

Sprawa C-596/21

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Data wpływu:

28 września 2021 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Finanzgericht Nürnberg (Niemcy)

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

21 września 2021 r.

Strona skarżąca:

A

Strona przeciwna:

Finanzamt M

[...]

Postanowienie

W sporze

A

– strona skarżąca –

[...]

przeciwko

Finanzamt M (urzędowi skarbowemu w M)

– strona przeciwna –

w przedmiocie podatku obrotowego za 2011 r.

druga izba Finanzgericht Nürnberg (sądu finansowego w Norymberdze) [...]

w dniu 21 września 2021 r. postanowiła:

- I. **Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej zostają przedłożone następujące pytania w celu wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**
 1. **Czy drugiemu nabywcy towaru można odmówić prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z nabyciem, ponieważ powinien był wiedzieć, że pierwotny sprzedawca uchylił się od zapłaty podatku VAT przy pierwszym zbyciu, mimo że pierwszy nabywca także wiedział, że pierwotny sprzedawca uchylił się od zapłaty podatku VAT przy pierwszym zbyciu?**
 2. **W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy w przypadku drugiego nabywcy odmowa jest ograniczona kwotowo do wysokości szkody podatkowej wyrządzonej oszustwem podatkowym?**
 3. **W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie drugie: czy szkodę podatkową oblicza się**
 - a. **w drodze porównania kwoty podatku należnego w ramach łańcucha dostaw zgodnie z przepisami oraz kwoty rzeczywiście naliczonego podatku,**
 - b. **w drodze porównania kwoty podatku należnego w ramach łańcucha dostaw zgodnie z przepisami oraz kwoty rzeczywiście zapłaconego podatku albo**
 - c. **w jaki inny sposób?**
- II. **Postępowanie zostaje zawieszono do momentu doręczenia orzeczenia przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.**

[...]

Uzasadnienie

I.

- 1 W 2011 r. strona skarżąca, przedsiębiorca, nabyła od C, który podawał się za W, samochód używany dla swojego przedsiębiorstwa, który C we wcześniejszym roku nabył od osoby trzeciej. W wiedział, że C się za niego podawał i wyraził na to zgodę. C wystawił W fakturę za dostawę samochodu używanego na kwotę 52 100,84 EUR wraz z 9899,16 EUR z tytułu podatku VAT, W wystawił stronie skarżącej fakturę na kwotę 64 705,88 EUR wraz z 12 294,12 EUR z tytułu podatku VAT, którą przekazał C, który z kolei wydał ją stronie skarżącej. Strona

skarżąca przekazała C łącznie 77 000 EUR, które ten zatrzymał dla siebie. W swoich księgach rachunkowych i w deklaracjach podatkowych C uwzględnił jedynie cenę sprzedaży w wysokości 52 100,84 EUR wraz z 9899,16 EUR z tytułu podatku VAT i zapłacił podatek jedynie w wysokości wynikającej z tej kwoty. W nie odnotował tej transakcji ani w swoich księgach rachunkowych ani w zeznaniach podatkowych i nie zapłacił z tego tytułu podatku.

- 2 Strona skarżąca domaga się odliczenia podatku VAT w wysokości 12 294,12 EUR w związku z nabyciem samochodu używanego. Natomiast strona przeciwna twierdzi, że strona skarżąca nie może odliczyć podatku naliczonego, ponieważ należy jej odmówić prawa do odliczenia, gdyż powinna była wiedzieć o oszustwie podatkowym popełnionym przez C.
- 3 Na podstawie akt sprawy i ustaleń z rozprawy sąd odsyłający stoi na stanowisku, że w świetle okoliczności niniejszej sprawy strona skarżąca była, z uwagi na szereg nieprawidłowości, zobowiązana do upewnienia się co do tożsamości swojego kontrahenta, a wówczas stwierdziłaby z jednej strony, że C celowo ukrył swoją tożsamość, co nie mogło mieć innego celu niż uchylenie się od podatku VAT wynikającego ze sprzedaży używanego samochodu, oraz z drugiej strony, że W miał obojętny stosunek względem swoich zobowiązań podatkowych i nie był gotowy się z nich wywiązać w wymagany sposób.

II.

- 4 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.
- 5 **1. Ramy prawne**
- 6 **a. Prawo Unii**
- 7 Zgodnie z art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT za dostawę towarów uznaje się
- 8 *„... przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu lub sprzedaży”.*
- 9 Artykuł 167 dyrektywy VAT stanowi:
- 10 *„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.*
- 11 Artykuł 168 lit. a) dyrektywy VAT brzmi:
- 12 *„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*”.

13 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:

14 „... posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6”.

15 **b. Prawo krajowe**

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

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

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

18 „Przedsiębiorca może odliczyć jako podatek naliczony następujące kwoty:

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”.*

19 **2. Ocena według prawa krajowego i znaczenie pytania prejudycjalnego dla rozstrzygnięcia sprawy**

20 W spornej sprawie pojawia się, na podstawie akt sprawy oraz ustaleń z rozprawy, kwestia tego, w jakiej kwocie należy odmówić stronie skarżącej prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z nabyciem używanego samochodu z uwagi na to, że powinna była wiedzieć o oszustwie podatkowym popełnionym przez C.

21 Przesłanki dla odliczenia podatku naliczonego wynikające z § 15 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 UStG są spełnione w stosunku do podatku obrotowego wykazanego na fakturze wystawionej przez W. Z uwagi na zgodę W na działania C doszło do nietypowego przypadku umowy [komisu], zgodnie z którą prowizja płacona jest od sprzedaży, przy czym cechą szczególną było to, że komitent – C – jest jednocześnie przedstawicielem komisanta. Dlatego też należy przyjąć, że

najpierw C dokonał dostawy pojazdu na rzecz W, a następnie W dokonał dostawy pojazdu na rzecz strony skarżącej.

- 22 Jednocześnie jednak co do zasady spełnione są także przesłanki odmowy [odliczenia podatku VAT]. Zgodnie z utrwalonym krajowym orzecznictwem sądu najwyższej instancji, opartym w tym zakresie na utrwalonym orzecznictwie Trybunału (np. postanowienie z dnia 14 kwietnia 2021 r., C-108/20, EU:C:2021:266 – Finanzamt Wilmersdorf i przytoczone tam orzecznictwo) należy odmówić prawa do odliczenia w przypadku, gdy wprowadzie spełnione są przesłanki dla takiego odliczenia, ale w świetle obiektywnych okoliczności ustalono, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie uczestniczy w oszustwie dotyczącym podatku VAT popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym lub późniejszym odcinku łańcucha dostaw [wyrok Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego) z dnia 18 lutego 2016 r.].
- 23 Zgodnie z tym należałoby ewentualnie odmówić stronie skarżącej skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego w wysokości 12 294,12 EUR, chociaż C uchylił się od zapłaty podatku VAT jedynie w kwocie 2394,96 EUR, a w łańcuchu dostaw od C przez W do strony skarżącej łączna kwota faktycznie zapłaconego podatku jest niższa jedynie o tę kwotę od kwoty podatku należnego przy prawidłowym rozliczeniu transakcji.
- 24 3. Ocena według prawa Unii**
- 25 Sąd odsyłający ma wątpliwości, czy taki rezultat jest zgodny z dyrektywą VAT w jej wykładni dokonanej przez Trybunał.
- 26 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału odmowa przyznania prawa w przypadku udziału w oszustwie podatkowym ma na celu niedopuszczenie do nieprawidłowego opodatkowania (por. wyrok wielkiej izby z dnia 7 grudnia 2010 r. C-285/09, EU:C:2010:742 – R, pkt 52 co do odmowy przyznania zwolnienia dostaw wewnątrzspółnotowych) oraz ochronę interesów skarbu państwa (wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., C-80/11, C-142/11, EU:C:2012:373 – Mahageben i David, pkt 48; z dnia 6 grudnia 2012 r., C-285/11 EU:C:2012:774 – Bonik, pkt 42). Opiera się ona na okoliczności, że osobie biorącej udział w oszustwie podatkowym można przypisać utratę dochodów podatkowych (wyrok z dnia 17 października 2019 r., C-653/18 EU:C:2019:876 – Unitel, pkt 34). W ocenie sądu odsyłającego przemawia to za tym, że należy odmówić przyznania praw jedynie w zakresie, w jakim jest to konieczne dla zrekompensowania utraconych dochodów podatkowych.
- 27 Wyrok EU:C:2021:266 Finanzamt Wilmersdorf zawiera jednak rozważania dotyczące tego, czy cel odmowy prawa do odliczenia może wykraczać poza odszkodowanie lub odpowiedzialność z tytułu oszustwa podatkowego. Zgodnie z wywodami zawartymi w pkt 35 i nast. tego wyroku odmowa prawa do odliczenia nie jest uzależniona od tego, czy uczestnik oszustwa podatkowego

uzyskał korzyść podatkową lub gospodarczą z tego tytułu, lecz powinna stanowić przeszkodę w przeprowadzaniu transakcji stanowiących oszustwo, uniemożliwiając w szczególności zbycie towarów i usług będących przedmiotem transakcji związanej z oszustwem, a tym samym przyczynia się do zwalczania oszustw. Trybunał nie dostrzega w takiej odmowie naruszenia zasady neutralności podatkowej.

- 28 Gdyby jednak odmowa miała być ograniczona kwotowo do wysokości wyrządzonej szkody podatkowej, mogłaby ona jednak wówczas pozostawać w wielu przypadkach bezskuteczna, jeżeli w celu ustalenia szkody podatkowej porównywane byłyby jedynie naliczone kwoty podatku, gdyż zastosowanie odmowy jest możliwe z reguły dopiero po wykryciu oszustwa podatkowego, a organy podatkowe zwykle wówczas również dokonują korekty początkowo nieprawidłowo naliczonych kwot podatku. Porównanie między podatkiem, który powinien zostać naliczony, a podatkiem pobranym uwzględnia natomiast często spotykany przypadek, gdy organy podatkowe po wykryciu oszustw podatkowych odmawiają wprowadzenia prawa do odliczenia i dokonują korekty naliczonych kwot podatku w stosunku do osób uchylających się od płacenia podatków, lecz nie są w stanie odzyskać należnej kwoty dopłaty wynikłej ze skorygowanego naliczenia kwoty podatku, gdyż osoby uchylające się od płacenia podatków zdołały zużyć lub ukryć kwoty, od zapłaty której się uchylili.
- 29 Sąd odsyłający skłania się, mając w szczególności na względzie wyrok wielkiej izby EU:C:2010:742 – R, do tego, aby ograniczyć zakres odmowy [prawa do odliczenia] do wysokości wyrządzonej szkody podatkowej, a szkodę podatkową ustalić w drodze porównania łącznej kwoty podatku należnego w ramach łańcucha dostaw zgodnie z przepisami (przy prawidłowym rozliczeniu danej transakcji) oraz kwoty rzeczywiście zapłaconego podatku. W związku z tym w spornej sprawie strona skarżąca miałaby prawo dokonania odliczenia kwoty 9899,16 EUR, a odmowa prawa do odliczenia mogłaby dotyczyć jedynie kwoty przekraczającej tę wysokość, która to kwota odpowiada szkodzie podatkowej.

[...]