Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 4 czerwca 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Zasady prawa Unii – Poszanowanie prawa do obrony – Postępowanie podatkowe – Korzystanie z prawa do odliczenia w zakresie podatku od wartości dodanej (VAT) – Odmowa prawa do odliczenia ze względu na nieodpowiednie zachowanie zarzucane usługodawcom podatnika – Akt administracyjny wydany przez krajowe organy podatkowe bez udzielenia zainteresowanemu podatnikowi dostępu do informacji i dokumentów stanowiących podstawę tego aktu – Podejrzenie oszustwa podatkowego – Krajowa praktyka uzależniająca skorzystanie z prawa do odliczenia od posiadania dokumentów potwierdzających innych niż faktura – Dopuszczalność

W sprawie C-430/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunalul Cluj (sąd okręgowy w Klużu, Rumunia) postanowieniem z dnia 15 maja 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 czerwca 2019 r., w postępowaniu:

SC C.F. SRL

przeciwko

A.J.F.P.M.,

D.G.R.F.P.C,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: M. Safjan (sprawozdawca), prezes izby, L. Bay Larsen i C. Toader, sędziowie,

rzecznik generalny: H. Saugmandsgaard Øe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu SC C.F. SRL – T.D. Vidrean-Căpuşan i D.F. Paşcu, avocați,

– w imieniu rządu rumuńskiego – początkowo E. Gane, A. Rotăreanu i C.R. Canțăr, a następnie E. Gane i A. Rotăreanu, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i L. Lozano Palacios, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: rumuński.

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni ogólnej zasady poszanowania prawa do obrony przyjętej w prawie Unii oraz zasad regulujących stosowanie przez państwa członkowskie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (VAT).

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy SC C.F. SRL (zwaną dalej „spółką CF") a Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (okręgowym organem administracyjnym ds. finansów publicznych M., Rumunia; zwanym dalej „urzędem okręgowym") i Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (regionalną dyrekcją generalną ds. finansów publicznych C., Rumunia; zwaną dalej „dyrekcją regionalną") w przedmiocie żądania stwierdzenia nieważności podatkowych aktów administracyjnych, w drodze których na spółkę CF nałożono dodatkowe zobowiązania podatkowe w zakresie VAT i podatku dochodowego od osób prawnych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 178 lit. a) 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) (zwanej dalej „dyrektywą VAT"), przewiduje:

„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 rozdział 3 sekcje 3–6".

Prawo rumuńskie

4 Artykuł 11 ust. 1 Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal (ustawy nr 227/2015 wprowadzającej kodeks podatkowy) z dnia 8 września 2015 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 688 z dnia 10 września 2015 r.; zwanej dalej „kodeksem podatkowym") stanowi, że określając kwotę zobowiązania z tytułu opłaty, podatku lub obowiązkowej składki na ubezpieczenie społeczne, organy podatkowe mogą pominąć transakcję, która nie ma celu gospodarczego, dostosowując jej skutki podatkowe, albo zmienić formę transakcji lub działalności, aby odzwierciedlić treść ekonomiczną transakcji lub działalności.

5 Artykuł 25 ust. 1 kodeksu podatkowego przewiduje, że na potrzeby ustalenia wyniku podatkowego za wydatki podlegające odliczeniu uznaje się wydatki poniesione do celów prowadzenia działalności gospodarczej, w tym wydatki podlegające obowiązującym przepisom prawa, jak również opłaty rejestracyjne, składki członkowskie i należności wpłacane izbom przemysłowo-handlowym, organizacjom pracodawców i związkom zawodowym.

6 Artykuł 299 ust. 1 lit. a) wskazanego kodeksu nakłada na podatnika VAT obowiązek posiadania, na potrzeby podatku naliczonego zapłaconego lub do zapłaty, faktury i, w pewnych określonych przypadkach, dowodu zapłaty.

7 Zgodnie z art. 6 ust. 1 i 2 Legea nr. 207 privind Codul de procedură fiscală (ustawy nr 207 w sprawie kodeksu postępowania podatkowego) z dnia 20 lipca 2015 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 547 z dnia 23 lipca 2015 r.), w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „kodeksem postępowania podatkowego"):

„1. Organ podatkowy może ocenić, w granicach jego uprawnień i kompetencji, znaczenie okoliczności faktycznych o charakterze podatkowym za pomocą środków dowodowych przewidzianych ustawą oraz przyjąć rozwiązanie oparte na przepisach prawa oraz na kompletnych ustaleniach dotyczących wszystkich okoliczności wyjaśniających sprawę w chwili podejmowania decyzji. Organ podatkowy, wykonując przysługujące mu uprawnienia dyskrecjonalne, powinien uwzględnić uwagi na piśmie skierowane przez właściwy organ podatkowy do odnośnego podatnika w ramach udzielania pomocy i wskazówek podatnikom, a także rozwiązanie przyjęte przez organ podatkowy w podatkowym akcie administracyjnym lub przez sąd w wydanym wcześniej prawomocnym orzeczeniu w odniesieniu do analogicznych okoliczności faktycznych dotyczących tego samego podatnika. W przypadku gdy organ podatkowy stwierdzi istnienie różnic między sytuacją podatkową podatnika i informacjami uwzględnionymi w uwagach na piśmie lub podatkowym akcie administracyjnym dotyczących tego samego podatnika, organ ten może przyjąć ustalenia zgodnie z rzeczywistą sytuacją podatkową i przepisami prawa podatkowego oraz ma obowiązek przedstawić na piśmie uzasadnienie nieuwzględnienia wcześniejszych uwag.

2. Organ podatkowy wykonuje przysługujące mu uprawnienia dyskrecjonalne w granicach rozsądku i słuszności, zapewniając właściwą równowagę między realizowanym celem a środkami podjętymi do jego osiągnięcia".

8 Artykuł 9 kodeksu postępowania podatkowego, zatytułowany „Prawo do bycia wysłuchanym", stanowi w ust. 1:

„Przed wydaniem decyzji organ podatkowy ma obowiązek zapewnić podatnikowi możliwość wyrażenia stanowiska co do faktów i okoliczności istotnych dla wydania decyzji".

9 Artykuł 46 tego kodeksu, zatytułowany „Treść i uzasadnienie podatkowego aktu administracyjnego", przewiduje w ust. 2:

„Podatkowy akt administracyjny sporządzony na nośniku papierowym zawiera następujące elementy:

[…]

j) informacje dotyczące przesłuchania podatnika".

10 Artykuł 49 wskazanego kodeksu, zatytułowany „Nieważność podatkowego aktu administracyjnego", ma następujące brzmienie:

„1. Podatkowy akt administracyjny jest nieważny we wszystkich następujących przypadkach:

a) został przyjęty z naruszeniem przepisów prawa o właściwości;

b) nie zawiera jednego z elementów dotyczących imienia i nazwiska przedstawiciela organu podatkowego oraz charakteru, w jakim występuje, imienia i nazwiska lub nazwy podatnika, przedmiotu aktu administracyjnego lub podpisu przedstawiciela organu podatkowego, z wyjątkiem sytuacji przewidzianej w art. 46 ust. 6, oraz określenia wydającego akt organu podatkowego;

c) jest obarczony poważnym i oczywistym błędem. Podatkowy akt administracyjny jest obarczony poważnym i oczywistym błędem, gdy przyczyny jego przyjęcia są dotknięte wadą tak istotną, że gdyby zostały one odrzucone przed lub podczas przyjmowania aktu, akt ów nie zostałby przyjęty.

2. Nieważność może stwierdzić właściwy organ podatkowy lub organ właściwy do rozstrzygnięcia o odwołaniu, na wniosek lub z urzędu. W przypadku stwierdzenia nieważności przez właściwy organ podatkowy organ ów wydaje decyzję, którą doręcza się podatnikowi.

3. Podatkowe akty administracyjne naruszające przepisy prawa inne niż wskazane w ust. 1 mogą zostać uchylone. Przepisy art. 50 stosuje się mutatis mutandis".

11 Zgodnie z art. 278 ust. 1 owego kodeksu:

„Wniesienie skargi sądowo-administracyjnej nie powoduje zawieszenia wykonania podatkowego aktu administracyjnego".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

12 Głównym przedmiotem działalności spółki CF, będącej spółką handlową prawa rumuńskiego, utworzoną w 2008 r., jest eksploatacja zasobów leśnych. W okresie od 29 sierpnia 2016 r. do 13 kwietnia 2017 r. spółka ta została objęta kontrolą podatkową przeprowadzoną przez urząd okręgowy w zakresie, po pierwsze, podatku dochodowego od osób prawnych za okres od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2016 r., oraz po drugie, VAT za okres od 1 marca 2014 r. do 31 grudnia 2016 r.

13 Ta kontrola podatkowa została zawieszona na okres sześciu miesięcy w celu umożliwienia przeprowadzenia dochodzenia przez dyrekcję regionalną do spraw zwalczania nadużyć finansowych, w którym to dochodzeniu brał udział prokurator przy Tribunalul Cluj (sądzie okręgowym w Klużu, Rumunia). Postępowanie przygotowawcze zostało zakończone postanowieniem o jego umorzeniu.

14 W protokole kontroli podatkowej urząd okręgowy wskazał, że transakcje handlowe przeprowadzone między spółką CF a dwoma jej usługodawcami miały sztuczny charakter, ponieważ owi dwaj usługodawcy, będący mikroprzedsiębiorcami, dla których stawka podatkowa wynosi 3% kwoty przychodu, podczas gdy stawka podatkowa dla spółki CF wynosiła 16%, nie dysponowali możliwościami technicznymi i logistycznymi do świadczenia usług, z tytułu których wystawiono faktury na rzecz spółki CF.

15 Przedstawiciel prawny spółki CF został wezwany do siedziby urzędu okręgowego w celu odebrania kopii tego protokołu kontroli podatkowej.

16 Spółka CF zaskarżyła ów protokół kontroli podatkowej i wniosła o udzielenie dostępu do całości akt sprawy administracyjnej dotyczących tej kontroli. Wskazała, że w chwili przeprowadzania kontroli podatkowej nie została poinformowana, w jaki sposób postępowanie przygotowawcze może wpłynąć na kontrolę organów podatkowych.

17 W wyniku oddalenia jej odwołania przez te organy spółka CF wniosła skargę do sądu odsyłającego, czyli Tribunalul Cluj (sądu okręgowego w Klużu).

18 Sąd odsyłający zauważa, że zdaniem rumuńskich organów podatkowych spółka CF została pociągnięta do odpowiedzialności za nieodpowiednie zachowanie podatkowe jej usługodawców. Według wskazanych organów sztuczny charakter transakcji handlowych przeprowadzonych miedzy spółką CF a owymi usługodawcami wynikał z faktu, że spółka CF nie była w stanie przedstawić dokumentów potwierdzających innych niż faktury. Tymczasem zgodnie z uregulowaniem rumuńskim jedynym

dokumentem potwierdzającym, jaki podatnik jest zobowiązany przedstawić w celu skorzystania z prawa do odliczenia zarówno w zakresie VAT, jak i w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, jest faktura.

19 Sąd ów stwierdza, że nie można ustalić, w jaki sposób dochodzenie prowadzone przez dyrekcję regionalną do spraw zwalczania nadużyć finansowych wpłynęło na kontrolę podatkową przeprowadzoną przez urząd okręgowy. Podobnie sąd ów nie zna poszlak, jakie doprowadziły organy podatkowe do stwierdzenia, że transakcje handlowe dokonane między spółką CF a jej usługodawcami mają sztuczny charakter.

20 W tych okolicznościach Tribunalul Cluj (sąd okręgowy w Klużu) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w świetle zasady poszanowania prawa do obrony, zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości […], podatkowy akt administracyjny wydany przeciwko osobie fizycznej może i powinien podlegać stwierdzeniu nieważności, jeżeli osoba fizyczna nie miała dostępu do informacji, na podstawie których wydano rzeczony akt, mimo że akt ów odnosi się do niektórych elementów akt sprawy administracyjnej?

2) Czy zasady neutralności, proporcjonalności i równoważności stoją na przeszkodzie wykonaniu prawa do odliczenia w zakresie VAT i podatku dochodowego od osób prawnych w przypadku spółki, której postępowanie pod względem podatkowym jest nienaganne, a której odmówiono prawa do odliczenia w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych z powodu zachowań podatkowych usługodawców, uznanych za niewłaściwe ze względu na takie czynniki, jak brak zasobów ludzkich lub brak środków transportu, przy dodatkowej okoliczności, że organ podatkowy nie przedstawił dowodów na działalność, która skutkuje odpowiedzialnością podatkową lub karną poszczególnych usługodawców?

3) Czy jest zgodne z prawem Unii Europejskiej, aby praktyka krajowa uzależniała możliwość skorzystania z prawa do odliczenia w zakresie VAT i podatku dochodowego od osób prawnych od posiadania dokumentów uzasadniających innych niż faktura, takich jak kosztorys i postęp prac, które nie są jasno i precyzyjnie określone w krajowych przepisach podatkowych?

4) Czy w świetle wyroku z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) można uznać, że oszustwo podatkowe może mieć miejsce w sytuacji, gdy podatnik nabywa towary i usługi od innego podatnika, który korzysta z innego systemu podatkowego niż rzeczony podatnik?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

21 Rząd rumuński kwestionuje dopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zarówno w świetle art. 94 regulaminu postępowania przez Trybunałem, jak i ze względu na brak stosownego uregulowania prawa Unii odnoszącego się do aspektu sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym dotyczącego podatku dochodowego od osób prawnych.

22 W tym względzie, po pierwsze, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pytania dotyczące wykładni prawa Unii zadane przez sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie sąd ów jest odpowiedzialny – przy czym prawidłowość tych ustaleń nie podlega ocenie Trybunału – korzystają z domniemania, iż mają znaczenie dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie wniosku sądu krajowego jest możliwa tylko wtedy,

gdy wydaje się oczywiste, iż wykładnia prawa Unii, o którą się zwrócono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego lub prawnego, które są konieczne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na przedstawione mu pytania, a także do zrozumienia powodów, dla których sąd krajowy uważa, że potrzebuje odpowiedzi na te pytania w celu wydania rozstrzygnięcia w zawisłym przed nim sporze (wyrok z dnia 12 grudnia 2019 r., Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 Z uwagi na powyższe, ponieważ postanowienie odsyłające stanowi podstawę postępowania prejudycjalnego przed Trybunałem w trybie art. 267 TFUE, niezbędne jest wyjaśnienie przez sąd krajowy w tym postanowieniu ram faktycznych i prawnych, w jakich mieści się spór w postępowaniu głównym, oraz udzielenie minimum wyjaśnień co do wyboru przepisów prawa Unii, o których wykładnię sąd ten wnosi, jak również co do związku, jaki dostrzega on między tymi przepisami a uregulowaniem prawa krajowego mającym zastosowanie do rozpoznawanego przezeń sporu. Te łączne wymogi dotyczące treści wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zostały wyraźnie uregulowane w art. 94 regulaminu postępowania (wyrok z dnia 12 grudnia 2019 r., Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 W odniesieniu w szczególności do wymogów uregulowanych w art. 94 regulaminu postępowania należy stwierdzić, że rozpatrywany wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przedstawia podstawowe elementy stanu faktycznego oraz określa treść przepisów zarówno prawa Unii, jak i prawa krajowego mogących mieć zastosowanie w sprawie w postępowaniu głównym.

25 Co się tyczy, po drugie, aspektu sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym dotyczącego podatku dochodowego od osób prawnych, należy przypomnieć, że jeżeli ustawodawstwo krajowe dostosowuje się w zakresie rozwiązań sytuacji czysto wewnętrznych do uregulowań przyjętych w prawie Unii, w celu na przykład uniknięcia dyskryminacji jego obywateli lub zakłócenia konkurencji, lub zapewnienia jednolitej procedury w porównywalnych sytuacjach, istnieje wyraźny interes Unii w tym, by w celu uniknięcia rozbieżności w przyszłej wykładni, przepisy i pojęcia przejęte z prawa Unii były interpretowane w sposób jednolity, bez względu na warunki, w jakich mają być stosowane (wyrok z dnia 24 października 2019 r., Belgische Staat, C-469/18 i C-470/18, EU:C:2019:895, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Wykładnia przepisów prawa Unii przez Trybunał w sytuacjach czysto wewnętrznych jest zatem uzasadniona tym, że owe przepisy znalazły zastosowanie poprzez prawo krajowe w sposób bezpośredni i bezwarunkowy w celu zapewnienia identycznego traktowania sytuacji wewnętrznych i sytuacji regulowanych prawem Unii (wyrok z dnia 24 października 2019 r., Belgische Staat, C-469/18 i C-470/18, EU:C:2019:895, pkt 23).

27 Ponieważ sąd odsyłający dokładnie wyjaśnił, że tak jest w niniejszej sprawie w odniesieniu do aspektu sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym dotyczącego podatku dochodowego od osób prawnych, należy stwierdzić – przy uwzględnieniu powyższych rozważań – iż rozpatrywany wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

W przedmiocie pytania pierwszego

28 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy ogólną zasadę poszanowania prawa do obrony przyjętą w prawie Unii należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy w ramach krajowych administracyjnych postępowań kontroli i ustalania podstawy opodatkowania VAT podatnik nie miał dostępu do informacji znajdujących się w jego aktach sprawy administracyjnej i uwzględnionych przy wydawaniu decyzji administracyjnej nakładającej na niego dodatkowe zobowiązanie podatkowe, zasada ta wymaga stwierdzenia nieważności rzeczonej decyzji.

29 W tym względzie należy przypomnieć, że poszanowanie prawa do obrony stanowi ogólną zasadę prawa Unii, która powinna być stosowana wówczas, gdy organ administracyjny ma podjąć w stosunku do danej osoby decyzję wiążącą się z niekorzystnymi dla niej skutkami. Owa ogólna zasada znajduje zastosowanie w okolicznościach, w których organ administracyjny poddaje podatników procedurze kontroli podatkowej w celu zapewnienia poboru w pełnej wysokości należnego VAT na terytorium odnośnego państwa członkowskiego i zwalczania oszustw podatkowych (zob. podobnie wyroki: z dnia 9 listopada 2017 r., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, pkt 26, 27; a także z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 40).

30 Integralną częścią poszanowania prawa do obrony jest prawo do bycia wysłuchanym, które gwarantuje każdej osobie możliwość użytecznego i skutecznego przedstawienia swego stanowiska w trakcie postępowania administracyjnego przed wydaniem jakiejkolwiek decyzji, która mogłaby negatywnie wpłynąć na jej interesy. W myśl orzecznictwa Trybunału zasada, zgodnie z którą adresat niekorzystnej dla niego decyzji musi mieć możliwość przedstawienia uwag przed wydaniem tej decyzji, ma na celu umożliwienie właściwemu organowi stosownego uwzględnienia wszystkich dowodów mających znaczenie dla sprawy. W celu zapewnienia skutecznej ochrony danej osoby zasada ta ma na celu również umożliwienie tej osobie skorygowania błędu lub uwzględnienie okoliczności dotyczących jej sytuacji osobistej, które przemawiają za wydaniem bądź za niewydaniem danej decyzji lub za taką czy inną treścią tej decyzji (zob. podobnie wyrok z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Chociaż krajowe organy podatkowe nie mają ogólnego obowiązku zapewnienia pełnego dostępu do posiadanych przez nie akt ani okazania z urzędu dokumentów i informacji stanowiących podstawę planowanej decyzji, niemniej w krajowym postępowaniu administracyjnym dotyczącym kontroli i określenia podstawy opodatkowania VAT jednostka powinna mieć umożliwiony, na swój wniosek, dostęp do informacji i dokumentów znajdujących się w aktach sprawy administracyjnej i uwzględnionych przez organ publiczny w celu wydania decyzji, chyba że względy interesu ogólnego uzasadniają ograniczenie dostępu do tych informacji i dokumentów (wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, pkt 32, 39).

32 W niniejszej sprawie sąd odsyłający zauważa, że krajowe organy podatkowe odmówiły podatnikowi możliwości zapoznania się z mającymi znaczenie informacjami, o dostęp do których podatnik ów wnosił we właściwym czasie, i nie stwierdza istnienia żadnego celu interesu ogólnego uzasadniającego tę odmowę.

33 W tym kontekście sąd ów pyta się, czy to do niego należy stwierdzenie nieważności z mocy prawa decyzji administracyjnej nakładającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe na rzeczonego podatnika.

34 W tym względzie należy przypomnieć, że w wypadku gdy ani przesłanki zapewnienia poszanowania prawa do obrony, ani konsekwencje naruszenia tego prawa nie są określone w prawie Unii, owe przesłanki i konsekwencje mieszczą się w zakresie prawa krajowego, o ile uchwalone w tym celu przepisy są takie same jak przepisy, z których korzystają jednostki w porównywalnych sytuacjach w prawie krajowym (zasada równoważności), a także o ile nie uczynią one wykonywania praw przyznanych przez porządek prawny Unii praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zasada skuteczności) (wyrok z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 75).

35 Co się tyczy w szczególności zasady skuteczności Trybunał orzekł, że nie wymaga ona, aby w odniesieniu do zaskarżonej decyzji stwierdzana była, ze względu na wydanie tej decyzji z naruszeniem prawa do obrony, we wszystkich wypadkach nieważność. Naruszenie prawa do obrony prowadzi bowiem do stwierdzenia nieważności decyzji wydanej po zakończeniu rozpatrywanego postępowania administracyjnego tylko wówczas, gdy w braku tego naruszenia postępowanie mogłoby

doprowadzić do odmiennego rezultatu (zob. podobnie wyrok z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 78, 79).

36 Do sądu odsyłającego należy dokonanie oceny, w jakim stopniu postępowanie w zakresie kontroli podatkowej mogło doprowadzić do odmiennego rezultatu, gdyby spółka CF miała dostęp do akt sprawy podczas wskazanego postępowania administracyjnego.

37 W świetle powyższego na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, iż ogólną zasadę poszanowania prawa do obrony przyjętą w prawie Unii należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy w ramach krajowych administracyjnych postępowań kontroli i ustalania podstawy opodatkowania VAT podatnik nie miał dostępu do informacji znajdujących się w jego aktach sprawy administracyjnej i uwzględnionych przy wydawaniu decyzji administracyjnej nakładającej na niego dodatkowe zobowiązanie podatkowe, a rozpatrujący sprawę sąd stwierdza, iż w wypadku niewystąpienia tej nieprawidłowości postępowanie mogłoby doprowadzić do odmiennego rezultatu, zasada ta wymaga stwierdzenia nieważności owej decyzji.

W przedmiocie pytań od drugiego do czwartego

38 Poprzez pytania od drugiego do czwartego, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy w przypadku istnienia zwykłych, nieudowodnionych podejrzeń krajowego organu podatkowego co do rzeczywistego dokonania transakcji gospodarczych, w wyniku których wystawiono fakturę, zasady regulujące stosowanie przez państwa członkowskie wspólnego systemu VAT, w szczególności zasady neutralności podatkowej i pewności prawa, należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, aby podatnikowi będącemu odbiorcą owej faktury odmówiono możliwości skorzystania z prawa do odliczenia VAT, gdy nie jest on w stanie przedstawić – poza rzeczoną fakturą – innych dowodów na rzeczywisty charakter dokonanych transakcji gospodarczych.

39 Na wstępie należy wskazać, że wyłącznie do sądu odsyłającego należy ocena wpływu wykładni dokonanej przez Trybunał w ramach udzielania odpowiedzi na te pytania na aspekt sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym dotyczący podatku dochodowego od osób prawnych.

40 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku i wykorzystanych na potrzeby ich opodatkowanych transakcji stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii. Jak Trybunał wielokrotnie orzekał, prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu (wyrok z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Wspólny system VAT zapewnia w ten sposób neutralność całej działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że rzeczona działalność sama podlega co do zasady opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 3 lipca 2019 r., The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Niemniej jednak zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest uznanym celem wspieranym przez dyrektywę VAT, a Trybunał wielokrotnie orzekał, że podatnicy nie mogą w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie powoływać się na przepisy prawa Unii. W związku z tym krajowe organy administracyjne i sądowe powinny odmówić możliwości korzystania

z prawa do odliczenia, jeżeli na podstawie obiektywnych dowodów zostanie wykazane, że prawo to jest podnoszone w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie (wyrok z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 34).

43 Jeżeli jest tak w wypadku, gdy oszustwo podatkowe jest popełnione przez samego podatnika, to tak samo jest również wtedy, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT. W związku z tym można odmówić podatnikowi prawa do odliczenia jedynie pod warunkiem, że zostanie wykazane na podstawie obiektywnych dowodów, że podatnik, któremu towary lub usługi stanowiące podstawę prawa odliczenia zostały dostarczone lub wyświadczone, wiedział lub powinien był wiedzieć, że przez nabycie owych towarów lub usług uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot występujący na wcześniejszym lub późniejszym etapie łańcucha tych dostaw lub usług (wyrok z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 35).

44 Właściwe krajowe organy podatkowe są zobowiązane wykazać, w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od odbiorcy faktury, aby dokonał ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów odbiorca wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z oszustwem w zakresie VAT – czego zbadanie należy do sądu odsyłającego (zob. podobnie wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 50).

45 Ponieważ prawo Unii nie przewiduje zasad dotyczących sposobu przeprowadzania dowodów w przypadku oszustw w zakresie VAT, owe obiektywne dowody muszą zostać ustalone przez właściwy krajowy organ podatkowy zgodnie z zasadami dotyczącymi przeprowadzania dowodów przewidzianymi przez prawo krajowe. Przepisy te nie mogą jednak naruszać skuteczności prawa Unii i praw gwarantowanych przez to prawo, a w szczególności przez Kartę praw podstawowych Unii Europejskiej (wyrok z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 W tym względzie należy przypomnieć, że określenie działań, jakich w konkretnym wypadku można w sposób uzasadniony oczekiwać od podatnika, który zamierza skorzystać z prawa do odliczenia VAT, w celu upewnienia się, że dokonywane przez niego transakcje nie wiążą się z popełnieniem oszustwa przez podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu, zależy przede wszystkim od okoliczności rozpatrywanej sprawy (wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 51).

47 Nawet jeśli taki podatnik, gdy posiada informacje pozwalające podejrzewać istnienie nieprawidłowości lub oszustwa, może być zobowiązany do uzyskania informacji o podmiocie, od którego zamierza nabyć towary lub usługi, aby upewnić się co do jego wiarygodności, to jednak właściwe krajowe organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, żeby podatnik ten badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, dysponuje danymi towarami i jest w stanie je dostarczyć oraz czy wywiązuje się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty VAT, w celu upewnienia się, że podmioty działające na wcześniejszych etapach obrotu nie dopuszczają się nieprawidłowości lub oszustwa, ani żeby podatnik ten posiadał potwierdzające to dokumenty (wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 52).

48 Ponieważ przedstawienie takich dodatkowych dokumentów nie jest przewidziane w art. 178 lit. a) dyrektywy VAT i może naruszyć w sposób nieproporcjonalny korzystanie z prawa do odliczenia oraz, w rezultacie, zasadę neutralności, właściwy krajowy organ podatkowy nie może wymagać w sposób ogólny ich przedstawienia.

49 W tych okolicznościach na pytania od drugiego do czwartego należy odpowiedzieć, że zasady regulujące stosowanie przez państwa członkowskie wspólnego systemu VAT, w szczególności zasady neutralności podatkowej i pewności prawa, należy interpretować w ten sposób, że – w przypadku istnienia zwykłych, nieudowodnionych podejrzeń krajowego organu podatkowego co do rzeczywistego dokonania transakcji gospodarczych, w wyniku których wystawiono fakturę – stoją one na przeszkodzie temu, aby podatnikowi będącemu odbiorcą owej faktury odmówiono możliwości skorzystania z prawa do odliczenia VAT, gdy nie jest on w stanie przedstawić – poza rzeczoną fakturą – innych dowodów na rzeczywisty charakter dokonanych transakcji gospodarczych.

W przedmiocie kosztów

50 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 (szósta izba) orzeka, co następuje:

1) **Ogólną zasadę poszanowania prawa do obrony przyjętą w prawie Unii należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy w ramach krajowych administracyjnych postępowań kontroli i ustalania podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej podatnik nie miał dostępu do informacji znajdujących się w jego aktach sprawy administracyjnej i uwzględnionych przy wydawaniu decyzji administracyjnej nakładającej na niego dodatkowe zobowiązanie podatkowe, a rozpatrujący sprawę sąd stwierdza, iż w wypadku niewystąpienia tej nieprawidłowości postępowanie mogłoby doprowadzić do odmiennego rezultatu, zasada ta wymaga stwierdzenia nieważności owej decyzji.**

2) **Zasady regulujące stosowanie przez państwa członkowskie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (VAT), w szczególności zasady neutralności podatkowej i pewności prawa, należy interpretować w ten sposób, że – w przypadku istnienia zwykłych, nieudowodnionych podejrzeń krajowego organu podatkowego co do rzeczywistego dokonania transakcji gospodarczych, w wyniku których wystawiono fakturę – stoją one na przeszkodzie temu, aby podatnikowi będącemu odbiorcą owej faktury odmówiono możliwości skorzystania z prawa do odliczenia VAT, gdy nie jest on w stanie przedstawić – poza rzeczoną fakturą innych dowodów na rzeczywisty charakter dokonanych transakcji gospodarczych.**

Podpisy