

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 16 października 2019 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 167 i 168 – Prawo do odliczenia VAT – Odmowa – Oszustwo – Przeprowadzanie dowodów – Zasada poszanowania prawa do obrony – Prawo do bycia wysłuchanym – Dostęp do akt – Artykuł 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej – Skuteczna kontrola sądowa – Zasada równości broni – Zasada kontradyktoryjności – Uregulowanie krajowe lub praktyka krajowa, zgodnie z którymi przy weryfikacji prawa podatnika do odliczenia VAT organ podatkowy jest związany ustaleniami faktycznymi i kwalifikacjami prawnymi dokonanymi przez niego w ramach powołanych postępowań administracyjnych, w których podatnik ten nie był stroną

W sprawie C-189/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie, Węgry) postanowieniem z dnia 14 lutego 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 marca 2018 r., w postępowaniu:

Glencore Agriculture Hungary Kft.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie: E. Regan, prezes izby, I. Jarukaitis (sprawozdawca), E. Juhász, M. Ilešić i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: R. Šereš, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 20 marca 2019 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Glencore Agriculture Hungary Kft. przez Z. Várszegiego, D. Kelemeną i B. Balogą, ügyvédek,
- w imieniu rządu węgierskiego przez M.Z. Fehérą i G. Koósa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Havasa i J. Jokubauskaitę, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na rozprawie w dniu 5 czerwca 2019 r.,
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”), zasady poszanowania prawa do obrony i art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między spółką Glencore Agriculture Hungary Kft. (zwaną dalej „Glencore”) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcja ds. środków zaskarżenia decyzji krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry) (zwaną dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie dwóch decyzji nakazujących w szczególności zapłacić kwoty z tytułu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) za lata podatkowe 2010 i 2011.

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 węgierskie

5 Paragraf 119 ust. 1 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy nr CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej) stanowi:

„O ile ustawa nie stanowi inaczej, prawo do odliczenia podatku powstaje z chwilą, gdy należy określić podatek należny odpowiadający podatkowi naliczonemu (§ 120)”.

6 Zgodnie z § 120 tej ustawy:

„W zakresie, w jakim towary lub usługi są używane lub w inny sposób wykorzystywane przez podatnika działającego w takim charakterze w celu dokonania dostaw towarów lub świadczenia usług podlegających opodatkowaniu, przysuguje mu prawo do odliczenia od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) podatku naliczonego przez każdego innego podatnika, w tym każdego inną osobę lub podmiot podlegający uproszczonemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych – przy okazji nabycia

towarów lub korzystania z usług;

[...]”.

7 Paragraf 1 ust. 3a adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawy nr 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 rzeczzonego stosunku”.

8 Zgodnie z § 12 ust. 1 i 3 ordynacji podatkowej podatnik, podobnie jak każda inna osoba zobowiązana do zapłaty podatku zgodnie z § 35 ust. 2 i 7, ma prawo do zapoznania się z dokumentami dotyczącymi opodatkowania. Może on przeglądać każdy dokument konieczny dla wykonania jego praw lub spełnienia jego obowiązków, a także wykonać jego kopię lub zażądać jego kopii. Jednakże podatnikom nie przysuguje prawo wglądu między innymi do jakiegokolwiek części dokumentu zawierającej informacje o innej osobie, których ujawnienie naruszałoby przepis prawa w dziedzinie tajemnicy podatkowej.

9 Paragraf 97 ust. 4 i 5 tej ustawy przewiduje:

„4. W trakcie kontroli organ podatkowy jest zobowiązany ustalić i udowodnić stan faktyczny, z wynikiem przypadków, gdy moc ustawy ciężej dowodu spoczywa na podatniku.

5. Za dopuszczalne środki dowodowe uznaje się w szczególności [...] ustalenia z zarządzonych powołanych kontroli [...]”.

10 Zgodnie z § 100 ust. 4 wspomnianej ustawy:

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

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 Glencore jest spółką z siedzibą na Węgrzech, która głównie wykonuje działalność w zakresie sprzedaży hurtowej zboża, nasion oleistych i pasz dla zwierząt, a także surowców.

12 W wyniku kontroli dotyczących z jednej strony wszystkich podatków i dotacji za lata podatkowe 2010 i 2011, z wynikiem VAT za wrzesień i październik 2011 r., oraz z drugiej strony VAT za październik 2011 r. organ podatkowy wydał dwie decyzje: pierwszą, nakazującą między innymi Glencore zapłacić kwotę 1 951 418 000 forintów węgierskich (HUF) (około 6 000 000 EUR) tytułem VAT, wraz z grzywną i karą za zwłokę, oraz drugą, nakazującą tej spółce zapłacić dodatkowego zobowiązania z tytułu VAT w kwocie 130 171 000 HUF (około 400 000 EUR).

13 W decyzjach tych organ podatkowy uznał, że spółka Glencore bezprawnie odliczyła podatek VAT, ponieważ wiedziała lub powinna była wiedzieć, że transakcje, które przeprowadziła ze swoimi dostawcami, stanowiły elementy oszustwa związanego z podatkiem VAT. Oparł się on na ustaleniach poczynionych u tych dostawców, uznając owo oszustwo za udowodniony fakt.

14 Po oddaleniu odwołania wniesionego przez Glencore od tych dwóch decyzji Glencore wniosła skargę o stwierdzenie nieważności do Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sądu administracyjnego i pracy w Budapeszcie, Węgry), będącego sądem odsyłającym.

15 Na poparcie tej skargi Glencore podnosi w szczególności, że organ podatkowy naruszył zagwarantowane przez art. 47 karty prawo do rzetelnego procesu, a także związane z tym prawem wymogi, oraz naruszył zwłaszcza zasady równości. Ponadto zdaniem tej spółki organ ten naruszył zasadę poszanowania prawa do obrony z dwóch powodów. Po pierwsze, wspomniany organ miał jedynie dostęp do pełnej dokumentacji dotyczącej postępowania karnego prowadzonego przeciwko dostawcom, którego Glencore nie była stroną i w którym w związku z tym nie mogła skorzystać z żadnych praw; w taki to sposób zostały zebrane i wykorzystane dowody przeciwko niej. Po drugie, ów organ nie udostępnił Glencore ani akt dotyczących kontroli przeprowadzonych u jej dostawców, w szczególności dokumentów, na których opierały się ustalenia dokonane przez ten organ, ani protokołu z kontroli czy wydanych przez siebie decyzji administracyjnych, ograniczając się do podania do wiadomości Glencore jedynie tych części tych dokumentów, których wyboru organ ten dokonał według przyjętych przez siebie kryteriów.

16 Organ podatkowy twierdzi, że pomimo iż Glencore nie może posiadać praw związanych ze statusem strony w postępowaniu podatkowym dotyczącym innego podatnika, to jednak prawo do obrony nie zostało naruszone, ponieważ spółka ta mogła w trakcie dotyczącego jej postępowania zbadać dołączone do akt pisma i oświadczenia pochodzące z postępowań powiązanych oraz zakwestionować ich wartość dowodową poprzez skorzystanie z przysługującego jej prawa do środka zaskarżenia.

17 Sąd odsyłający wskazuje, że prawo do odliczenia VAT stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT i co do zasady nie można go odmówić, jeżeli spełnione zostały wymagane przesłanki materialne. Tymczasem podatkowa praktyka organu podatkowego zastosowana w postępowaniu głównym, oparta w szczególności na wykazaniu art. 1 pkt 3a ordynacji podatkowej, zgodnie z którą organ ten jest związany ustaleniami zawartymi w decyzjach wydanych przez niego w wyniku mających ostateczny charakter kontroli podatkowych dokonanych u konkretnych dostawców podatnika, doprowadziła do odmówienia Glencore owego prawa do odliczenia.

18 Sąd ten wskazuje, że art. 1 ust. 3a ordynacji podatkowej ma na celu zagwarantowanie pewności prawa poprzez nałożenie obowiązku wyciągnięcia tych samych wniosków z tej samej transakcji. Jednakże zdaniem Komisji powstaje pytanie, czy cel ten uzasadnia praktykę taką jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, zgodnie z którą organ podatkowy uwalnia się od spoczywającego na nim ciężaru dowodu poprzez uwzględnianie z urzędu ustaleń dokonanych w ramach wcześniejszego postępowania, w którym podatnik nie miał statusu strony, a zatem nie mógł wykonywać praw związanych z tym statusem i z ostatecznymi decyzjami wydanymi w wyniku tych postępowań zapoznać się dopiero w ramach prowadzonej wobec niego kontroli.

19 Wspomniany sąd dodaje, że Glencore ujawniono jedynie częściowo rzeczne decyzje i dowody, na których się one opierały, ponieważ organ podatkowy poprzestał na wskazaniu w protokole z kontroli kadego z ustaleń znajdujących się we wspomnianych decyzjach, bez przedstawienia decyzji ani dokumentów, na których się one opierały.

20 Sąd odsyłający zastanawia się nad zgodnością takiej praktyki z zasadą poszanowania prawa do obrony, a także z ustanowionym w art. 47 karty prawem do rzetelnego procesu, ponieważ z uwagi na granice kontroli sądowej, jak może przeprowadzić, nie jest on upoważniony do badania zgodności z prawem decyzji wydanych w wyniku kontroli dotyczących innych

podatników, a zwłaszcza do zweryfikowania, czy dowody, na których opierają się te decyzje, zostały uzyskane zgodnie z prawem. Odnosząc się do wyroku z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), sąd ten pyta o to, czy wymogi rzetelnego procesu sądowego nakazują, aby sąd rozpatrujący skargę na decyzję organu podatkowego korygować wysokość podatku być uprawniony do skontrolowania, czy dowody pochodzące z powyżanego postępowania administracyjnego zostały uzyskane zgodnie z prawami gwarantowanymi przez prawo Unii oraz czy opierające się na nich ustalenia nie naruszają tych praw.

21 W tych 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, podstawowe zasady poszanowania prawa do obrony oraz art. 47 [karty] 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), 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 sytuacji gdy owa druga strona stosunku prawnego nie posiada 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 mogły zostać przyjęte przeciwko temu podmiotowi, biorąc pod uwagę to, że organ podatkowy nie udostępnił drugiej stronie akt o danej 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 cząstkę w postaci streszczenia, przez co organ podatkowy umożliwia drugiej stronie zapoznanie się z aktami sprawy w sposób jedynie pośredni, po dokonaniu wyboru materiałów według kryteriów przyjętych przez ów organ, nad którymi owa druga strona nie ma żadnej kontroli?

3) Czy przepisy dyrektywy VAT oraz, w odniesieniu do nich, podstawowe zasady 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 uczestniczył w czynnym oszustwie podatkowym, powinny zostać uwzględnione z urzędu przez organ podatkowy w toku kontroli odbiorcy faktur, w sytuacji 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 mog? zosta? przyj?te przeciwko temu podmiotowi, bior?c pod uwag? to, ?e [organ podatkowy] nie udost?pnia odbiorcy faktur akt odno?nej kontroli przeprowadzonej wobec wystawcy, w szczeg?lno?ci dokument?w uzasadniaj?cych te ustalenia, protoko??w ani decyzji administracyjnych, a jedynie przedstawia stronie tylko ich cz??? w postaci streszczenia, przez co organ podatkowy umo?liwia temu odbiorcy zapoznanie si? z aktami sprawy w sposób jedynie po?redni, po dokonaniu wyboru materia??w wed?ug kryteri?w przyj?tych przez ?w organ, nad którymi ?w odbiorca nie ma ?adnej kontroli?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

Uwagi wst?pne

22 Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e w wyniku kontroli podatkowych wszcz?tych przeciwko Glencore i jej dostawcom, Glencore odm?wiono wykonania prawa do odliczenia VAT i dokonano w zwi?zku z tym korekty wymiaru VAT. Organ podatkowy opar? t? odmow? zgodnie z art. 1 ust. 3a ordynacji podatkowej w szczeg?lno?ci na ustaleniach dokonanych w ramach post?powa? prowadzonych przeciwko dostawcom, których w zwi?zku z tym Glencore nie by?a stron? i które zako?czy?y si? wydaniem ostatecznych decyzji, zgodnie z którymi wspomniani dostawcy pope?nili oszustwo podatkowe w zakresie VAT.

23 Poniewa? odes?anie prejudycjalne odnosi si? do post?powania karnego i wcze?niejszego administracyjnego post?powania podatkowego oraz decyzji administracyjnych dotycz?cych dostawc?w Glencore, Trybuna? – zgodnie z art. 101 regulaminu post?powania przed nim – zwr?ci? si? do s?du odsy?aj?cego o udzielenie wyja?nie? odno?nie do omawianego post?powania lub post?powa? karnych oraz o wskazanie, czy zosta?y one zako?czone orzeczeniami s?du karnego, które sta?y si? ostateczne. W odpowiedzi na ten wniosek s?d odsy?aj?cy wskaza?, ?e nie posiada informacji dotycz?cych zako?czenia wyrokiem orzekaj?cym co do istoty post?powa? karnych dotycz?cych dostawc?w Glencore i poinformowa? o czterech ostatecznych podatkowych decyzjach administracyjnych, których adresatem byli niektórzy z tych dostawc?w.

24 Na rozprawie Glencore i rz?d w?gierski wyja?nili, ?e dwa post?powania karne dotycz?ce odno?nego oszustwa by?y nadal w toku w chwili, gdy organ podatkowy zapoznawa? si? z aktami tych post?powa? i wyda? dwie decyzje administracyjne zaskar?one przez Glencore w post?powaniu g??wnym. W zwi?zku z tym post?powania te nie zosta?y jeszcze zako?czone orzeczeniem wydanym co do istoty przez s?d karny. Wynika z tego, ?e niniejsza sprawa nie dotyczy kwestii zwi?zanych z powag? rzeczy os?dzonej.

25 W ?wietle tych wyja?nie? nale?y uzna?, ?e poprzez trzy pytania, które nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy dyrektyw? VAT, zasad? poszanowania prawa do obrony i art. 47 karty nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one uregulowaniu lub praktyce pa?stwa cz?onkowskiego, zgodnie z którymi w ramach weryfikacji wykonanego przez podatnika prawa do odliczenia VAT organ podatkowy jest zwi?zany ustaleniami faktycznymi i kwalifikacjami prawnymi dokonanymi ju? przez siebie w ramach powi?zanych post?powa? administracyjnych prowadzonych przeciwko dostawcom tego podatnika, na których to ustaleniach i kwalifikacjach opieraj? si? ostateczne decyzje stwierdzaj?ce istnienie oszustw zwi?zanych z VAT pope?nionych przez tych dostawc?w.

26 Zgodnie ze wskaz?wkami udzielonymi przez s?d odsy?aj?cy organ podatkowy uwa?a, ?e fakt bycia zwi?zanym ustaleniami faktycznymi i kwalifikacjami prawnymi zawartymi w tych ostatecznych decyzjach zwalnia go z obowi?zku ponownego przedstawienia dowod?w oszustwa w post?powaniu toczonemu przeciwko podatnikowi. W tym kontek?cie s?d ten zastanawia si? w szczeg?lno?ci, czy dyrektywa VAT i zasada poszanowania prawa do obrony sprzeciwiaj? si?

praktyce organu podatkowego polegającej, tak jak w postępowaniu głównym, na nieudzielaniu temu podatnikowi dostępu do akt dotyczących postępowań powołanych, a w szczególności do wszystkich dokumentów, na których organ ten opiera te ustalenia, do sporządzonych protokołów i do wydanych decyzji, oraz na pośrednim zapoznaniu go w formie streszczenia z treści tych dowodów, które organ ten wybrał według przyjętych przez siebie kryteriów, nad którymi podatnik nie ma żadnej kontroli.

27 W tym względzie na rozprawie wyjaśniono, że w celu udowodnienia udziału Glencore w tym oszustwie organ podatkowy oparł się na dowodach zgromadzonych w ramach toczących się postępowań karnych, postępowań administracyjnych wszczętych przeciwko dostawcom Glencore oraz postępowania administracyjnego wszczętego przeciwko Glencore.

28 Wyjaśnijąc ponadto, że nie jest on uprawniony do badania zgodnie z prawem wcześniejszych decyzji wydanych w następstwie kontroli dotyczących innych podatników, a w szczególności do sprawdzenia, czy dowody, na których oparto te decyzje, zostały uzyskane zgodnie z prawem, sąd odsyłający zastanawia się również, odnosząc się do wyroku z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), nad tym, czy wymogi rzetelnego procesu sądowego nakazują, aby sąd rozpatrujący skargę na decyzję organu podatkowego dokonując korekty VAT być uprawniony do sprawdzenia tego, czy dowody pochodzące z powołanego postępowania administracyjnego zostały uzyskane zgodnie z prawami gwarantowanymi przez Unię, oraz tego, czy opierając się na nich ustalenia nie naruszają tych praw.

29 W zakresie, w jakim w pisemnych i ustnych uwagach rzęd węgierski przedstawił wykazadni przepisów krajowych oraz wyjaśnienie praktyk organu podatkowego dotyczących przeprowadzania dowodów, zakresu dostępu do akt sprawy, jak i zakresu kontroli sądowej, które różniły się od przedstawionych przez sąd odsyłający, należy przypomnieć, że w ramach systemu współpracy sądowej ustanowionego w art. 267 TFUE to nie do Trybunału należy weryfikowanie lub kwestionowanie prawidłowości dokonanej przez sąd krajowy wykazadni prawa krajowego, ponieważ wykazadnia ta objęta jest wyłączną kompetencją owego sądu krajowego. Trybunał powinien tak być – w przypadku gdy sąd krajowy zwrócił się do niego z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – kierować się wykazadni prawa krajowego, która została mu przedstawiona przez wspomniany sąd (wyrok z dnia 6 października 2015 r., *Târșia*, C-69/14, EU:C:2015:662, pkt 13 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Podobnie to nie do Trybunału, lecz do sądu krajowego należy ustalenie okoliczności faktycznych leżących u podstaw sporu i wyciągnięcie z nich konsekwencji dla orzeczenia, które sąd ten ma wydać. Tym samym w ramach podziału kompetencji pomiędzy nim a sądami krajowymi Trybunał jest zobowiązany uwzględnić kontekst faktyczny i prawny, w jaki wpisują się pytania prejudycjalne sformułowane w sposób określony w postanowieniu odsyłającym (zob. podobnie wyrok z dnia 7 czerwca 2018 r., *Scotch Whisky Association*, C-44/17, EU:C:2018:415, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Ponadto do Trybunału nie należy również ocena zgodności prawa krajowego z prawem Unii ani interpretacja krajowych przepisów ustawowych lub wykonawczych (wyroki: z dnia 1 marca 2012 r., Ascafor i Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 6 października 2015 r., Consorci Sanitari del Maresme, C-203/14, EU:C:2015:664, pkt 43). Trybunał jest jednak właściwy dla dostarczenia sądowi odsyłającemu wszystkich elementów wykadni należących do prawa Unii, które mogą temu sądowi umożliwić ocenę takiej zgodności w celu wydania orzeczenia w rozpatrywanej przez niego sprawie (wyroki: z dnia 1 marca 2012 r., Ascafor i Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 26 lipca 2017 r., Europa Way i Persidera, C-560/15, EU:C:2017:593, pkt 35).

32 W świetle tych uwag wstępnych należy kolejno zbadać wymogi wynikające z dyrektywy VAT, zasad poszanowania prawa do obrony i art. 47 karty w odniesieniu do przeprowadzania dowodów, zakresu dostępu podatnika do akt sprawy oraz zakresu kontroli sądowej w sprawie takiej jak sprawa rozpatrywana w postępowaniu głównym.

W przedmiocie przeprowadzania dowodów w kontekście dyrektywy VAT i zasady poszanowania prawa do obrony

33 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem 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 podstawie ich opodatkowanych transakcji stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii. Jak wielokrotnie orzeka Trybunał, prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu (wyroki: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 25, 26; z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 35, 36; a także z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 37, 39).

34 Niemniej jednak zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest uznanym celem wspieranym przez dyrektywę VAT, a Trybunał wielokrotnie orzeka, że podatnicy nie mogą w sposób oszukańczy lub stanowiący 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 oszukańczy lub stanowiący nadużycie (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 35–37 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 50).

35 Jeżeli jest tak w wypadku, gdy oszustwo podatkowe jest popełnione przez samego podatnika, to tak samo jest również wtedy, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w VAT. W związku z tym można odmówić podatnikowi prawa do odliczenia jedynie pod warunkiem, że zostanie wykazane na podstawie obiektywnych dowodów, że podatnik, któremu towary lub usługi stanowiły podstawę prawa odliczenia zostały dostarczone lub wyświadczane, wiedział lub powinien był wiedzieć, że przez nabycie owych towarów lub usług uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w VAT popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot występujący na wcześniejszym etapie alicowania tych dostaw lub usług (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 38–40; a także z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 27, 28).

36 Ponieważ odmowa prawa do odliczenia stanowi wyjątek od stosowania podstawowej zasady, jak stanowi to prawo, do organów podatkowych należy wykazanie w sposób wymagany prawem obiektywnych dowodów pozwalających na stwierdzenie, że podatnik wiedział lub

powinien być wiedzieć, że transakcja, na którą się powołało w celu uzasadnienia prawa do odliczenia, była związana z takim oszustwem (zob. podobnie wyrok z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Ponieważ prawo Unii nie przewiduje zasad dotyczących sposobu przeprowadzania dowodów w przypadku oszustw związanych w VAT, owe obiektywne dowody muszą zostać ustalone przez organ podatkowy 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. wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 65–67)).

38 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 sprzeciwia się temu, aby organ podatkowy mógł w ramach postępowania administracyjnego w celu stwierdzenia istnienia praktyki stanowiącej nadużycie w dziedzinie VAT skorzystać z dowodów uzyskanych w jeszcze nie zakończonym równoległym postępowaniu karnym dotyczącym podatnika. Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 39 opinii, stwierdzenie to ma zastosowanie również do wykorzystania w celu stwierdzenia istnienia oszustwa związanego z VAT dowodów uzyskanych w niezakończonych postępowaniach karnych nie dotyczących podatnika lub zgromadzonych w trakcie powiązanych postępowań administracyjnych, w których, tak jak w postępowaniu głównym, podatnik nie był stroną.

39 Wśród praw gwarantowanych przez prawo Unii znajduje się poszanowanie prawa do obrony, które zgodnie z utrwalonym orzecznictwem stanowi podstawową zasadę prawa Unii, która powinna być stosowana wówczas, gdy organ administracyjny ma podjąć w stosunku do danej osoby decyzję wiążącą się z niekorzystnymi dla niej skutkami. Na podstawie tej zasady adresaci decyzji, która w sposób odczuwalny oddziałuje na ich interesy, powinni być w stanie skutecznie przedstawić swoje stanowisko odnośnie do dowodów, na których organ zamierza się oprzeć. Obowiązek ten ciąży na organach administracyjnych państw członkowskich, gdy podejmują one decyzję należącą do zakresu zastosowania prawa Unii, nawet wówczas, gdy właściwe prawo Unii nie przewiduje wyrażenia takiej formalności (wyroki: z dnia 18 grudnia 2008 r., Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, pkt 36–38; z dnia 22 października 2013 r., Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, pkt 38).

40 Owa ogólna zasada ma zastosowanie w okolicznościach takich jak w te, które wystąpiły w postępowaniu głównym, w których państwo członkowskie, aby spełnić wynikający ze stosowania prawa Unii obowiązek podjęcia wszelkich działań ustawodawczych i wykonawczych niezbędnych do zapewnienia na jego terytorium poboru w pełnej wysokości należnego VAT i dla zwalczania oszustw podatkowych, poddaje podatnika procedurze kontroli podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, pkt 27).

41 Integralną częścią poszanowania prawa do obrony jest prawo do bycia wysłuchanym, które gwarantuje każdej osobie możliwość użytecznego i skutecznego przedstawienia swego stanowiska w trakcie postępowania administracyjnego przed wydaniem jakiegokolwiek decyzji, która mogłaby negatywnie wpłynąć na jej interesy. W myśli orzecznictwa Trybunału zasada, zgodnie z którą adresat niekorzystnej dla niego decyzji musi mieć możliwość przedstawienia uwag przed wydaniem tej decyzji, ma na celu umożliwienie właściwemu organowi stosownego uwzględnienia wszystkich dowodów mających znaczenie dla sprawy. W celu zapewnienia skutecznej ochrony danej osoby zasada ta ma na celu również umożliwienie jej skorygowania błędów lub przedstawienia takich okoliczności dotyczących jej sytuacji osobistej, które przemawiają za wydaniem bądź za niewydaniem danej decyzji lub za taką czy inną treścią tej decyzji (wyrok z dnia 5 listopada 2014 r., Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, pkt 46, 47 i przytoczone tam

orzecznictwo).

42 Prawo do bycia wysłuchanym oznacza również, że organ administracji zwraca należyte uwagi na przedstawione w ten sposób przez zainteresowanego uwagi, oceniając starannie i w sposób bezstronny wszystkie istotne dowody danej sprawy i uzasadniając decyzję w szczególności w sposób, a tym samym obowiązek uzasadnienia decyzji w wystarczająco szczególności i konkretny sposób, aby umożliwić zainteresowanemu zrozumienie powodów odmowy uwzględnienia jego wniosku, stanowi konsekwencję zasady przestrzegania prawa do obrony (wyrok z dnia 5 listopada 2014 r., Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Niemniej jednak zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem zasada poszanowania prawa do obrony nie ma bezwzględnego charakteru, lecz może podlegać ograniczeniom, pod warunkiem że ograniczenia te rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego zamierzonym przez dany przepis i nie stanowią z punktu widzenia realizowanego celu nieproporcjonalnej oraz niedopuszczalnej ingerencji w same istotne zagwarantowane w ten sposób praw (wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 Ponadto istnienie naruszenia prawa do obrony należy oceniać na podstawie szczególnych okoliczności danej sprawy, zwłaszcza na podstawie charakteru rozpatrywanego aktu, okoliczności jego przyjęcia oraz przepisów prawa regulujących daną dziedzinę (wyrok z dnia 5 listopada 2014 r., Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 Ponadto należy przypomnieć, że pewność prawa jest jedną z ogólnych zasad uznanych w prawie Unii. W związku z tym Trybunał stwierdził w szczególności, że ostateczny charakter decyzji administracyjnej, który nabywa ona wraz z upływem roszczeniowego terminu na wniesienie środka zaskarżenia lub poprzez wyczerpanie dróg zaskarżenia, przyczynia się do pewności prawa oraz że prawo Unii nie wymaga, by organ administracyjny miał co do zasady obowiązek zmiany decyzji administracyjnej, która uzyskała taki ostateczny charakter (zob. podobnie wyroki: z dnia 13 stycznia 2004 r., Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17, pkt 24; z dnia 12 lutego 2008 r., Kempster, C-2/06, EU:C:2008:78, pkt 37; a także z dnia 4 października 2012 r., Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, pkt 76).

46 Jeżeli chodzi o zasadę taką jak zawarta w art. 1 ust. 3a ordynacji podatkowej, zgodnie z którym zdaniem sądu odsyłającego organ podatkowy jest związany ustaleniami faktycznymi i kwalifikacjami prawnymi dokonanymi przez ten organ w kontekście powołanych postępowania administracyjnych wszczętych przeciwko dostawcom podatnika, których podatnik ten nie był zatem stroną, wydaje się, że jest ona w stanie, jak zauważył rząd węgierski oraz jak wskazał rzecznik generalny w pkt 46 opinii, zagwarantować pewność prawa i równość pomiędzy podatnikami, ponieważ zobowiązuje ona ten organ do zachowania spójności poprzez nadanie tym samym okolicznościom faktycznym identycznych kwalifikacji prawnych. Prawo Unii nie sprzeciwia się zatem co do zasady stosowaniu takiego przepisu.

47 Nie jest tak jednak, jeżeli na podstawie tej zasady oraz z powodu ostatecznego charakteru decyzji wydanych w powołanych postępowaniach administracyjnych organ podatkowy zostaje zwolniony z obowiązku zapoznania podatnika z dowodami, w tym z dowodami pochodzącymi z tych postępowania, w oparciu o które organ ten podejmuje decyzje, przez co podatnik ten zostaje pozbawiony prawa do skutecznego zakwestionowania w trakcie toczącego przeciwko niemu postępowania owych ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych.

48 W rzeczywistości bowiem, po pierwsze, takie stosowanie wspomnianej zasady, które przyznaje ostatecznej decyzji administracyjnej stwierdzańcej istnienie oszustwa moc wobec podatnika, który nie był stroną w postępowaniu prowadzącym do takiego stwierdzenia, jest

sprzeczne z ci??cym na organie podatkowym obowi?zkiem – o którym mowa w pkt 36 niniejszego wyroku – przedstawienia w sposób wymagany prawem obiektywnych dowodów pozwalaj?cych na wyci?gni?cie wniosku, ?e podatnik widzia? lub powinien by? wiedzie?, ?e transakcja, na któr? si? powo?ano w celu uzasadnienia prawa do odliczenia, by?a zwi?zana z oszustwem, poniewa? obowi?zek ten oznacza, ?e ów organ przedstawia w post?powaniu toczonym przeciwko podatnikowi dowód istnienia oszustwa, w którym mia? on biernie uczestniczy?.

49 Po drugie, w ramach procedury kontroli podatkowej takiej jak omawiana w post?powaniu g?ównym zasada pewno?ci prawa nie mo?e uzasadnia? takiego ograniczenia prawa do obrony, którego tre?? zosta?a przypomniana w pkt 39 i 41 niniejszego wyroku, które to ograniczenie stanowi z punktu widzenia zamierzonego celu nadmiern? i niedopuszczaln? ingerencj? naruszaj?c? sam? istot? tych praw. Pozbawia ona bowiem podatnika, któremu zamierza si? odmówi? wykonania prawa do odliczenia podatku VAT, mo?liwo?ci przedstawienia w sposób u?yteczny i skuteczny w toku post?powania administracyjnego i przed wydaniem decyzji niekorzystnej dla jego interesów swojego punktu widzenia w odniesieniu do dowodów, na których organ administracji zamierza si? oprze?. Zmienia ona mo?liwo?? nale?ytego uwzgl?dnienia przez w?a?ciwy organ wszystkich w?a?ciwych dowodów oraz mo?liwo?? skorygowania w odpowiednim przypadku przez zainteresowan? osob? b??du. Wreszcie zwalnia ona organ administracji z ci??cego na nim obowi?zku nale?ytego uwzgl?dnienia uwag przedstawionych przez zainteresowanego poprzez uwa?ne i bezstronne zbadanie wszystkich istotnych elementów danej sprawy oraz poprzez uzasadnienie jego decyzji w szczegó?owy sposób.

50 W zwi?zku z tym o ile dyrektywa VAT i zasada poszanowania prawa do obrony co do zasady nie sprzeciwiaj? si? takiej zasadzie, o tyle jest tak pod warunkiem, ?e jej stosowanie nie zwalnia organu podatkowego z obowi?zku zapoznania podatnika z dowodami, w tym z dowodami wynikaj?cymi z post?powa? powi?zanych wszcz?tych przeciwko jego dostawcom, na podstawie których organ ten zamierza podj?? decyzj?, oraz ?e w ten sposób podatnik ten nie zostaje pozbawiony prawa do skutecznego zakwestionowania w trakcie wszcz?tego przeciwko niemu post?powania ustale? faktycznych i kwalifikacji prawnych dokonanych przez ten organ w ramach owych post?powa? powi?zanych.

W przedmiocie zakresu dost?pu podatnika do akt w kontek?cie zasady poszanowania prawa do obrony

51 Przypomniany w pkt 39 i 41 niniejszego wyroku wymóg zagwarantowania mo?liwo?ci skutecznego przedstawienia swojego punktu widzenia w przedmiocie dowodów, na których organ administracyjny zamierza oprze? swoj? decyzj?, zak?ada, ?e adresaci owej decyzji byli w stanie zapozna? si? z tymi dowodami (zob. podobnie wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., Ispas, C?298/16, EU:C:2017:843, pkt 31). Konsekwencj? zasady poszanowania prawa do obrony jest zatem prawo dost?pu do akt (zob. podobnie wyrok z dnia 7 stycznia 2004 r., Aalborg Portland i in./Komisja, C?204/00 P, C?205/00 P, C?211/00 P, C?213/00 P, C?217/00 P i C?219/00 P, EU:C:2004:6, pkt 68).

52 Poniewa? adresat niekorzystnej dla niego decyzji musi mie? mo?liwo?? przedstawienia uwag przed jej podj?ciem, w szczególno?ci aby umo?liwi? w?a?ciwym organom uwzgl?dnienie wszystkich maj?cych znaczenie dowodów oraz, w stosownych przypadkach, aby ów adresat móg? skorygowa? b??d i skutecznie przedstawi? okoliczno?ci dotycz?ce jego sytuacji osobistej, w trakcie post?powania administracyjnego nale?y zezwoli? na dost?p do akt. W zwi?zku z tym naruszenie prawa dost?pu do akt w trakcie post?powania administracyjnego nie zostaje sanowane przez sam fakt, ?e dost?p do akt zosta? umo?liwiony w trakcie post?powania s?dowego dotycz?cego ewentualnej skargi zmierzaj?cej do stwierdzenia niewa?no?ci zaskar?onej decyzji

(zob. analogicznie wyroki: z dnia 8 lipca 1999 r., Hercules Chemicals/Komisja, C?51/92 P, EU:C:1999:357, pkt 78; z dnia 15 października 2002 r., Limburgse Vinyl Maatschappij i in./Komisja, C?238/99 P, C?244/99 P, C?245/99 P, C?247/99 P, od C?250/99 P do C?252/99 P i C?254/99 P, EU:C:2002:582, pkt 318; a także z dnia 7 stycznia 2004 r., Aalborg Portland i in./Komisja, C?204/00 P, C?205/00 P, C?211/00 P, C?213/00 P, C?217/00 P i C?219/00 P, EU:C:2004:6, pkt 104).

53 Wynika z tego, że w administracyjnym postępowaniu podatkowym takim jak toczące się w postępowaniu głównym podatnik powinien mieć możliwość dostępu do wszystkich dowodów znajdujących się w aktach sprawy, na których organ podatkowy zamierza oprzeć swoją decyzję. W związku z tym jeżeli organ podatkowy zamierza oprzeć swoją decyzję na dowodach uzyskanych, tak jak w postępowaniu głównym, w ramach powiżanych postępowań karnych i powiżanych postępowań administracyjnych, podatnik ten powinien mieć możliwość uzyskania dostępu do tych dowodów.

54 Ponadto, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 59 i 60 opinii, podatnikowi należy również zezwolić na dostęp do dokumentów, które nie są bezpośrednio jako podstawa decyzji organu podatkowego, lecz mogą zostać wykorzystane przy wykonywaniu prawa do obrony, w szczególności do dowodów uniewinniających, jakie organ ten mógł zgromadzić (zob. podobnie wyrok z dnia 13 września 2018 r., UBS Europe i in., C?358/16, EU:C:2018:715, pkt 66 i przytoczone tam orzecznictwo).

55 Jednakże w zakresie, w jakim, jak przypomniano w pkt 43 niniejszego wyroku, zasada poszanowania prawa do obrony nie jest prerogatywą absolutną, ale może być ograniczana, należy zauważyć, że w ramach procedury kontroli podatkowej takie ograniczenia ustanowione w uregulowaniu krajowym mogą w szczególności mieć na celu ochronę wymogów poufności lub tajemnicy zawodowej (zob. podobnie wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., Ispas, C?298/16, EU:C:2017:843, pkt 36), a także, jak podniósł rzecznik, życia prywatnego osób trzecich, dotyczących ich danych osobowych lub skuteczności działania represyjnego, dla których zagrożenie może stanowić dostęp do niektórych informacji i niektórych dokumentów.

56 Zasada poszanowania prawa do obrony w postępowaniu administracyjnym takim jak toczące się w postępowaniu głównym, nie nakłada zatem na organ podatkowy ogólnego obowiązku zapewnienia pełnego dostępu do akt będących w jego dyspozycji, lecz wymaga, aby podatnik miał możliwość uzyskania, na swój wniosek, informacji i dokumentów zawartych w aktach administracyjnych i uwzględnionych przez ten organ w celu wydania jego decyzji, chyba że cele leżące w interesie ogólnym uzasadniają ograniczenie dostępu do wspomnianych informacji i dokumentów (zob. podobnie wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., Ispas, C?298/16, EU:C:2017:843, pkt 32 i 39). W tym ostatnim przypadku, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 64 opinii, do organu podatkowego należy zbadać, czy możliwy jest dostęp częściowy.

57 Wynika z tego, że w przypadku gdy organ podatkowy zamierza oprzeć swoją decyzję na dowodach uzyskanych, tak jak w postępowaniu głównym, w ramach powiżanych postępowań karnych i postępowań administracyjnych wszczętych przeciwko dostawcom podatnika, zasada poszanowania prawa do obrony wymaga, aby podatnik ten miał możliwość dostępu w trakcie toczącego się przeciwko niemu postępowania do wszystkich tych dowodów oraz dowodów, które mogą być wykorzystane w jego obronie, chyba że cele leżące w interesie ogólnym uzasadniają ograniczenie tego dostępu.

58 Wymogu tego nie spełnia praktyka organu podatkowego polegająca na nieudzieleniu danemu podatnikowi żadnego dostępu do tych dowodów, a w szczególności do dowodów, na których opierają się ustalenia dokonane w protokołach sporządzonych i decyzjach wydanych w wyniku powiżanych postępowań administracyjnych, oraz na jedynie pośrednim zapoznaniu go w

formie streszczenia tylko z części tych dowodów, które organ ten wybrał według przyjętych przez siebie kryteriów, nad którymi podatnik nie może sprawować żadnej kontroli.

W przedmiocie zakresu kontroli sądowej w kontekście art. 47 karty

59 Ponieważ sąd odsyłający zastanawia się, czy wymogi rzetelnego procesu wymagają, aby sąd rozpatrujący skargę na decyzję organu podatkowego dokonując korekty VAT był uprawniony do sprawdzenia, czy dowody pochodzące z powołanego postępowania administracyjnego zostały uzyskane zgodnie z prawami zagwarantowanymi przez prawo Unii oraz czy oparte na nich ustalenia nie naruszają tych praw, należy przypomnieć, że prawa podstawowe zagwarantowane w karcie mają zastosowanie w takiej sytuacji, gdy korekta VAT w następstwie stwierdzenia oszustwa takiego jak błąd przedmiotem postępowania głównego stanowi stosowanie prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 19, 27; a także z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 67).

60 Zgodnie z art. 47 akapit pierwszy karty kaźdy, czyje prawa i wolności zagwarantowane przez prawo unijne zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w tym artykule. W szczególności kaźdy ma prawo do sprawiedliwego rozpatrzenia jego sprawy.

61 Zasada równości broni stanowi ca integralną część ustanowionej w art. 47 karty zasady skutecznej ochrony sądowej praw, które podmioty prawa wywodzą z prawa Unii, w tym znaczeniu, że stanowi ona jej konsekwencję, podobnie jak między innymi zasada kontrydiktoryjności stanowi konsekwencję samego pojęcia rzetelnego procesu, oznacza obowiązek zaoferowania kaźdej ze stron rozsądnej możliwości przedstawienia swojej sprawy, w tym dowodów, na warunkach, które nie stawiają jej w wyraźniej mniej korzystnej sytuacji w stosunku do strony przeciwnej (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 lipca 2014 r., Sánchez Morcillo i Abril García, C-169/14, EU:C:2014:2099, pkt 49; z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 96 i przytoczone tam orzecznictwo).

62 Celem tej zasady jest zachowanie równowagi procesowej między stronami postępowania sądowego poprzez zagwarantowanie równości praw i obowiązków tych stron, w szczególności w odniesieniu do zasad regulujących przeprowadzanie dowodów i kontrydiktoryjne postępowanie przed sądem oraz prawa tych stron do środka zaskarżenia (wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Ordre des barreaux francophones et germanophone i in., C-543/14, EU:C:2016:605, pkt 41). W celu spełnienia wymogów związanych z prawem do rzetelnego procesu konieczne jest, aby strony znały i mogły przedyskutować w sposób kontrydiktoryjny zarówno okoliczności faktyczne, jak i okoliczności prawne, które są decydujące dla wyniku postępowania (wyrok z dnia 2 grudnia 2009 r., Komisja/Irlandia i in., C-89/08 P, EU:C:2009:742, pkt 56).

63 W wyroku z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), na który powołuje się sąd odsyłający, Trybunał, odnosząc się w sprawie zakończonej tym wyrokiem do dowodów uzyskanych bez wiedzy podatnika w ramach jeszcze nie zakończonego postępowania karnego poprzez przechwytywanie połączeń telefonicznych i poczty elektronicznej, co mogło stanowić naruszenie art. 7 karty, oraz do ich wykorzystania w ramach postępowania administracyjnego, zauważa w pkt 87 tego wyroku, że skuteczność kontroli sądowej zagwarantowana w art. 47 karty wymaga, aby sąd kontrolujący zgodnie z prawem decyzji stanowił stosowanie prawa Unii był w stanie sprawdzić, czy dowody, na których decyzja ta się opiera, nie zostały uzyskane i wykorzystane z naruszeniem praw gwarantowanych przez wspomniane prawo, a w szczególności na mocy karty.

64 Trybunał zauważa w pkt 88 przywołanego wyroku, że wymóg ten jest spełniony, jeżeli

sąd rozstrzygać skargę na decyzję organu podatkowego, na mocy której dokonano korekty VAT, ma kompetencje w zakresie przeprowadzenia kontroli, czy dowody, na których opiera się ta decyzja, zostały uzyskane w owym postępowaniu karnym zgodnie z prawami zagwarantowanymi przez prawo Unii, lub jeżeli może on przynajmniej uzyskać pewność w oparciu o kontrolę przeprowadzoną już przez sąd karny w ramach postępowania kontradyktoryjnego, że wspomniane dowody zostały uzyskane zgodnie z tym prawem.

65 Skuteczność kontroli sądowej zagwarantowanej przez art. 47 karty wymaga również, aby sąd rozpatrujący skargę na decyzję organu podatkowego dokonując korekty VAT był uprawniony do sprawdzenia, czy dowody zebrane w toku powyżanego postępowania administracyjnego, którego podatnik nie był stroną, i wykorzystane w celu uzasadnienia tej decyzji nie zostały wykorzystane z naruszeniem praw zagwarantowanych przez prawo Unii, a w szczególności przez kartę. Dzieje się tak nawet wtedy, gdy, tak jak w postępowaniu głównym, dowody te uzasadniają decyzje administracyjne wydane wobec innych podatników, które stały się ostateczne.

66 W tym względzie należy podkreślić, że jak zauważył rzecznik generalny w pkt 74 opinii, oświadczenia i ustalenia organów administracyjnych nie mogą wiążą sędów.

67 Ujmując tę kwestię ogólniej – sąd ten powinien mieć możliwość sprawdzenia w ramach kontradyktoryjnej debaty zgodności z prawem uzyskania i wykorzystania dowodów zebranych w trakcie powyżanych postępowaniach administracyjnych wszczętych przeciwko innym podatnikom, jak również ustaleń dokonanych w decyzjach administracyjnych wydanych w wyniku tych postępowań, które mają decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia skargi. W rzeczywistości bowiem równość broni została naruszona, a zasada kontradyktoryjności nie byłaby przestrzegana, gdyby organ podatkowy z tego powodu, że jest związany decyzjami wydanymi wobec innych podatników, które stały się ostateczne, nie był zobowiązany do przedstawienia tych dowodów, gdyby podatnik nie mógł się z nimi zapoznać, gdyby strony nie mogły przeprowadzić kontradyktoryjnej debaty w przedmiocie wspomnianych dowodów, jak i ustaleń, oraz gdyby wspomniany sąd nie był w stanie zweryfikować wszystkich okoliczności faktycznych i prawnych, na których zostały oparte te decyzje i które mają decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia rozpoznawanego przez niego sporu.

68 Jeżeli wspomniany sąd nie jest uprawniony do przeprowadzenia tej weryfikacji i jeżeli w związku z tym prawo do sądowego środka zaskarżenia nie jest skuteczne, należy odrzucić dowody zebrane w trakcie powyżanych postępowań administracyjnych i ustalenia dokonane w decyzjach administracyjnych wydanych wobec innych podatników w wyniku tych postępowań i stwierdzić nieważność zaskarżonej decyzji, która opiera się na tych dowodach i tych ustaleniach, jeżeli z tego powodu jest ona bezzasadna (zob. podobnie wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 89).

69 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na przedstawione pytania trzeba odpowiedzieć, iż dyrektywę VAT, zasadę poszanowania prawa do obrony oraz art. 47 karty należy interpretować w ten sposób, że co do zasady nie sprzeciwia się one uregulowaniu lub praktyce danego państwa członkowskiego, zgodnie z którymi w trakcie weryfikacji wykonanego przez podatnika prawa do odliczenia VAT organ podatkowy jest związany ustaleniami faktycznymi i kwalifikacjami prawnymi dokonanymi już przez siebie w ramach powyżanych postępowań administracyjnych wszczętych przeciwko dostawcom tego podatnika, na których zostały oparte decyzje, które stały się ostateczne, stwierdzające istnienie oszustwa związanego w VAT popełnionego przez dostawców, z zastrzeżeniem, po pierwsze, że nie zwalnia one organu podatkowego z obowiązku zapoznania podatnika z dowodami, w tym z dowodami pochodzącymi z owych powyżanych postępowań administracyjnych, na podstawie których zamierza on wydać decyzję, oraz że podatnik ten nie

zostaje w ten sposób pozbawiony prawa do skutecznego zakwestionowania w trakcie toczącego się przeciwko niemu postępowania owych ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych, po drugie, że wspomniany podatnik może w trakcie tego postępowania uzyskać dostęp do wszystkich dowodów zebranych w trakcie owych powyższych postępowań administracyjnych lub w jakimkolwiek innym postępowaniu, na których to dowodach wspomniany organ zamierza oprzeć swoją decyzję lub które to dowody mogą zostać wykorzystane przy wykonywaniu prawa do obrony, chyba że cele leżące w interesie ogólnym uzasadniają ograniczenie tego dostępu, oraz po trzecie, że sąd rozpoznający skargę na tę decyzję może skontrolować zgodnie z prawem uzyskania i wykorzystania owych dowodów oraz ustaleń, które mają decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia skargi, dokonanych w decyzjach administracyjnych wydanych względem wspomnianych dostawców.

W przedmiocie kosztów

70 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 (pięta izba) orzeka, co następuje:

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zasadę poszanowania prawa do obrony oraz art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że co do zasady nie sprzeciwiają się one uregulowaniu lub praktyce danego państwa członkowskiego, zgodnie z którymi w trakcie weryfikacji wykonanego przez podatnika prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) organ podatkowy jest związany ustaleniami faktycznymi i kwalifikacjami prawnymi dokonanymi już przez siebie w ramach powyższych postępowań administracyjnych wszczętych przeciwko dostawcom tego podatnika, na których zostały oparte decyzje, które stały się ostateczne, stwierdzające istnienie oszustwa związanego z VAT popełnionego przez dostawców, z zastrzeżeniem, po pierwsze, że nie zwalniają one organu podatkowego z obowiązku zapoznania podatnika z dowodami, w tym z dowodami pochodzącymi z owych powyższych postępowań administracyjnych, na podstawie których zamierza on wydać decyzję, oraz że podatnik ten nie zostaje w ten sposób pozbawiony prawa do skutecznego zakwestionowania w trakcie toczącego się przeciwko niemu postępowania owych ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych, po drugie, że wspomniany podatnik może w trakcie tego postępowania uzyskać dostęp do wszystkich dowodów zebranych w trakcie owych powyższych postępowań administracyjnych lub w jakimkolwiek innym postępowaniu, na których to dowodach wspomniany organ zamierza oprzeć swoją decyzję lub które to dowody mogą zostać wykorzystane przy wykonywaniu prawa do obrony, chyba że cele leżące w interesie ogólnym uzasadniają ograniczenie tego dostępu, oraz po trzecie, że sąd rozpoznający skargę na tę decyzję może skontrolować zgodnie z prawem uzyskania i wykorzystania owych dowodów oraz ustaleń, które mają decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia skargi, dokonanych w decyzjach administracyjnych wydanych względem wspomnianych dostawców.

Podpisy

* Język postępowania: węgierski.