

**Sprawa C-610/19****Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

13 sierpnia 2019 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

5 lipca 2019 r.

**Strona skarżąca:**

Vikingo Fővállalkozó Kft.

**Druga strona postępowania:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcja ds. odwołań krajowej administracji podatków i ceł, Węgry)

**Przedmiot postępowania głównego**

Skarga administracyjna wniesiona na decyzję krajowego organu podatkowego odmawiającą prawa do odliczenia VAT na tej podstawie, że wspomniany organ zażądał, w odniesieniu do faktur, dodatkowych dowodów poza wymaganymi przez prawo Unii i w braku takich dowodów uznał transakcje za pozorne.

**Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego**

Wykładnia art. 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z art. 220 lit. a) i art. 226 tej dyrektywy; wykładnia zasad neutralności podatkowej i skuteczności oraz art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej.

## Pytania prejudycjalne

- 1) Czy krajowa wykładnia prawa i krajowa praktyka - zgodnie z którymi, jeżeli spełnione są materialne przesłanki prawa do odliczenia podatku, nie jest wystarczający sam fakt posiadania faktury, której treść jest zgodna z wymogami określonymi w art. 226 wspomnianej dyrektywy, lecz, w celu zgodnego z prawem skorzystania z prawa do odliczenia podatku na podstawie danej faktury, podatnik musi ponadto posiadać dodatkowe dowody z dokumentów, które muszą być zgodne nie tylko z przepisami dyrektywy 2006/112, ale także z zasadami wynikającymi z krajowych przepisów dotyczących rachunkowości i przepisów szczególnych w dziedzinie dokumentów potwierdzających, w myśl których każdy uczestnik łańcucha jest zobowiązany do zapamiętania i złożenia oświadczenia w sposób zbieżny w odniesieniu do każdego szczegółu transakcji gospodarczej popartej rzeczonymi dokumentami potwierdzającymi - są zgodne z art. 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z art. 220 lit. a) i art. 226 tej dyrektywy oraz z zasadą skuteczności?
- 2) Czy krajowa wykładnia prawna i krajowa praktyka - zgodnie z którymi w przypadku transakcji łańcuchowej, niezależnie od jakichkolwiek innych okoliczności, ze względu na sam fakt, że transakcja ma taki charakter, nakłada się na każdego uczestnika łańcucha obowiązek kontrolowania elementów dokonywanej przez niego transakcji gospodarczej oraz obowiązek wyciągnięcia z tej kontroli konsekwencji w stosunku do podatnika znajdującego się na drugim końcu łańcucha, a podatnikowi odmawia się prawa do [odliczenia VAT] na tej podstawie, że utworzenie łańcucha, choć nie jest zakazane przez prawo krajowe, nie było [racjonalnie] uzasadnione z ekonomicznego punktu widzenia - są zgodne z przepisami dyrektywy 2006/112 dotyczącymi [odliczenia VAT] oraz z zasadami neutralności i skuteczności podatkowej? W tym kontekście, w przypadku transakcji łańcuchowej, w ramach oceny obiektywnych okoliczności, które mogą uzasadniać odmowę prawa [do odliczenia VAT], czy przy ustalaniu i ocenie znaczenia i mocy dowodowej dowodów, na których opiera się odmowa prawa do odliczenia VAT, mogą być stosowane wyłącznie przepisy dyrektywy 2006/112 i prawa krajowego dotyczące odliczenia podatku jako przepisy materialne określające istotne okoliczności faktyczne związane z ustaleniem stanu faktycznego, czy też powinny być również stosowane przepisy dotyczące rachunkowości danego państwa członkowskiego jako przepisy szczególne?
- 3) Czy krajowa wykładnia prawna i krajowa praktyka - zgodnie z którymi podatnikowi wykorzystującemu towary do celów jego opodatkowanych transakcji w państwie członkowskim, w którym ich dokonuje, i posiadającemu fakturę zgodną z dyrektywą 2006/112, odmówiono prawa [do odliczenia VAT] na tej podstawie, że nie zna on wszystkich elementów

[transakcji] dokonanej przez uczestników łańcucha, lub poprzez powołanie się na okoliczności związane z uczestnikami łańcucha działającymi na wcześniejszym etapie łańcucha w stosunku do wystawcy faktury, na które podatek nie mógł mieć żadnego wpływu z przyczyn od niego niezależnych, a prawo do [odliczenia VAT] uzależnione jest od spełnienia przez podatnika, w ramach środków, które w uzasadniony sposób na nim ciążyą, ogólnego obowiązku sprawowania kontroli nie tylko przed zawarciem umowy, ale również w trakcie jej wykonywania, a nawet po jej wykonaniu - są zgodne z przepisami dyrektywy 2006/112 dotyczącymi [odliczenia VAT] oraz z zasadami neutralności podatkowej i skuteczności? W tym kontekście, czy podatnik jest zobowiązany powstrzymać się od wykonania prawa do [odliczenia VAT], jeżeli w odniesieniu do jakiegokolwiek elementu transakcji gospodarczej wskazanej na fakturze, w czasie po zawarciu umowy, w trakcie jej wykonywania lub po jej wykonaniu powziął on wiadomość o jakiejś nieprawidłowości lub o okoliczności, która skutkuje odmową prawa do [odliczenia VAT] zgodnie z praktyką organu podatkowego?

- 4) Czy w świetle przepisów dyrektywy 2006/112 dotyczących [odliczenia VAT] i zasady skuteczności organ podatkowy jest zobowiązany określić, na czym polega oszustwo podatkowe? Czy właściwe jest postępowanie organu podatkowego, zgodnie z którym uchybienia i nieprawidłowości pozbawione uzasadnionego związku przyczynowego z prawem do [odliczenia VAT], których dopuścili się uczestnicy łańcucha, są uważane za dowód oszustwa podatkowego na tej podstawie, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć o oszustwie podatkowym ze względu na to, że zważywszy na wspomniane uchybienia i nieprawidłowości treść faktury jest niewiarygodna? Czy w przypadku, gdy istnieje oszustwo podatkowe, okoliczność ta uzasadnia wymaganie od podatnika, aby przeprowadził kontrolę zgodnie z opisanym wyżej zakresem i stopniem szczegółowości, czy też obowiązek ów wykracza poza to, czego wymaga zasada skuteczności?
- 5) Czy kara powodująca odmowę prawa [do odliczenia VAT] i polegająca na obowiązku zapłaty grzywny skarbowej w wysokości 200 % różnicy podatku jest proporcjonalna w sytuacji, gdy skarb państwa nie odniósł żadnego uszczerbku bezpośrednio związanego z prawem podatnika [do odliczenia VAT]? Czy można stwierdzić, że wystąpiła którakolwiek z okoliczności wymienionych w art. 170 ust. 1 zdanie trzecie az adózás rendjéröl szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawy XCII z 2003 r. o ogólnej ordynacji podatkowej; zwanej dalej „LPGT”) w sytuacji, gdy podatnik przekazał organowi podatkowemu wszystkie posiadane przez siebie dokumenty i zawarł w swojej deklaracji podatkowej wystawione przez siebie faktury?
- 6) W przypadku, gdy z odpowiedzi udzielonych na zadane pytania prejudycjalne wynika, że wykładnia krajowego przepisu prawnego przyjęta w następstwie sprawy, która doprowadziła do wydania postanowienia z dnia

10 listopada 2016 r., Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), i przyjęta na jej podstawie praktyka są niezgodne z przepisami dyrektywy 2006/112 dotyczącymi [odliczenia VAT], oraz biorąc pod uwagę, iż sąd pierwszej instancji nie we wszystkich sprawach może wystąpić do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, czy na podstawie przepisów art. 47 Karty praw podstawowych można uznać, że prawo podatników do dochodzenia roszczeń odszkodowawczych gwarantuje im prawo do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu, uznane w tym artykule? Czy w powyższym kontekście należy interpretować, iż wybór formy rozstrzygnięcia przyjętego w sprawie Signum Alfa Sped oznacza, że kwestia ta została już uregulowana w prawie wspólnotowym i została wyjaśniona w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz że w związku z tym była ona oczywista, czy też oznacza to, iż z uwagi na wszczęcie nowego postępowania rozpatrywana kwestia nie została w pełni wyjaśniona i że w związku z tym nadal konieczne było wystąpienie do Trybunału o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym?

### **Przywołane przepisy prawa Unii**

Artykuł 9 ust. 1, art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 220 lit. a) i art. 226 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Artykuł 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej.

### **Przywołane przepisy prawa krajowego**

LPGT, art. 2 ust. 1, art. 97 ust. 4 i 6, art. 170 ust. 1 oraz art. 171 ust. 1 i 2.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawa CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej; zwana dalej „ustawą o VAT”), art. 27 ust. 1, art. 26, art. 119 ust. 1, art. 120 lit. a) i art. 127 ust. 1 lit. a).

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (ustawa C z 2000 r. o rachunkowości; zwana dalej „ustawą o rachunkowości”), art. 1, art. 15 ust. 3 i art. 166 ust. 1 i 2.

### **Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego**

- 1 Głównym przedmiotem działalności spółki skarżącej jest obrót hurtowy słodyczami i wyrobami cukierniczymi. Spółka posiada zakład w Tiszaföldvár. W zakładzie tym znajduje się również zakład spółki Nikus Kft. Obie spółki mają tę samą osobę zarządzającą. Nikus Kft. produkuje wyroby cukiernicze, które skarżąca pakuje, przygotowuje, przechowuje i wprowadza do obrotu.

- 2 W dniu 20 marca 2012 r. skarżąca zawarła umowę z Freest Kft. na dostawę dziesięciu maszyn pakujących i maszyny napełniającej. W umowie uzgodniono możliwość podwykonawstwa w razie potrzeby.
- 3 W dniu 21 maja 2012 r. skarżąca zawarła umowę dostawy z Freest Kft. w celu nabycia i transportu sześciu maszyn pakujących i automatycznej maszyny do workowania do zakładu skarżące. Zgodnie z postanowieniami umów skarżąca skorzystała z prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) w odniesieniu do każdej z dwóch faktur wystawionych przez Freest Kft. Maszyny sprzedane na podstawie umów zostały nabyte na rzecz skarżące przez Freest Kft. od SPDC Kft., która z kolei nabyła je od Free-Gold Kft.
- 4 Organ podatkowy pierwszej instancji przeprowadził kontrolę deklaracji VAT skarżące za drugi i czwarty kwartał 2012 r. oraz za pierwszy kwartał 2013 r. W ramach wspomnianej kontroli organ podatkowy przeprowadził w dniu 11 lipca 2013 r. kontrolę na miejscu w zakładzie skarżące. Jak wynika z protokołu sporządzonego z rzeczowej kontroli, w zakładzie tym znajdowały się maszyny, w stosunku do których skorzystano z prawa do odliczenia.
- 5 W następstwie kontroli, w drodze dwóch decyzji organ podatkowy pierwszej instancji stwierdził istnienie różnicy w podatku VAT do zapłaty przez skarżącą, w wysokości 8 020 000,00 forintów (HUF), w odniesieniu do drugiego i czwartego kwartału 2012 r., oraz w wysokości 13 257 000,00 forintów (HUF) w odniesieniu do pierwszego kwartału 2013 r. Kwoty te zostały podzielone na dwie części. Pierwsza część dotyczyła nieuzasadnionego odzyskania naliczonego podatku, a druga długu podatkowego, w związku z którym organ podatkowy nałożył grzywnę skarbową i naliczył odsetki za zwłokę.
- 6 W uzasadnieniu decyzji wskazano, że jako załączniki do faktur stanowiących podstawę odliczenia VAT skarżąca przedstawiła kosztorys przygotowany przez Freest Kft., umowy transportu i zamówienie, a także dokumenty przekazania i odbioru oraz instrukcje obsługi maszyn. Zgodnie z tymi dokumentami dotyczącymi przekazania Freest Kft. dostarczyła skarżące wskazane w nich maszyny. Skarżąca zleciła Freest Kft. zakup maszyn, mając świadomość, że spółka ta nie jest bezpośrednim producentem owych maszyn, w związku z czym konieczna będzie interwencja różnych podwykonawców. Osoba zarządzająca upewniła się, że jest to spółka prowadząca czynną działalność.
- 7 W ramach przeprowadzonych kontroli organ podatkowy stwierdził ponadto, że rozbieżności między stronami występujące na fakturach świadczyły o tym, że transakcja gospodarcza nie mogła mieć miejsca, ponieważ skarżąca nabyła maszyny, które mogła również nabyć sama i których podwykonawca nie posiadał, oraz że przedsiębiorstwo produkcyjne nie mogło nabyć lub wyprodukować maszyn, ponieważ nie posiadało niezbędnych zasobów materialnych i ludzkich. Zdaniem organu podatkowego pochodzenie maszyn wskazanych na fakturach jest nieznanie, a celem tej transakcji było uzasadnienie pochodzenia maszyn nieznanego pochodzenia wskazanych na fakturach, aby uniknąć obowiązku



zapłaty podatku przez spółkę Free-Gold Kft., która stanowi podstawę łańcucha sprzedaży, oraz doprowadzenie do powstania prawa do odliczenia na korzyść skarżącej. W tym celu strony wymienione w fakturze nieznacznie podniosły ceny, aby skarżąca mogła odliczyć jak największą kwotę VAT na podstawie niewiarygodnych dokumentów potwierdzających oraz aby zapłata podatku od towarów nie obciążała spółki Free-Gold Kft. Ponieważ maszyny znajdują się w zakładzie skarżącej, organ podatkowy uznał, że skarżąca nabyła je w jakiś sposób od nieznannej osoby i że z tego powodu transakcja nie miała miejsca pomiędzy osobami wymienionymi w fakturze oraz w sposób w niej określony, a także że skarżąca była tego świadoma. W związku z powyższym organ podatkowy uznał, zgodnie z przepisami art. 1 ust. 7 i art. 2 ust. 1 LPGT, że Freest Kft. nie skorzystała ze swoich praw w celu ich realizacji, lecz dokonała działań wyłącznie w celu przerzucenia ciężaru podatku z naruszeniem prawa i z obejściem przepisów podatkowych, w związku z czym działania te nie mogły wywołać skutków prawnych zamierzonych przez skarżącą (odliczenie podatku). W konsekwencji organ podatkowy odmówił skarżącej prawa do odliczenia VAT.

- 8 Organ podatkowy drugiej instancji utrzymał w mocy jedną z decyzji organu podatkowego pierwszej instancji i zmienił drugą z tych decyzji, korygując kwotę długu podatkowego nałożonego na podatnika oraz grzywny skarbowej i odsetek za zwłokę wynikających ze wspomnianego długu.
- 9 Skarżąca wniosła skargę na wymienione decyzje do Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sądu administracyjnego i pracy dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry).

### **Główne argumenty stron postępowania głównego**

- 10 Skarżąca kwestionuje w swoich skargach okoliczności faktyczne ustalone przez drugą stronę postępowania i wynikające z nich skutki. Na poparcie swojego stanowiska skarżąca podnosi, że druga strona postępowania dokonała oceny okoliczności faktycznych na podstawie prawdopodobieństwa, a nie na podstawie istotnych okoliczności faktycznych lub dowodów. Zdaniem skarżącej istotna okoliczność faktyczna polega na tym, że w celu zwiększenia wydajności skarżąca zamówiła maszyny wymienione w fakturach oraz że przed zawarciem umowy zażądała odpisu z rejestru handlowego i wzoru podpisu przedsiębiorstwa w celu upewnienia się, że przedsiębiorstwo podlega opodatkowaniu i jest spółką prowadzącą działalność. Umowa przewidywała możliwość skorzystania przez przedsiębiorstwo z podwykonawców w celu wykonania umowy. Skarżąca nie знаła tożsamości podwykonawców do czasu wykonania umowy. Maszyny zostały uruchomione przez skarżącą i obecnie skarżąca nadal ich używa. W związku z wykonaniem umowy przedsiębiorstwo wystawiło faktury zgodnie z prawem. Zgodność ta została uznana przez drugą stronę postępowania. W owych fakturach zastosowano podatek od wartości dodanej, a skarżąca zgłosiła rzeczony podatek w kwartalnej deklaracji VAT, w związku z czym skarżąca zgodnie z prawem odzyskała kwotę podatku naliczonego, ponieważ spełnione zostały przesłanki

materialne i prawne. Organ podatkowy nie przedstawił odpowiednich dowodów w celu obalenia tych okoliczności faktycznych, wyciągnął błędne wnioski dotyczące dostępności, transportu i finansowania maszyn oraz oparł ocenę okoliczności faktycznych na rzekomych rozbieżnościach. Wbrew twierdzeniom drugiej strony postępowania przedsiębiorstwu nie zlecono wyprodukowania maszyn, lecz ich dostarczenie, w związku z czym nie miała znaczenia okoliczność, czy wyprodukowało je samo przedsiębiorstwo, czy też zleciło ono wyprodukowanie maszyn innemu podmiotowi. W konsekwencji nieuzasadnione było twierdzenie, że przedsiębiorstwo nie dysponowało zasobami ludzkimi i materialnymi, oraz wniosek, że celem transakcji było stworzenie prawa do odliczenia na korzyść skarżącej, umożliwienie podwykonawcy uniknięcia zobowiązań podatkowych oraz poświadczenie pochodzenia maszyn niewiadomego pochodzenia. Skarżąca wykazała się starannością i dobrą wiarą w trakcie transakcji, co, wraz z dostarczonymi dokumentami i samymi maszynami świadczy o tym, że dokonana transakcja była rzeczywista. W ocenie skarżącej faktury są zgodne z wyżej wymienionymi wymogami regulacyjnymi, a skarżąca wykorzystuje nabyte produkty na potrzeby swoich opodatkowanych transakcji, w związku z czym spełnione są wszystkie przesłanki wykonania prawa do odliczenia. Skarżąca powołuje się na przepisy dyrektywy 2006/112 oraz na orzecznictwo Trybunału i podkreśla fakt, że druga strona postępowania bezprawnie wywnioskowała odpowiedzialność skarżącej na podstawie transakcji gospodarczych, które miały miejsce między podmiotami niezwiązanymi ze skarżącą, mimo iż wykazano, że jej zachowanie cechowała należyta staranność i dobra wiara. Skarżąca uważa za sprzeczną z orzecznictwem Trybunału praktykę organu podatkowego, który karze wszystkich podatników w łańcuchu z powodu nieprawidłowości popełnionej przez któregośkolwiek z uczestników łańcucha dostaw lub usług, który odmawia jej prawa do odliczenia i który ostatecznie opiera się na zasadzie odpowiedzialności niezależnej od winy.

- 11 Skarżąca zarzuca drugiej stronie postępowania, że oprócz bezprawnej odmowy jej prawa do odliczenia bezzasadnie i niezgodnie z prawem nałożyła na nią grzywnę skarbową o charakterze karnym w wysokości 200 %, ponieważ nie udowodniła, że dług podatkowy był związany z ukrywaniem dochodów lub sfalszowaniem lub zniszczeniem dokumentów potwierdzających, ksiąg rachunkowych lub zapisów.
- 12 Druga strona postępowania wnosi o oddalenie skargi i podtrzymuje ustalenia zawarte w jej decyzji. Druga strona postępowania nie zaprzecza, że skarżąca posiadała fakturę spełniającą wymogi formalne, lecz twierdzi, iż transakcja gospodarcza wskazana w fakturze nie miała miejsca, ponieważ oświadczenia spółki bezpośrednio poprzedzającej w łańcuchu tę, która wystawiła fakturę, oraz oświadczenia spółki ją poprzedzającej w łańcuchu były ze sobą sprzeczne. Druga strona postępowania twierdzi, że organ podatkowy zawsze oczekuje od podatników zachowania należytej staranności oraz że w przypadku, gdy w chwili wykonania okaże się, iż podatnik nie wie, kto był dostawcą, podatnik ten powinien uczynić wszystko, co jest konieczne, aby wystawca faktury wykonał świadczenie i nie przyjął świadczenia od innego podmiotu, ponieważ może on

zgodnie z prawem dochodzić swojego prawa do odliczenia VAT tylko wtedy, gdy dowód dostawy i oświadczenia stron są zbieżne.

### **Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego**

- 13 W wyrokach wydanych w dwóch poprzednich sprawach Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry) zmienił decyzje drugiej strony postępowania w części, której dotyczyła skarga, stwierdzając nieważność różnicy podatku oraz grzywny skarbowej i odsetek za zwłokę związanych z tą różnicą.
- 14 Sąd ten, opierając się na przepisach dyrektywy 2006/112 dotyczących odliczenia VAT, stwierdził, że w kontekście sporu okoliczność, iż skarżąca załączyła faktury, które stanowią przedmiot kontroli, a także dokumenty potwierdzające ich wystawienie i wykonanie, ma znaczenie dla odliczenia tego podatku. Wspomniany sąd uznał również, że okoliczność, iż maszyny zostały dostarczone, była bezsporna.
- 15 W oparciu o orzecznictwo Trybunału Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry) uznał, że druga strona postępowania rozszerzyła kontrolę na okoliczności faktyczne niemające znaczenia dla sprawy i błędnie stwierdziła, iż transakcja gospodarcza przeprowadzona między skarżącą a Freest Kft. była pozorna. Ze względu na to, że skarżąca nie była stroną umów, na podstawie których dokonano zakupu maszyn wymienionych w fakturach, nie mogła zostać pociągnięta do odpowiedzialności w odniesieniu do zakupu i dostawy tych maszyn. Wspomniany sąd podkreślił, że dowody muszą być oparte na obiektywnych podstawach i że w tym sensie okoliczność, iż osoby zarządzające rozpatrywanymi spółkami pamiętają po kilku latach [okoliczności faktyczne] formalnie poparte odpowiednimi dokumentami, nie może zostać uznana za obiektywną okoliczność spełniającą wymogi określone przez Trybunał w odniesieniu do takich dowodów. Organ podatkowy działał niezgodnie z prawem, nie uwzględniając dokumentów i innych okoliczności faktycznych świadczących o tym, że transakcja gospodarcza miała miejsce, przy czym okoliczność, że nie wziął on pod uwagę znaczenia faktu, iż maszyny znajdowały się w zakładzie skarżącej, była szczególnie poważna. Z tego powodu organ podatkowy błędnie stwierdził, że transakcja gospodarcza związana z maszynami wymienionymi w fakturze nie miała miejsca i że treść faktur nie była wiarygodna i w związku z tym niesłusznie odmówił skarżącej prawa do odliczenia VAT. Rzeczoną sąd stwierdził również, że druga strona postępowania nie wskazała także, z naruszeniem przepisów ustawy o VAT i dyrektywy 2006/112 dotyczących przesłanek prawa do odliczenia, na czym polegała transakcja mająca na celu uniknięcie podatku, w której uczestniczyła skarżąca.
- 16 W odniesieniu do możliwości zastosowania w niniejszej sprawie przepisów ustawy o rachunkowości sąd odsyłający stwierdził, w oparciu o orzeczenie



Trybunału w sprawie, w której wydano postanowienie z dnia 10 listopada z 2016 r., Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), że niewiarygodność treści faktur oceniana na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości jest bez znaczenia dla celów prawa do odliczenia VAT.

- 17 Kúria (sąd najwyższy, Węgry) uchylił w dwóch orzeczeniach wyroki sądu pierwszej instancji i nakazał temu sądowi wznowienie postępowania i wydanie nowych wyroków.
- 18 W oparciu o wcześniejsze wyroki dotyczące łańcuchów transakcji Kúria (sąd najwyższy, Węgry) stwierdził, że druga strona postępowania musi przeprowadzić badanie obejmujące cały łańcuch, aby ustalić rzeczywistą treść każdej z umów i ewentualny zamiar uniknięcia zapłaty podatku. W przypadku transakcji łańcuchowej organ podatkowy jest nie tylko uprawniony, ale również zobowiązany do przeprowadzenia badania podatnika podlegającego kontroli, a także innych uczestników łańcucha. W związku z tym, w ramach kontroli legalności dokonywanej przez sąd dana transakcja nie może zostać wyodrębniona z łańcucha stosunków gospodarczych, a w przywołanych wyrokach Trybunału oceniono sytuację osoby korzystającej z prawa do odliczenia również w kontekście łańcucha jako całości.
- 19 W ocenie Kúria (sądu najwyższego, Węgry), aby można było skorzystać z prawa do odliczenia VAT, nie wystarczy istnienie faktury spełniającej wymogi formalne, ponieważ musi mieć miejsce również rzeczywista transakcja gospodarcza. W ocenie rzeczywistego charakteru transakcji gospodarczej w celu skorzystania z prawa do odliczenia VAT wyznacznik stanowi zasada wyższości treści nad formą, ustanowiona w art. 15 ust. 3 ustawy o rachunkowości. Obiektywne okoliczności, które należy zbadać, jak wskazał Trybunał w swoich wyrokach, mogą obejmować jedynie te czynniki, które mogą być uznane za rzeczywiście występujące, możliwe do wykazania i możliwe do ustalenia przez osoby trzecie. W przeciwnym razie samo wystawienie każdej z faktur samo w sobie stwarzałoby możliwość odliczenia VAT. W oparciu o ustalenia zawarte w pkt 43 i 44 postanowienia z dnia 10 listopada 2016 r., Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), Kúria (sąd najwyższy, Węgry) podkreślił, że w postanowieniu tym nie wprowadzono zmian w procedurze dotyczącej wykonywania prawa do odliczenia, opartego na transakcjach gospodarczych, które miały miejsce.
- 20 Z zaskarżonych decyzji można wywnioskować, że w postępowaniu administracyjnym w sprawach podatkowych, podczas kontroli na miejscu przeprowadzonej przez organ podatkowy organ ten uznał - pomimo stwierdzonej i wykazanej na podstawie dokumentu urzędowego okoliczności faktycznej, że skarżąca uruchomiła w swoim zakładzie maszyny, których dotyczy faktura, i że maszyny te nadal są użytkowane w tym samym miejscu -, iż przedstawiona przez skarżącą faktura będąca formalnie bez zarzutu i inne dokumenty nie wykazały, że miała miejsce transakcja gospodarcza, do której odnoszą się faktury skarżącej. Ponadto, w odniesieniu do środków, których można było w sposób uzasadniony oczekiwać od skarżącej, druga strona postępowania nie uznała za wystarczające

formalności dokonanych przez skarżącą w celu upewnienia się, że przedsiębiorstwo prowadziło czynną działalność gospodarczą, polegających na zbadaniu odpisu z rejestru handlowego drugiej strony transakcji i zażądaniu od przedsiębiorstwa wzoru podpisu przed zawarciem umowy, lecz uznała, że skarżąca powinna była podjąć wszelkie niezbędne kroki w celu upewnienia się, iż druga strona umowy zrealizuje dostawę zgodnie z wymogami drugiej strony postępowania, gdyż w przeciwnym razie wykonanie prawa do odliczenia VAT nie byłoby zgodne z prawem.

- 21 W świetle powyższego przedmiotem niniejszej sprawy jest wykładnia przepisów dyrektywy 2006/112 dotyczących odliczenia VAT w odniesieniu do zasad neutralności podatkowej i skuteczności. W tym względzie Trybunał dokonał wykładni zarówno wspomnianych przepisów dyrektywy 2006/112, jak i zasad przewodnich systemu VAT w wielu orzeczeniach z różnych punktów widzenia; jednakże w odniesieniu do wykonywania prawa do odliczenia VAT, po wydaniu tych orzeczeń, w dalszym ciągu istnieją znaczne rozbieżności w wykładni prawnej, które wydają się potwierdzać, że praktyka państwa członkowskiego, utrzymana bez zmian w stosowaniu rzeczonych przepisów dyrektywy przez organ podatkowy i sądy krajowe, nadal nie odpowiada zasadzie *acte clair* ustanowionej w sprawie, która doprowadziła do wydania wyroku Trybunału z dnia 6 października 1982 r., *CILFIT* i in. (283/81, EU:C:1982:335).
- 22 Chociaż w odniesieniu do istotnych okoliczności faktycznych stan faktyczny niniejszej sprawy pokrywa się ze stanem faktycznym, na którym opierają się wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawach zakończonych wyrokiem z dnia 21 czerwca 2012 r., *Mahagében i Dávid* (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373) oraz postanowieniami: z dnia 16 maja 2013 r., *Hardimpex* (C-444/12, niepublikowane, EU:C:2013:318); z dnia 10 listopada 2016 r., *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), organ podatkowy, wbrew orzeczeniom wydanym przez Trybunał w owych sprawach, w dalszym ciągu odmawia podatnikom prawa do odliczenia VAT w oparciu o niewiarygodność treści faktur, automatycznie wywodząc z tej okoliczności istnienie oszustwa podatkowego, o którym musiał wiedzieć podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia podatku i o którym w rzeczywistości wiedział w konsekwencji przyjęcia niewiarygodnej faktury.
- 23 Podniesiona w niniejszej sprawie kwestia wykładni prawnej ma niewątpliwie wpływ na rozstrzygnięcie co do istoty sprawy, ponieważ rozbieżne orzeczenia co do istoty zarówno sądów, które rozpoznawały sprawę, jak i organu podatkowego, opierały się na przepisach dyrektywy 2006/112 oraz na ustaleniach zawartych w orzeczeniach unijnych wydanych w sprawach węgierskich na podstawie wykładni tych przepisów. W związku z powyższym zadane pytania są istotne dla rozstrzygnięcia sprawy i w ocenie sądu odsyłającego wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niezbędny w tym celu.
- 24 Ze względu na to, iż *Kúria* (sąd najwyższy, Węgry), pomimo przeciwnych stanowisk, nie uznał, że konieczne jest wystąpienie z wnioskiem o wydanie

orzeczenia w trybie prejudycjalnym, musi to uczynić sąd pierwszej instancji. W razie wątpliwości sąd pierwszej instancji może zostać zwolniony z obowiązku wszczęcia nowego postępowania tylko wtedy, gdy Trybunał w sposób wyraźny orzeknie w odniesieniu do niniejszej sprawy. Z tego względu sąd pierwszej instancji, w obecnym składzie, mimo iż wystąpił z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w innej sprawie, formułując podobne pytania prejudycjalne w oparciu o podobne okoliczności faktyczne i postanawiając zawiesić kilka toczących się postępowań w tym zakresie, nie może postanowić o zawieszeniu niniejszego postępowania na podstawie przepisów art. 275 ust. 5 kodeksu postępowania cywilnego, lecz jest zobowiązany oddzielnie wystąpić do Trybunału o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

- 25 Pomimo tego, co zostało stwierdzone we wspomnianych wyżej wyrokach i postanowieniach Trybunału, ponownie pojawia się pytanie, czy praktyka interpretacyjna, którą organ podatkowy i Kúria (sąd najwyższy, Węgry) wyrazili w orzeczeniu i w decyzjach wydanych przez nich, jest, czy też nie jest sprzeczna z celem prawa do odliczenia podatku, uznanego w art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, które stanowi integralną część mechanizmu VAT oraz którego co do zasady nie można ograniczyć, a także czy taka wykładnia jest zgodna z wymogami określonymi w art. 178 ust. a) tej dyrektywy w odniesieniu do odliczenia podatku oraz z zasadami neutralności podatkowej i skuteczności.
- 26 W niniejszej sprawie występują okoliczności faktyczne istotne dla wykonania prawa do odliczenia, określone w pkt 43 i 44 wyroku z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373), w związku z czym spełnione są wszystkie przesłanki materialne i formalne dotyczące powstania i wykonania prawa do odliczenia. Ponadto w decyzji nie wskazano, aby skarżąca złożyła fałszywe oświadczenia lub wystawiła nieprawidłowe faktury.
- 27 Zgodnie z pkt 45 wyroku z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373), prawa do odliczenia można odmówić, w opisanym wyżej kontekście, tylko jeżeli organ podatkowy wykaże na podstawie obiektywnych przesłanek, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż wspomniana transakcja wiąże się z oszustwem popełnionym przez dostawcę lub przez inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu.
- 28 Niezależnie od powyższego z decyzji można wywnioskować, że organ podatkowy, opierając się zarówno na zasadzie wyższości treści nad formą ustanowionej w ustawie o VAT i w ustawie o rachunkowości, jak i na szczególnych wymogach ustanowionych w odniesieniu do dokumentów potwierdzających, odmówił skarżącej prawa do odliczenia VAT właśnie na podstawie okoliczności faktycznych, które zgodnie z wyrokami Trybunału nie mają wpływu na prawo do odliczenia VAT zapłaconego przez podatnika, ponieważ są to okoliczności faktyczne, których nie można uznać za obiektywne, oraz nie określił w sposób uzasadniony, na czym polegało oszustwo podatkowe w odniesieniu do środków, których można było zasadnie oczekiwać od podatnika.

- 29 Sąd odsyłający wnosi o wyjaśnienie, czy praktyka krajowa polegająca na ustanowieniu dodatkowych przesłanek wykonania prawa do odliczenia VAT oprócz elementów faktury, które muszą obowiązkowo wystąpić, poprzez wyrażenie „wykazanie, że transakcja została dokonana” zawarte w art. 127 ust. 1 ustawy o VAT, wraz z włączeniem przepisów ustawy o rachunkowości do zdarzenia podatkowego oraz wraz z kryterium, zgodnie z którym formalnie prawidłowa faktura sama w sobie nie jest wystarczająca, aby móc skorzystać z prawa do odliczenia VAT, przy czym konieczne jest, aby oprócz faktury podatnik posiadał również inne dokumenty, może być uznana za rozszerzenie, sprzeczne z dyrektywą 2006/112, przesłanek dotyczących treści wymienionych w art. 226 tej dyrektywy, które muszą spełnić faktury przewidziane w art. 220 ust. 1 tej dyrektywy i od których uzależnione jest odliczenie VAT.
- 30 Sąd odsyłający wskazuje, że w niniejszej sprawie przyczyną rozbieżnych rozstrzygnięć, oprócz odmiennej wykładni prawa Unii, jest rozbieżna ocena znaczenia dokumentów dowodowych i obiektywnych okoliczności faktycznych, które dokumenty te mają na celu wykazać. Oceny tej muszą dokonać organy i sądy krajowe zgodnie z przepisami proceduralnymi prawa krajowego.
- 31 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że, w braku uregulowań Unii dotyczących aspektów proceduralnych wykonywania prawa do odliczenia VAT, do wewnętrznego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy ustanowienie tych zasad zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej pod warunkiem jednak, że nie będą one mniej korzystne od zasad dotyczących podobnych sytuacji w prawie krajowym (zasada równoważności) oraz że nie będą czyniły one wykonywania praw przyznanych przez porządek prawny Unii praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zasada skuteczności) (wyroku Trybunału z dnia 7 czerwca 2007 r., van der Weerd i in., od C-222/05 do C-225/05, EU:C:2007:318, pkt 28).
- 32 Zdaniem sądu odsyłającego ocena dowodów jest związana z prawem Unii z kilku punktów widzenia. Po pierwsze, przy ocenie istotnych okoliczności faktycznych i dowodów nie należy pomijać przepisów prawa Unii, ponieważ określają one elementy istotne dla oceny prawa do odliczenia VAT. Po drugie, krajowe orzecznictwo powstałe na podstawie krajowych przepisów proceduralnych musi być zgodne z zasadami ustanowionymi w prawie Unii i w orzecznictwie Trybunału opartym na tym prawie, takimi jak zasady: neutralności podatkowej, proporcjonalności i skuteczności, zgodnie z którymi ocena dowodów dokonana przez organy i sądy krajowe oraz uwzględnienie okoliczności niemających znaczenia dla tej oceny nie może w praktyce uniemożliwiać lub nadmiernie utrudniać wykonywania praw uznanych w prawie Unii. W tym kontekście, aby dokonać oceny dowodów zgodnie z prawem Unii, sąd odsyłający uważa, że konieczne jest ustalenie wytycznych określających zakres okoliczności faktycznych, które mogą być brane pod uwagę, i służących za wskazówki w celu ustalenia, które elementy są istotne, a które nie.



- 33 W świetle orzecznictwa Trybunału w zakresie przepisów dotyczących VAT sąd odsyłający wyraża wątpliwości, czy zakres i stopień szczegółowości wymagane przez Kúria (sąd najwyższy, Węgry) i organ podatkowy w odniesieniu do dowodów są zgodne z zasadami neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności.
- 34 Sąd odsyłający wyraża zaniepokojenie faktem, że w przypadku transakcji łańcuchowej głównym kierunkiem kontroli organu podatkowego i przedmiotem środków, których można zasadnie oczekiwać, powinno być odtworzenie każdego z elementów działalności gospodarczej prowadzonej przez uczestników łańcucha. Sąd odsyłający wyraża również zaniepokojenie faktem, że również po wydaniu postanowienia Trybunału z dnia 10 listopada 2016 r., *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), kontrola ta niezmiennie i zdecydowanie rozszerza się na ocenę elementów transakcji gospodarczej, automatycznie wyciągając z wszelkich błędów w tych elementach wnioski, że podatnik wiedział, iż uczestniczy w oszustwie podatkowym. Związek między transakcją gospodarczą a wiedzą o oszustwie podatkowym wynika, po pierwsze, z tych samych obiektywnych okoliczności, do których organ podatkowy odniósł się już w ramach oceny transakcji gospodarczej i w odniesieniu do których Trybunał orzekł, że nie mogą one stanowić podstawy [odmowy] odliczenia VAT.
- 35 We wszystkich zadanych pytaniach sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy zakres i stopień szczegółowości dowodu określonego w celu wykonania prawa do odliczenia VAT, stosowane przez organ podatkowy i uznane za zgodne z prawem przez Kúria (sąd najwyższy, Węgry) — również z uwzględnieniem zasady neutralności podatkowej — obejmują istotne okoliczności faktyczne oraz są konieczne i proporcjonalne, to znaczy nie wykraczają poza ramy określone w wyrokach Trybunału, zwłaszcza biorąc pod uwagę, że organ podatkowy zarzuca skarżącej, iż dowody w postępowaniu podatkowym są niewystarczające, oraz że oprócz odmowy prawa do odliczenia VAT organ podatkowy nałożył na skarżącą grzywnę skarbową.
- 36 Sąd odsyłający uważa, że mimo iż czynności weryfikacyjne wymienione w pkt 61 wyroku z dnia 21 czerwca 2012 r., *Mahagében i Dávid* (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373), nie mają charakteru ogólnego, lecz mogą być wymagane od podatnika tylko wtedy, gdy uzasadniają to okoliczności, w niniejszej sprawie organ podatkowy nie wskazuje jednak okoliczności, która uzasadniałaby nałożenie na skarżącą obowiązku przeprowadzenia bardziej szczegółowej weryfikacji, ponieważ organ ten powołał się wobec skarżącej jedynie na okoliczność — stanowiącą podstawową cechę obrotu gospodarczego —, że dana transakcja była transakcją łańcuchową, i wymagał od skarżącej, pod rygorem odmowy prawa do odliczenia VAT, aby w celu wykazania swojej dobrej wiary zweryfikowała okoliczności wykraczające pod każdym względem te wymienione w pkt 61 wyroku z dnia 21 czerwca 2012 r., *Mahagében i Dávid* (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373).



- 37 W związku z tym, ponieważ organ podatkowy zamierza nadal uzasadniać odmowę prawa do odliczenia VAT, nie powołując się na obiektywne okoliczności faktyczne racjonalnie i bezpośrednio związane z transakcją gospodarczą, w ocenie sądu odsyłającego organ ten nie tylko przenosi na podatników spoczywający na nim obowiązek weryfikacji, co jest sprzeczne ze wspomnianymi przepisami dyrektywy 2006/112 i z orzecznictwem Trybunału, lecz także w ramach omawianej praktyki narusza zasady neutralności podatkowej, proporcjonalności i skuteczności.
- 38 Stosowanie praktyki prawnej opartej na względach sprzecznych z postanowieniem Trybunału z dnia 10 listopada 2016 r., *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), bez uwzględnienia elementów subiektywnych zawartych w ustawie o VAT i w wyrokach Trybunału (dotyczących tego, czy dana osoba wiedziała lub powinna była wiedzieć o określonej okoliczności przy zachowaniu należytej staranności), czyni bezprzedmiotowym prawo do odliczenia VAT ustanowione w art. 168 i art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 oraz w wyrokach Trybunału, w szczególności w sprawach węgierskich.
- 39 W ramach piątego pytania prejudycjalnego sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że w przypadku odmowy odliczenia VAT proporcjonalne jest nałożenie grzywny skarbowej w wysokości 200 % różnicy podatku, odpowiadającej kwocie odliczonego VAT, w przypadku, gdy skarżąca przekazała do dyspozycji organu podatkowego wszystkie posiadane przez nią dokumenty, i zważywszy, że zdaniem Trybunału bez znaczenia dla odmowy odliczenia VAT jest okoliczność, że osoby działające na wcześniejszym etapie łańcucha w stosunku do podatnika nie zapłaciły VAT, a zatem organ podatkowy nie odniósł żadnego uszczerbku w związku z odmową odliczenia VAT, ponieważ, wprost przeciwnie, skarżąca i uczestnicy łańcucha zapłacili lub zadeklarowali VAT należny z tytułu transakcji dokonanej w ramach tego łańcucha, a organ podatkowy uznał, iż w przypadku skarżącej zapłata lub deklaracja były zgodne z prawem, gdyż została wystawiona faktura.
- 40 W ramach ostatniego pytania prejudycjalnego — podniesionego na wypadek, gdyby z uwagi na różnice w wykładni i praktyce sądów wykładnia i praktyka stosowane w państwie członkowskim okazały się niezgodne z przepisami dotyczącymi VAT — sąd odsyłający zwraca się o wyjaśnienie, czy podatnicy mogą uzyskać skuteczną ochronę sądową i czy ochrona ta jest odpowiednia, biorąc pod uwagę przepisy art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a także uwzględniając okoliczność, że pomimo obowiązku wystąpienia do Trybunału z odesłaniem prejudycjalnym nie we wszystkich przypadkach możliwe jest zwrócenie się do Trybunału o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.