

62019CJ0430

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 4 czerwca 2020 r. (*1)

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

W sprawie C-430/19

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

SC C.F. SRL

przeciwko

A.J.F.P.M.,

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

TRYBUNAŁ (szósta izba),

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

rzecznik generalny: H. Saugmandsgaard Øe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

—

w imieniu SC C.F. SRL – T.D. Vidrean-Căpușan i D.F. Pașcu, avocați,

—

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

—

w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i L. Lozano Palacios, w charakterze pełnomocników, podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1

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

2

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

Ramy prawne

Prawo Unii

3

Artykuł 178 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), przewiduje:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

a)

w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6”.

Prawo rumuńskie

4

Artyku? 11 ust. 1 Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal (ustawy nr 227/2015 wprowadzaj?cej kodeks podatkowy) z dnia 8 wrze?nia 2015 r. (Monitorul Oficial al României, cz??? I, nr 688 z dnia 10 wrze?nia 2015 r.; zwanej dalej „kodeksem podatkowym”) stanowi, ?e okre?laj?c kwot? zobowi?zania z tytu?u op?aty, podatku lub obowi?zkowej sk?adki na ubezpieczenie spo?eczne, organy podatkowe mog? pomin?? transakcj?, która nie ma celu gospodarczego, dostosowuj?c jej skutki podatkowe, albo zmieni? form? transakcji lub dzia?alno?ci, aby odzwierciedli? tre?? ekonomiczn? transakcji lub dzia?alno?ci.

5

Artyku? 25 ust. 1 kodeksu podatkowego przewiduje, ?e na potrzeby ustalenia wyniku podatkowego za wydatki podlegaj?ce odliczeniu uznaje si? wydatki poniesione do celów prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, w tym wydatki podlegaj?ce obowi?zuj?cym przepisom prawa, jak równie? op?aty rejestracyjne, sk?adki cz?onkowskie i nale?no?ci wp?acane izbom przemys?owo-handlowym, organizacjom pracodawców i zwi?zkom zawodowym.

6

Artyku? 299 ust. 1 lit. a) wskazanego kodeksu nak?ada na podatnika VAT obowi?zek posiadania, na potrzeby podatku naliczonego zap?aconego lub do zap?aty, faktury i, w pewnych okre?lonych przypadkach, dowodu zap?aty.

7

Zgodnie z art. 6 ust. 1 i 2 Legea nr. 207 privind Codul de procedur? fiscal? (ustawy nr 207 w sprawie kodeksu post?powania podatkowego) z dnia 20 lipca 2015 r. (Monitorul Oficial al României, cz??? I, nr 547 z dnia 23 lipca 2015 r.), w brzmieniu obowi?zuj?cym w chwili zaistnienia okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym (zwanej dalej „kodeksem post?powania podatkowego”):

„1. Organ podatkowy mo?e oceni?, w granicach jego uprawnie? i kompetencji, znaczenie okoliczno?ci faktycznych o charakterze podatkowym za pomoc? ?rodków dowodowych przewidzianych ustaw? oraz przyj?? rozwi?zanie oparte na przepisach prawa oraz na kompletnych ustaleniach dotycz?cych wszystkich okoliczno?ci wyja?niaj?cych spraw? w chwili podejmowania decyzji. Organ podatkowy, wykonuj?c przys?uguj?ce mu uprawnienia dyskrecjonalne, powinien uwzgl?dni? uwagi na pi?mie skierowane przez w?a?ciwy organ podatkowy do odno?nego podatnika w ramach udzielania pomocy i wskazówek podatnikom, a tak?e rozwi?zanie przyj?te przez organ podatkowy w podatkowym akcie administracyjnym lub przez s?d w wydanym wcze?niej prawomocnym orzeczeniu w odniesieniu do analogicznych okoliczno?ci faktycznych dotycz?cych tego samego podatnika. W przypadku gdy organ podatkowy stwierdzi istnienie ró?nic mi?dzy sytuacj? podatkow? podatnika i informacjami uwzgl?dnionymi w uwagach na pi?mie lub podatkowym akcie administracyjnym dotycz?cych tego samego podatnika, organ ten mo?e przyj?? ustalenia zgodnie z rzeczywist? sytuacj? podatkow? i przepisami prawa podatkowego oraz ma obowi?zek przedstawi? na pi?mie uzasadnienie nieuwzgl?dnienia wcze?niejszych uwag.

2. Organ podatkowy wykonuje przys?uguj?ce mu uprawnienia dyskrecjonalne w granicach rozs?dku i s?uszno?ci, zapewniaj?c w?a?ciw? równowag? mi?dzy realizowanym celem a ?rodkami podj?tymi do jego osi?gni?cia”.

8

Artyku? 9 kodeksu post?powania podatkowego, zatytu?owany „Prawo do bycia wys?uchanym”, stanowi w ust. 1:

„Przed wydaniem decyzji organ podatkowy ma obowi?zek zapewni? podatnikowi mo?liwo?? wyra?enia stanowiska co do faktów i okoliczno?ci istotnych dla wydania decyzji”.

9

Artyku? 46 tego kodeksu, zatytu?owany „Tre?? i uzasadnienie podatkowego aktu administracyjnego”, przewiduje w ust. 2:

„Podatkowy akt administracyjny sporz?dzony na no?niku papierowym zawiera nast?puj?ce elementy:

[...]

j)

informacje dotycz?ce przes?uchania podatnika”.

10

Artyku? 49 wskazanego kodeksu, zatytu?owany „Niewa?no?? podatkowego aktu administracyjnego”, ma nast?puj?ce brzmienie:

„1. Podatkowy akt administracyjny jest niewa?ny we wszystkich nast?puj?cych przypadkach:

a)

zosta? przyj?ty z naruszeniem przepisów prawa o w?a?ciwo?ci;

b)

nie zawiera jednego z elementów dotycz?cych imienia i nazwiska przedstawiciela organu podatkowego oraz charakteru, w jakim wyst?puje, imienia i nazwiska lub nazwy podatnika, przedmiotu aktu administracyjnego lub podpisu przedstawiciela organu podatkowego, z wyj?tkiem sytuacji przewidzianej w art. 46 ust. 6, oraz okre?lenia wydaj?cego akt organu podatkowego;

c)

jest obarczony powa?nym i oczywistym b??dem. Podatkowy akt administracyjny jest obarczony powa?nym i oczywistym b??dem, gdy przyczyny jego przyj?cia s? dotkni?te wad? tak istotn?, ?e gdyby zosta?y one odrzucone przed lub podczas przyjmowania aktu, akt ów nie zosta?by przyj?ty.

2. Niewa?no?? mo?e stwierdzi? w?a?ciwy organ podatkowy lub organ w?a?ciwy do rozstrzygni?cia o odwo?aniu, na wniosek lub z urz?du. W przypadku stwierdzenia niewa?no?ci przez w?a?ciwy organ podatkowy organ ów wydaje decyzj?, któr? dor?cza si? podatnikowi.

3. Podatkowe akty administracyjne naruszaj?ce przepisy prawa inne ni? wskazane w ust. 1 mog? zosta? uchylone. Przepisy art. 50 stosuje si? mutatis mutandis”.

11

Zgodnie z art. 278 ust. 1 owego kodeksu:

„Wniesienie skargi sędowo-administracyjnej nie powoduje zawieszenia wykonania podatkowego aktu administracyjnego”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

12

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

13

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

14

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

15

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

16

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

17

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

18

Sąd odsyłający zauważył, że zdaniem rumuńskich organów podatkowych spółka CF została pociągnięta do odpowiedzialności za nieodpowiednie zachowanie podatkowe jej usługodawców.

Według wskazanych organów sztuczny charakter transakcji handlowych przeprowadzonych między spółką CF a owymi usługodawcami wynika z faktu, że spółka CF nie była w stanie przedstawić dokumentów potwierdzających innych niż faktury. Tymczasem zgodnie z uregulowaniem rumuńskim jedynym dokumentem potwierdzającym, jaki podatnik jest zobowiązany przedstawić w celu skorzystania z prawa do odliczenia zarówno w zakresie VAT, jak i w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, jest faktura.

19

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

20

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

„1)

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

2)

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

3)

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

4)

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

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

21

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

22

W tym względzie, po pierwsze, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pytania dotyczące wykazania prawa Unii zadane przez sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie sąd ów jest odpowiedzialny – przy czym prawidłowość tych ustaleń nie podlega ocenie Trybunału – korzystają z domniemania, i mają znaczenie dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie wniosku sądu krajowego jest możliwa tylko wtedy, gdy wydaje się oczywiste, iż wykazania prawa Unii, o które się zwrócono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego lub prawnego, które są konieczne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na przedstawione mu pytania, a także do zrozumienia powodów, dla których sąd krajowy uważa, że potrzebuje odpowiedzi na te pytania w celu wydania rozstrzygnięcia w zawisłym przed nim sporze (wyrok z dnia 12 grudnia 2019 r., Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

23

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

24

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

25

Co się tyczy, po drugie, aspektu sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym dotyczącego podatku dochodowego od osób prawnych, należy przypomnieć, że jeżeli ustawodawstwo krajowe dostosowuje się w zakresie rozwiązania sytuacji czysto wewnętrznych do uregulowań przyjętych w

prawie Unii, w celu na przykład uniknięcia dyskryminacji jego obywateli lub zakłócenia konkurencji, lub zapewnienia jednolitej procedury w porównywalnych sytuacjach, istnieje wyraźny interes Unii w tym, by w celu uniknięcia rozbieżności w przyszłej wykładni, przepisy i pojęcia przejęte z prawa Unii były interpretowane w sposób jednolity, bez względu na warunki, w jakich mają być stosowane (wyrok z dnia 24 października 2019 r., Belgische Staat, C-469/18 i C-470/18, EU:C:2019:895, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

26

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

27

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

W przedmiocie pytania pierwszego

28

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

29

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

30

Integralną częścią poszanowania prawa do obrony jest prawo do bycia wysłuchanym, które gwarantuje każdej osobie możliwość skutecznego 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 tej osobie skorygowania błędów lub uwzględnienie okoliczności dotyczących jej sytuacji osobistej, które przemawiają za wydaniem błędnie za niewydaniem danej decyzji lub za tym, czy inną treść tej decyzji (zob. podobnie wyrok z dnia 16 października 2019 r., *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

31

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

32

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

33

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

34

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

35

Co się tyczy w szczególności zasady skuteczności Trybunał orzekł, że nie wymaga ona, aby w odniesieniu do zaskarżonej decyzji stwierdzana była, że względu na wydanie tej decyzji z naruszeniem prawa do obrony, we wszystkich wypadkach nieważność. Naruszenie prawa do obrony prowadzi bowiem do stwierdzenia nieważności decyzji wydanej po zakończeniu rozpatrywanego postępowania administracyjnego tylko wówczas, gdy w braku tego naruszenia postępowanie mogłoby doprowadzić do odmiennego rezultatu (zob. podobnie wyrok z dnia 3 lipca 2014 r., *Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 i

36

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

37

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

W przedmiocie pytań od drugiego do czwartego

38

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

39

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

40

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

41

Wspólny system VAT zapewnia w ten sposób neutralność całej działalności gospodarczej w

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

42

Niemniej jednak zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest uznanym celem wspieranym przez dyrektywę VAT, a Trybunał wielokrotnie orzeka, że podatnicy nie mogą w sposób stanowić oszustwo lub nadużycie powoływać się na przepisy prawa Unii. W związku z tym krajowe organy administracyjne i sądownie powinny odmówić możliwości korzystania z prawa do odliczenia, jeżeli na podstawie obiektywnych dowodów zostanie wykazane, że prawo to jest podnoszone w sposób stanowić oszustwo lub nadużycie (wyrok z dnia 16 października 2019 r., *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 34).

43

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

44

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

45

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

46

W tym względzie należy przypomnieć, że określenie działań, jakich w konkretnym wypadku można w sposób uzasadniony oczekiwać od podatnika, który zamierza skorzystać z prawa do odliczenia VAT, w celu upewnienia się, że dokonywane przez niego transakcje nie wiążą się z

popewnieniem oszustwa przez podmiot dziaajcy na wczeniejszym etapie obrotu, zaley przede wszystkim od okolicznooci rozpatrywanej sprawy (wyrok z dnia 22 pazdziernika 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 51).

47

Nawet jeeli taki podatnik, gdy posiada informacje pozwalajce podejrzewa istnienie nieprawidowoci lub oszustwa, moe by zobowizany do uzyskania informacji o podmiocie, od ktorego zamierza naby towary lub usugi, aby upewni si co do jego wiarygodnoci, to jednak waciwe krajowe organy podatkowe nie mog w sposb generalny wymaga, aby podatnik ten bada, czy wystawca faktury za towary lub usugi, ktorych odliczenie ma dotyczy, dysponuje danymi towarami i jest w stanie je dostarczy oraz czy wywizuje si z obowizku zoenia deklaracji i zapaty VAT, w celu upewnienia si, e podmioty dziaajce na wczeniejszych etapach obrotu nie dopuszczaj si nieprawidowoci lub oszustwa, ani aby podatnik ten posiada potwierdzajce to dokumenty (wyrok z dnia 22 pazdziernika 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 52).

48

Poniewa przedstawienie takich dodatkowych dokumentw nie jest przewidziane w art. 178 lit. a) dyrektywy VAT i moe naruszy w sposb nieproporcjonalny korzystanie z prawa do odliczenia oraz, w rezultacie, zasad neutralnoci, waciwy krajowy organ podatkowy nie moe wymaga w sposb oglny ich przedstawienia.

49

W tych okolicznoociach na pytania od drugiego do czwartego naley odpowiedzie, e zasady regulujce stosowanie przez pastwa czonkowskie wspólnego systemu VAT, w szczególnoci zasady neutralnoci podatkowej i pewnooci prawa, naley interpretowa w ten sposb, e – w przypadku istnienia zwykych, nieudowodnionych podejrze krajowego organu podatkowego co do rzeczywistego dokonania transakcji gospodarczych, w wyniku ktorych wystawiono faktury – stoj one na przeszkodzie temu, aby podatnikowi bd cemu odbiorcy owej faktury odmówiono moilwoci skorzystania z prawa do odliczenia VAT, gdy nie jest on w stanie przedstawi – poza rzeczon faktur – innych dowodów na rzeczywisty charakter dokonanych transakcji gospodarczych.

W przedmiocie kosztów

50

Dla stron w postpowaniu gównym niniejsze postpowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sdem odsyajcym, do niego zatem naley rozstrzygni cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi zku z przedstawieniem uwag Trybunaowi, inne ni koszty stron w postpowaniu gównym, nie podlegaj zwrotowi.

Z powyszych wzgl dów Trybuna (szósta izba) orzeka, co nastpuje:

1)

Ogóln zasad poszanowania prawa do obrony przyjt w prawie Unii naley interpretowa w ten sposb, e w przypadku gdy w ramach krajowych administracyjnych postpowa kontroli i ustalania podstawy opodatkowania podatkiem od wartooci dodanej podatnik nie mia dostpu do

informacji znajdujących się w jego aktach sprawy administracyjnej i uwzględnionych przy wydawaniu decyzji administracyjnej nakładającej na niego dodatkowe zobowiązanie podatkowe, a rozpatrujący sprawę sąd stwierdza, iż w wypadku niewystąpienia tej nieprawidłowości postępowanie mogłoby doprowadzić do odmiennego rezultatu, zasada ta wymaga stwierdzenia nieważności owej decyzji.

2)

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

Podpisy

(*1) Język postępowania: rumuński.