

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 1 grudnia 2022 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 168 – Prawo do odliczenia VAT – Zasady neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności – Oszustwo – Dowód – Obowiązek dochowania należytej staranności przez podatnika – Uwzględnienie naruszenia wynikających z przepisów krajowych i prawa Unii obowiązków dotyczących bezpieczeństwa państwa żywnościowego – Udzielone przez podatnika osobie trzeciej upoważnienie do dokonywania opodatkowanych transakcji – Karta praw podstawowych Unii Europejskiej – Artykuł 47 – Prawo do rzetelnego procesu

W sprawie C-512/21

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry) postanowieniem z dnia 31 maja 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 sierpnia 2021 r., w postępowaniu:

Aquila Part Prod Com SA

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: D. Gratsias, prezes izby, M. Ilešić i I. Jarukaitis (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Pikamäe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Aquila Part Prod Com SA – L. Réti, ügyvéd,
- w imieniu rządu węgierskiego – M.Z. Fehér oraz K. Szíjjártó, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu czeskiego – O. Serdula, M. Smolek oraz J. Vlášil, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – B. Béres oraz J. Jokubauskaitė, 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 art. 9 ust. 1, art. 10, 167, art. 168 lit. a) i art. 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) w związku z zasadami neutralności podatkowej, proporcjonalności i pewności prawa oraz art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Aquila Part Prod Com SA a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcja ds. odwołań krajowego urzędu ds. podatków i cel, Węgry) (zwaną dalej „dyrekcją ds. odwołań”) w przedmiocie kwoty podatku od wartości dodanej (VAT) należnego od tej spółki za miesiące od sierpnia do listopada 2012 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

4 Zgodnie z art. 10 tej dyrektywy:

„Warunek, o którym mowa w art. 9 ust. 1, przewidujący, że działalność gospodarcza jest prowadzona samodzielnie, wyklucza opodatkowanie VAT pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą umową o pracę lub jakimkolwiek innymi więzami prawnymi tworzącymi stosunek prawny między pracodawcą a pracownikiem w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy”.

5 Artykuł 167 wspomnianej dyrektywy przewiduje, że prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.

6 Artykuł 168 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należny lub zapłacony w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

7 Zgodnie z art. 178 tej dyrektywy:

„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 i świadczenia usług musi posiadać faktury sporządzone zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

[...]”.

Prawo węgierskie

8 Paragraf 1 adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawy nr XCII z 2003 r. ordynacja podatkowa) (*Magyar Közlöny* 2003/131 z dnia 14 listopada 2003 r., s. 9990; zwanej dalej „ordynacją podatkową”) w ust. 7 stanowi:

„Umowy, transakcje i inne podobne czynności należy kwalifikować według ich rzeczywistej treści. Umowa lub inna czynność prawna, która nie jest ważna, mają znaczenie dla opodatkowania, o ile można wykazać ich skutek ekonomiczny”.

9 Paragraf 2 ordynacji podatkowej stanowi w ust. 1:

„Prawa wykonywane w stosunkach prawnych związanych z opodatkowaniem dotyczących powinny być wykonywane zgodnie z ich celem. Przy stosowaniu przepisów prawa podatkowego zawieranie umów lub wykonywanie innych czynności, których celem jest obejście przepisów prawa podatkowego, nie może być zakwalifikowane jako wykonywanie praw zgodnie z ich celem”.

10 Zgodnie z § 97 ust. 4 i 6 wspomnianego kodeksu:

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

[...]

6. Ustalając stan faktyczny, organ podatkowy ma obowiązek poszukiwania okoliczności przemawiających na korzyść podatnika. Z zastrzeżeniem procedury szacowania nie można faktu lub okoliczności niedowiedzianej ustalić na niekorzyść podatnika”.

11 Paragraf 26 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy nr CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej) (*Magyar Közlöny* 2007/155 z dnia 16 listopada 2007 r., s. 10893; zwanej dalej „ustawą o VAT”) stanowi, co następuje:

„Jeżeli wysyłka lub transport są dokonywane przez dostawcę, odbiorcę lub, w imieniu jednego z nich, przez osobę trzecią, miejscem dostawy towarów jest miejsce, w którym towary te znajdują się w momencie wysyłki lub rozpoczęcia transportu ze wskazaniem nabywcy jako odbiorcy”.

12 Paragraf 27 ustawy o VAT przewiduje w ust. 1:

„W przypadku gdy towar jest sprzedawany w kilku kolejnych transakcjach sprzedaży w taki sposób, że jest wysyłany lub transportowany bezpośrednio od pierwotnego dostawcy do ostatecznego nabywcy wskazanego jako odbiorca, art. 26 stosuje się wyjątkowo do jednej dostawy towaru”.

13 Zgodnie z § 119 ust. 1 ustawy o VAT:

„O ile ustawa nie stanowi inaczej, prawo do odliczenia podatku powstaje z chwilą, gdy należy

określił podatek należny odpowiadający podatkowi naliczonemu (§ 120)”.

14 Paragraf 120 ustawy o VAT stanowi:

„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, który jest zobowiązany zapłacić:

a) podatku, który został względem niego zafakturowany przez podatnika – w tym osoby lub podmioty podlegające opodatkowaniu uproszczonym podatkiem dochodowym od osób prawnych – w związku z nabyciem towarów lub usług;

[...]”.

15 Paragraf 127 ust. 1 ustawy o VAT przewiduje:

„Materialem przesłanką skorzystania z prawa do odliczenia jest osobiste posiadanie przez podatnika:

a) w przypadku, o którym mowa w art. 120 lit. a) – faktury wystawionej na jego nazwisko, która poświadczająca wykonanie transakcji;

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

16 Aquila Part Prod Com SA jest następcą prawnym Agrirom SRL, rumuńskiej spółki posiadającej od dnia 2 czerwca 2010 r. numer rejestracyjny dla celów VAT na Węgrzech. Główna działalność Aquila Part Prod Com polega na pośrednictwie w hurtowym handlu środkami spożywczymi, napojami i wyrobami tytoniowymi. W dniu 1 kwietnia 2011 r. spółka ta zawarła z inną spółką umowę zlecenia, w której powierzyła tej ostatniej wykonywanie działalności w zakresie zakupu i sprzedaży towarów w imieniu zleciennodawcy.

17 W latach 2012–2017 organ podatkowy przeprowadził kontrolę VAT dotyczącą miesięcy od sierpnia do listopada 2012 r., przeprowadzając liczne postępowania wyjaśniające. W wyniku tej kontroli organ ten wydał cztery decyzje, na mocy których dokonał korekty VAT w wysokości 86 815 000 forintów węgierskich (HUF) (około 206 000 EUR) za sierpień 2012 r., 66 012 000 HUF (około 157 000 EUR) za wrzesień 2012 r., 109 400 000 HUF (około 260 000 EUR) za październik 2012 r. oraz 24 607 000 HUF (około 58 500 EUR) za listopad 2012 r., co odpowiadało w znacznej części wnioskowi o zwrot VAT uznanemu za bezzasadny, a w mniejszej części wynikało z niewystarczającego opodatkowania. Ponadto zastosowano grzywnę podatkową i naliczono odsetki za zwłokę.

18 W decyzjach tych organ podatkowy stwierdził, że w badanych okresach podatnik uczestniczył w oszustwie typu karuzeli. Stwierdzenie to opierało się w szczególności na naruszeniu przepisów prawa krajowego dotyczących bezpieczeństwa żywnościowego oraz przepisów rozporządzenia (WE) nr 178/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 28 stycznia 2002 r. ustanawiającego ogólne zasady i wymagania prawa żywnościowego, powołującego Europejski Urząd ds. Bezpieczeństwa żywności oraz ustanawiającego procedury w zakresie bezpieczeństwa żywności (Dz.U. 2002, L 31, s. 1), co wskazywało na to, że zamierzonym celem było przekierowanie odnośnych towarów ze Słowacji na Węgry. Opierało się ono również na transakcjach finansowych różnych spółek, które uczestniczyły w świadczeniu dostaw, na niskiej marży handlowej stosowanej przez wszystkie te spółki oraz na nieracjonalnym

zachowaniu w dziedzinie handlowej niektórych z nich, co wskazywało na to, że chodziło o fałszywe faktury mające na celu uzyskanie bezprawnej korzyści podatkowej i świadome uniknięcie opodatkowania.

19 We wspomnianych decyzjach organ podatkowy przyjął szereg okoliczności świadczących o czynnym uczestnictwie podatnika w oszustwie, w tym okoliczności, że umowy zostały zawarte z udziałem tego podatnika, że w umowach przewozu istniała nietypowa klauzula, że słowacki klient odsprzedał na Węgry towary, które nabył tego samego dnia na Węgrzech, oraz że istniały powiązania między osobami uczestniczącymi w fałszywym fakturowaniu. Przedstawił on również dowody wskazujące, że podatnik nie wykazał wystarczającej staranności, okoliczności, że podmiot zarządzający spółką, z którą podatnik zawarł umowę zlecenia, uczestniczył już wcześniej w oszustwie w zakresie VAT, okoliczności, że spółka ta uczestniczyła w oszustwym fałszywym fakturowaniu, a także inne okoliczności, które wskazywały na udział tego podmiotu w oszustwie.

20 Ponieważ cztery decyzje organu podatkowego zostały utrzymane w mocy orzeczeniem dyrektora ds. odwołań z dnia 8 grudnia 2017 r., Aquila Part Prod Com wniosła do Fővárosi Törvényszék (sądu dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry) skargę, na poparcie której podnosi, że postępowanie podatkowe zostało przeprowadzone zgodnie ze z góry założonym wynikiem, i powołuje się zasadniczo na brak dowodów wskazujących, że powinna ona być świadoma o istnieniu oszustwa popełnionego na wcześniejszym etapie obrotu. Twierdzi ona, że wykazała się należytą starannością w celu uniknięcia uczestnictwa w oszustwie, ustanawiając wewnętrzne zasady w dziedzinie zakupów, które nakazują, aby dostawcy podlegali kontroli przed zawarciem umowy, i które zakazują dokonywania jakichkolwiek płatności w gotówce. W tym kontekście Aquila Part Prod Com zarzuca w szczególności organowi podatkowemu, że pominięła umowę zlecenia, którą zawarła ona z inną spółką, i że utożsamiała wiedzę przedstawiciela prawnego o okolicznościach stanowiących nadużycie z jej wiedzą o tych okolicznościach.

21 Dyrekcja ds. odwołań kwestionuje przed sądem odsyłającym te argumenty, podnosząc w szczególności, że naruszenie zasad bezpieczeństwa fałszywego żywnościowego może stanowić jeden z elementów wskazujących na to, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, i że uczestniczył w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT.

22 Sąd odsyłający uważa za konieczne, aby Trybunał udzielił mu wskazówek co do tego, czy okoliczności, na które powołuje się dyrekcja ds. odwołań, można uznać za obiektywne elementy w rozumieniu wyroku z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373), pozwalające na stwierdzenie, że podatnik dopuścił się oszustwa, oraz czy ze względu na charakter fałszywych dostaw stwierdzonego w sprawie w postępowaniu głównym zakres obowiązku należytej staranności wymaganej przez organ podatkowy w sprawie w postępowaniu głównym jest zgodny z zasadami dowodowymi interpretowanymi przez Trybunał, z postanowieniami dyrektywy 2006/112 oraz z zasadami regulującymi prawo do odliczenia VAT.

23 W szczególności sąd odsyłający zastanawia się w pierwszej kolejności nad tym, czy organ podatkowy mógł zwrócić uwagę na zdarzenia stanowiących oszustwo posiadane przez osobę fizyczną, przedstawiciela prawnego spółki, z którą podatnik zawarł umowę zlecenia w celu wykonywania swojej działalności, z wiedzą, jak o tych zdarzeniach miał ów podatnik, bez badania treści owej umowy zlecenia. W drugiej kolejności sąd ten zastanawia się, w świetle okoliczności faktycznych sprawy w postępowaniu głównym, nad należytą starannością, jakiej można wymagać od podatnika w celu uniknięcia uczestnictwa w oszustwie, a w ramach oszustwa typu karuzeli – nad okolicznościami, które można uwzględnić w celu wykazania, że podatnik mógł wiedzieć o tym oszustwie. W trzeciej kolejności sąd ten zastanawia się, czy organ podatkowy może w celu odmówienia prawa do odliczenia VAT oprzeć się na naruszeniu

przepisów innych niż przepisy należące do prawa podatkowego, takich jak przepisy dotyczące bezpieczeństwa życia i zdrowia.

24 W tych okolicznościach Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy praktyka organu podatkowego, zgodnie z którą organ ten automatycznie i bez przeprowadzenia jakiegokolwiek weryfikacji wywodzi z faktu posiadania wiadomości zdarzeń przez osobę fizyczną, której dotyczy stosunek prawny z osobą prawną działającą jako pośrednik, która jest niezależna od podatnika jako zlecniodawcy i która posiada własną osobowość prawną, przy czym ta osoba fizyczna nie jest prawnie związana z podatnikiem, fakt, że wiadomości zdarzeń posiada ten podatnik, pomijając postanowienia umowy zawartej pomiędzy zlecniodawcą a pośrednikiem, a także przepisy prawa obcego regulującego stosunek pośrednictwa, jest zgodna z prawem Unii, w szczególności z art. 9 ust. 1 i art. 10 dyrektywy [2006/112], a także z zasadą neutralności podatkowej?

2) Czy art. 167, art. 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że kiedy organ podatkowy stwierdza istnienie życia faktycznego, sam ten fakt stanowi obiektywną okoliczność wystarczającą do wykazania oszustwa podatkowego, czy też w takim przypadku organ podatkowy musi również wskazać, który uczestnik lub uczestnicy życia faktycznego popełnili oszustwo podatkowe i jaki był ich modus operandi?

3) Czy wyżej wymienione artykuły dyrektywy [2006/112], w świetle wymogów proporcjonalności i racjonalności, należy interpretować w ten sposób, że nawet jeżeli organ podatkowy uzna na podstawie konkretnych okoliczności sprawy, iż podatnik powinien być bardziej staranny, to nie może od niego wymagać weryfikacji okoliczności, które organ podatkowy mógł ujawnić po kontroli trwającej około pięciu lat, wymagającej licznych dodatkowych weryfikacji z wykorzystaniem instrumentów prawa publicznego, w taki sposób, że ochrona tajemnicy handlowej podatników nie stanowi przeszkody w ich dokonaniu? Czy w przypadku, w którym wymaga się większej staranności, dla uznania istnienia należytej staranności za udowodnione wystarczy, że podatnik rozciągnął swój kontrolę ewentualnych partnerów handlowych na okoliczności dalej idące niż te wskazane w wyroku [z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373)], a to w taki sposób, że posiada wewnętrzny politykę zakupów w celu weryfikacji takich partnerów, nie przyjmuje płatności w gotówce, w zawieranych umowach zamieszcza postanowienia o możliwych rodzajach ryzyka, a także bada inne okoliczności w trakcie transakcji?

4) Czy wyżej przytoczone artykuły dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że jeżeli organ podatkowy uzna, że podatnik czynnie uczestniczy w oszustwie podatkowym, wystarczy w tym zakresie, aby z ujawnionych dowodów wynikało, że podatnik przy zachowaniu należytej staranności mógł wiedzieć, że uczestniczy w oszustwie podatkowym, bez wykazywania, że wiedział o uczestnictwie w oszustwie podatkowym poprzez czynny w nim udział? Czy organ podatkowy w przypadku udowodnienia czynnego udziału w oszustwie podatkowym, czyli wiedzy o tym udziale, musi wykazać oszukacze działanie podatnika poprzez jego zachowanie w zmowie z poprzedzającymi go uczestnikami życia faktycznego, czy też wystarczy wykazana obiektywnymi dowodami wzajemna znajomość uczestników życia faktycznego?

5) Czy praktyka organu podatkowego polegająca na tym, że opiera on swoją decyzję na domniemanym naruszeniu przepisów w zakresie bezpieczeństwa życia i zdrowia, niemających wpływu na wywołanie się przez podatnika z jego obowiązków podatkowych lub na obieg jego faktur, którego przepisy podatkowe w żaden sposób nie ustanawiają w odniesieniu do podatnika i które nie mają żadnego wpływu na rzeczywisty charakter transakcji

kontrolowanych przez organ podatkowy ani na wiedzę podatnika badanego w czasie postępowania podatkowego, jest zgodna z wyżej wymienionymi artykułami dyrektywy [2006/112] i prawem do sprawiedliwego procesu, uznanym jako ogólna zasada w art. 47 [karty], oraz z zasadą pewności prawa?

6) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na poprzednie pytanie:

Czy praktyka organu podatkowego polegająca na tym, że bez udziału organu urzędowego właściwego w przedmiocie bezpieczeństwa życia żywnościowego, który posiada właściwość rzeczową i terytorialną, organ podatkowy dokonuje w swojej decyzji oceny dotyczącej podatnika, objętej zakresem kompetencji owego organu urzędowego, w taki sposób, że na podstawie naruszeń stwierdzonych w odniesieniu do bezpieczeństwa życia żywnościowego – kwestii wykraczających poza zakres jego kompetencji – wywodzi on skutki podatkowe dla podatnika, przy czym ten ostatni nie mógł zakwestionować stwierdzenia naruszenia przepisów w zakresie bezpieczeństwa życia żywnościowego w postępowaniu odrębnym od postępowania podatkowego, zapewniającym podstawowe gwarancje i prawa stron, jest zgodna z wyżej wymienionymi artykułami dyrektywy [2006/112] i prawem do sprawiedliwego procesu, uznanym jako ogólna zasada w art. 47 [karty], oraz z zasadą pewności prawa?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania drugiego

25 Poprzez pytanie drugie, które należy zbadać w pierwszej kolejności, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby w sytuacji gdy organ podatkowy zamierza odmówić podatnikowi prawa do odliczenia naliczonego VAT na tej podstawie, że podatnik ten uczestniczył w oszustwie podatkowym typu karuzeli, ów organ podatkowy ogranicza się do wykazania, że transakcja ta stanowi cząstkę zamkniętego łańcucha fakturowania, bez wskazania wszystkich podmiotów uczestniczących w oszustwie w zakresie VAT oraz prowadzonych przez nich działań.

26 Jak Trybunał wielokrotnie przypomina, zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest uznanym celem wspieranym przez dyrektywę 2006/112. W tym względzie Trybunał orzekł, że podmioty prawa nie mogą w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie powoływać się na przepisy prawa Unii oraz że w związku z tym do krajowych organów i sądów należy odmówienie przyznania 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 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 54, 55; a także z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Jeżeli chodzi o oszustwo, to zgodnie z utrwalonym orzecznictwem należy odmówić prawa do odliczenia nie tylko wtedy, gdy oszustwo zostało popełnione przez samego podatnika, lecz również wówczas, gdy zostanie wykazane, że podatnik, któremu towary lub usługi zostały za podstawę prawa do odliczenia zostały dostarczone lub wyświadczane, wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie tych towarów lub usług uczestniczył w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 59; z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 45; a także z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 46).

28 Trybunał wyjaśnił również wielokrotnie w sytuacjach, w których materialne przesłanki prawa do odliczenia zostały spełnione, że podatnikowi można odmówić prawa do odliczenia

jedynie pod warunkiem, że zostanie wykazane na podstawie obiektywnych okoliczności, że wiedza on lub powinien być wiedzieć, i że poprzez nabycie towarów lub usług stanowiących podstawę prawa do odliczenia uczestniczy w transakcji powiązanej z takim oszustwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym lub późniejszym etapie obrotu w łańcuchu dostaw lub usług (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Trybunał orzekł bowiem w tym względzie, że niezgodne z systemem prawa do odliczenia przewidzianym w dyrektywie 2006/112 jest karanie odmowy możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział lub nie mógł wiedzieć, że w ramach danej transakcji dostawca dopuścił się oszustwa lub że inna transakcja w łańcuchu dostaw, dokonana przed transakcją przeprowadzoną przez tego podatnika lub po niej, stanowi oszustwo w zakresie VAT, ponieważ ustanowienie systemu odpowiedzialności bez winy wykraczałoby poza to, co jest konieczne dla ochrony interesów skarbu państwa (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału ponieważ odmowa przyznania prawa do odliczenia stanowi wyjątek od zasady podstawowej, jak jest istnienie takiego prawa, organy podatkowe zobowiązane są wykazać w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych przesłanek prowadzących do wniosku, że podatnik dopuścił się oszustwa w zakresie VAT lub że wiedział względnie powinien być wiedzieć, i że transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z takim oszustwem. Następnie do sądów krajowych należy kontrola, czy odpowiednie organy podatkowe wykazały istnienie takich obiektywnych przesłanek (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 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. Niemniej jednak owe zasady nie powinny stanowić naruszenia skuteczności prawa Unii (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Z orzecznictwa przypomnianego w pkt 27–31 niniejszego wyroku wynika, że podatnikowi można odmówić prawa do odliczenia tylko wtedy, gdy po dokonaniu zgodnie z zasadami dowodowymi przewidzianymi w prawie krajowym całościowej oceny wszystkich dowodów i okoliczności faktycznych danej sprawy zostanie wykazane, że podatnik ten dopuścił się oszustwa w zakresie VAT lub wiedział lub powinien być wiedzieć, że transakcja powoływana w celu uzasadnienia tego prawa była związana z takim oszustwem. Skorzystania z prawa do odliczenia można odmówić tylko wtedy, gdy okoliczności te zostały wykazane w sposób wymagany prawem, inaczej nie w drodze domniemań (zob. podobnie wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Z tego należy wywnioskować, że organ podatkowy, który zamierza odmówić prawa do odliczenia, musi wykazać w sposób wymagany prawem, zgodnie z zasadami dowodowymi przewidzianymi w prawie krajowym i bez uszczerbku dla skuteczności prawa Unii, zarówno obiektywne okoliczności wskazujące na istnienie oszustwa w zakresie VAT, jak i te, które wykazują, że podatnik dopuścił się tego oszustwa lub że wiedział lub powinien być wiedzieć, i że transakcja powoływana na poparcie tego prawa wiązała się z rzeczoną oszustwem.

34 Ten wymóg dowodowy zakazuje, niezależnie od rodzaju oszustwa lub badanych działań, poszukiwania się przypuszczeniami lub domniemaniami, które poprzez przerzucenie ciężaru dowodu skutkowałyby naruszeniem podstawowej zasady wspólnego systemu VAT, jakim jest prawo do odliczenia, a tym samym skuteczności prawa Unii.

35 W konsekwencji o ile istnienie zamkniętego łańcucha fakturowania stanowi powagę poszlaków sugerujących istnienie oszustwa, które należy wziąć pod uwagę w ramach całościowej oceny wszystkich elementów i wszystkich okoliczności faktycznych niniejszej sprawy, o tyle nie można przyjąć, że organ podatkowy może ograniczyć się w celu udowodnienia istnienia oszustwa typu karuzeli do wykazania, że rozpatrywana transakcja stanowi zamkniętego łańcucha fakturowania.

36 Do organu podatkowego należy z jednej strony dokonać określenia znamion oszustwa i przedstawienie dowodu popełnienia oszustwa, a z drugiej strony wykazanie, że podatnik brał czynny udział w tym oszustwie lub że wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja powoływana w celu uzasadnienia tego prawa była związana z rzeczonym oszustwem. Jednakże dowód istnienia oszustwa i udziału podatnika w tym oszustwie niekoniecznie oznacza, że wszystkie podmioty uczestniczące w tym oszustwie oraz prowadzone przez nie działania zostały zidentyfikowane. Jak przypomniano w pkt 30 niniejszego wyroku, to do sądów krajowych należy zbadać, czy organy podatkowe przedstawiły ten dowód w sposób wymagany prawem.

37 Z powyższych rozważań wynika, że na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że:

– sprzeciwia się ona temu, aby w sytuacji gdy organ podatkowy zamierza odmówić podatnikowi korzystania z prawa do odliczenia naliczonego VAT na tej podstawie, że podatnik ten uczestniczył w oszustwie w zakresie VAT typu karuzeli, ów organ podatkowy ograniczył się do ustalenia, że transakcja ta stanowi zamkniętego łańcucha fakturowania;

– do wspomnianego organu podatkowego należy z jednej strony dokonać określenia znamion oszustwa i udowodnienie oszukańczych działań, a z drugiej, wykazanie, że podatnik brał czynny udział w tym oszustwie lub że wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja powoływana w celu uzasadnienia tego prawa była związana z rzeczonym oszustwem, co niekoniecznie oznacza wskazanie wszystkich uczestników oszustwa oraz ich odpowiednich działań.

W przedmiocie pytania czwartego

38 Poprzez pytanie czwarte, które należy zbadać w drugiej kolejności, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, by w sytuacji gdy organ podatkowy wykazuje aktywny udział podatnika w oszustwie w zakresie VAT w celu odmówienia mu prawa do odliczenia, ów organ podatkowy oparł tę odmowę nie na dowodach wskazujących taki udział, lecz na okoliczności, że podatnik ten mógł wiedzieć, przy zachowaniu należytej staranności, że dana transakcja była związana z takim oszustwem. Sąd ten zastanawia się ponadto, czy okoliczności, że członkowie łańcucha dostaw, którego cząstką stanowi owa transakcja, znali się, stanowi okoliczność wystarczającą do wykazania udziału podatnika w oszustwie.

39 Z orzecznictwa Trybunału przypomnianego w pkt 27 niniejszego wyroku wynika, że w przypadku oszustwa w zakresie VAT należy odmówić prawa do odliczenia w trzech przypadkach, a mianowicie, po pierwsze, w przypadku gdy zostanie wykazane, że podatnik sam popełnił oszustwo w zakresie VAT, po drugie, w przypadku gdy zostanie wykazane, że podatnik wiedział,

i? nabywaj?c towar, uczestniczy w transakcji zwi?zanej z oszustwem w zakresie VAT, a po trzecie, w przypadku gdy zostanie wykazane, ?e podatnik powinien by? wiedzie?, i? poprzez nabycie towaru uczestniczy w transakcji zwi?zanej z oszustwem w zakresie VAT.

40 Je?eli chodzi o przypadki drugi i trzeci, które dotycz? biernego uczestnictwa w oszustwie, stwierdzono ju?, ?e podatnik, który wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, ?e poprzez zwoje nabycie uczestniczy w transakcji zwi?zanej z oszustwem w zakresie VAT, powinien zosta? uznany dla celów dyrektywy 2006/112 za bior?cego udzia? w tym oszustwie, niezale?nie od tego, czy uzyskiwa? on korzy?ci z dalszej sprzeda?y owych towarów lub ?wiadczenia us?ug w ramach dokonywanych przez siebie transakcji, poniewa? podatnik ten w takiej sytuacji s?u?y? pomoc? sprawcom wspomnianego oszustwa, staj?c si? jego wspó?sprawc? (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 W przypadku gdy zostanie ustalone, ?e podatnik wiedzia? w jakikolwiek sposób, ?e poprzez nabycie uczestniczy w transakcji zwi?zanej z oszustwem w zakresie VAT naliczonego w ?a?cuchu dostaw lub us?ug, jedynym dzia?aniem, które ma decyduj?ce znaczenie dla uzasadnienia odmowy prawa do odliczenia, jest nabycie danych towarów lub us?ug. Nie ma zatem potrzeby wykazywania dla uzasadnienia takiej odmowy, i? ów podatnik czynnie uczestniczy? we wspomnianym oszustwie, w taki czy inny sposób, nawet poprzez zach?canie do jego pope?nienia lub aktywne u?atwianie jego pope?nienia (zob. podobnie postanowienie z dnia 14 kwietnia 2021 r., Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, pkt 26).

42 W przypadku, w którym wykazano, ?e podatnik powinien by? wiedzie?, ?e poprzez nabycie uczestniczy w transakcji zwi?zanej z oszustwem w zakresie VAT pope?nionym na wcze?niejszym etapie ?a?cucha dostaw lub us?ug, brak podj?cia przez niego okre?lonych kroków prowadzi do odmowy przyznania prawa do odliczenia (zob. podobnie postanowienie z dnia 14 kwietnia 2021 r., Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, pkt 27).

43 Je?eli organ podatkowy stwierdza aktywny udzia? podatnika w oszustwie w zakresie VAT, by odmówi? mu prawa do odliczenia, organ ten powinien, zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 30 niniejszego wyroku, przedstawi? na to dowód. Niemniej jednak nic nie sprzeciwia si? temu, aby w takim przypadku opar? on dodatkowo lub subsydiarne ow? odmow? na dowodach wykazuj?cych, ?e podatnik powinien by? w ka?dym razie wiedzie?, przy wykazaniu nale?ytej staranno?ci, jakiej mo?na by?o od niego wymaga?, ?e poprzez nabycie towaru uczestniczy w transakcji zwi?zanej z oszustwem. W rzeczywisto?ci bowiem je?eli przedstawiony zostanie dowód na tak? okoliczno??, to wystarcza on do wykazania udzia?u podatnika w oszustwie, a tym samym do uzasadnienia tej odmowy.

44 We wszystkich przypadkach sam fakt, ?e cz?onkowie ?a?cucha dostaw znali si? – cho? nale?y go uwzgl?dni? przy ca?o?ciowej ocenie wszystkich elementów i okoliczno?ci faktycznych danego przypadku – nie stanowi wystarczaj?cego dowodu na okoliczno?? uczestnictwa podatnika w oszustwie.

45 Z uwagi na ogó? powy?szych rozwa?a? na pytanie czwarte trzeba odpowiedzie?, i? dyrektyw? 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e:

– nie sprzeciwia si? ona temu, aby w sytuacji gdy organ podatkowy stwierdza aktywny udzia? podatnika w oszustwie w zakresie VAT, by odmówi? mu prawa do odliczenia, ów organ podatkowy opiera? t? odmow? w sposób dodatkowy lub subsydiarny na dowodach wykazuj?cych nie taki udzia?, lecz okoliczno??, ?e podatnik ten móg? wiedzie?, przy wykazaniu nale?ytej staranno?ci, ?e dana transakcja by?a zwi?zana z takim oszustwem;

– sam fakt, ?e cz?onkowie ?a?cucha dostaw, do którego nale?y ta transakcja, znali si?, nie

stanowi wystarczający dowód, by wykazać udział podatnika w oszustwie.

W przedmiocie pytania trzeciego

46 Poprzez pytanie trzecie, które należy zbadać w trzeciej kolejności, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy dyrektywę 2006/112 w związku z zasadą proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona, w sytuacji gdy istnieje przesłanka pozwalająca podejrzewać wystąpienie nieprawidłowości lub oszustwa, wymaganiu od podatnika wykazania się zwiększoną starannością w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego czynność nie prowadzi do udziału w oszustwie, i przeprowadzenia kompleksowych i dogłębnych weryfikacji, takich jakich może dokonywać organ podatkowy.

47 Sąd odsyłający zastanawia się w tym względzie, czy można uznać, że podatnik wykazał się wystarczającą starannością, jeżeli wskazuje on w szczególności na ustanowienie wewnętrznych przepisów w dziedzinie zakupów, mających na celu sprawdzenie sytuacji jego partnerów, oraz na odmowę jakiegokolwiek zapłaty w gotówce.

48 Trybunał wielokrotnie już orzeka, iż nie jest sprzeczny z prawem Unii wymóg, aby przedsiębiorca podjąć wszelkie działania, jakich można od niego racjonalnie wymagać, w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi do udziału w oszustwie podatkowym, ponieważ określenie działania, jakich w danym przypadku można racjonalnie wymagać od podatnika zamierzającego skorzystać z prawa do odliczenia VAT w celu upewnienia się, że jego transakcje nie są związane z oszustwem popełnionym przez przedsiębiorcę działającego na wcześniejszym etapie obrotu, zależy zasadniczo od okoliczności danego przypadku (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 54, 59; z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 52; a także postanowienie z dnia 14 kwietnia 2021 r., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, pkt 28).

49 Trybunał wyjaśni, że jeżeli istnieje przesłanka, by podejrzewać istnienie nieprawidłowości lub naruszenie prawa, przeznaczone dla przedsiębiorcy powinien, zależnie od okoliczności konkretnego przypadku, zasięgnąć informacji na temat przedsiębiorcy, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 60; postanowienie z dnia 3 września 2020 r., Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, pkt 55; a także z dnia 14 kwietnia 2021 r., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, pkt 29).

50 Jednakże organ podatkowy nie może wymagać od podatnika dokonania kompleksowej i dogłębnej weryfikacji dotyczącej dostawcy, przenosząc w ten sposób na tego podatnika spoczywający na tym organie obowiązek przeprowadzenia działania kontrolnych (wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 51).

51 W szczególności Trybunał orzekł już, że organy podatkowe nie mogą w sposób ogólny wymagać, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia VAT z jednej strony badał, czy wystawca faktury dotyczący towarów lub usług, w stosunku do których wnosi się o wykonanie tego prawa, posiada status podatnika, dysponuje on danymi towarami i jest w stanie je dostarczyć oraz czy wywiązuje się on z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty VAT, w celu upewnienia się, że brak jest nieprawidłowości lub oszustw na poziomie transakcji powodujących naliczenie podatku, a z drugiej strony posiada potwierdzające to dokumenty [wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r. Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 61; a także z dnia 4 czerwca 2020 r., C.F. (Kontrola podatkowa), C-430/19, EU:C:2020:429, pkt 47].

52 Wynika z tego, że należała staranność podatnika i rodki, których można od niego rozsądnie wymagać w celu upewnienia się, że nabywając towar, nie uczestniczy on w transakcji związanej z oszustwem popełnionym przez podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu, zależnie od okoliczności danej sprawy, a w szczególności od tego, czy istnieje przesłanka pozwalająca podatnikowi w chwili nabycia przez niego podejrzewać istnienie nieprawidłowości lub oszustwa. Tym samym w przypadku wystąpienia przesłanki oszustwa można oczekiwać od podatnika zwiększonej staranności. Jednakże nie można od niego wymagać, by dokonywał on kompleksowych i dogłębnych weryfikacji, takich jak te, do których dokonywania rodkami dysponuje organ podatkowy.

53 Kwestia, czy podatnik wykazał się wystarczającą starannością, jeżeli wskazuje on w szczególności, iż ustanowił wewnętrzne przepisy w dziedzinie zakupów, mające na celu sprawdzenie sytuacji jego partnerów, i odmawia jakiegokolwiek zapłaty w gotówce, należy do oceny okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym, a tym samym do wyłączonej w art. 177 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2006/112 (zob. podobnie wyrok z dnia 16 czerwca 2022 r., DuoDecad, C-596/20, EU:C:2022:474, pkt 37). Do sądów tych należy ocena, czy w świetle okoliczności danej sprawy podatnik wykazał się wystarczającą starannością i podjęte działania, jakich można by było od niego rozsądnie wymagać w tych okolicznościach.

54 Z powyższych rozważań wynika, że na pytanie trzecie trzeba odpowiedzieć, iż dyrektywę 2006/112 w związku z zasadą proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że:

- nie sprzeciwia się ona temu, aby w sytuacji gdy istnieje przesłanka pozwalająca podejrzewać istnienie nieprawidłowości lub oszustwa, wymagano od podatnika zachowania zwiększonej staranności w celu upewnienia się, że dokonywana przezeń czynność nie prowadzi do udziału w oszustwie;
- nie można jednak wymagać od niego dokonania kompleksowych i dogłębnych weryfikacji, takich jakich może dokonywać organ podatkowy;
- do sądu krajowego należy ocena, czy w świetle wszystkich okoliczności danej sprawy podatnik wykazał się wystarczającą starannością i podjęte działania, jakich można by było od niego rozsądnie wymagać w tych okolicznościach.

W przedmiocie pytań piątego i szóstego

55 Poprzez pytania piąte i szóste, które należy zbadać kolejno w czwartej kolejności, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywa 2006/112, prawo do rzetelnego procesu sądowego ustanowione w art. 47 karty oraz zasady pewności prawa należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się one temu, aby organ podatkowy odmówił podatnikowi, ze względu na to, że ten nie przestrzega obowiązków wynikających z przepisów krajowych lub prawa Unii dotyczących bezpieczeństwa publicznego, możliwość skorzystania z prawa do odliczenia VAT, nawet w braku uprzedniej decyzji organu administracyjnego w związku do stwierdzenia takiego naruszenia.

56 Ponieważ sąd odsyłający nie przedstawił powodów, dla których zwraca się do Trybunału o wykładnię zasady pewności prawa, te dwa pytania nie odpowiadają w tym względzie wymogom art. 94 regulaminu postępowania przed Trybunałem, wobec czego są one oczywiście niedopuszczalne w zakresie, w jakim dotyczą tej zasady.

57 Odnosząc się do dyrektywy 2006/112, Trybunał orzekł w pkt 41 wyroku z dnia 3 października 2019 r., Altic (C-329/18, EU:C:2019:831), że jej art. 168 lit. a) należy interpretować

w ten sposób, iż sprzeciwia się on temu, aby podatnikowi uczestniczącemu w takiej czynności wyłączonej z prawa do odliczenia naliczonego VAT na tej tylko podstawie, że nie wykonał on czynności na nim na mocy art. 18 ust. 2 rozporządzenia nr 178/2002 obowiązujących z identyfikacją dostawców dla celów monitorowania przemieszczania produktów wyłączonej. Dodał on, że niewykonanie tych obowiązków może jednak stanowić jeden z elementów, które łącznie w spójny sposób wskazują na to, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT.

58 To samo dotyczy również naruszenia zarówno przepisów krajowych, jak i wszelkich przepisów prawa Unii dotyczących bezpieczeństwa takiej czynności wyłączonej i w odniesieniu do wykazania zarówno istnienia oszustwa w zakresie VAT, jak i czynnego i biernego uczestnictwa podatnika w tym oszustwie. Naruszenie takie nie jest bowiem samo w sobie elementem pozwalającym na ustalenie tych okoliczności faktycznych, lecz może stanowić jedną z wielu wskazówek co do istnienia takiego oszustwa, a także element, który można uwzględnić w ramach całościowej oceny wszystkich elementów i okoliczności faktycznych danego przypadku w celu wykazania, że podatnik uczestniczył w tym oszustwie, niezależnie od okoliczności, że wspomniane naruszenie nie zostało uprzednio stwierdzone przez organ administracyjny właściwy do rozpoznania takiego naruszenia.

59 Ponieważ sąd odsyłający zastanawia się nad zgodnością praktyki organu podatkowego polegającej na uwzględnieniu takiego naruszenia, pomimo iż nie zostało ono uprzednio stwierdzone przez właściwy organ administracyjny, z prawem do rzetelnego procesu sądowego ustanowionym w art. 47 karty, należy przypomnieć, że na podstawie tego artykułu każdy, czyje prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w tym artykule. Ów artykuł nie może zatem mieć zastosowania przy badaniu zgodności z prawem praktyki administracyjnej.

60 W zakresie, w jakim sąd odsyłający pyta o to, czy prawo do rzetelnego procesu sądowego ustanowione w art. 47 karty należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ono temu, by sąd rozpoznający skargę na decyzję organu podatkowego brał pod uwagę jako dowód istnienia oszustwa w zakresie VAT lub udziału podatnika w tym oszustwie naruszenie obowiązków wynikających z przepisów krajowych lub prawa Unii dotyczących bezpieczeństwa takiej czynności wyłączonej, na które powołuje się organ podatkowy, nawet w braku uprzedniej decyzji właściwego krajowego organu administracyjnego stwierdzającej takie naruszenie, należy przypomnieć, że dla spełnienia wymogów związanych z prawem do rzetelnego procesu sądowego istotne jest, aby strony znały i mogły omówić w sposób kontradiktoryjny zarówno okoliczności faktyczne, jak i prawne, które są decydujące dla wyniku postępowania (wyrok z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo).

61 W konsekwencji możliwe jest uwzględnienie przez sąd rozpoznający skargę na decyzję organu podatkowego jako dowodu na istnienie oszustwa w zakresie VAT lub udziału podatnika w tym oszustwie naruszenia obowiązków wynikających z przepisów krajowych lub prawa Unii dotyczących bezpieczeństwa takiej czynności wyłączonej nie narusza prawa do rzetelnego procesu sądowego, jeżeli dowód ten może zostać zakwestionowany i omówiony w sposób kontradiktoryjny przed tym sądem.

62 Natomiast jeżeli wspomniany sąd nie jest uprawniony do badania istnienia naruszenia obowiązków wynikających z przepisów krajowych lub prawa Unii dotyczących bezpieczeństwa takiej czynności wyłączonej, przywołanego jako dowód na istnienie oszustwa w zakresie VAT lub udziału podatnika w tym oszustwie, okoliczność ta nie może zostać uwzględniona bez

naruszenia prawa do skutecznego środka prawnego i w konsekwencji musi zostać odrzucona (zob. analogicznie wyroki: z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 87–89; z dnia 16 października 2019 r., *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 66–68).

63 Z uwagi na powyższe rozważania na pytania piąte i szóste trzeba odpowiedzieć, iż:

- dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że z jednej strony sprzeciwia się ona temu, aby organ podatkowy odmawiał podatnikowi z tego tylko powodu, że nie wypełnił on obowiązków wynikających z przepisów krajowych lub prawa Unii dotyczących bezpieczeństwa życia cywilnego, wykonania prawa do odliczenia VAT, a z drugiej, że niewykonanie tych obowiązków może jednak stanowić jeden z elementów, które organ podatkowy może uwzględnić zarówno w celu wykazania istnienia oszustwa w zakresie VAT, jak udziału wspomnianego podatnika w tym oszustwie, i to nawet w braku uprzedniej decyzji właściwego organu administracyjnego stwierdzającego takie naruszenie;
- ustanowione w art. 47 karty prawo do rzetelnego procesu sądowego należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ono temu, by sąd rozpoznający skargę na decyzję organu podatkowego uwzględnił jako dowód na istnienie oszustwa w zakresie VAT lub na udziału podatnika w tym oszustwie naruszenie wspomnianych obowiązków, jeżeli ów dowód może zostać zakwestionowany i omówiony w sposób kontradiktoryjny przed tym sądem.

W przedmiocie pytania pierwszego

64 Poprzez pytanie pierwsze, które należy zbadać w piątej i ostatniej kolejności, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy dyrektywę 2006/112 i zasady neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one praktyce podatkowej polegającej na tym, że przy odmowie podatnikowi prawa do odliczenia VAT ze względu na to, iż brał on udział w oszustwie w zakresie VAT, uwzględnienia się okoliczności, że przedstawiciel prawny zleciobiorcy podatnika wiedział o okolicznościach skądających się na to oszustwo, niezależnie od mających zastosowanie przepisów krajowych regulujących zlecenie i podpisanie umowy zlecenia.

65 Jak przypomniano w pkt 26 niniejszego wyroku, zwalczanie oszustw podatkowych jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 2006/112.

66 Ponadto z pkt 29 i 40 niniejszego wyroku, zgodnie z którymi z jednej strony ustanowienie systemu odpowiedzialności bez winy wykraczałoby poza to, co jest konieczne dla ochrony praw skarbu państwa, a z drugiej podatnik, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem, podaje pomocną dłoń jego autorom i staje się współsprawcą tego oszustwa, wynika, że takie uczestnictwo stanowi winę, za którą podatnik ten ponosi odpowiedzialność (zob. podobnie postanowienie z dnia 14 kwietnia 2021 r., *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266, pkt 36).

67 Niezależnie od przepisów krajowych regulujących zlecenie i postanowienia umowy zlecenia, w drodze której podatnik powierzył osobie trzeciej wykonanie czynności podlegających opodatkowaniu, podatnik nie może wobec skarbu państwa uwolnić się od tej odpowiedzialności, powołując się na istnienie umowy zlecenia, przepisów krajowych regulujących tę umowę lub postanowienie tej umowy i twierdząc, że nie wiedział o okolicznościach stanowiących oszustwo w zakresie VAT znane jego zleciobiorcy. W rzeczywistości bowiem dopuszczenie takiego działania podatnika ułatwiłoby oszustwo, a tym samym byłoby sprzeczne z celem zwalczania oszustw w zakresie VAT.

68 Z powyższych rozważań wynika, że na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, iż dyrektywę 2006/112 i zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się one praktyce podatkowej polegającej na tym, że do celów odmówienia podatnikowi prawa do odliczenia na tej tylko podstawie, że uczestniczył on w oszustwie w zakresie VAT, uwzględniana jest okoliczność, iż przedstawiciel prawny zleceńbiorky podatnika wiedział o okolicznościach stanowiących to oszustwo, niezależnie od mających zastosowanie przepisów krajowych regulujących zlecenie i postanowień zawartej w niniejszej sprawie umowy zlecenia.

W przedmiocie kosztów

69 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 (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

1) Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

należy interpretować w ten sposób, że:

- sprzeciwia się ona temu, aby w sytuacji gdy organ podatkowy zamierza odmówić podatnikowi korzystania z prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT) na tej podstawie, że podatnik ten uczestniczył w oszustwie w zakresie VAT typu karuzeli, ów organ podatkowy ograniczył się do ustalenia, że transakcja ta stanowi czyżby zamkniętego łańcucha fakturowania;
- do wspomnianego organu podatkowego należy z jednej strony dokonać określenia znamion oszustwa i udowodnienie oszukańczych działań, a z drugiej strony wykazanie, że podatnik brał czynny udział w tym oszustwie lub że wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja powoływana dla uzasadnienia tego prawa była związana z rzeczonym oszustwem, co niekoniecznie oznacza wskazanie wszystkich uczestników oszustwa oraz prowadzonych przez nich działań.

2) Dyrektywę 2006/112

należy interpretować w ten sposób, że:

- nie sprzeciwia się ona temu, aby w sytuacji gdy organ podatkowy stwierdza aktywny udział podatnika w oszustwie w zakresie podatku od wartości dodanej (VAT), by odmówić mu prawa do odliczenia, ów organ podatkowy opierałby odmowę w sposób dodatkowy lub subsydiarny na dowodach wskazujących nie taki udział, lecz okoliczność, że podatnik ten mógł wiedzieć, przy wykazaniu należytej staranności, że dana transakcja była związana z takim oszustwem;
- sam fakt, że członkowie łańcucha dostaw, do którego należy ta transakcja, znali się, nie stanowi wystarczającego dowodu, by wykazać udział podatnika w oszustwie.

3) Dyrektywę 2006/112 w związku z zasadą proporcjonalności

należy interpretować w ten sposób, że:

- nie sprzeciwia się ona temu, aby w sytuacji gdy istnieje przesłanka pozwalająca podejrzewać istnienie nieprawidłowości lub oszustwa, wymagano od podatnika zachowania szczególnej staranności w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego czynność nie prowadzi do udziału w oszustwie;
- nie można jednak wymagać od niego dokonania kompleksowych i dogłębnych weryfikacji, takich jakich może dokonywać organ podatkowy;
- do sądu krajowego należy ocena, czy w świetle wszystkich okoliczności danej sprawy podatnik wykazał się wystarczającą starannością i podjął działania, jakich można było od niego rozsądnie wymagać w tych okolicznościach.

4) Dyrektywa 2006/112

należy interpretować w ten sposób, że:

- sprzeciwia się ona temu, aby organ podatkowy odmawiał podatnikowi z tego tylko powodu, że nie wypełnił on obowiązków wynikających z przepisów krajowych lub prawa Unii dotyczących bezpieczeństwa przechowywania towarów, wykonania prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT);
- niewykonanie tych obowiązków może jednak stanowić jeden z elementów, które organ podatkowy może uznać zarówno w celu wykazania istnienia oszustwa w zakresie VAT, jak i udziału wspomnianego podatnika w tym oszustwie, i to nawet w braku uprzedniej decyzji właściwego organu administracyjnego stwierdzającej takie naruszenie.

5) Ustanowione w art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej prawo do rzetelnego procesu sądowego

należy interpretować w ten sposób, że:

nie sprzeciwia się ono temu, by sąd rozpoznający skargę na decyzję organu podatkowego uznać jako dowód na istnienie oszustwa w zakresie podatku od wartości dodanej lub na udział podatnika w tym oszustwie naruszenie wspomnianych obowiązków, jeżeli ów dowód może zostać zakwestionowany i omówiony w sposób kontradiktoryjny przed tym sądem.

6) Dyrektywa 2006/112 i zasady neutralności podatkowej

należy interpretować w ten sposób, że:

nie sprzeciwia się one praktyce podatkowej polegającej na tym, że do celów odmówienia podatnikowi prawa do odliczenia na tej tylko podstawie, że uczestniczył on w oszustwie w zakresie podatku od wartości dodanej, uwzględniana jest okoliczność, iż przedstawiciel prawny zleceńbiorki podatnika wiedział o okolicznościach stanowiących to oszustwo, niezależnie od mających zastosowanie przepisów krajowych regulujących zlecenie i postanowienie zawartej w niniejszej sprawie umowy zlecenia.

Podpisy

* Język postępowania: węgierski.