Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MICHALA BOBEKA
przedstawiona w dniu 5 czerwca 2019 r.[1]

Sprawa C-189/18

Glencore Agriculture Hungary Kft.
przeciwko
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie, Węgry)]

Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 167 – Artykuł 168 – Prawo do odliczenia – Uchylanie się od opodatkowania lub oszustwo podatkowe – Procedury krajowe – Ciężar dowodu – Dostęp do akt – Prawo do obrony – Zasada równości stron – Kontrola sądowa

I. Wprowadzenie

1. Spółka Glencore Agriculture Hungary Kft. (zwana dalej „Glencore”) zaskarżyła dwie decyzje Nemzeti Adó- és Vámhivatal (krajowej administracji celnej i podatkowej, Węgry, zwanej dalej „NAV”) odmawiające spółce prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej („VAT”) zapłaconego od niektórych dostaw, na takiej podstawie, że Glencore wiedziało lub powinno było wiedzieć o uchylaniu się od opodatkowania lub oszustwie podatkowym dokonanym przez jej dostawców. W postępowaniu głównym Glencore kwestionuje zgodność z prawem postępowań podatkowych toczących się przed NAV. W szczególności zarzuca, że dopuszczono się niesprawiedliwości i naruszenia przysługującego jej prawa do obrony.

2. Sąd krajowy rozpoznający sprawę, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie, Węgry), ma wątpliwości co do zgodności niektórych przepisów i praktyk krajowych z prawem Unii. W szczególności sąd odsyłający zwraca się o wyjaśnienie zasad dotyczących ciężaru dowodu spoczywającego na organach podatkowych w celu udowodnienia udziału podatnika w uchylaniu się od opodatkowania popełnionym przez jego dostawców; prawa podatnika do uzyskania dostępu do dokumentów, które są istotne dla jego obrony oraz zakresu kontroli przeprowadzanej przez sąd krajowy w przedmiocie ustaleń organów podatkowych i sposobu, w jaki organy te zgromadziły materiał dowodowy.

1 Język oryginału: angielski.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

3. Jak stanowi art. 167 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”)[2], „[p]rawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

4. Artykuł 168 dyrektywy VAT stanowi:

„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;

[…]”.

5. Artykuł 273 dyrektywy o podatku VAT stanowi: „Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników […]”.

B. Prawo krajowe

6. Paragraf 1 ust. 3a adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawy XCII z 2003 r. – ordynacja podatkowa, zwanej dalej „ordynacją podatkową”) stanowi:

„W ramach kontroli stron stosunku prawnego (umowy, transakcji), którego dotyczy obowiązek podatkowy, organ podatkowy nie może zakwalifikować tego samego stosunku prawnego objętego kontrolą, który był już przedmiotem kwalifikacji, w różny sposób w odniesieniu do każdego podatnika, i stosuje z urzędu ustalenia poczynione w odniesieniu do jednej ze stron stosunku prawnego w toku kontroli wszystkich pozostałych stron rzeczonego stosunku”.

7. Zgodnie z § 12 ust. 1 i 3 ordynacji podatkowej podatnikom przysługuje prawo wglądu do dokumentów dotyczących ich spraw podatkowych. Prawo to obejmuje „prawo do wykonywania kopii wszystkich dokumentów wymaganych w celu egzekwowania ich praw i spełnienia ciążących na nich obowiązków lub prawo żądania takich kopii”. Jednakże podatnikom nie przysługuje wgląd m.in. w „jakąkolwiek część dokumentu zawierającą objęte tajemnicą podatkową informacje dotyczące innej osoby, których ujawnienie stanowi naruszenie prawa”.

8. Paragraf 97 ust. 4 i 5 ordynacji podatkowej stanowi:

„4. W trakcie kontroli organ podatkowy jest obowiązany ustalić i udowodnić stan faktyczny z wyjątkiem przypadków, gdy mocą ustawy ciężar dowodu spoczywa na podatniku.

2 Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

5. Dopuszczalne środki dowodowe i dowody obejmują w szczególności: dokumenty, opinie biegłych, oświadczenia podatnika, jego przedstawiciela lub pracowników i oświadczenia innych podatników, zeznania świadków, kontrole na miejscu, próbne zakupy, utajone lub jawne, próbne partie produkcyjne, inwentaryzacje i informacje pochodzące od innych podatników, ustalenia poczynione w toku innych powiązanych kontroli, ujawnione informacje, dane z rejestrów innych organów lub dane elektroniczne oraz ogólnodostępne informacje".

9. Paragraf 100 ust. 4 ordynacji podatkowej stanowi:

„Jeżeli organ podatkowy uzasadnia wyniki dochodzenia rezultatami kontroli powiązanej przeprowadzonej u innego podatnika lub za pomocą danych i dowodów uzyskanych przy tej okazji, podatnikowi przedstawia się w sposób szczegółowy dotyczącą go część protokołu i decyzji, a także dane i dowody zebrane w toku kontroli powiązanej".

10. Paragraf 69 ust. 1 Nemzeti Adó és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (ustawy CXXII z 2010 r. o krajowej administracji podatkowo-celnej, zwanej dalej „ustawą o administracji podatkowej") stanowi:

„Dane zgromadzone i przetworzone przez [NAV] zgodnie z § 13 ust. 7 lit. a) na potrzeby czynności operacyjnych […], a także dane szczególne można wykorzystywać wyłącznie na potrzeby czynności operacyjnych, o ile przepisy nie przewidują inaczej".

11. Paragraf 76 ust. 2 lit. g) ustawy o administracji podatkowej stanowi:

„2. Oprócz podmiotów wymienionych w ust. 1 powyżej następujące podmioty mogą żądać danych i informacji z systemów przetwarzania danych operacyjnych [NAV] w zakresie wymaganym do wykonania ich ustawowych obowiązków, wskazując powód, dla którego są wymagane:

[…]

g) oddział [NAV], któremu powierzono zadania i przyznano uprawnienia na podstawie [ordynacji podatkowej], [közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény (ustawy CXXVI z 2003 r. w sprawie wdrożenia wspólnotowego prawa celnego)] oraz innych przepisów podatkowych i celnych, w ramach zadań dotyczących zobowiązań podatkowych i celnych, postępowań podatkowych i celnych objętych zakresem właściwości [NAV]".

III. Okoliczności faktyczne, postępowanie i przedłożone pytania

12. Na podstawie treści postanowienia odsyłającego i uwag stron istotne okoliczności faktyczne można streścić w następujący sposób.

13. Glencore, będące stroną skarżącą w postępowaniu głównym, jest spółką z siedzibą na Węgrzech, której podstawowa działalność polega na sprzedaży hurtowej zboża, nasion oleistych i pasz dla zwierząt, wraz z surowcami. Glencore nabyło na terytorium Węgier zboże, którego duża część została następnie sprzedana za granicą. Spółka zakupiła również duże ilości nasion słonecznika i rzepaku, których znaczną część przekazała podwykonawcy celem przetworzenia na surowy olej i pasze, a mniejszą część sprzedała bez jakiegokolwiek przetwarzania.

14. NAV przeprowadził kontrole w lokalach Glencore. W następstwie tych kontroli NAV przyjął dwie decyzje administracyjne, odpowiednio w 2015 r. i 2016 r. (zwane dalej „zaskarżonymi decyzjami"). Pierwsza decyzja dotyczyła wszystkich podatków i dotacji odnoszących się do lat podatkowych 2010 i 2011 (z wyjątkiem VAT za miesiące wrzesień i październik 2011 r.). Decyzją tą spółce Glencore nakazano zapłatę między innymi 1 951 418 000 HUF (forintów węgierskich) tytułem niezapłaconego podatku VAT. Druga decyzja dotyczyła VAT należnego za październik 2011 r. Stwierdzono w niej, że Glencore jest zobowiązane do zapłaty dodatkowego VAT w wysokości 130 171 000 HUF.

15. W decyzjach tych NAV stwierdził, że Glencore dokonało bezprawnego odliczenia podatku VAT, ponieważ spółka wiedziała lub powinna była wiedzieć, że niektórzy z jej dostawców wystawili fikcyjne faktury i brali udział w uchylaniu się od opodatkowania. W związku z tym NAV powołał się na decyzje administracyjne przyjęte wobec niektórych dostawców spółki Glencore i na postępowania karne przeciwko niektórym z tych dostawców (które były w toku w chwili przyjęcia zaskarżonych decyzji).

16. Zgodnie z treścią zaskarżonych decyzji inspektorzy podatkowi, którzy przeprowadzili kontrolę spółki Glencore, uzyskali bezpośredni lub pośredni dostęp do dokumentów zawartych zarówno w aktach postępowania karnego, jak i w aktach administracyjnych dotyczących ściganych dostawców. NAV, opierając się na niektórych dowodach zgromadzonych w ramach tych procedur, stwierdził (bierny) udział Glencore w uchylaniu się od opodatkowania.

17. Po oddaleniu odwołań Glencore w postępowaniu administracyjnym spółka ta zaskarżyła zaskarżone decyzje przed Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sądem administracyjnym i pracy w Budapeszcie). W treści swojej skargi Glencore kwestionuje zgodność z prawem przebiegu postępowania administracyjnego, w wyniku którego przyjęto zaskarżone decyzje, zarzuca brak rzetelności w postępowaniu i naruszenie prawa tej spółki do obrony.

18. W kontekście tych postępowań sąd odsyłający zastanawia się, czy właściwe przepisy krajowe, interpretowane i stosowane zarówno przez organy podatkowe, jak i sądy krajowe, nie utrudniają nadmiernie podatnikowi takiemu jak Glencore odparcia zarzutu udziału w uchylaniu się od opodatkowania popełnianym przez jego dostawców.

19. Sąd odsyłający zwraca uwagę, że organy podatkowe są zdania, iż są one zwolnione z ciężaru dowodu, który normalnie spoczywałby na nich, bowiem w późniejszym postępowaniu podatkowym biorą pod uwagę ustalenia poczynione w kontekście powiązanych wcześniejszych decyzji. Dzieje się tak bez względu na okoliczność, że podatnik będący przedmiotem późniejszego dochodzenia nie był stroną w poprzednich postępowaniach i mógł nawet nie wiedzieć o powiązanych decyzjach.

20. Sąd odsyłający zwraca ponadto uwagę, że organy podatkowe nie uważają, że są zobowiązane do ujawnienia akt powiązanych postępowań ani dowodów, na których podstawie podjęto powiązane decyzje. Na przykład w przedmiotowej sprawie w trakcie postępowania administracyjnego Glencore otrzymało jedynie, w formie streszczenia, opis materiału dowodowego, na którym opierały się decyzje przyjęte wobec dostawców tej spółki. Pomimo wielokrotnych wniosków Glencore odmówiono jej dostępu do zawartych w aktach pewnych dokumentów, które spółka ta uznała za istotne dla swojej obrony. Dopiero później, w toku postępowania głównego, Glencore ostatecznie uzyskało dostęp do niektórych żądanych dokumentów, na podstawie postanowienia sądu odsyłającego.

21. W opinii sądu odsyłającego zarzucane uchybienia w postępowaniu administracyjnym nie mogą zostać w pełni naprawione w toku postępowania sądowego, jako że nie można poddać kontroli zgodności z prawem decyzji przyjętych wcześniej przez organy podatkowe i dowodów zebranych w kontekście powiązanych postępowań.

22. W powyższych okolicznościach Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy dyrektywy VAT oraz w odniesieniu do nich podstawową zasadę poszanowania prawa do obrony oraz art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej »kartą«) należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego oraz opartej na nim praktyce organów krajowych, zgodnie z którymi ustalenia dokonane w ramach kontroli stron stosunku prawnego (umowy, transakcji), którego dotyczy obowiązek podatkowy, przez organ podatkowy w wyniku postępowania przeprowadzonego wobec jednej ze stron owego stosunku prawnego (wystawcy faktury w postępowaniu głównym), a które prowadzą do zmiany kwalifikacji stosunku prawnego, powinny być brane pod uwagę z urzędu przez organ podatkowy w toku kontroli drugiej strony tego stosunku prawnego (odbiorcy faktury w postępowaniu głównym), w taki sposób, że owa druga strona stosunku prawnego nie posiadała żadnego prawa, a w szczególności praw związanych ze statusem strony, we wcześniejszym postępowaniu kontrolnym?

2) Na wypadek gdyby Trybunał udzielił na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej: czy przepisy dyrektywy VAT oraz w odniesieniu do nich podstawowa zasada poszanowania prawa do obrony oraz art. 47 [karty] stoją na przeszkodzie istnieniu praktyki organów krajowych, która dopuszcza postępowanie, takie jak opisane w pierwszym pytaniu, w którym druga strona stosunku prawnego (odbiorca faktury) nie posiada we wcześniejszym postępowaniu kontrolnym praw związanych ze statusem strony i nie może w związku z tym wykonać prawa do [wniesienia środka zaskarżenia] w ramach postępowania kontrolnego, którego ustalenia powinny zostać wzięte pod uwagę z urzędu przez organ podatkowy w postępowaniu kontrolnym dotyczącym obowiązku podatkowego drugiej strony i mogą zostać przyjęte przeciwko temu podmiotowi, biorąc pod uwagę to, że organ podatkowy nie udostępnia drugiej stronie akt odnośnej kontroli przeprowadzonej wobec pierwszej strony stosunku prawnego (wystawcy faktur w postępowaniu głównym), w szczególności dokumentów uzasadniających te ustalenia, protokołów ani decyzji administracyjnych, a jedynie przedstawia stronie ich część w postaci streszczenia, przez co organ podatkowy umożliwia drugiej stronie zapoznanie się z aktami sprawy w sposób jedynie pośredni, po dokonaniu przez niego wyboru materiałów według kryteriów przyjętych przez ów organ, nad którymi ów drugi podatnik nie ma żadnej kontroli?

3) Czy przepisy dyrektywy VAT oraz w odniesieniu do nich podstawową zasadę poszanowania prawa do obrony oraz art. 47 [karty] należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce organów krajowych, zgodnie z którą ustalenia dokonane w ramach kontroli stron stosunku prawnego, którego dotyczy obowiązek podatkowy, przez organ podatkowy w wyniku postępowania przeprowadzonego wobec wystawcy faktur, obejmujące ustalenie, że rzeczony wystawca czynnie uczestniczył w czynnym oszustwie podatkowym, powinny zostać uwzględnione z urzędu przez organ podatkowy w toku kontroli odbiorcy faktur, gdy rzeczony odbiorca faktur nie posiada w postępowaniu kontrolnym wobec wystawcy praw związanych ze statusem strony i nie może w związku z tym wykonać prawa do [wniesienia środka zaskarżenia] w ramach postępowania kontrolnego, którego ustalenia powinny zostać wzięte pod uwagę z urzędu przez organ podatkowy w postępowaniu kontrolnym dotyczącym jego obowiązku podatkowego i mogą zostać przyjęte przeciwko temu podmiotowi, biorąc pod uwagę to, że [organ podatkowy] nie udostępnia adresatowi akt odnośnej kontroli przeprowadzonej wobec wystawcy, w szczególności dokumentów uzasadniających te ustalenia, protokołów ani decyzji administracyjnych, a jedynie przedstawia stronie tylko ich część w postaci podsumowania, przez co organ podatkowy umożliwia drugiej stronie zapoznanie się z aktami sprawy w sposób jedynie pośredni, po dokonaniu przez niego wyboru materiałów według kryteriów przyjętych przez ów organ, nad którymi ów drugi podatnik nie ma żadnej kontroli?”.

23. Uwagi na piśmie przedstawiły Glencore, rząd węgierski i Komisja. Wszystkie te podmioty przedstawiły także swoje stanowiska ustnie na rozprawie w dniu 20 marca 2019 r.

IV. Analiza

A. Uwagi wstępne

24. Sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy przepisy dyrektywy VAT, interpretowane w świetle art. 47 i art. 48 ust. 2 karty, stoją na przeszkodzie unormowaniu lub praktyce państwa członkowskiego, zgodnie z którymi w ramach kontroli prawa podatnika do odliczenia VAT administracja podatkowa bierze pod uwagę ustalenia faktyczne i ich kwalifikację prawną (zwane dalej „ustaleniami"), dokonane przez administrację w powiązanych decyzjach podjętych wobec innych podatników. Ujawnienie przy tym podatnikowi dokumentów odnoszących się do tych ustaleń następuje tylko częściowo i w sposób pośredni: administracja przedstawia mu streszczenie dokumentów uznanych za istotne.

25. Postanowienie odsyłające jest bardzo zwięzłe, jeżeli chodzi o okoliczności faktyczne sprawy. W związku z tym uważam za konieczne przedstawienie mojego rozumienia okoliczności faktycznych, co z pewnością będzie prowadzić do ograniczenia odpowiedzi, jakich należy udzielić w zakresie kwestii podniesionych przez sąd odsyłający. Należy jednak dodać, że brak jakichkolwiek szczegółów faktycznych i raczej zawiłe sformułowanie przedłożonych pytań z pewnością mają wpływ na charakter odpowiedzi, której można udzielić. Moje sugestie w tym względzie muszą jednak w sposób nieunikniony pozostać na stosunkowo wysokim poziomie abstrakcji.

26. W postępowaniu głównym Glencore zaskarża dwie decyzje wydane przez węgierskie organy podatkowe, w drodze których to decyzji organy te odmówiły spółce prawa do odliczenia VAT zapłaconego od określonych dostaw na takiej podstawie, że Glencore wiedziało lub powinno było wiedzieć o uchylaniu się od opodatkowania lub oszustwie popełnionym przez dostawców spółki.

27. Ustalenie, że miało miejsce uchylanie się od opodatkowania w odniesieniu do niektórych transakcji, pojawiło się po raz pierwszy w decyzjach przyjętych wcześniej przez organy podatkowe wobec dostawców Glencore, w ramach postępowań, w których Glencore nie było stroną. Ustalenie to zostało następnie „przeniesione" do spornych decyzji, zgodnie z § 1 ust. 3a ordynacji podatkowej. Przepis ten, którego dokładne znaczenie pozostaje kwestią sporną między stronami, stanowi, że „[w] ramach kontroli stron stosunku prawnego […], którego dotyczy obowiązek podatkowy, organ podatkowy nie może zakwalifikować tego samego stosunku prawnego objętego kontrolą, który był już przedmiotem kwalifikacji, w różny sposób w odniesieniu do każdego podatnika, i stosuje z urzędu ustalenia poczynione w odniesieniu do jednej ze stron stosunku prawnego w toku kontroli wszystkich pozostałych stron rzeczonego stosunku".

28. Rozumiem zatem, że w celu wykazania udziału Glencore w uchylaniu się od opodatkowania w zaskarżonych decyzjach organy podatkowe zasadniczo oparły się na *trzech zbiorach dowodów*: (i) dowodach zgromadzonych w ramach postępowania administracyjnego wszczętego wobec Glencore, (ii) dowodach zgromadzonych w ramach postępowania administracyjnego przeprowadzonego wobec dostawców Glencore; (iii) dowodach zgromadzonych w ramach postępowania karnego wszczętego wobec dostawców Glencore.

29. Postępowania podatkowe przeprowadzone wobec dostawców Glencore były w chwili złożenia przez sąd odsyłający wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zakończone ostatecznymi decyzjami administracyjnymi. Natomiast postępowanie karne przeciwko tym dostawcom nadal było w toku, niewątpliwie w fazie dochodzenia (tj. jeszcze nie na etapie wniesienia oskarżenia przed sądem karnym).

30. Oznacza to, że w niniejszej sprawie wątpliwości podniesione przez sąd odsyłający dotyczące możliwego naruszenia praw Glencore wynikają z „przekazywania" dowodów między różnymi organami krajowymi, a także z „przeniesienia" ustaleń poczynionych przez te organy w związku z jedną lub kilkoma decyzjami administracyjnymi do późniejszych decyzji administracyjnych. Natomiast, jak potwierdziły strony podczas rozprawy, żadne ustalenia zawarte w spornych decyzjach nie zostały dokonane na podstawie wyroku zapadłego w postępowaniu karnym, ponieważ taki wyrok wówczas jeszcze nie zapadł. Niektóre informacje pochodzą jednak z dokumentów zgromadzonych przez organy prowadzące dochodzenia w postępowaniu karnym.

31. W związku z powyższym wydaje mi się, że stawiając pytania prejudycjalne, sąd odsyłający dąży do ustalenia *trzech podstawowych kwestii*. Pierwsza kwestia dotyczy sposobu, w jaki organy podatkowe mają wypełnić spoczywający na nich ciężar udowodnienia, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć o uchylaniu się przez jego dostawców od opodatkowania, gdy organy te opierają się na ustaleniach poczynionych w poprzednich decyzjach przyjętych wobec dostawców. Druga kwestia dotyczy zakresu spoczywającego na organach podatkowych obowiązku zapewnienia podatnikowi dostępu do dowodów koniecznych do jego obrony, w tym dokumentów zgromadzonych w ramach powiązanych postępowań przeciwko innym podatnikom. Trzecia kwestia dotyczy uprawnień, jakie powinien posiadać sąd krajowy przy dokonywaniu kontroli ustaleń poczynionych przez organy podatkowe w związku z decyzjami przyjętymi wobec dostawców podatnika, i zgodności z prawem gromadzenia dowodów w postępowaniu przeciwko tym dostawcom.

32. Wreszcie, z perspektywy mającego zastosowanie prawa Unii, należy przypomnieć, że krajowe przepisy ustanawiające procedury i sankcje w celu zwalczania oszustw podatkowych lub uchylania się od opodatkowania stanowią stosowanie prawa Unii, do celów art. 51 ust. 1 karty [3]. Jak podkreślił sąd odsyłający, prawo do skutecznego środka prawnego i dostęp do bezstronnego sądu oraz prawo do obrony, przewidziane odpowiednio w art. 47 i art. 48 ust. 2 karty, mają szczególnie istotne znaczenie w kontekście bieżącego postępowania.

B. Ciężar dowodu spoczywający na organie podatkowym

33. Pierwsza kwestia podniesiona przez sąd odsyłający dotyczy sposobu, w jaki organy podatkowe mają wypełnić spoczywający na nich ciężar udowodnienia, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć o uchylaniu się od opodatkowania przez jego dostawców, gdy organy te zamierzają oprzeć się na ustaleniach poczynionych we wcześniejszych decyzjach przyjętych wobec dostawców.

34. Na początku należy podkreślić, że system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy [4]. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo do odliczenia VAT stanowi *kluczowy element* systemu VAT, zatem co do zasady nie może być ograniczone [5].

35. Oczywiste jest również, że nie można powoływać się na przepisy Unii w celu popełnienia oszustwa lub nadużycia, a zapobieganie unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania oraz nadużyciom jest celem wyraźnie uznanym i wspieranym w dyrektywie VAT [6]. Z art. 2 i 273 dyrektywy VAT w związku z art. 4 ust. 3 TUE wynika, że państwa członkowskie są zobowiązane podjąć wszelkie odpowiednie środki prawne i administracyjne dla zapewnienia poboru w pełnej wysokości VAT należnego na ich

3 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 27), z późniejszymi wyjaśnieniami zawartymi w wyrokach: z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936) i z dnia 2 maja 2018 r., Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).

4 Zobacz przykładowo wyrok z dnia 5 lipca 2018 r., Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

5 Zobacz między innymi wyrok z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

6 Zobacz m.in. wyroki: z dnia 28 lipca 2016 r., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 50); z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in. (C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 28).

terytorium oraz zwalczania oszustw [7]. Przy tym środki, jakie państwa członkowskie mogą przyjąć w tym względzie, nie mogą wykraczać ponad to, co jest konieczne do osiągnięcia takich celów. Środki te nie mogą wobec tego być wykorzystywane w sposób skutkujący regularnym uniemożliwieniem skorzystania z prawa do odliczenia VAT i naruszający tym samym neutralność tego podatku [8].

36. Zatem odmowa takiego prawa podatnikowi, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że dana transakcja miała związek z oszustwem popełnionym przez dostawcę lub przez innego przedsiębiorcę działającego na wyższym lub niższym szczeblu łańcucha dostaw, jest niezgodna z przepisami dyrektywy VAT [9]. Aby móc pozbawić podatnika prawa do odliczenia, administracja podatkowa powinna stwierdzić, w świetle obiektywnych czynników i nie wymagając od podatnika przeprowadzenia czynności sprawdzających, do których nie jest zobowiązany, że wiedział on lub powinien był wiedzieć o udziale swojego kontrahenta w oszustwie VAT [10].

37. Wobec braku unijnych zasad regulujących przeprowadzanie dowodów udział podatnika w oszustwie VAT należy udowodnić zgodnie z zasadami postępowania dowodowego zawartymi w prawie krajowym [11]. Jednak zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem Trybunału zasady gromadzenia dowodów nie mogą podważać skuteczności prawa Unii ani naruszać praw zagwarantowanych w karcie [12].

38. Z wyroku WebMindLicenses wynika ponadto, że ani przepisy dyrektywy VAT, ani zasada poszanowania prawa do obrony zasadniczo nie stoją na przeszkodzie temu, aby organ podatkowy mógł, w celu stwierdzenia uchylania się od opodatkowania, wykorzystać dowody uzyskane w ramach postępowania karnego prowadzonego równolegle wobec tej samej osoby, które nie zostało jeszcze zakończone [13].

39. Nie widzę powodu, dla którego zasada ta nie miałaby działać również w odniesieniu do sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego, w której dowody zostały uzyskane w ramach postępowania administracyjnego lub karnego prowadzonego przeciwko dostawcom spółki. Jak zauważyła Komisja, jest to powszechna i całkowicie uzasadniona praktyka administracji podatkowych, zgodnie z którą, w przypadku gdy kontrola podatnika budzi podejrzenia co do zgodności z prawem niektórych transakcji, mogą zostać przeprowadzone dodatkowe kontrole podatników na wyższym lub niższym szczeblu łańcucha dostaw. Takie kontrole mogą doprowadzić do wszczęcia równoległego postępowania (karnego lub administracyjnego) wobec różnych podatników, w związku z tymi samymi okolicznościami faktycznymi i w oparciu o ten sam zbiór dowodów [14].

40. W związku z tym okoliczność, że niektóre dokumenty są przekazywane z jednego postępowania do innego, nie oznacza per se naruszenia prawa do obrony podatnika objętego dochodzeniem w tej drugiej sprawie.

7 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 25); z dnia 2 maja 2018 r., Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, pkt 26).

8 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

9 Zobacz wyroki: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 35–38, 41); z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 40–42).

10 Zobacz podobnie postanowienie z dnia 10 listopada 2016 r., Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

11 Zobacz przykładowo moja opinia w sprawie Dzivev (C-310/16, EU:C:2018:623, pkt 24 i nast. i przytoczone tam orzecznictwo).

12 Zobacz podobnie wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 65, 68).

13 Ibidem, pkt 68, 90.

14 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 17, 25); z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 14). Zobacz też postanowienie z dnia 15 lipca 2015 r., Itales (C-123/14, niepublikowane, EU:C:2015:511, pkt 14, 15).

41. Taka możliwość jest jednak obwarowana istotnymi warunkami. Jeżeli administracja podatkowa chce oprzeć się na takich dokumentach na poparcie ustaleń w ramach kolejnych decyzji, musi ona: (i) udzielić dostępu do takich dokumentów podatnikowi, w stosunku do którego mogą posłużyć one do poparcia późniejszej decyzji; (ii) dać podatnikowi możliwość wypowiedzenia się odnośnie do tych dokumentów i przedstawienia dowodów na poparcie jego argumentów; (iii) wyraźnie wyważyć odnośne dokumenty i ich znaczenie w decyzji, uwzględniając, odpowiadając na lub zbijając odpowiednie argumenty podatnika w wydanej decyzji. Należy tak uczynić bez względu na to, czy dokumenty te stanowiły już podstawę poprzedniej decyzji, która w międzyczasie stała się ostateczna.

42. Okoliczność, że ustalenia uznaje się za udowodnione we wcześniejszych decyzjach, nie zwalnia organów podatkowych z obowiązku należytego wyjaśnienia swojej argumentacji i dostarczenia dowodów w późniejszych decyzjach wydanych przeciwko innym podatnikom. Każda decyzja organów podatkowych odmawiająca podatnikowi prawa do odliczenia VAT musi, co do zasady, stanowić odrębną decyzję, w której wnioski organów podatkowych są odpowiednio i niezależnie uzasadnione i udowodnione.

43. Każde inne podejście poważnie naruszyłoby prawo do obrony podatników objętych kolejnymi postępowaniami, stawiając ich w sytuacji bez wyjścia. Z jednej strony podatnik nie mógłby podważyć niektórych ustaleń zawartych w poprzednich decyzjach, ponieważ nie był on stroną tych postępowań, zaś z drugiej strony nie byłby w stanie podważyć tych ustaleń w ramach swojego własnego postępowania, ponieważ organy są związane wcześniejszymi decyzjami.

44. W skrajnych scenariuszach może to również oznaczać brak możliwości obrony w ogóle, zwłaszcza w przypadkach wszczęcia postępowania przeciwko przedsiębiorstwom objętym likwidacją, już nieistniejącym lub po prostu niemającym interesu w obronie (co nie jest rzadkie w sprawach o oszustwa na dużą skalę). W tym ostatnim rodzaju spraw administracja podatkowa ustaliłaby okoliczności faktyczne i ich kwalifikację prawną, ze swoistym skutkiem erga omnes, bez możności ich skutecznego zaskarżenia.

45. Te rozważania doprowadziły mnie do sedna sprawy, dotyczącego oceny zgodności z prawem Unii przepisu krajowego takiego jak § 1 ust. 3a ordynacji podatkowej. Jak wspomniano w pkt 27 powyżej, sposób wykładni i stosowania tego przepisu jest kwestią sporną między stronami. Wykładnia prawa krajowego nie jest zadaniem Trybunału. Nie będę zatem zajmował zdecydowanego stanowiska w kwestii tego przepisu i ograniczę swoje rozważania do zaledwie kilku uwag ogólnych.

46. To, że prawo co do zasady wymaga od organów podatkowych zachowania spójności przy dokonywaniu oceny tych samych okoliczności faktycznych lub stosunków prawnych, rzecz jasna nie stanowi problemu. Przeciwnie, jak twierdzi rząd węgierski, służy to pewności prawa i gwarantuje równość między podatnikami. Należy jednak dodać dwa istotne zastrzeżenia.

47. Po pierwsze, wykładnia przepisu takiego jak § 1 ust. 3a ordynacji podatkowej musi być zgodna z logiką i strukturą systemu VAT. Nie można pociągnąć poszczególnych podatników do odpowiedzialności za niezgodne z prawem zachowanie innych podatników wyłącznie dlatego, że byli oni stroną stosunku prawnego, który doprowadził do powstania zobowiązania podatkowego. Taką odpowiedzialność należy ustalać na poziomie indywidualnym, w odniesieniu do każdego podatnika w łańcuchu dostaw [15].

15 Zobacz pkt 36 niniejszej opinii.

48. Po drugie, taki przepis prawa krajowego może co najwyżej nakładać na organ podatkowy obowiązek przyjęcia takiego samego podejścia we wszystkich powiązanych sprawach, *jeśli nie występują uzasadnione powody, by postąpić inaczej*. Innymi słowy, taki przepis jest dopuszczalny o tyle, o ile nie uniemożliwia organom podatkowym, de iure lub de facto, przyjęcia innych wniosków w kontekście innego postępowania, kiedy pojawią się nowe argumenty lub nowe dowody.

49. Z wymienionych względów krajowy przepis lub praktyka wiążące organy podatkowe pod względem prawnym lub faktycznym ustaleniami zawartymi w powiązanych decyzjach mogłyby, jeżeli zostałyby zinterpretowane i zastosowane w sposób inny niż wyżej wskazany, kolidować z szeregiem podstawowych zasad. Jednakże taka wykładnia nie może ani „zmniejszać" ciężaru dowodu spoczywającego na organach podatkowych, ani tym bardziej de facto przenosić ciężaru dowodu na podatnika, ostatecznie podważając jego prawo do odliczenia, a tym samym neutralność VAT, i naruszając jednocześnie prawo podatników do obrony.

C. Zakres prawa dostępu podatnika do akt

50. Druga kwestia poruszona w postępowaniu dotyczy spoczywającego na organach podatkowych obowiązku zapewnienia podatnikowi dostępu do dowodów związanych z postępowaniem podatkowym prowadzonym wobec jego osoby. Podobnie jak czynił to sąd krajowy w sprawie Ispas [16], w niniejszej sprawie sąd dąży do ustalenia *kiedy*, *co* oraz *w jaki sposób* winno zostać ujawnione.

51. W odniesieniu do pierwszego aspektu należy pamiętać, że prawo dostępu do akt ma zasadnicze znaczenie dla korzystania z prawa do obrony przysługującego osobom, na których interesy może mieć wpływ decyzja organów publicznych.

52. Zasada poszanowania prawa do obrony wymaga, by adresat niekorzystnej dla siebie decyzji miał możliwość przedstawienia swojego stanowiska przed jej przyjęciem, tak aby właściwy organ mógł wziąć pod uwagę wszystkie informacje istotne w sprawie. Zasada ta ma na celu przede wszystkim umożliwienie adresatowi decyzji skorygowania błędu lub przedstawienia takich informacji dotyczących sytuacji osobistej, które będą przemawiać za przyjęciem lub nieprzyjęciem decyzji, bądź za taką czy inną jej treścią [17].

53. Dostęp do akt musi zostać udzielony na określonym etapie postępowania administracyjnego, koniecznie jednak *przed* przyjęciem ostatecznej decyzji przez organ. Podatnik musi mieć wystarczająco dużo czasu na zapoznanie się z dokumentami będącymi w posiadaniu organu i musi mieć możliwość odpowiedniego przygotowania swojej obrony.

54. Podatnik powinien uzyskać dostęp do akt przed rozpoczęciem jakiegokolwiek postępowania sądowego. Dostęp do akt umożliwia także podatnikowi podjęcie świadomej decyzji o ewentualnym zaskarżeniu decyzji administracyjnej przed właściwym sądem [18].

55. Zatem ujawnienie akt na późniejszym etapie, wyłącznie w kontekście postępowania przed sądem w przedmiocie zaskarżenia decyzji przyjętej przez organ administracyjny, nie może co do zasady usunąć naruszenia prawa strony do obrony, które nastąpiło na etapie postępowania administracyjnego [19].

16 Zobacz moja opinia w sprawie Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, pkt 99).

17 Zobacz 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 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

18 Zobacz podobnie wyrok z dnia 15 października 1987 r., Heylens i in. (222/86, EU:C:1987:442, pkt 15).

19 Inaczej jednak może być, w przypadku gdy postępowanie w przedmiocie zaskarżenia decyzji administracyjnej „powoduje automatyczne wstrzymanie wykonania decyzji mającej niekorzystne skutki i jej natychmiastową niewykonalność". Zobacz 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 54 i nast.).

56. Jeżeli zaś chodzi o rodzaje dokumentów, jakie organ musi ujawnić podatnikowi objętemu dochodzeniem, chciałbym podkreślić, że z prawem dostępu do akt wiąże się zapewnienie podatnikowi możliwości zbadania *wszystkich* dokumentów w aktach dochodzenia, które są istotne dla wykonywania prawa do obrony.

57. Ściślej rzecz ujmując, dokumenty te obejmują, po pierwsze, materiał, na którym organ zamierza oprzeć swą decyzję wobec podatnika [20]. Oznacza to, że w sprawie Glencore spółka powinna była uzyskać dostęp do wszystkich dowodów przytoczonych celem ustalenia, że wiedziała lub powinna była wiedzieć o zaistniałym uchylaniu się od opodatkowania.

58. Należy w związku z tym podkreślić, że prawo dostępu przysługuje niezależnie od źródła pochodzenia dokumentu i kontekstu, w jakim dokument został włączony do materiału dowodowego (przykładowo podczas równoległego postępowania administracyjnego lub karnego wobec innego podatnika), chyba że, rzecz jasna, ma zastosowanie wyjątek [21]. Nie jest istotne, czy dokumenty, na których organ opiera swoje ustalenia, zostały fizycznie przeniesione z akt jednej sprawy do akt innej sprawy: w przypadku zamiaru wykorzystania tych dokumentów w kolejnej sprawie należy ujawnić ich treść podatnikowi objętemu postępowaniem w tej kolejnej sprawie. O tym, czy ujawnienie następuje w drodze dostarczenia kopii żądanych dokumentów, czy zapewnienia podatnikowi dostępu (w razie konieczności częściowego) do akt powiązanego postępowania, decyduje państwo członkowskie. Ważne jest, aby podatnik miał rzeczywistą możliwość uzyskania dostępu do oryginałów dowodów.

59. Po drugie, prawo dostępu z konieczności rozciąga się na inne dokumenty, które, chociaż być może nie zostały bezpośrednio wykorzystane przez organy w uzasadnieniu ich decyzji, dotyczą działalności podatnika objętej dochodzeniem. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (ETPC) dotyczącym art. 6 europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (EKPC) osoby, wobec których toczy się dochodzenie, powinny mieć dostęp nie tylko do „dowodów *bezpośrednio odnoszących się* do okoliczności faktycznych sprawy", ale także do „*innych środków dowodowych*, które mogą odnosić się do dopuszczalności, rzetelności i kompletności tych pierwszych" [22].

60. Po trzecie, prawo dostępu obejmuje nie tylko dowody obciążające, ale także dowody *odciążające*, które mogły zostać zgromadzone przez organ podatkowy [23]. Oznacza to, że podatnik powinien mieć dostęp do dokumentów i informacji, które mogą być dla niego korzystne, gdyż mogą oczyszczać go z zarzutu lub ogólniej, mogą wydawać się niespójne z wnioskami wyciągniętymi przez organ podatkowy na podstawie pozostałych dowodów, którymi organ ten dysponuje [24].

61. I przeciwnie, jak sugerowałem w opinii w sprawie Ispas, prawa dostępu do akt nie można interpretować jako wymagającego zapewnienia podatnikowi wglądu do całości akt, jeśli przez całość rozumie się „komplet dokumentów i informacji będących w posiadaniu organów administracji", w tym „elementy nieodnoszące się bezpośrednio do przyjętej decyzji, na przykład notatki wewnętrzne, projekty, kalkulacje pomocnicze i wszystkie informacje uzyskane od osób trzecich" [25].

20 Zobacz na przykład wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, pkt 32).

21 Zobacz pkt 63 i 64 niniejszej opinii.

22 Zobacz wyrok ETPC z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie Mirilashvili przeciwko Rosji (CE:ECHR:2008:1211JUD000629304, § 200 i przytoczone tam orzecznictwo). Wyróżnienie dodane. I chociaż w sposób naturalny art. 6 ust. 1 EKPC odnosi się przede wszystkim do postępowań cywilnych i karnych, ETPC zastosował przepisy art. 6 ust. 1 EKPC do niektórych rodzajów postępowań podatkowych. W związku z tym zasady opracowane przez ETPC mogą stanowić ogólną zachętę do zastosowania normy do postępowania takiego jak będące przedmiotem postępowania głównego, niezależnie od wyniku (odrębnego) badania, czy w indywidualnym przypadku nałożona grzywna może zostać uznana za mającą charakter „karny".

23 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 13 września 2018 r., UBS Europe i in. (C-358/16, EU:C:2018:715, pkt 66 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz także wyrok ETPC z dnia 5 kwietnia 2012 r. w sprawie Chambaz przeciwko Szwajcarii (CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, § 61 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Zobacz wyrok z dnia 1 lipca 2010 r., Knauf Gips/Komisja (C-407/08 P, EU:C:2010:389, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Zobacz moja opinia w sprawie Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, pkt 100, 116, 121).

62. Tym bardziej nie widzę podstaw do tego, by żądać pełnego dostępu do akt dotyczących równoległych postępowań wobec *innych podatników*, rzecz jasna przy zastrzeżeniu, że wszystkie odpowiednie dokumenty, które organ podatkowy zamierza wykorzystać, zostały „przekazane" do akt kolejnej sprawy i zapewniono tam do nich dostęp [26].

63. Ponadto, zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem, zawarta w unijnym prawie ogólna zasada poszanowania prawa do obrony nie ma bezwzględnego charakteru, lecz może podlegać ograniczeniom, pod warunkiem że ograniczenia te rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego, jakim służy omawiane działanie, i że nie stanowią z punktu widzenia realizowanych celów nieproporcjonalnej oraz niedopuszczalnej ingerencji w samą istotę praw w ten sposób gwarantowanych [27]. Zatem dostęp do akt można ograniczyć w przypadkach, w których wydaje się to ściśle konieczne do zapewnienia ochrony ważnych interesów publicznych (na przykład poufności toczącego się postępowania przygotowawczego) lub do zapewnienia, że nie narusza to nienależycie praw podstawowych innych osób (na przykład poufności danych osobowych lub tajemnicy handlowej) [28].

64. To do organu należy jednak wykazanie, że zostały spełnione przesłanki zastosowania takich wyjątków, co podlega kontroli sądowej [29]. Niemniej jednak organ winien rozważyć, czy można zezwolić na *częściowe* ujawnienie dokumentów, wobec których ma zastosowanie wyjątek: wymaga to w szczególności uprzedniego sprawdzenia, czy jest możliwe ograniczenie dostępu tylko do pewnych części dokumentów, i czy nie będzie wymagać to nieproporcjonalnie wysokiego nakładu pracy ze strony organu [30]. W tym kontekście należy pamiętać, że w nowoczesnym środowisku informatycznym przetwarzanie dużej liczby dokumentów i w razie potrzeby edycja dokumentów stały się znacznie łatwiejsze aniżeli w przeszłości.

65. Wreszcie, co się tyczy sposobu, w jaki należy udzielić dostępu, pragnę podkreślić, że z powodów wyjaśnionych w pkt 58 powyżej samo odniesienie do wcześniejszych decyzji, w których odpowiednie dokumenty wykorzystano jako dowód, nie jest wystarczające. Podobnie opis dowodów znajdujących się w posiadaniu organów podatkowych w formie streszczenia nie zaspokaja prawa dostępu do akt sprawy podatnika, chyba że ów podatnik może wystąpić z wnioskiem o dokonanie analizy i ewentualnie wykonanie kopii szczególnych dokumentów. Kwestią nadrzędną jest jednak umożliwienie podatnikowi naocznego zapoznania się z oryginałami dokumentów, jeżeli sobie tego życzy.

D. Kontrola sądowa

66. I wreszcie należy pokrótce odnieść się do zakresu kontroli, sprawowanej przez sąd krajowy w odniesieniu do decyzji organów podatkowych odmawiającej podatnikowi prawa do odliczenia VAT w niektórych przypadkach.

67. Właściwy sąd powinien przeprowadzić ogólną ocenę wszystkich istotnych faktów i okoliczności zawisłej przed nim sprawy w celu ustalenia, czy dany podatnik miał prawo do odliczenia podatku w odniesieniu do dostaw, które były powiązane z uchylaniem się od opodatkowania.

68. Rozpatrując sprawę, sąd krajowy oczywiście nie może być związany żadnymi ustaleniami organów podatkowych ani zawartymi w zaskarżonych decyzjach, ani w decyzjach, nawet ostatecznych, przyjętych wobec innych podatników.

26 Zobacz pkt 58 niniejszej opinii.

27 Zobacz podobnie wyroki: 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 42); z dnia 9 listopada 2017 r., Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, pkt 35).

28 Zobacz podobnie wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, pkt 36).

29 Zobacz podobnie wyrok ETPC z dnia 16 lutego 2000 r. w sprawie Jasper przeciwko Zjednoczonemu Królestwu (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, § 56).

30 Zobacz podobnie wyrok z dnia 28 czerwca 2012 r., Komisja/Agrofert Holding (C-477/10 P, EU:C:2012:394, pkt 79).

69. Zgodnie z art. 47 karty jurysdykcja sądu krajowego musi obejmować wszystkie okoliczności faktyczne i prawne, które wpłyną na wynik postępowania [31]. W celu spełnienia wymogów związanych z prawem do rzetelnego procesu sądowego konieczne jest w związku z tym, aby strony zapoznały się i mogły przeprowadzić kontradyktoryjną debatę co do wszystkich tych okoliczności [32].

70. W kontekście postępowania sądowego sąd krajowy musi również mieć możliwość sprawdzenia (w razie potrzeby, w ramach postępowania w przedmiocie środków tymczasowych) zgodności z prawem, w świetle prawa Unii, dowodów zastosowanych przeciwko podatnikowi, w tym „przeniesionych" z innych postępowań. Jak stwierdził Trybunał w sprawie WebMindLicenses, skuteczność kontroli sądowej gwarantowanej w art. 47 karty wymaga, „aby sąd dokonujący kontroli zgodności z prawem decyzji stanowiącej wykonywanie prawa Unii mógł zbadać, czy dowody, na których oparta jest ta decyzja, nie zostały uzyskane i wykorzystane z naruszeniem praw zagwarantowanych w tym prawie, a w szczególności na mocy karty". Wymóg ten jest spełniony, „jeżeli sąd rozstrzygający skargę na decyzję organu podatkowego, na mocy której dokonano korekty [VAT], ma kompetencje w zakresie przeprowadzenia kontroli, że dowody uzyskane w ramach równolegle prowadzonego i niezakończonego postępowania karnego, na których oparta jest ta decyzja, zostały uzyskane w ramach tego postępowania zgodnie z prawami zagwarantowanymi w prawie Unii, lub przynajmniej może uzyskać pewność, w oparciu o kontrolę przeprowadzoną już przez sąd karny w ramach postępowania kontradyktoryjnego, iż rzeczone dowody zostały uzyskane zgodnie z tym prawem" [33].

71. Co ważne, w przytoczonym wyroku Trybunał dodał, że „[j]eśli wymóg ten nie jest spełniony i w rezultacie prawo do skutecznego środka prawnego nie jest zagwarantowane w skuteczny sposób, lub w razie naruszenia innego prawa gwarantowanego w prawie Unii, dowody uzyskane w ramach postępowania karnego i wykorzystane w administracyjnym postępowaniu podatkowym muszą zostać pominięte i należy stwierdzić nieważność opartej na tych dowodach zaskarżonej decyzji, jeżeli z tego względu staje się ona bezpodstawna" [34].

72. Jeżeli sąd krajowy nie był w stanie dokonać kontroli ustaleń organów podatkowych ani sposobu, w jaki zostały pozyskane dowody przedstawione przez organy, może to również prowadzić do naruszenia zasady równości stron, która jest ściśle związana z prawem do rzetelnego procesu sądowego określonego w art. 47 karty.

73. Istotnie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada równości stron wymaga przyznania każdej ze stron rozsądnej możliwości przedstawienia swojej sprawy, w tym również swoich dowodów, w warunkach niestawiających jej w wyraźnie mniej korzystnej sytuacji w stosunku do strony przeciwnej. Celem tej zasady jest zachowanie równowagi proceduralnej między stronami postępowania sądowego poprzez zagwarantowanie równości praw i obowiązków tych stron, w szczególności w odniesieniu do zasad regulujących przeprowadzenie postępowania dowodowego i kontradyktoryjne postępowanie przed sądem [35].

74. Na bardziej ogólnym poziomie należy podkreślić, że z kilkoma drobnymi wyjątkami oświadczenia i ustalenia organów administracyjnych nie są i nie mogą być wiążące dla sądów ani nie mogą powstrzymywać sądów przed przeprowadzeniem pełnej kontroli sądowej. Jak niedawno ponownie podkreślił Trybunał, pojęcie niezawisłości oznacza w szczególności, że dany organ wypełnia swe zadania sądownicze w pełni autonomicznie, nie podlegając żadnej hierarchii służbowej ani nie będąc

31 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 4 czerwca 2013 r., ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, pkt 62).

32 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 2 grudnia 2009 r., Komisja/Irlandia i in. (C-89/08 P, EU:C:2009:742, pkt 56).

33 Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r. (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 87, 88).

34 Ibidem, pkt 89.

35 Zobacz na przykład wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Ordre des barreaux francophones et germanophone i in. (C-543/14, EU:C:2016:605, pkt 40, 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

podporządkowanym komukolwiek, czy to bezpośrednio (otrzymując nakazy czy wytyczne z jakiegokolwiek źródła [36]), czy pośrednio (będąc związanym wynikiem oceny dokonanej w kontekście innego aktu lub decyzji, w szczególności aktu administracyjnego skutecznie wyłączonego z zakresu kontroli sądowej [37]).

75. Z tych powodów w postępowaniu przed sądem krajowym wszczętym przez podatnika poprzez zaskarżenie decyzji podjętej przez organy podatkowe, sąd ten powinien mieć możliwość kontroli wszystkich okoliczności faktycznych i prawnych zawartych w tej decyzji, w tym zgodności z prawem sposobu, w jaki zgromadzono dowody, niezależnie od źródła takich dowodów.

V. Wnioski

76. Proponuję, aby na pytanie prejudycjalne przedłożone przez Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie) Trybunał udzielił następującej odpowiedzi:

– przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej interpretowane w świetle art. 47 i art. 48 ust. 2 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej nie stoją na przeszkodzie uregulowaniu lub praktyce państwa członkowskiego, zgodnie z którymi w ramach kontroli, czy podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT), organ podatkowy jest zobowiązany wziąć pod uwagę ustalenia, które poczynił w powiązanych ostatecznych decyzjach, z zastrzeżeniem, że:

  – taki przepis lub praktyka są zgodne z logiką i strukturą systemu VAT i nie pozbawiają organów podatkowych, de iure lub de facto, możliwości przyjęcia innych wniosków w kontekście innego postępowania, kiedy pojawią się nowe argumenty lub nowe dowody,

  – przed podjęciem ostatecznej decyzji organy podatkowe są co do zasady zobowiązane do udzielenia dostępu do wszystkich dokumentów istotnych z punktu widzenia wykonywania prawa podatnika do obrony, w tym dokumentów, które zostały zgromadzone w kontekście powiązanych postępowań administracyjnych lub karnych. Opis materiału dowodowego w formie streszczenia nie jest wystarczający, chyba że podatnik może zwrócić się o dokonanie analizy i ewentualnie sporządzenie kopii szczególnych dokumentów,

  – sąd krajowy rozpoznający skargę na decyzję podjętą przez organy podatkowe jest w stanie dokonać kontroli wszystkich okoliczności faktycznych i prawnych zawartych w tej decyzji, w tym zgodności z prawem sposobu, w jaki zebrano dowody, niezależnie od źródła takich dowodów.

36 Zobacz podobnie wyrok z dnia 27 lutego 2018 r., Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, pkt 42, 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Zobacz moja opinia w sprawie Torubarov (C-556/17, EU:C:2019:339, pkt 50–51, 102).