własną („samofakturowanie”), zawierającą odpowiedni VAT. Ponieważ strony wystawiająca i odbierająca są na fakturze własnej takie same, nabywca towaru musi podać zarówno podatek należny, jak i naliczony, w obu przypadkach w tej samej wysokości, który uwzględni w swojej kwartalnej deklaracji VAT.

### ***W przedmiocie sporu w postępowaniu głównym***

- 12 Debata podniesiona w tej sprawie dotyczy możliwości odliczenia VAT, który został samodzielnie oszacowany i jednocześnie samodzielnie wykazany przez wnoszącą odwołanie na mocy faktury w systemie odwrotnego obciążenia w sytuacji, gdy (i) transakcja miała w rzeczywistości miejsce (kwestia bezsporna) oraz (ii) rzeczywisty dostawca zakupionych towarów został ukryty.
- 13 W celu rozstrzygnięcia sporu głównego konieczne jest ustalenie (i) czy pominięcie dostawcy tych towarów jest wymogiem czysto formalnym, (ii) jaki wpływ ma okoliczność, że w rzeczywistości wskazany dostawca był fałszywy i że nabywca wiedział o tym fakcie; oraz (iii) czy z orzecznictwa europejskiego nieuchronnie wynika, że – nawet w przypadkach złej wiary – odliczenia można odmówić tylko jeśli „pociąga za sobą ryzyko utraty wpływów podatkowych po stronie państwa członkowskiego”, gdy w ramach systemu odwrotnego obciążenia podatnik nie jest co do zasady nic winien skarbowi państwa.
- 14 Tribunal Supremo (sąd najwyższy) nie uważa, aby z orzecznictwa TSUE konieczne wynikało, że nigdy nie można odmówić prawa do odliczenia w przypadku stwierdzenia materialnej przesłanki dostawy towarów i ich nabycia przez podatnika. Z orzecznictwa tego nie wynika również, aby wskazanie fikcyjnego dostawcy w dokumencie potwierdzającym transakcję (samofakturowanie) było naruszeniem czysto formalnym, niemającym znaczenia dla uzyskania odliczenia, gdy transakcja miała w rzeczywistości miejsce.
- 15 Tribunal Supremo (sąd najwyższy) jest świadomy kryterium określonego przez TSUE, zgodnie z którym ustawodawstwo krajowe lub krajowe organy podatkowe nie mogą nakładać ograniczeń na prawo do odliczenia VAT (co jest niezbędne do zapewnienia jego neutralności), które wykraczają poza wymogi wynikające z zapobiegania nadużyciom finansowym lub niezwykle utrudniają korzystanie z tego prawa. Sam TSUE orzekł jednak również, że nie jest dopuszczalne żądanie i uzyskanie odliczenia, jeżeli wnioskodawca uczestniczył w transakcji, która stanowiła część nadużycia finansowego związanego z VAT, nawet w przypadkach, gdy dana transakcja spełniała odpowiednie kryteria obiektywne. W związku z tym Tribunal Supremo (sąd najwyższy) ma wątpliwości czy fakt, że

zainteresowany wiedział, iż dostawca był fikcyjny i że nie był prawdziwy, oznacza, że transakcja może zostać zakwalifikowana jako nadużycie lub oszustwo.

- 16 Podobnie w odniesieniu do pojęcia „korzyści podatkowej” - wielokrotnie postulowanej przez TSUE jako nieunikniona przesłanka odmowy odliczenia – orzecznictwo europejskie nie wskazuje jednoznacznie, że pojęcie „korzyści podatkowej” powinno obejmować jedynie osobę wnioskującą o odliczenie, a nie ostatecznie innych uczestników transakcji będącej podstawą tego odliczenia. Innymi słowy, nie jest oczywiste, że należy pominąć postępowanie zbywającego towary, w szczególności, gdy – w przypadkach zatajenia tego zbywającego, świadomie dokonanego przez nabywcę towarów – zagrożone może być opodatkowanie bezpośrednie, ponieważ dla rzeczywistego sprzedawcy towarów transakcja ta nie jest podatkowo przejrzysta, nieistniejąca dla organów podatkowych.