



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta 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 kontrydiktoryjności –
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 powiązanych 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 (piąta izba),

w składzie: E. Regan, prezes izby, I. Jarukaitis (sprawozdawca), E. Juhász, M. Ilešič 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,

* Język postępowania: węgierski.

– 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 (dyrekcją ds. środków zaskarżenia decyzji krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry) (zwaną dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie dwóch decyzji nakazujących w szczególności zapłatę kwot 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, przysługuje mu prawo do odliczenia od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) podatku naliczonego przez każdego innego podatnika, w tym każdą 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 rzeczowego 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 przysługuje 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 wyjątkiem przypadków, gdy mocą ustawy ciężar dowodu spoczywa na podatniku.

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

10 Zgodnie z § 100 ust. 4 wspomnianej ustawy:

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

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 wyjątkiem 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 zapłatę

kwoty 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 zapłatę 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 broni. 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 wykładni 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 końcowych 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 zapoznał 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 każdego 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, jaką 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 korygującą wysokość podatku był uprawniony do skontrolowania, czy dowody pochodzące z powiązanego 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, podstawową zasadę 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 posiadała żadnego prawa, a w szczególności praw związanych ze statusem strony, we wcześniejszym postępowaniu kontrolnym?
- 2) Na wypadek gdyby Trybunał udzielił na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej: czy przepisy dyrektywy VAT oraz, w odniesieniu do nich, podstawowa zasada poszanowania prawa do obrony oraz art. 47 [karty] stoją na przeszkodzie istnieniu praktyki organów krajowych, która dopuszcza postępowanie takie jak opisane w pierwszym pytaniu, w którym druga strona stosunku prawnego (odbiorca faktury) nie posiada we wcześniejszym postępowaniu kontrolnym praw związanych ze statusem strony i nie może w związku z tym wykonać prawa do wniesienia środka zaskarżenia w ramach postępowania kontrolnego, którego ustalenia powinny zostać wzięte pod uwagę z urzędu przez organ podatkowy w postępowaniu kontrolnym dotyczącym obowiązku podatkowego drugiej strony i mogą zostać przyjęte przeciwko temu podmiotowi, biorąc pod uwagę to, że organ podatkowy nie udostępnia drugiej stronie akt odnośnej kontroli przeprowadzonej wobec pierwszej strony stosunku prawnego (wystawcy faktur w postępowaniu głównym), w szczególności dokumentów uzasadniających te ustalenia, protokołów ani decyzji administracyjnych, a jedynie przedstawia stronie ich część w postaci streszczenia, przez co organ podatkowy umożliwia drugiej stronie zapoznanie się z aktami sprawy w sposób jedynie pośredni, po dokonaniu 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, podstawową zasadę poszanowania prawa do obrony oraz art. 47 [karty] należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce organów krajowych, zgodnie z którą ustalenia dokonane w ramach kontroli stron stosunku prawnego, którego dotyczy obowiązek podatkowy, przez organ podatkowy w wyniku postępowania przeprowadzonego wobec wystawcy faktur, obejmujące ustalenie, że rzeczony wystawca 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 mogą zostać przyjęte przeciwko temu podmiotowi, biorąc pod uwagę to, że [organ podatkowy] nie udostępnia odbiorcy faktur akt odnośnej kontroli przeprowadzonej wobec wystawcy, w szczególności dokumentów uzasadniających te ustalenia, protokołów ani decyzji administracyjnych, a jedynie przedstawia stronie tylko ich część w postaci streszczenia, przez co organ podatkowy umożliwia temu odbiorcy zapoznanie się z aktami sprawy w sposób jedynie pośredni, po dokonaniu wyboru materiałów według kryteriów przyjętych przez ów organ, nad którymi ów odbiorca nie ma żadnej kontroli?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

- 22 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w wyniku kontroli podatkowych wszczętych przeciwko Glencore i jej dostawcom, Glencore odmówiono wykonania prawa do odliczenia VAT i dokonano w związku z tym korekty wymiaru VAT. Organ podatkowy oparł tę odmowę zgodnie z art. 1 ust. 3a ordynacji podatkowej w szczególności na ustaleniach dokonanych w ramach postępowań prowadzonych przeciwko dostawcom, których w związku z tym Glencore nie była stroną i które zakończyły się wydaniem ostatecznych decyzji, zgodnie z którymi wspomniani dostawcy popełnili oszustwo podatkowe w zakresie VAT.
- 23 Ponieważ odesłanie prejudycjalne odnosi się do postępowania karnego i wcześniejszego administracyjnego postępowania podatkowego oraz decyzji administracyjnych dotyczących dostawców Glencore, Trybunał – zgodnie z art. 101 regulaminu postępowania przed nim – zwrócił się do sądu odsyłającego o udzielenie wyjaśnień odnośnie do omawianego postępowania lub postępowań karnych oraz o wskazanie, czy zostały one zakończone orzeczeniami sądu karnego, które stały się ostateczne. W odpowiedzi na ten wniosek sąd odsyłający wskazał, że nie posiada informacji dotyczących zakończenia wyrokiem orzekającym co do istoty postępowań karnych dotyczących dostawców Glencore i poinformował o czterech ostatecznych podatkowych decyzjach administracyjnych, których adresatem byli niektórzy z tych dostawców.
- 24 Na rozprawie Glencore i rząd węgierski wyjaśnili, że dwa postępowania karne dotyczące odnośnego oszustwa były nadal w toku w chwili, gdy organ podatkowy zapoznawał się z aktami tych postępowań i wydał dwie decyzje administracyjne zaskarżone przez Glencore w postępowaniu głównym. W związku z tym postępowania te nie zostały jeszcze zakończone orzeczeniem wydanym co do istoty przez sąd karny. Wynika z tego, że niniejsza sprawa nie dotyczy kwestii związanych z powagą rzeczy osądzonej.
- 25 W świetle tych wyjaśnień należy uznać, że poprzez trzy pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy dyrektywę VAT, zasadę poszanowania prawa do obrony i art. 47 karty należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu lub praktyce państwa członkowskiego, zgodnie z którymi w ramach weryfikacji wykonanego przez podatnika prawa do odliczenia VAT organ podatkowy jest związany ustaleniami faktycznymi i kwalifikacjami prawnymi dokonanymi już przez siebie w ramach powiązanych postępowań administracyjnych prowadzonych przeciwko dostawcom tego podatnika, na których to ustaleniach i kwalifikacjach opierają się ostateczne decyzje stwierdzające istnienie oszustw w zakresie VAT popełnionych przez tych dostawców.
- 26 Zgodnie ze wskazówkami udzielonymi przez sąd odsyłający organ podatkowy uważa, że fakt bycia związanym ustaleniami faktycznymi i kwalifikacjami prawnymi zawartymi w tych ostatecznych decyzjach zwalnia go z obowiązku ponownego przedstawienia dowodów oszustwa w postępowaniu toczonemu przeciwko podatnikowi. W tym kontekście sąd ten zastanawia się w szczególności, czy

dyrektywa VAT i zasada poszanowania prawa do obrony sprzeciwiają się praktyce organu podatkowego polegającej, tak jak w postępowaniu głównym, na nieudzielaniu temu podatnikowi dostępu do akt dotyczących postępowań powiązanych, 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 częścią 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 Wyjaśniając ponadto, że nie jest on uprawniony do badania zgodności 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 dokonującą korekty VAT był uprawniony do sprawdzenia tego, czy dowody pochodzące z powiązanego postępowania administracyjnego zostały uzyskane zgodnie z prawami gwarantowanymi przez Unię, oraz tego, czy opierające się na nich ustalenia nie naruszają tych praw.
- 29 W zakresie, w jakim w pisemnych i ustnych uwagach rząd węgierski przedstawił wykładnię 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 wykładni prawa krajowego, ponieważ wykładnia ta objęta jest wyłączną kompetencją owego sądu krajowego. Trybunał powinien także – w przypadku gdy sąd krajowy zwrócił się do niego z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – kierować się wykładnią prawa krajowego, która została mu przedstawiona przez wspomniany sąd (wyrok z dnia 6 października 2015 r., *Tárşia*, 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., *Consorti Sanitari del Maresme*, C-203/14, EU:C:2015:664, pkt 43). Trybunał jest jednak właściwy dla dostarczenia sądowi odsyłającemu wszystkich elementów wykładni 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, zasadę 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 podstawy ich opodatkowanych transakcji stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii. Jak wielokrotnie orzekał Trybunał, prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT stanowi integralną część mechanizmu VAT i 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 orzekał, 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 stanowiące podstawę prawa odliczenia zostały dostarczone lub wyświadczone, 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 łańcucha 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, jaką stanowi to prawo, do organów podatkowych należy wykazanie w sposób wymagany prawem obiektywnych dowodów pozwalających na stwierdzenie, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja, na którą się powołano 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 w zakresie 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 w zakresie VAT dowodów uzyskanych w niezakończonych postępowaniach karnych niedotyczących podatnika lub zgromadzonych w trakcie powiązanych postępowania 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 wyraźnie 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 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 jakiejkolwiek decyzji, która mogłaby negatywnie wpłynąć na jej interesy. W myśl 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 błędu 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 należyłą uwagę na przedstawione w ten sposób przez zainteresowanego uwagi, oceniając starannie i w sposób bezstronny wszystkie istotne dowody danej sprawy i uzasadniając decyzję w szczegółowy sposób, a tym samym obowiązek uzasadnienia decyzji w wystarczająco szczegółowy 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 bezwzględniego 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 samą istotę zagwarantowanych 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 rozsądnego 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., Kempter, 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 którą zdaniem sądu odsyłającego organ podatkowy jest związany ustaleniami faktycznymi i kwalifikacjami prawnymi dokonanymi przez ten organ w kontekście powiązanych postępowań 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 powiązanych postępowaniach administracyjnych organ podatkowy zostaje zwolniony z obowiązku zapoznania podatnika z dowodami, w tym z dowodami pochodzącymi z tych postępowań, 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 stwierdzającej istnienie oszustwa moc wobec podatnika, który nie był stroną w postępowaniu prowadzącym do takiego stwierdzenia, jest sprzeczne z ciążącym na organie podatkowym obowiązkiem – o którym mowa w pkt 36 niniejszego wyroku – przedstawienia w sposób wymagany prawem obiektywnych dowodów pozwalających na wyciągnięcie wniosku, że podatnik widział lub powinien był wiedzieć, że transakcja, na którą się powołano w celu uzasadnienia prawa do odliczenia, była związana z oszustwem, ponieważ obowiązek ten oznacza, że ów organ przedstawia w postępowaniu toczonym przeciwko podatnikowi dowód istnienia oszustwa, w którym miał on biernie uczestniczyć.
- 49 Po drugie, w ramach procedury kontroli podatkowej takiej jak omawiana w postępowaniu głównym zasada pewności prawa nie może uzasadniać takiego ograniczenia prawa do obrony, którego treść została przypomniana w pkt 39 i 41 niniejszego wyroku, które to ograniczenie stanowi z punktu widzenia zamierzonego celu nadmierną i niedopuszczalną ingerencję naruszającą samą istotę tych praw. Pozbawia ona bowiem podatnika, któremu zamierza się odmówić wykonania prawa do odliczenia podatku VAT, możliwości przedstawienia w sposób użyteczny i skuteczny w toku postępowania administracyjnego i przed wydaniem decyzji niekorzystnej dla jego interesów swojego punktu widzenia w odniesieniu do dowodów, na których organ administracji zamierza się oprzeć. Zmienia ona możliwość należytego uwzględnienia przez właściwy organ wszystkich właściwych dowodów oraz możliwość skorygowania w odpowiednim przypadku przez zainteresowaną osobę błędu. Wreszcie zwalnia ona organ administracji z ciążącego na nim obowiązku należytego

uwzględnienia uwag przedstawionych przez zainteresowanego poprzez uważne i bezstronne zbadanie wszystkich istotnych elementów danej sprawy oraz poprzez uzasadnienie jego decyzji w szczegółowy sposób.

- 50 W związku z tym o ile dyrektywa VAT i zasada poszanowania prawa do obrony co do zasady nie sprzeciwiają się takiej zasadzie, o tyle jest tak pod warunkiem, że jej stosowanie nie zwalnia organu podatkowego z obowiązku zapoznania podatnika z dowodami, w tym z dowodami wynikającymi z postępowań powiązanych wszczętych przeciwko jego dostawcom, na podstawie których organ ten zamierza podjąć decyzję, oraz że w ten sposób podatnik ten nie zostaje pozbawiony prawa do skutecznego zakwestionowania w trakcie wszczętego przeciwko niemu postępowania ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych dokonanych przez ten organ w ramach owych postępowań powiązanych.

W przedmiocie zakresu dostępu podatnika do akt w kontekście zasady poszanowania prawa do obrony

- 51 Przypomniany w pkt 39 i 41 niniejszego wyroku wymóg zagwarantowania możliwości skutecznego przedstawienia swojego punktu widzenia w przedmiocie dowodów, na których organ administracyjny zamierza oprzeć swoją decyzję, zakłada, że adresaci owej decyzji byli w stanie zapoznać się z tymi dowodami (zob. podobnie wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, pkt 31). Konsekwencją zasady poszanowania prawa do obrony jest zatem prawo dostępu 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 Ponieważ adresat niekorzystnej dla niego decyzji musi mieć możliwość przedstawienia uwag przed jej podjęciem, w szczególności aby umożliwić właściwym organom uwzględnienie wszystkich mających znaczenie dowodów oraz, w stosownych przypadkach, aby ów adresat mógł skorygować błąd i skutecznie przedstawić okoliczności dotyczące jego sytuacji osobistej, w trakcie postępowania administracyjnego należy zezwolić na dostęp do akt. W związku z tym naruszenie prawa dostępu do akt w trakcie postępowania administracyjnego nie zostaje sanowane przez sam fakt, że dostęp do akt został umożliwiony w trakcie postępowania sądowego dotyczącego ewentualnej skargi zmierzającej do stwierdzenia nieważności zaskarżonej 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 powiązanych postępowań karnych i powiązanych 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 służą 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 rząd węgierski, 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 zbadanie, 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 powiązanych 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 powiązanych postępowań administracyjnych, oraz na jedynie pośrednim zapoznaniu go w formie streszczenia tylko z częścią 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 dokonującą korekty VAT był uprawniony do sprawdzenia, czy dowody pochodzące z powiązanego 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, gdyż korekta VAT w następstwie stwierdzenia oszustwa takiego jak będące 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 każdy, 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 każdy ma prawo do sprawiedliwego rozpatrzenia jego sprawy.

- 61 Zasada równości broni stanowiąca 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 kontradiktoryjności stanowi konsekwencję samego pojęcia rzetelnego procesu, oznacza obowiązek zaoferowania każdej ze stron rozsądnej możliwości przedstawienia swojej sprawy, w tym dowodów, na warunkach, które nie stawiają jej w wyraźnie 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 kontradiktoryjne 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 kontradiktoryjny 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, zauważył w pkt 87 tego wyroku, że skuteczność kontroli sądowej zagwarantowana w art. 47 karty wymaga, aby sąd kontrolujący zgodność z prawem decyzji stanowiącej 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 zauważył w pkt 88 przywołanego wyroku, że wymóg ten jest spełniony, jeżeli sąd rozstrzygający 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 kontradiktoryjnego, 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 dokonującą korekty VAT był uprawniony do sprawdzenia, czy dowody zebrane w toku powiązanego 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 uzasadniały 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 wiązać sądów.
- 67 Ujmując tę kwestię ogólniej – sąd ten powinien mieć możliwość sprawdzenia w ramach kontradiktoryjnej debaty zgodności z prawem uzyskania i wykorzystania dowodów zebranych w trakcie powiązanych postępowania 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 zostałaby naruszona, a zasada kontradiktoryjności 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 kontradiktoryjnej 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 powiązanych 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 sprzeciwiają 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 powiązanych postępowań administracyjnych wszczętych przeciwko dostawcom tego podatnika, na których zostały oparte decyzje, które stały się ostateczne, stwierdzające istnienie oszustwa w zakresie 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 powiązanych 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 powiązanych postępowań administracyjnych lub w jakimkolwiek innym postępowaniu, na których to dowodach wspomniany organ zamierza oprzeć swą 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 zgodność 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 (piąta 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 powiązanych postępowań administracyjnych wszczętych przeciwko dostawcom tego podatnika, na których zostały oparte decyzje, które stały się ostateczne, stwierdzające istnienie oszustwa w zakresie 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 powiązanych 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 powiązanych postępowań administracyjnych lub w jakimkolwiek innym postępowaniu, na których to dowodach wspomniany organ zamierza oprzeć swą 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 zgodność 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