

**Sprawa C-108/20**

**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

**Data wpływu:**

27 lutego 2020 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Niemcy)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

5 lutego 2020 r.

**Strona skarżąca:**

HR

**Strona pozwana:**

Finanzamt Wilmersdorf

---

**FINANZGERICHT  
BERLIN – BRANDENBURG  
POSTANOWIENIE**

[...]

W sprawie

HR

skarżąca,

Pełnomocnik: [...],

przeciwko

Finanzamt Wilmersdorf

pozwana,

o podatek obrotowy za lata 2009-2010

piąta izba Finanzgericht Berlin-Brandenburg (sądu do spraw finansowych dla Berlina i Brandenburgii) w dniu 5 lutego 2020 r. [...]

postanowiła:

**I. Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwanemu dalej „Trybunałem Sprawiedliwości”) przedkłada się następujące pytanie do rozpatrzenia w trybie prejudycjalnym:**

**Czy art. 167 i 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – zwanej dalej „dyrektywą VAT” – należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie krajowej praktyce w zakresie stosowania prawa, zgodnie z którą należy odmówić odliczenia podatku naliczonego także wtedy, gdy na wcześniejszym etapie obrotu miało miejsce przestępstwo uszczuplenia podatku obrotowego i podatnik posiadał wiedzę co do tej okoliczności lub powinien ją posiadać, jednakże w ramach dokonanej z nim transakcji nie brał udziału w przestępstwie uszczuplenia podatku, nie był z nim powiązany, a także nie wspierał go ani nie ułatwiał jego popełnienia? [Or. 2]**

**II. Postępowanie w sprawie skargi zostaje zawieszono do rozpoznania wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym określonego w pkt I.**

#### **Uzasadnienie:**

##### **I.**

1. W latach 2009-2010 – w okresie, którego dotyczy spór – skarżąca, korzystając z pomocy męża prowadziła handel hurtowy napojami w [...]. W deklaracjach podatku obrotowego za lata, których dotyczy spór, skarżąca odliczała między innymi podatek naliczony z faktur spółki P GmbH w wysokości 993.164 EUR (2009 r.) oraz 108.417 EUR (2010 r.). Dostawy napojów wykazane w tych fakturach (w szczególności napoje spirytusowe oraz napój Red Bull) zostały faktycznie wykonane przez P GmbH na rzecz skarżącej. Kwoty wynikające z faktur zostały zapłacone przez skarżącą na rzecz P GmbH, a zarówno P GmbH jak i skarżąca ujęły te obroty w swojej księgowości. Ani skarżąca, ani P GmbH nie popełniły w ramach ich wzajemnych transakcji przestępstwa uszczuplenia podatku. Faktury P GmbH odpowiadały ustawowym wymogom wynikającym z § 14, 14a Umsatzsteuergesetz (niemieckiej ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”). Skarżąca sprzedawała napoje otrzymane od P GmbH na rzecz innych podmiotów, nie popełniając przy dalszej sprzedaży przestępstwa uszczuplenia podatku obrotowego.

2. P GmbH pozyskała napoje dostarczone na rzecz skarżącej, tak jak wynika to z dwóch – w międzyczasie prawomocnych – wyroków karnych, popełniając kilka przestępstw uszczuplenia podatku obrotowego. Zgodnie z ustaleniami dokonanymi w postępowaniach karnych przestępstwa te były związane z następującym stanem faktycznym: mąż skarżącej jako odpowiedzialny uczestnik dokonywał znacznych dostaw napojów spirytusowych, kawy i napoju Red Bull na rzecz P GmbH (obróć całkowity do września 2010 r.: ok. 80 mln EUR). Za dostawy te nie wystawiano faktur. Zamiast tego jeden z pracowników P GmbH wystawiał puste faktury dokumentujące zakup tego towaru. Na podstawie tych faktur P GmbH dokonywała następnie niezgodnego z prawem odliczenia podatku naliczonego. Mąż skarżącej udostępniał jednocześnie P GmbH cenniki oraz wskazywał potencjalnych odbiorców towaru. Towar był sprzedawany na rzecz różnych odbiorców – między innymi na rzecz skarżącej. Właściwy urząd skarbowy, po ustaleniu powyższego stanu faktycznego, odmówił P GmbH zgłoszonego przez nią odliczenia podatku naliczonego z pustych faktur.
3. Pozwana odmówiła ponadto także skarżącej odliczenia podatku naliczonego w zakresie dotyczącym podatku naliczonego od towarów nabytych od P GmbH. Pozwana wskazała w celu uzasadnienia głównie na okoliczność, że skarżąca i jej przedsiębiorstwo stanowili część [Or. 3] łańcucha dostaw, w ramach którego popełniono przestępstwa uszczuplenia podatku obrotowego. Pozwana wskazała, że P GmbH przy współudziale męża skarżącej uszczupliła w drodze przestępstwa podatek naliczony z zakupu różnych napojów, które następnie zostały między innymi sprzedane na rzecz skarżącej.
4. Skarżąca stoi na stanowisku, że w przypadku objętym sporem niesłusznie odmówiono jej odliczenia podatku naliczonego od nabycia świadczeń P GmbH obciążonych podatkiem naliczonym. W ocenie skarżącej są u niej spełnione ustawowe przesłanki do odliczenia podatku naliczonego.
5. Pozwana jest natomiast zdania, że skarżąca z uwagi na współudział jej męża oraz osobliwość praktyk handlowych powinna rozpoznać, że jej przedsiębiorstwo jest częścią łańcucha dostaw, w ramach której dokonano przestępstw uszczuplenia podatku obrotowego. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości uzasadnia to odmowę odliczenia podatku naliczonego.

## II.

6. Izba przedkłada Trybunałowi Sprawiedliwości na podstawie art. 267 akapit drugi w związku z akapitem pierwszym lit. a) Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (zwanego dalej „TFUE”) pytanie przedstawione w sentencji.

## 1. Ramy prawne

### a) Prawo Unii

7. Artykuł 167 dyrektywy VAT stanowi:

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

8. Artykuł 168 lit. a) dyrektywy VAT brzmi:

*„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: [Or. 4]*

*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”.*

9. Zgodnie z art. 178 lit. a) dyrektywy VAT podatnik w celu skorzystania z odliczenia podatku w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług musi między innymi spełnić następujące warunki:

*„[...] posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6”.*

### b) Prawo krajowe

10. Paragraf 15 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 zdanie pierwsze i drugie UStG w latach, których dotyczy spór, posiadał następujące brzmienie:

*„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 dla dokonania odliczenia jest posiadanie przez przedsiębiorcę faktury wystawionej zgodnie z § 14, 14a”.*

## 2. Ocena według prawa krajowego i znaczenie pytania prejudycjalnego dla rozstrzygnięcia postępowania głównego

11. W sprawie, której dotyczy spór, znaczenie dla jej rozstrzygnięcia ma zagadnienie, czy należy odmówić skarżącej odliczenia podatku naliczonego ze świadczeń obciążonych podatkiem naliczonym spełnionych przez P GmbH, ponieważ

powinna posiadać wiedzę o przestępstwach uszczuplenia podatku obrotowego popełnionych na wcześniejszym etapie obrotu.

12. Przesłanki dla odliczenia podatku naliczonego wynikające z § 15 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 UStG są spełnione w stosunku do podatku obrotowego wykazanego na fakturach wystawionych przez P GmbH. **[Or. 5]**
13. Wątpliwe jest jedynie, czy uzasadniona jest odmowa odliczenia podatku naliczonego z uwagi na okoliczność, że skarżąca powinna posiadać wiedzę o popełnieniu przestępstwa uszczuplenia podatku obrotowego w spółce P GmbH, a zatem na wcześniejszym etapie obrotu.
14. W latach, których dotyczy spór, przepisy ustawowe nie przewidywały odmowy odliczenia podatku naliczonego we wskazanym rozumieniu tego pojęcia. Niemniej jednak krajowe orzecznictwo sądów najwyższej instancji uznaje – powołując się na orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości – taką odmowę za wskazaną, *„gdy na podstawie obiektywnych okoliczności stwierdzono, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że dana transakcja była częścią popełnionego przez dostawcę przestępstwa uszczuplenia podatku lub gdy w łańcuchu dostaw, w związku z inną transakcją poprzedzającą lub następującą po transakcji z udziałem podatnika, dokonano przestępstwa uszczuplenia podatku od wartości dodanej”* [...].
15. W związku z tym zgodnie z prawem krajowym decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu ma zagadnienie, czy okoliczność, że skarżąca powinna była posiadać wiedzę o dokonanym w spółce P GmbH przestępczym zgłoszeniu odliczenia podatku naliczonego, pociąga za sobą nie tylko odmowę odliczenia podatku naliczonego w spółce P GmbH, lecz także odmowę odliczenia podatku naliczonego w następczej transakcji pomiędzy P GmbH i skarżącą. Decydujące znaczenie ma w tym względzie interpretacja pojęcia „łańcucha dostaw”. Gdyby transakcje dokonane pomiędzy P GmbH a skarżącą łącznie z przestępczym zakupem napojów przez P GmbH na wcześniejszym etapie obrotu należało uznać za część wspólnego łańcucha dostaw, odmowa odliczenia podatku naliczonego w przypadku objętym sporem byłaby zgodna z prawem. W przypadku zaprzeczenia występowania takiego łańcucha dostaw – należałoby dopuścić odliczenie podatku naliczonego.

### 3. Ocena na podstawie prawa Unii

16. Sąd odsyłający ma wątpliwości, w jaki sposób należy – biorąc po uwagę wymogi prawa Unii – interpretować pojęcie „łańcucha dostaw” i czy transakcje występujące w postępowaniu głównym należy subsumować pod to pojęcie. Ze względu na okoliczność, że pojęcie „łańcucha dostaw” w kontekście odmowy odliczenia podatku naliczonego zostało ukształtowane pod wpływem Trybunału Sprawiedliwości, jest to zagadnienie związane z wykładnią prawa Unii. **[Or. 6]**

17. Trybunał Sprawiedliwości rozstrzygnął w utrwalonym w międzyczasie orzecznictwie, że przeciwdziałanie przestępstwu uszczuplenia podatków, unikaniu opodatkowania oraz ewentualnym nadużyciom jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę VAT. W związku z tym krajowe organy i sądy powinny odmówić korzyści w postaci prawa do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli na podstawie obiektywnych okoliczności zostanie ustalone, że prawo to powoływane jest w sposób stanowiący przestępstwo lub nadużycie. Sytuacja taka ma miejsce nie tylko wtedy, gdy przestępstwo podatkowe zostało popełnione przez samego podatnika, ale także wtedy, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez dane nabycie uczestniczy w transakcji wiążącej się z przestępstwem w zakresie VAT lub że w innej transakcji w łańcuchu dostaw, dokonanej przed transakcją przeprowadzoną przez owego podatnika lub po niej, dopuszczono się przestępstwa uszczuplenia VAT (zob. wyroki Trybunału Sprawiedliwości: z dnia 18 maja 2017 r., Litdana, C-624/15, [...], pkt 35; z dnia 22 października 2015 r., PPHU Stehcemp, C-277/14, [...], pkt 47-49; z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, [...], pkt 42; z dnia 18 lipca 2013 r., Evita-K, C-78/12, [...], pkt 41; z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans, C-642/11, [...], pkt 48; z dnia 31 stycznia 2013 r., LVK-56, C-643/11, [...], pkt 60; z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, [...], pkt 41; z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i David, C-80/11 i C-142/11, [...], pkt 47).
18. Zgodnie z zasadami prawa Unii odmowa odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do postępowania głównego może wchodzić w rachubę w następujących trzech przypadkach:
- sama skarżąca popełniła w związku dokonanymi na jej rzecz przez P GmbH spornymi dostawami przestępstwo uszczuplenia podatku,
  - P GmbH dokonała w drodze przestępstwa uszczuplenia podatku obrotowego z dostaw na rzecz skarżącej lub
  - sporne transakcje stanowiły część łańcucha dostaw, w ramach którego popełniono przestępstwo uszczuplenia podatkowego.

Jeżeli żadne z tych trzech zdarzeń nie występuje, odmowa odliczenia podatku naliczonego u skarżącej nie powinna być dopuszczalna – niezależnie od wiedzy co do popełnienia przestępstwa uszczuplenia podatku na wcześniejszym etapie obrotu. [Or. 7]

19. Ze względu na okoliczność, że ani skarżąca, zgłaszając odliczenie podatku naliczonego z dostaw napojów dokonanych przez P GmbH, ani P GmbH jako dostawca towaru, dokonując spornych w niniejszej sprawie transakcji nie popełnili przestępstwa uszczuplenia podatkowego, decydujące znaczenie w postępowaniu głównym ma wyłącznie kwestia, czy sporne transakcje stanowiły część „łańcucha dostaw”, w ramach którego popełniono przestępstwo uszczuplenia podatku.

20. Pojęcie „łańcucha dostaw” stosowane przez Trybunał Sprawiedliwości nie zostało – w zakresie, w jakim można to ocenić – do tej pory bliżej zdefiniowane.
21. Sąd odsyłający uważa w tym względzie, że można prezentować pogląd, iż już sama wiedza lub też powinność powzięcia wiedzy przez podatnika o przestępstwie uszczuplenia podatkowego popełnionym na wcześniejszym (jakimkolwiek) etapie obrotu prowadzi do odmowy odliczenia podatku naliczonego. Sytuacja taka zaistniałaby, gdyby pojęcie „łańcucha dostaw” należało rozumieć w ten sposób, że wystarczy, aby w odniesieniu do tego samego przedmiotu dostawy miało miejsce kilka następujących po sobie transakcji. Związek lub łączność z przestępstwem uszczuplenia podatkowego popełnionym na wcześniejszym etapie obrotu istniałaby w takim przypadku jedynie przez to, że dotyczyłoby to tego samego przedmiotu dostaw. Wspieranie lub ułatwianie popełnienia przestępstwa uszczuplenia podatków przez sporną transakcję (na przykład poprzez ukrywanie stosunków występujących przy transakcji lub podobne działania) nie byłoby jednak konieczne.
22. Odsyłająca izba skłania się jednak do stanowiska, że taka interpretacja pojęcia „łańcucha dostaw” byłaby – uwzględniając unijne zasady neutralności i proporcjonalności – za daleko idąca.
23. Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości można wyprowadzić wniosek, że odmowa odliczenia podatku naliczonego w przypadku nadużyć oraz przestępstw uszczupleń podatku w związku z łańcuchem dostaw wchodzi w rachubę jedynie wtedy, gdy właśnie szczególna kombinacja szeregu następujących po sobie transakcji skutkuje układem stanowiącym oszustwo w odniesieniu do tych transakcji rozważanych jako całość (zob. wyrok Trybunału z dnia 18 grudnia 2014 r., Italmoda, C-131/13, C-163/13 i C-164/13, [...], pkt 67). Taką ocenę można na przykład przyjąć, gdy następujące po sobie dostawy są częścią całościowego planu, którego celem jest utrudnienie możliwości śledzenia dostarczonych przedmiotów i w związku z tym jednocześnie utrudnienie wykrycia przestępstw uszczupleń podatku popełnionych w tym łańcuchu dostaw. W szczególności powinny być objęte tym pojęciem transakcje będące częścią tak zwanego oszustwa karuzelowego. Ponadto mogą być nim objęte także transakcje łańcuchowe, gdy poprzez włączenie przedsiębiorców, którzy faktycznie nie otrzymują przedmiotu dostawy **[Or. 8]**, zmierza się do ukrycia stosunków związanych z transakcjami. W konsekwencji zgodnie z tym stanowiskiem pojęcie „łańcucha dostaw” obejmować będzie jedynie takie transakcje, które konkretnie wspierają lub ułatwiają przestępstwo uszczuplenia podatkowego popełnione na wcześniejszym lub późniejszym etapie obrotu.
24. Taki wynik interpretacji może zostać oparty w ocenie izby odsyłającej na szeregu orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości, w których Trybunał Sprawiedliwości dla odmowy odliczenia podatku naliczonego:
  - zakłada „udział” podatnika ze swoją transakcją w przestępstwie uszczuplenia podatkowego popełnionym na wcześniejszym lub

późniejszym etapie obrotu (zobacz wyroki Trybunału: z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, [...] pkt 33; z dnia 28 marca 2019 r., Vinis, C-275/18, [...], pkt 33; z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition, C-495/17, [...], pkt 41; z dnia 25 października 2018 r., Bozicevic Jezovnik, C-528/17, [...], pkt 35; z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, [...], pkt 52; z dnia 18 maja 2017 r., Litdana, C-624/15, [...], pkt 33 i nast.; z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, [...], pkt 40; z dnia 2 czerwca 2016 r., Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, [...], pkt 42; z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i David, C-80/11 i C-142/11, [...], pkt 54),

- przyjmuje istnienie „powiązania” pomiędzy transakcją podatnika z oszustwem popełnionym na innym etapie (zob. wyrok Trybunału z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i David, C-80/11 i C-142/11, [...], pkt 53), lub
- wymaga, by transakcja podatnika „stanowiła część składową” przestępstwa uszczuplenia podatkowego popełnionego na innym etapie obrotu (zob. wyroki Trybunału: z dnia 28 marca 2019 r., Vins, C-275/18, [...], pkt 33; z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition, C-495/17, [...], pkt 41; z dnia 18 października 2018 r., Bozicevic Jezovnik, C-528/17, [...], pkt 35; z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, [...], pkt 40).

W ocenie sądu odsyłającego dla takiego „udziału”, „powiązania” lub „bycia częścią składową” nie powinno wystarczać posiadanie samej wiedzy [Or. 9] o popełnieniu przestępstwa uszczuplenia podatku lub nawet tylko występowanie powinności posiadania takiej wiedzy. Przeciwnie, przesłanką dla takiego „udziału”, „powiązania” lub „bycia częścią składową” powinno być własne przyczynienie się do popełnienia przestępstwa uszczuplenia podatku, co najmniej w rozumieniu wspierania lub ułatwiania. Zła wiara jako wyłącznie subiektywna okoliczność nie może w ocenie sądu odsyłającego zastąpić aktywnego uczestnictwa, które jest niezbędne do przyjęcia „udziału”, „powiązania” lub „bycia częścią składową”.

25. W ocenie sądu odsyłającego wiele przemawia za tym, że podatnikowi nie można odmówić odliczania podatku naliczonego w zawiązku z nabyciem towarów lub usług obciążonych podatkiem naliczonym, jeżeli obok złej wiary nie występuje wspieranie lub ułatwianie popełnienia przestępstwa uszczuplenia podatku. Powyższa ocena jest szczególnie uzasadniona, gdy stosunki dostawy – tak jak miało to miejsce w postępowaniu głównym – zostały w pełni ujawnione wobec organów skarbowych poprzez wystawienie faktur i wpisy w księgowości i deklaracjach VAT. W takim wypadku nie występuje ukrywanie stosunków dostawy lub dostawców. Przestępstwo uszczuplenia podatku popełnione na poprzednim etapie obrotu (w niniejszej sprawie: odliczenie podatku naliczonego przez P GmbH z tytułu nabycia napojów) jest całkowicie zakończone i nie może być już wspierane lub ułatwane przez transakcje dokonane na następnym etapie



obrotu (w niniejszej sprawie: dalsza sprzedaż napojów przez P GmbH na rzecz skarżącej). Przeciwnie, transakcja pomiędzy P GmbH a skarżącą powinna być postrzegana jako dalszy stosunek związany z dostawą, który jest niezależny od transakcji na poprzednim etapie obrotu związanej z przestępstwem uszczuplenia podatku. W tym zakresie brakuje całościowego planu, zgodnie z którym dostawy te miałyby być częścią przestępstwa uszczuplenia podatku obejmującego szereg transakcji. Zgodnie z takim rozumieniem pojęcia „łańcucha dostaw” – w okolicznościach występujących w postępowaniu głównym – powinno uznać się, że łańcuch dostaw skończył się na P GmbH. Dostawy mające miejsce po popełnieniu przestępstwa uszczuplenia podatku obrotowego – niezależnie od tego, czy były one skierowane do skarżącej, czy do obcego podmiotu trzeciego – nie powinny zostać uznane za części łańcucha dostaw, w ramach którego popełniono przestępstwo uszczuplenia podatku, lecz za nowe stosunki dostawy, które powinny być oceniane niezależnie od wcześniejszego przestępstwa podatkowego.

26. W związku z powyższym w ocenie sądu odsyłającego powinno być też bez znaczenia, czy mąż skarżącej wskazywał P GmbH odbiorców towaru. Nie powinno to bowiem zmieniać niczego w odniesieniu do okoliczności, że dostawy ze strony P GmbH na rzecz skarżącej nie miały żadnego wpływu na popełnione wcześniej przez P GmbH przestępstwo uszczuplenia podatku. W pełni przejrzysty stosunek dostawy pomiędzy P GmbH a skarżącą nie może wspierać zakończonego już przestępstwa uszczuplenia podatku. Z uwagi na przejrzystość wykluczone jest też [Or. 10] następce ukrycie stosunku dostawy.
27. Powyższa konkluzja może być uznana za znajdującą potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości, zgodnie z którym odmowa odliczenia podatku naliczonego w przypadkach nadużycia wchodzi w rachubę jedynie wtedy, gdy dopuszczenie spornego odliczenia podatku naliczonego skutkowałoby uzyskaniem korzyści, której przyznanie byłoby sprzeczne z celami dyrektywy VAT (zob. wyrok Trybunału z dnia 10 lipca 2019 r., Kurzu zeme, C-273/18, [...], pkt 35). Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości taka sytuacja może na przykład wystąpić, gdy podatnik poprzez transakcje zmierza do zatajenia rzeczywistego dostawcy, aby w ten sposób utrudnić opodatkowanie transakcji lub gdy celem spornej transakcji jest właśnie uzyskanie nienależnej korzyści podatkowej (zob. wyrok Trybunału z dnia 10 lipca 2019 r., Kurzu zeme, C-273/18, [...], pkt 36 i nast.). Należy uznać, że taki przypadek stanowiącego nadużycie zgłoszenia odliczenia podatku naliczonego nie występuje jednak w okolicznościach istniejących w postępowaniu głównym. Ze względu na to, że dostawca napojów (P GmbH) jest wskazany na fakturach, zapewniona jest kontrola opodatkowania obrotu towarami przez organy skarbowe. Nie można stwierdzić zatajenia dostawcy poprzez transakcje zawarte pomiędzy P GmbH a skarżącą. Ponadto celem spornych w niniejszej sprawie transakcji nie jest popełnienie przestępstwa uszczuplenia podatku. Przeciwnie, tak jak już na to wskazano powyżej, ewentualne przestępstwo uszczuplenia podatku przez P GmbH było już zakończone w momencie dostawy napojów do skarżącej. W związku z tym – rozumując logicznie – jest wykluczone, że celem nabycia

napijów przez skarżącą było przestępstwo uszczuplenia podatku popełnione już uprzednio przez P GmbH.

28. Ponadto poprzez sporne transakcje nie powstała żadna szkoda w zakresie podatku obrotowego, gdyż P GmbH uiściła naliczony podatek obrotowy. Zgodnie z powyższym poprzez wskazane transakcje nie powstała żadna korzyść podatkowa, która mogłaby być sprzeczna z celami dyrektywy VAT. Przeciwnie, można przyjąć, że leżące u podstaw wspólnego systemu podatku od wartości dodanej systemowe rozstrzygnięcie o neutralności podatku obrotowego nakazuje, aby w postępowaniu głównym w odniesieniu do nabyć powodujących powstanie podatku naliczonego zostało zapewnione jego odliczenie. Utrzymywanie się skutków przestępstwa uszczuplenia podatków popełnionego na (jakimkolwiek) wcześniejszym etapie w odniesieniu do wszelkich dalszych transakcji spowodowane przez samą wiedzę lub powinność posiadania wiedzy o tym uszczupieniu, stanowiłoby w ocenie sądu odsyłającego nieproporcjonalne ograniczenie tej zasady neutralności. W tym zakresie powinno się uwzględnić, że odmowa odliczenia podatku naliczonego nie powinna przybierać charakteru sankcji. Okoliczność, że towar, którego dotyczy transakcja, został ewentualnie nabyty w okolicznościach naruszających prawo nie oznacza, iż zasada **[Or. 11]** neutralności VAT może zostać zignorowana. Odliczenie podatku naliczonego powinno zostać wyłączone jedynie w przypadku, gdy dane świadczenie bezpośrednio umożliwia lub wspiera nadużycie.
29. Za takim stanowiskiem może ponadto przemawiać, że dla odliczenia podatku naliczonego jest co do zasady bez znaczenia, czy VAT należny za wcześniejsze lub późniejsze sprzedaże został rzeczywiście odprowadzony na rzecz Skarbu Państwa (zob. postanowienie Trybunału Sprawiedliwości z dnia 3 marca 2004 r., *Transport Service*, C-395/02, Zb.Orz. s. I-1991, pkt 26 oraz jego wyroki; z dnia 12 stycznia 2006 r., *Optigen i in.*, C-354/03, C-355/03 i C-484/03, Zb.Orz. s. I-483, pkt 54; z dnia 21 czerwca 2012 r., *Mahagében i David*, C-80/11 i C-142/11, [...] pkt 40). W tym kontekście Trybunał Sprawiedliwości zawsze podkreślał konieczność, aby środki podejmowane w celu ochrony praw skarbu państwa – a zatem ochrony przychodów państwa – nie przekraczały tego, co jest niezbędne do realizacji celów w postaci „zapewnienia prawidłowego poboru podatku i unikania oszustw podatkowych” [zob. wyroki Trybunału Sprawiedliwości: z dnia 29 lipca 2010 r., *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, C-188/09, [...], pkt 26; z dnia 27 września 2007 r., *Téleos*, C-409/04, [...], pkt 46; podobnie wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 czerwca 2012 r., *Mahagében i David*, C-80/11 i C-142/11, [...], pkt 48). W odniesieniu do środków w rozumieniu art. 273 dyrektywy VAT Trybunał Sprawiedliwości stwierdza w tym zakresie dosłownie: „Ponadto stosowane przez państwa członkowskie na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112 środki mające na celu zapewnienie właściwego poboru podatku i zapobieganie przestępczości nie mogą wykraczać poza zakres konieczny do osiągnięcia owego celu. Nie mogą wobec tego być wykorzystywane w sposób regularnie uniemożliwiający skorzystanie z prawa do odliczenia VAT i naruszający tym samym neutralność tego podatku, będącą jedną z zasad

*podstawowych wspólnego systemu podatku” (wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i David, C-80/11 i C-142/11, [...], pkt 57).*

30. Szeroka interpretacja pojęcia „łańcucha dostaw” w kontekście odmowy odliczenia podatku naliczonego w przypadkach nadużycia mogłaby jednakże w ocenie sądu odsyłającego prowadzić do takiego systematycznego zakwestionowania prawa do odliczania podatku naliczonego oraz zasady neutralności VAT. Gdyby zaliczyć do łańcucha dostaw leżące u podstaw odmowy odliczenia podatku naliczonego także transakcje, które ani nie wspierają, ani nie ułatwiają przestępstwa uszczuplenia podatku popełnionego na wcześniejszym lub późniejszym etapie obrotu, w odmowie odliczenia podatku naliczonego w przypadkach nadużycia pojawiłby się daleko idący i nieproporcjonalny skutek sankcyjny. Tak jak właściwa jest odmowa odliczenia podatku naliczonego – aby skutecznie przeciwstawić się przestępstwu uszczuplenia podatku i nadużyciom – w stosunku do transakcji pozostających w bezpośrednim związku z [Or. 12] nadużyciem podatku obrotowego oraz popełnieniem przestępstwa uszczuplenia podatku, tak jako niezgodne z systemem należy ocenić jednocześnie przyjęcie pośredniego oddziaływania – z uwagi na konieczność zwalczania nadużyć – odmowy odliczenia podatku naliczonego na kilka późniejszych lub wcześniejszych etapów obrotu, gdy etapy te nie mają żadnego widocznego związku, w rozumieniu jego wspierania, z popełnionym przestępstwem uszczuplenia podatku. W przypadku przyjęcia takiego pośredniego oddziaływania doszłoby do wielokrotnej kumulacji obciążenia podatkiem obrotowym, które wielokrotnie przekraczałoby szkodę w zakresie podatku obrotowego powstałą w wyniku przestępstwa uszczuplenia tegoż podatku. W konsekwencji uznanie istnienia takiej „transakcji obciążonej oszustwem” prowadziłoby do pojawienia się sankcji o skutku porównywalnym do grzywny – która nie powinna znajdować swojej podstawy w dyrektywie VAT. Podatek obrotowy nie może w tym zakresie być wykorzystany jako sankcja za nieuczciwe zachowanie podatnika [...].
31. Ponadto izba uważa szeroką wykładnię pojęcia „łańcucha dostaw” za wzbudzającą wątpliwości także z tego powodu, że nie można zauważyć, aby odmowa odliczenia podatku naliczonego na późniejszych etapach obrotu, na których nie wspierano przestępstwa uszczuplenia podatku, w ogóle nadawałaby się do osiągnięcia postulowanego przez Trybunał Sprawiedliwości celu: zapobiegania nadużyciom oraz przestępstwom w zakresie podatku obrotowego. Bowiem w przypadku, gdy popełnione na poprzednim etapie obrotu przestępstwo uszczuplenia podatku – tak jak w postępowaniu głównym – jest już zakończone, a następcza transakcja – w niniejszej sprawie pomiędzy P GmbH a skarżącą – nie może już umożliwić lub wspierać tego przestępstwa, odmowa odliczenia podatku naliczonego u skarżącej nie może już przeszkodzić popełnianiu przestępstw uszczuplenia podatku.
32. Ocena, że zastosowanie odmowy odliczenia podatku naliczonego może być w okolicznościach występujących w postępowaniu głównym niewłaściwe, mogłaby wreszcie zostać potwierdzona także przez utrwalone orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, zgodnie z którym pod kątem podatku obrotowego nie należy

różnicować pomiędzy transakcjami „legalnymi” a „nielegalnymi”. Okoliczność, iż dana transakcja nie jest pod względem prawnym akceptowana, nie ma znaczenia dla jej opodatkowania podatkiem obrotowym, gdyż zasada neutralności VAT wymaga opodatkowania wszystkich transakcji (zob. wyroki Trybunału Sprawiedliwości: z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, [...], pkt 50; z dnia 12 stycznia 2006 r., Optigen i in., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, [...], pkt 49). Jeżeli system VAT obejmuje także „nielegalne” transakcje, powinno w stosunku do nich być również możliwe – ze względów neutralności podatkowej – odliczenie podatku naliczonego. W okolicznościach występujących w postępowaniu głównym może to prowadzić do skutku, iż co prawda występuje tam, z uwagi na udział małżonka skarżącej w przestępstwie uszczuplenia podatku obrotowego na wcześniejszym etapie obrotu, transakcja **[Or. 13]** nieakceptowana pod względem prawnym, ale mimo to – niezależnie od tego braku akceptacji – pod względem podatku obrotowego późniejsze transakcje mają znaczenie, co prowadzi do tego, że nie można wykluczyć odliczenia podatku naliczonego.

#### 4. Zawieszenie postępowania

33. [...] [Wywody dotyczące postępowania krajowego]

34. [...] [Wywody dotyczące postępowania krajowego]

[...]