Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 24 lutego 2022 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 167 i 168 – Prawo do odliczenia – Odmowa – Oszustwo podatkowe – Przeprowadzanie dowodów – Zawieszenie postępowania w przedmiocie odwołania w trybie administracyjnym od decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego odmawiającej prawa do odliczenia do czasu zakończenia postępowania karnego – Autonomia proceduralna państw członkowskich – Zasada neutralności podatkowej – Prawo do dobrej administracji – Artykuł 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej

W sprawie C-582/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Înalta Curte de Casație și Justiție (najwyższy sąd kasacyjny, Rumunia) postanowieniem z dnia 23 lipca 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 listopada 2020 r., w postępowaniu:

SC Cridar Cons SRL

przeciwko

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: E. Regan, prezes izby, I. Jarukaitis (sprawozdawca), M. Ilešič, D. Gratsias i Z. Csehi, sędziowie,

rzecznik generalny: G. Pitruzzella,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu SC Cridar Cons SRL – C.F. Costaș, S.I. Puț i A. Tomuța, avocați,

* Język postępowania: rumuński.

– w imieniu rządu rumuńskiego – E. Gane, R.I. Hațieganu i A. Rotăreanu, w charakterze pełnomocników,

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

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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, zwanej dalej „dyrektywą VAT") i art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą").

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy SC Cridar Cons SRL (zwanym dalej „Cridarem") a Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (okręgowym organem administracyjnym ds. finansów publicznych w Klużu, Rumunia) (zwanym dalej „AJFP Kluż") i Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (regionalną dyrekcją generalną ds. finansów publicznych w Klużu-Napoce, Rumunia) (zwaną dalej „DGRFP Kluż-Napoka") w przedmiocie decyzji o zawieszeniu postępowania w sprawie odwołania w trybie administracyjnym od decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego odmawiającej prawa do odliczenia w zakresie podatku od wartości dodanej (VAT) do czasu zakończenia postępowania karnego.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 167 dyrektywy VAT stanowi:

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

4 Artykuł 168 tej dyrektywy przewiduje:

„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;

[…]".

Prawo rumuńskie

Kodeks postępowania podatkowego

5 Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (ustawa nr 207/2015 ustanawiająca kodeks postępowania podatkowego), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwana dalej „kodeksem postępowania podatkowego"), przewiduje w art. 118 ust. 3, że „[k]ontrola podatkowa jest przeprowadzana jednorazowo dla każdego rodzaju wierzytelności podatkowych i za każdy okres rozliczeniowy".

6 Artykuł 128 kodeksu postępowania podatkowego, zatytułowany „Ponowna kontrola podatkowa", stanowi w ust. 1:

„W drodze odstępstwa od art. 118 ust. 3 kierownik organu kontroli podatkowej może zdecydować o ponownej kontroli niektórych rodzajów zobowiązań podatkowych za dany okres rozliczeniowy w związku z pojawieniem się dodatkowych danych, o których organ ten nie wiedział w chwili kontroli podatkowej i które mają wpływ na jej wyniki".

7 Zgodnie z art. 131 tego kodeksu, zatytułowanym „Wyniki kontroli podatkowej":

„1) Wynik kontroli podatkowej zostaje odnotowany pisemnie w sprawozdaniu z kontroli podatkowej przedstawiającym faktyczne i prawne ustalenia organu kontroli podatkowej oraz skutki podatkowe tych ustaleń.

[…]

4) Sprawozdanie z kontroli podatkowej stanowi podstawę do wydania:

a) decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego o odchyleniu w górę lub w dół od głównych zobowiązań podatkowych wynikających z odchyleń od podstawy opodatkowania;

[…]".

8 Artykuł 132 tego kodeksu, zatytułowany „Przekazanie sprawy organom ścigania", stanowi w ust. 1:

„Organ kontroli podatkowej jest zobowiązany zwrócić się do właściwych organów sądowych w sprawie ustaleń dokonanych w ramach kontroli podatkowej, które mogą wypełniać znamiona przestępstwa, na warunkach przewidzianych w ustawie karnej".

9 Artykuł 268 tego kodeksu, zatytułowany „Możliwość wniesienia odwołania", stanowi w ust. 1:

„Odwołanie wnosi się, zgodnie z niniejszym tytułem, wobec jakiegokolwiek roszczenia podatkowego, jak również wszystkich pozostałych podatkowych aktów administracyjnych. Ponieważ odwołanie stanowi pozasądowy administracyjny środek zaskarżenia, nie pozbawia ono osoby, która uważa się za pokrzywdzoną podatkowym aktem administracyjnym, prawa do wniesienia skargi".

10 Artykuł 277 kodeksu postępowania podatkowego, zatytułowany „Zawieszenie postępowania w przedmiocie odwołania w trybie administracyjnym”, ma następujące brzmienie:

„1) Organ rozpatrujący odwołanie może zawiesić postępowanie w drodze uzasadnionej decyzji, jeżeli:

a) organ, który przeprowadził kontrolę, zwrócił się do właściwych organów w związku z istnieniem poszlak popełnienia naruszenia dotyczących środków dowodowych służących ustaleniu podstawy opodatkowania, a stwierdzenie naruszenia miałoby decydujący wpływ na rozstrzygnięcie, jakie zostanie przyjęte w ramach postępowania administracyjnego;

[…]

4) Prawomocne orzeczenie sądu karnego w przedmiocie powództwa cywilnego jest skuteczne wobec organów rozpatrujących odwołania w odniesieniu do kwot, wobec których państwo wystąpiło z powództwem cywilnym”.

11 Zgodnie z art. 278 tego kodeksu, zatytułowanym „Zawieszenie wykonania podatkowego aktu administracyjnego”:

„1) Wniesienie odwołania w trybie administracyjnym nie powoduje zawieszenia wykonania podatkowego aktu administracyjnego.

2) Przepisy niniejszego artykułu nie naruszają prawa wnoszącego odwołanie do złożenia wniosku o zawieszenie wykonania podatkowego aktu administracyjnego na podstawie [legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (ustawy nr 554/2004 o postępowaniu sądowo-administracyjnym)]. […]

[…]”.

12 Artykuł 281 tego kodeksu, zatytułowany „Powiadomienie o decyzji i środek zaskarżenia”, stanowi w ust. 2:

„Wnoszący odwołanie lub osoby biorące udział w postępowaniu odwoławczym mogą zaskarżyć decyzje w przedmiocie odwołania oraz podatkowe akty administracyjne, których te decyzje dotyczą, do właściwego sądu administracyjnego […]”.

13 Artykuł 350 tego kodeksu, zatytułowany „Współpraca z organami ścigania”, stanowi w ust. 2 i 3:

„2) W należycie uzasadnionych przypadkach [Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF) (krajowej agencji administracji podatkowej, Rumunia)] może zostać powierzone zadanie przeprowadzenia kontroli podatkowych zgodnie z ustalonymi celami po wszczęciu postępowania karnego i na podstawie opinii prokuratora.

3) Wynik kontroli przewidzianych w ust. 1 i 2 jest odnotowywany w protokołach, które stanowią środki dowodowe. Protokoły nie stanowią tytułu roszczenia podatkowego w rozumieniu niniejszego kodeksu”.

14 Wyrokiem nr 72 z dnia 29 stycznia 2019 r. Curtea Constituțională (trybunał konstytucyjny, Rumunia) stwierdził niezgodność z konstytucją wyrażenia „które stanowią środki dowodowe” zawartego w tym art. 350 ust. 3.

Ustawa o postępowaniu sądowo-administracyjnym

15 Ustawa nr 554/2004 o postępowaniu sądowo-administracyjnym, w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwana dalej „ustawą o postępowaniu sądowo-administracyjnym"), zawiera art. 2 ust. 1, który wymienia następujące definicje:

„Użyte w niniejszej ustawie określenia oznaczają:

[…]

ș) »bezpośrednia szkoda«: przyszła i przewidywalna szkoda materialna lub, w stosownych przypadkach, przewidywalne poważne zakłócenie funkcjonowania organu publicznego lub usługi publicznej;

t) »należycie uzasadnione przypadki«: okoliczności faktyczne i prawne mogące wzbudzać poważne wątpliwości co do zgodności z prawem aktu administracyjnego;

[…]".

16 Artykuł 14 ustawy o postępowaniu sądowo-administracyjnym, zatytułowany „Zawieszenie wykonania aktu", stanowi w ust. 1:

„W należycie uzasadnionych przypadkach i w celu uniknięcia bezpośredniej szkody, po wniesieniu sprawy […] do organu, który wydał akt lub organu wyższego stopnia, poszkodowany może zwrócić się do właściwego sądu o zarządzenie zawieszenia wykonania jednostronnego aktu administracyjnego do czasu wydania przez sąd orzeczenia co do istoty. Jeżeli poszkodowany w terminie 60 dni nie wniesie skargi o uchylenie aktu, zawieszenie wykonania ustaje z mocy prawa i bez żadnych formalności".

17 Artykuł 15 tej ustawy, zatytułowany „Żądanie zawieszenia w ramach skargi głównej", przewiduje:

„1) Skarżący może wnieść o zawieszenie wykonania jednostronnego aktu administracyjnego ze względów, o których mowa w art. 14, w drodze skierowanej do właściwego sądu skargi o uchylenie zaskarżonego aktu w części lub w całości. W takim przypadku sąd może zarządzić zawieszenie wykonania zaskarżonego aktu administracyjnego do czasu wydania ostatecznego i prawomocnego orzeczenia w sprawie. Wniosek o zawieszenie wykonania może zostać złożony razem ze skargą główną lub jako odrębna skarga do czasu wydania rozstrzygnięcia co do istoty w przedmiocie skargi.

[…]

4) W przypadku uwzględnienia skargi co do istoty zawieszenie wykonania zarządzone zgodnie z art. 14 zostaje przedłużone z mocy prawa do czasu wydania ostatecznego i prawomocnego orzeczenia w sprawie, nawet jeśli skarżący nie wystąpił o zawieszenie wykonania aktu administracyjnego na podstawie ust. 1".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

18 Cridar, spółka działająca w sektorze budowy dróg i autostrad, został objęty kontrolą podatkową w zakresie VAT za okres od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 30 kwietnia 2014 r. Podczas tej kontroli Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (organ ds. finansów publicznych okręgu Bistrița-Năsăud, Rumunia) przyznał mu prawo do odliczenia VAT w odniesieniu do transakcji wykazanych w jego księgach rachunkowych.

19 Na początku 2015 r. Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Cluj (prokuratura przy sądzie apelacyjnym w Klużu, Rumunia) (zwana dalej „prokuraturą") prowadziła dochodzenie w sprawie karnej nr 363/P/2015, w której sformułowano zarzuty oszustwa podatkowego wobec wielu osób, w tym wobec członka zarządu Cridaru. W niesprecyzowanej dacie w 2016 r. prokuratura zwróciła się do DGRFP Kluż-Napoka o przeprowadzenie ponownej kontroli podatkowej Cridaru, ponieważ istniały dowody na to, że w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2015 r. spółka ta dokonywała fikcyjnych zakupów u szeregu innych spółek. DGRFP Kluż-Napoka zleciła AJFP Kluż przeprowadzenie tej ponownej kontroli. Miała ona miejsce w dniach 4–17 października 2016 r. i dotyczyła jedynie okresu objętego kontrolą podatkową, o której mowa w poprzednim punkcie.

20 W sprawozdaniu z kontroli podatkowej z dnia 3 listopada 2016 r. oraz w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego z tego samego dnia AJFP Kluż, wbrew stanowisku przyjętemu w 2014 r., odmówił przyznania Cridarowi prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do wszystkich transakcji nabycia dokonanych przez tę spółkę z pięcioma spółami wymienionymi przez prokuraturę (zwanych dalej „spornymi transakcjami nabycia") i nałożył na Cridar dodatkowe zobowiązania podatkowe w wysokości 2 103 272 lei rumuńskich (RON) (około 425 000 EUR) z tytułu VAT i podatku dochodowego od osób prawnych. Zgodnie z art. 128 kodeksu postępowania podatkowego AJFP Kluż uchylił też decyzję podatkową z 2014 r. i zmienił wszystkie wyniki wcześniejszej kontroli podatkowej w zakresie VAT. Ta nowa decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego opierała się na szeregu nieprawidłowości stwierdzonych na wcześniejszym etapie obrotu, na poziomie pięciu dostawców Cridaru lub ich dostawców, w świetle których AJFP Kluż uznał, że istnieje uzasadnione podejrzenie stworzenia sztucznej sytuacji w celu fikcyjnego zwiększenia przez Cridar swoich wydatków i odliczenia odpowiednich kwot VAT bez istnienia rzeczywistych transakcji gospodarczych.

21 Niezwłocznie po wydaniu tych aktów organy podatkowe przekazały prokuraturze akta dochodzenia dotyczące tych okoliczności popełnienia oszustwa podatkowego w odniesieniu do skontrolowanych transakcji. Postępowanie karne dotyczące tych czynów zostało już zresztą wszczęte i było przedmiotem akt dochodzenia nr 363/P/2015.

22 W dniu 11 listopada 2016 r. Cridar wniósł do DGRFP Kluż-Napoka odwołanie od decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego z dnia 3 listopada 2016 r. i na podstawie art. 14 ustawy o postępowaniu sądowo-administracyjnym złożył wniosek o zawieszenie wykonania tej decyzji, który został uwzględniony przez Curtea de Apel Cluj (sąd apelacyjny w Klużu, Rumunia) wyrokiem wydanym w 2016 r., zarządzającym zawieszenie wykonania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego do czasu wydania przez sąd orzeczenia co do istoty sprawy. Wyrok ten uprawomocnił się.

23 Decyzją z dnia 16 marca 2017 r. wydaną w przedmiocie odwołania, o którym mowa w poprzednim punkcie, DGRFP Kluż-Napoka oddaliła zarzuty proceduralne podniesione przez Cridar, lecz zarządziła zawieszenie postępowania co do istoty w przedmiocie odwołania podatkowego na

podstawie art. 277 ust. 1 lit. a) kodeksu postępowania podatkowego, podnosząc, że organ właściwy do rozpatrzenia odwołania nie może orzekać co do istoty sprawy, dopóki postępowanie karne nie zostanie zakończone rozstrzygnięciem potwierdzającym lub obalającym podejrzenia organów kontrolnych co do rzeczywistego charakteru przedmiotowych nabyć.

24 Skargą wniesioną w dniu 29 czerwca 2017 r. Cridar zwrócił się do Curtea de Apel Cluj (sądu apelacyjnego w Klużu), tytułem żądania głównego, o uchylenie tej decyzji z dnia 16 marca 2017 r. ze względów proceduralnych, a tytułem żądania ewentualnego, o uchylenie wspomnianej decyzji i o nakazanie DGRFP Kluż-Napoka rozstrzygnięcia co do istoty w przedmiocie wniesionego przez niego odwołania. Cridar wniósł ponadto o zawieszenie wykonania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego do czasu wydania ostatecznego wyroku w sprawie karnej na podstawie art. 15 ustawy o postępowaniu sądowo-administracyjnym.

25 Wyrokiem z dnia 29 września 2017 r. sąd ten oddalił tę skargę. Uznał on w szczególności, że DGRFP Kluż-Napoka ma prawo do oceny celowości zawieszenia postępowania w przedmiocie odwołania podatkowego w celu uniknięcia wydania sprzecznych decyzji dotyczących tej samej sytuacji prawnej. Wywnioskował on z tego, że decyzja tego organu o zawieszeniu postępowania w przedmiocie odwołania podatkowego do czasu ustalenia w postępowaniu karnym, czy przedmiotowe nabycia były prawdziwe, była zgodna z prawem. Sąd ten oddalił również wniosek o zawieszenie wykonania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego do czasu wydania ostatecznego orzeczenia w postępowaniu karnym, ponieważ powołane podstawy niezgodności z prawem nie stwarzały pozorów bezprawności działania i nie wykazano bezpośredniego charakteru szkody. W tym względzie wskazał on, że orzeczenie, o którym mowa w pkt 22 niniejszego wyroku, uwzględniające wniosek o zawieszenie wykonania złożony na podstawie art. 14 ustawy o postępowaniu sądowo-administracyjnym nie ma powagi rzeczy osądzonej dla potrzeb rozstrzygnięcia analogicznego wniosku opartego na art. 15 tej samej ustawy ze względu na różnicę dotyczącą skutków w czasie obu rozpatrywanych postępowań.

26 W dniu 11 października 2017 r. Cridar wniósł skargę kasacyjną od tego wyroku do Înalta Curte de Casație și Justiție (najwyższego sądu kasacyjnego, Rumunia), sądu odsyłającego. W ramach skargi kasacyjnej spółka ta twierdzi w szczególności, że w decyzji z dnia 16 marca 2017 r. rozstrzygającej w przedmiocie jej odwołania podatkowego DGRFP Kluż-Napoka wskazała, wbrew temu, co stwierdzono w ramach drugiej kontroli podatkowej, że jedynie poszlaki co do tego, że sporne nabycia mogły być fikcyjne, zostały ustalone i że kwestia fikcyjnego charakteru tych transakcji zostanie rozstrzygnięta dopiero po ostatecznym zakończeniu sprawy karnej. Podnosi ona, że ze względu na te sprzeczne interpretacje dotyczące przedstawionych dowodów, ich mocy prawnej oraz organu mogącego ustalić fikcyjny lub rzeczywisty charakter transakcji, podatnik ma związane ręce i nie ma żadnej możliwości skorzystania z prawa do odliczenia. W związku z tym wydaje się, że przepisy krajowe ustanowiły dodatkowy warunek uznania prawa do odliczenia VAT, a mianowicie potwierdzenie w postępowaniu karnym rzeczywistego charakteru danych transakcji, który to warunek nie wynika ani z właściwych przepisów prawa Unii, ani z orzecznictwa Trybunału.

27 Sąd odsyłający wyjaśnia, że ponieważ zawisły przed nim spór nie dotyczy zgodności z prawem co do istoty decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego z dnia 3 listopada 2016 r., nie może on ustalić, czy elementy wskazane w tej decyzji są w świetle orzecznictwa Trybunału wystarczające do uzasadnienia odmowy prawa do odliczenia VAT.

28 Sąd ten zauważa ponadto, że Cridar nie może obecnie uzyskać rozstrzygnięcia sądowego co do istoty swojego odwołania, zważywszy, że zgodnie z orzecznictwem krajowym zakwestionowanie na drodze sądowej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego jest możliwe w świetle art. 281 kodeksu postępowania podatkowego tylko wtedy, gdy decyzja rozstrzygająca co do istoty odwołania zostaje zaskarżona w tym samym czasie co ta decyzja. Tymczasem w niniejszej sprawie organ podatkowy, który wydał decyzję z dnia 16 marca 2017 r., jedynie zawiesił postępowanie. Sąd ten dodaje, że zgodnie z art. 278 ust. 1 tego kodeksu wniesienie odwołania w trybie administracyjnym nie powoduje zawieszenia wykonania podatkowego aktu administracyjnego, i to nawet w okresie zawieszenia postępowania w przedmiocie odwołania wniesionego od tego aktu. Ponadto sąd ten stwierdza, że decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego zawsze skutkuje przeniesieniem ciężaru podatkowego na podatnika.

29 W świetle tych okoliczności sąd odsyłający zastanawia się, czy zasadę neutralności podatkowej ustanowioną w dyrektywie VAT może naruszać okoliczność, że w pierwszej kolejności organ podatkowy wydaje decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego wywołującą natychmiastowe skutki, odmawiając prawa do odliczenia VAT, podczas gdy nie dysponuje on w tym momencie wszystkimi obiektywnymi informacjami dotyczącymi udziału podatnika w oszustwie w zakresie VAT, oraz że w drugiej kolejności postępowanie w przedmiocie odwołania złożonego od tej decyzji zostaje zawieszone do czasu wyjaśnienia okoliczności faktycznych w ramach dochodzenia karnego mającego na celu ustalenie udziału podatnika w rzeczonym oszustwie. Sąd ten zastanawia się również, czy taki sposób postępowania jest zgodny z prawem do rzetelnego procesu gwarantowanym w art. 47 karty, ponieważ decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego pozostaje wykonalna w trakcie zawieszenia postępowania w przedmiocie wniesionego do niego odwołania, przy czym podatnik nie ma możliwości zaskarżenia tej decyzji do sądu, ponieważ taka możliwość jest uzależniona od wydania orzeczenia rozstrzygającego co do istoty w przedmiocie odwołania. Sąd ten uważa, że analiza może się różnić w zależności od tego, czy podatnikowi przysługuje zawieszenie wykonania zaskarżonych aktów na warunkach przewidzianych w art. 14 i 15 ustawy o postępowaniu sądowo-administracyjnym, które mogą tymczasowo uchylić skutki odmowy prawa do odliczenia VAT.

30 W powyższych okolicznościach Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie (najwyższy sąd kasacyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy [dyrektywę VAT] oraz art. 47 [karty] należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które upoważniają organy podatkowe – po wydaniu przez nie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, w której odmówiono przyznania prawa do odliczenia VAT naliczonego – do zawieszenia postępowania w sprawie odwołania administracyjnego [wniesionego od tej decyzji] w oczekiwaniu na zakończenie postępowania karnego mogącego dostarczyć innych obiektywnych wskazówek co do udziału podatnika w danym oszustwie podatkowym?

2) Czy odpowiedź [Trybunału] na poprzednie pytanie mogłaby być inna, gdyby w okresie zawieszenia postępowania w sprawie odwołania administracyjnego podatnik mógł skorzystać ze środków tymczasowych prowadzących do zawieszenia skutków odmowy prawa do odliczenia VAT?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

31 Poprzez swoje dwa pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywę VAT i art. 47 karty należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które upoważniają krajowe organy podatkowe do zawieszenia postępowania administracyjnego w sprawie odwołania w trybie administracyjnym od decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego odmawiającej podatnikowi możliwości skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego VAT ze względu na udział tego podatnika w oszustwie podatkowym, do czasu zakończenia postępowania karnego, które może dostarczyć dodatkowych obiektywnych wskazówek co do tego udziału, oraz czy ma w tym względzie znaczenie okoliczność, że w trakcie tego zawieszenia postępowania ów podatnik może uzyskać zawieszenie wykonania tej decyzji.

32 W tym względzie należy przypomnieć w pierwszej kolejności, że 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 wielokrotnie orzekał Trybunał, prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT stanowi integralną część mechanizmu VAT i zasadniczo nie może być ograniczane, jeżeli zarówno materialne, jak i formalne wymogi lub warunki, którym podlega to prawo, zostały spełnione przez zamierzających skorzystać z tego prawa podatników (wyroki: z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 31).

33 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 korzystania z prawa do odliczenia, jeżeli na podstawie obiektywnych dowodów zostanie wykazane, że prawo to jest podnoszone w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie (wyroki: z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 45).

34 Jest tak w wypadku, gdy oszustwo w zakresie VAT jest popełnione przez samego podatnika, ale również wtedy, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie uczestniczył w transakcji związanej z takim oszustwem. 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, albo sam dopuścił się oszustwa, albo 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 etapie łańcucha tych dostaw lub usług (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 46).

35 Ponieważ odmowa prawa do odliczenia stanowi wyjątek od stosowania podstawowej zasady, jaką stanowi to prawo, do organów podatkowych należy wykazanie w sposób wymagany prawem obiektywnych dowodów pozwalających na stwierdzenie, że podatnik sam dopuścił się oszustwa lub że wiedział względnie powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z takim oszustwem (wyroki: z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 50).

36 Ponieważ prawo Unii nie przewiduje zasad dotyczących sposobu przeprowadzania dowodów w dziedzinie oszustw w zakresie VAT, owe obiektywne przesłanki muszą zostać ustalone przez organy podatkowe zgodnie z zasadami dotyczącymi przeprowadzania dowodów przewidzianymi przez prawo krajowe. Przepisy te nie mogą jednak naruszać skuteczności prawa Unii i muszą przestrzegać praw gwarantowanych przez to prawo, a w szczególności przez kartę [zob. podobnie wyroki: z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 4 czerwca 2020 r., C.F. (Kontrola podatkowa), C-430/19, EU:C:2020:429, pkt 45].

37 W ten sposób i w tych okolicznościach Trybunał w wyroku z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), stwierdził w pkt 68, że prawo Unii nie stoi na przeszkodzie temu, aby organ podatkowy mógł w ramach postępowania administracyjnego, w celu ustalenia, że wystąpiła praktyka stanowiąca nadużycie w zakresie VAT, wykorzystać dowody uzyskane w ramach równolegle prowadzonego i niezakończonego postępowania karnego, z zastrzeżeniem poszanowania praw zagwarantowanych w prawie Unii, a w szczególności w karcie. Podobnie Trybunał orzekł w pkt 38 wyroku z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861), że z tym samym zastrzeżeniem krajowy organ podatkowy w celu stwierdzenia istnienia oszustwa w zakresie VAT powinien móc oprzeć się na dowodach uzyskanych w ramach niezakończonych postępowań karnych niedotyczących podatnika lub zebranych w ramach powiązanych postępowań administracyjnych, w których podatnik nie był stroną.

38 Prawo Unii nie może zatem, co do zasady i z zastrzeżeniem poszanowania praw gwarantowanych przez to prawo, w szczególności przez kartę, sprzeciwiać się temu, aby organy podatkowe mogły, w ramach rozpatrywania odwołania w trybie administracyjnym od decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego stwierdzającej odmowę prawa do odliczenia VAT, zawiesić postępowanie w sprawie tego odwołania w celu uzyskania dodatkowych obiektywnych wskazówek wskazujących na udział podatnika w oszustwie podatkowym uzasadniającym tę odmowę prawa do odliczenia. Skoro bowiem, z tym zastrzeżeniem, prawo Unii nie stoi na przeszkodzie temu, by organ podatkowy skorzystał z dowodów uzyskanych w ramach postępowania karnego w celu stwierdzenia w ramach postępowania administracyjnego istnienia oszustwa lub praktyki stanowiącej nadużycie w zakresie VAT, nie może ono, co do zasady i z tym samym zastrzeżeniem, również stać na przeszkodzie zawieszeniu takiego postępowania administracyjnego, w tym na etapie rozpatrywania odwołania od decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego odmawiającej prawa do odliczenia VAT, w szczególności w celu uniknięcia wydania sprzecznych decyzji mogących naruszyć pewność prawa lub, jak w sprawie w postępowaniu głównym, w celu umożliwienia ewentualnego zgromadzenia dodatkowych dowodów, które mogłyby zostać wykorzystane do rozpatrzenia tego odwołania.

39 Jednakże, ponieważ w takiej sytuacji decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego odmawiająca podatnikowi prawa do odliczenia VAT została już wydana, a także biorąc pod uwagę fakt, że prawo to stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT, należy przypomnieć, 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 [zob. podobnie wyroki: z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 50; a także z dnia 4 czerwca 2020 r., C.F. (Kontrola podatkowa), C-430/19, EU:C:2020:429, pkt 44, 49]. Nie można również odmówić prawa do odliczenia na podstawie przypuszczeń (zob. podobnie wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 W niniejszej sprawie sąd odsyłający wskazuje wyraźnie w pytaniu pierwszym, że rozpatrywane w postępowaniu głównym zawieszenie postępowania zostało zarządzone na tej podstawie, że postępowanie karne, w oczekiwaniu na którego zakończenie owo zawieszenie zostało zarządzone, może dostarczyć „dodatkowych" obiektywnych wskazówek dotyczących udziału podatnika w oszustwie podatkowym uzasadniającym odmowę prawa do odliczenia stwierdzoną w rzeczonej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

41 Tymczasem, ponieważ przedstawione pytania opierają się na tym założeniu faktycznym, którego weryfikacja należy jednak do sądu odsyłającego, a Trybunał nie może podważać tego wniosku z uwagi na wyraźny podział ról między nim a sądami krajowymi w ramach postępowania przewidzianego w art. 267 TFUE (zob. podobnie wyroki: z dnia 9 października 2014 r., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 19; a także z dnia 9 września 2021 r., Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, pkt 13 i przytoczone tam orzecznictwo), aby udzielić sądowi odsyłającemu pełnej odpowiedzi, należy przyjąć to założenie za dowiedzione i kontynuować analizę.

42 W tych okolicznościach, mając na uwadze, że w postępowaniu głównym przedmiotem sporu są nie tylko sposoby przeprowadzania dowodów przez krajowe organy podatkowe, ale także decyzja o zawieszeniu postępowania w przedmiocie odwołania w trybie administracyjnym, należy w drugiej kolejności w świetle autonomii, jaką dysponują państwa członkowskie w zakresie organizacji swoich postępowań administracyjnych, przypomnieć, że w braku uregulowań Unii w tej dziedzinie przepisami postępowania służącymi ochronie wynikających z prawa Unii praw podatników są wewnętrzne przepisy każdego państwa członkowskiego, pod warunkiem jednak, że nie są one mniej korzystne od uregulowań dotyczących podobnych sytuacji zaistniałych pod rządami prawa wewnętrznego (zasada równoważności) i że nie czynią one praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywania praw przyznanych w porządku prawnym Unii (zasada skuteczności) (zob. podobnie wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, pkt 28, 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 W niniejszej sprawie, co się tyczy zasady równoważności, nic w aktach sprawy przedłożonych Trybunałowi nie wskazuje na to, że art. 277 ust. 1 lit. a) kodeksu postępowania podatkowego, na mocy którego zarządzono zawieszenie postępowania rozpatrywanego w postępowaniu głównym, jest specyficzny dla kontroli obowiązków w zakresie VAT, wobec czego – z zastrzeżeniem ustaleń, których dokonanie należy do sądu odsyłającego – można wykluczyć naruszenie tej zasady (zob. analogicznie wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, pkt 30).

44 Co się tyczy zasady skuteczności, również nic nie wskazuje na to, by zawieszenie postępowania w przedmiocie odwołania w trybie administracyjnym od decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego odmawiającej prawa do odliczenia VAT samo w sobie uniemożliwiało lub nadmiernie utrudniało na szczeblu administracyjnym wykonywanie przez jednostki praw, które wywodzą one z porządku prawnego Unii.

45 W trzeciej kolejności należy jednak w świetle rozważań przedstawionych w pkt 38 niniejszego wyroku przypomnieć, po pierwsze, że wymogi wynikające z prawa do dobrej administracji, które odzwierciedla ogólną zasadę prawa Unii, a w szczególności prawo każdej osoby do bezstronnego rozpatrzenia jej sprawy w rozsądnym terminie, znajdują zastosowanie w ramach postępowania w sprawie kontroli podatkowej, w drodze którego państwo członkowskie stosuje prawo Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 maja 2020 r., Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, pkt 43, 44 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 21 października 2021 r., CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, pkt 48).

46 Tymczasem, ponieważ spór taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym dotyczy ostatecznie wykonywania przez organy podatkowe przysługujących im uprawnień kontrolnych w celu zastosowania się do wynikającego ze stosowania prawa Unii obowiązku państw członkowskich do podjęcia wszelkich środków ustawodawczych i administracyjnych mogących zapewnić pobór w całości należnego VAT na ich terytorium i do zwalczania oszustw podatkowych, postępowanie w sprawie odwołania w trybie administracyjnym od decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego odmawiającej prawa do odliczenia VAT stanowi wykonanie prawa Unii przez dane państwo członkowskie, a zatem procedura ta powinna być prowadzona z poszanowaniem prawa do dobrej administracji (zob. analogicznie wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo),

47 W związku z tym, aby prawo Unii nie stało na przeszkodzie zawieszeniu postępowania w przedmiocie odwołania w trybie administracyjnym, takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, konieczne jest również, by takie zawieszenie nie naruszało prawa do dobrej administracji, a w szczególności by nie skutkowało ono opóźnieniem wyniku administracyjnego postępowania w sprawie odwołania ponad rozsądny okres czasu.

48 Po drugie, należy stwierdzić, że prawa podstawowe zagwarantowane w karcie mają również zastosowanie do sporu takiego jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, ponieważ kwestionowane przed sądem odsyłającym zawieszenie postępowania wpisuje się w ramy postępowania administracyjnego odmawiającego podatnikowi prawa do odliczenia naliczonego VAT z powodu jego udziału w oszustwie podatkowym z naruszeniem zasad regulujących wspólny system VAT ustanowiony przez prawodawcę Unii i stanowi w konsekwencji stosowanie prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty (zob. analogicznie wyrok z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 W tym względzie należy zauważyć, że sąd odsyłający zastanawia się nad wykładnią art. 47 karty – zgodnie z którym każdy, czyje prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem na warunkach przewidzianych w tym artykule – z tego względu, że tak długo, jak długo trwa to zawieszenie, Cridar nie jest w stanie zaskarżyć do sądu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego odmawiającej jej prawa do odliczenia VAT, ponieważ właściwe prawo krajowe uzależnia możliwość wniesienia takiego środka zaskarżenia od wydania decyzji rozstrzygającej odwołanie co do istoty.

50 Trybunał orzekł już, że zasada skutecznej ochrony sądowej przewidziana w tym przepisie mieści w sobie różne elementy, obejmujące w szczególności prawo dostępu do sądu (wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., Toma i Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo). Jednakże z orzecznictwa Trybunału wynika również, że prawo dostępu do sądu nie jest prawem bezwzględnym i w związku z tym może obejmować proporcjonalne ograniczenia, które zmierzają do realizacji zgodnego z prawem celu i nie naruszają samej istoty tego prawa (wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., Toma i Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

51 W niniejszej sprawie wystarczy zauważyć, że chociaż na czas trwania tego zawieszenia Cridar rzeczywiście jest pozbawiony możliwości zaskarżenia do sądu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego odmawiającej mu prawa do odliczenia VAT, to z rozważań przedstawionych w pkt 38 niniejszego wyroku wynika jednak, że takie zawieszenie realizuje zgodny z prawem cel, a z rozważań przedstawionych w pkt 45–47 niniejszego wyroku wynika, że Cridar nie jest pozbawiony tej możliwości ponad rozsądny okres czasu. Ponadto z akt sprawy, jakimi dysponuje Trybunał, wynika, że w postępowaniu głównym nie zostało zakwestionowane, że spółka ta będzie w stanie wnieść do sądu skargę na decyzję rozstrzygającą co do istoty w przedmiocie jej odwołania. W tych okolicznościach nie można uznać, że takie zawieszenie postępowania w przedmiocie odwołania w trybie administracyjnym utrudnia w sposób nieproporcjonalny podatnikowi takiemu jak Cridar prawo dostępu do sądu zagwarantowane w art. 47 karty.

52 Ponadto z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że skuteczność kontroli sądowej gwarantowanej w art. 47 karty wymaga, by zainteresowany miał możliwość zapoznania się z powodami wydanej w stosunku do niego decyzji, czy to poprzez lekturę samej decyzji, czy to poprzez poinformowanie go o tych powodach na jego żądanie, bez uszczerbku dla uprawnienia właściwego sądu do zażądania podania tych powodów od właściwego organu, co pozwoli zainteresowanemu na obronę swoich praw w najlepszych możliwych warunkach oraz na w podjęcie w sposób w pełni świadomy decyzji, czy celowe jest wniesienie sprawy do właściwego sądu, a sądowi w pełni umożliwi dokonanie kontroli zgodności z prawem danej decyzji krajowej (wyrok z dnia 24 listopada 2020 r., Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 i C-226/19, EU:C:2020:951, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

53 W konsekwencji, aby zawieszenie postępowania w przedmiocie odwołania w trybie administracyjnym od decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego odmawiającej prawa do odliczenia VAT zostało zarządzone z poszanowaniem art. 47 karty, konieczne jest również, aby decyzja o zawieszeniu była uzasadniona zarówno pod względem faktycznym, jak i prawnym, nie tylko po to, aby podatnik mógł poznać powody, dla których uznano, że zawieszenie to jest niezbędne do skutecznego rozpatrzenia jego odwołania, i aby mógł bronić swoich praw w najlepszych możliwych warunkach, ale także po to, aby sąd rozpatrujący skargę na tę decyzję o zawieszeniu mógł w pełni skontrolować jej zgodność z prawem.

54 Ponadto ciążący na administracji obowiązek uzasadniania swoich decyzji przy stosowaniu prawa Unii wynika już z prawa do dobrej administracji (zob. podobnie wyrok z dnia 24 listopada 2020 r., Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 i C-226/19, EU:C:2020:951, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

55 W czwartej kolejności, ponieważ nie można wykluczyć, że ostatecznie okaże się, iż podatnikowi odmówiono prawa do odliczenia z naruszeniem prawa Unii, należy jeszcze przypomnieć, że prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa Unii jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych jednostkom przez przepisy prawa Unii w takim kształcie, jaki nadała im wykładnia dokonana przez Trybunał. Państwa członkowskie są zatem zobowiązane co do zasady do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii. Wniosek o zwrot VAT nienależnie zapłaconego należy do zakresu prawa do zwrotu nienależnego świadczenia, które zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ma na celu usunięcie skutków niezgodności podatku z prawem Unii poprzez neutralizację ciężaru finansowego niesłusznie obciążającego podmiot, który go w ostateczności rzeczywiście ponosi (wyroki: z dnia 14 czerwca 2017 r., Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, pkt 29, 30 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 24).

56 W tym kontekście 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. Wspólny system VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego neutralność jakiejkolwiek działalności gospodarczej niezależnie od jej celów bądź rezultatów pod warunkiem, że co do zasady podlega ona opodatkowaniu VAT (wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, pkt 19; a także z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

57 W tym względzie Trybunał wyjaśnił już, że o ile państwa członkowskie dysponują pewnym zakresem swobody przy ustalaniu zasad zwrotu nadwyżki VAT, o tyle wspomniane zasady nie mogą naruszać zasady neutralności podatkowej, przenosząc na podatnika, w całości lub w części, ciężar tego podatku. W szczególności takie warunki powinny umożliwiać podatnikowi odzyskanie w odpowiednich okolicznościach całej wierzytelności wynikającej z tej nadwyżki VAT, co oznacza, że zwrot ma być dokonany w rozsądnym terminie, w drodze wypłaty środków pieniężnych lub w sposób równoważny, a w każdym razie ustalony sposób zwrotu nie może pociągać za sobą żadnego ryzyka finansowego dla podatnika (wyroki: z dnia 6 lipca 2017 r., Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 12 maja 2021 r., technoRent International i in., C-844/19, EU:C:2021:378, pkt 37, 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

58 Jeżeli zwrot na rzecz podatnika nadwyżki VAT następuje po przekroczeniu rozsądnego terminu, to zasada neutralności systemu podatkowego VAT wymaga, aby straty finansowe poniesione w ten sposób przez podatnika w wyniku utraty możliwości dysponowania danymi środkami finansowymi zostały zrekompensowane poprzez zapłatę odsetek za zwłokę (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 lipca 2017 r., Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 12 maja 2021 r., technoRent International i in., C-844/19, EU:C:2021:378, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

59 Rozważania te mają również zastosowanie w drodze analogii do sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, ponieważ niezgodna z prawem odmowa prawa do odliczenia VAT naliczonego, stwierdzona w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego podlegającej natychmiastowemu wykonaniu, skutkuje również unieruchomieniem na szkodę podatnika kwoty pieniężnej odpowiadającej kwocie VAT, którego odliczenia z założenia odmówiono z naruszeniem prawa Unii.

60 Z powyższego wynika, że aby zawieszenie postępowania w przedmiocie odwołania w trybie administracyjnym od decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego odmawiającej prawa do odliczenia VAT, takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, zostało zarządzone z poszanowaniem prawa Unii, konieczne jest, aby obowiązujące przepisy krajowe przewidywały, jeżeli okaże się ostatecznie, że odmowa ta została wydana z naruszeniem prawa Unii, by podatnik mógł uzyskać zwrot kwoty pieniężnej w rozsądnym terminie oraz, w stosownym przypadku, odsetki za zwłokę.

61 W piątej i ostatniej kolejności należy zauważyć, że o ile spełnione są warunki wynikające z powyższych rozważań, nie jest wymagane, aby w okresie zawieszenia postępowania w przedmiocie odwołania podatnik korzystał we wszystkich przypadkach z zawieszenia wykonania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, która jest przedmiotem tego odwołania. Wystarczy, by właściwe przepisy krajowe przewidywały możliwość przyznania takiego zawieszenia jako środka tymczasowego w przypadku poważnych wątpliwości co do zgodności z prawem decyzji podatkowej, jeżeli zastosowanie takiego zawieszenia jest konieczne w celu uniknięcia poważnej i nieodwracalnej szkody dla interesów podatnika.

62 Mając na względzie całość powyższych rozważań, na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, że dyrektywę VAT i art. 47 karty należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które upoważniają krajowe organy podatkowe do zawieszenia postępowania w przedmiocie odwołania w trybie administracyjnym od decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego odmawiającej podatnikowi możliwości skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego VAT ze względu na udział tego podatnika w oszustwie podatkowym, w celu uzyskania dodatkowych obiektywnych wskazówek co do tego udziału, pod warunkiem że, po pierwsze, takie zawieszenie nie skutkuje opóźnieniem wyniku postępowania w przedmiocie odwołania w trybie administracyjnym ponad rozsądny okres czasu, po drugie, decyzja o zawieszeniu jest uzasadniona zarówno pod względem prawnym, jak i faktycznym oraz podlega kontroli sądowej oraz, po trzecie, jeżeli ostatecznie okaże się, że odmówiono prawa do odliczenia z naruszeniem prawa Unii, podatnik ten powinien mieć możliwość uzyskania w rozsądnym terminie zwrotu odpowiedniej kwoty oraz ewentualnie odsetek za zwłokę od tej kwoty. W tych okolicznościach nie jest wymagane, by w trakcie tego zawieszenia postępowania rzeczonemu podatnikowi przysługiwało zawieszenie wykonania tej decyzji, chyba że w przypadku poważnych wątpliwości co do zgodności z prawem tej decyzji przyznanie zawieszenia wykonania tej decyzji jest konieczne w celu uniknięcia poważnej i nieodwracalnej szkody dla interesów podatnika.

W przedmiocie kosztów

63 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 (piąta izba) orzeka, co następuje:

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które upoważniają krajowe organy podatkowe do zawieszenia postępowania w przedmiocie odwołania w trybie administracyjnym od decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego odmawiającej podatnikowi możliwości skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej ze względu na udział tego podatnika w oszustwie podatkowym, w celu uzyskania dodatkowych obiektywnych wskazówek co do tego udziału, pod warunkiem że, po pierwsze, takie zawieszenie nie skutkuje opóźnieniem wyniku postępowania w przedmiocie odwołania w trybie administracyjnym ponad rozsądny okres czasu, po drugie, decyzja o zawieszeniu jest uzasadniona zarówno pod względem prawnym, jak i faktycznym oraz podlega kontroli sądowej oraz, po trzecie, jeżeli ostatecznie okaże się, że odmówiono prawa do odliczenia z naruszeniem prawa Unii, podatnik ten powinien mieć możliwość uzyskania w rozsądnym terminie zwrotu odpowiedniej kwoty oraz ewentualnie odsetek za zwłokę od tej kwoty. W tych okolicznościach nie jest wymagane, by w trakcie tego zawieszenia postępowania rzeczonemu podatnikowi przysługiwało zawieszenie wykonania tej decyzji, chyba że w przypadku poważnych wątpliwości co do zgodności z prawem tej decyzji przyznanie zawieszenia wykonania tej decyzji jest konieczne w celu uniknięcia poważnej i nieodwracalnej szkody dla interesów podatnika.

Podpisy