

Sprawa C-512/21**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

17 sierpnia 2021 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry)

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

31 maja 2021 r.

Strona skarżąca:

Aquila Part Prod Com S.A.

Druga strona postępowania:

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

Przedmiot postępowania głównego

Skarga do sądu administracyjnego wniesiona przez Aquila Part Prod Com S.A. (Rumunia) na cztery decyzje Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcji ds. odwołań krajowej administracji podatków i ceł, Węgry), w których organ podatkowy stwierdził istnienie różnicy w podatku od wartości dodanej, którą skarżąca powinna zapłacić, zakwalifikowaną w większości jako nienależny zwrot, a w pozostałej części jako podatek niezapłacony, w wyniku czego organ podatkowy nałożył grzywnę i naliczył odsetki za zwłokę.

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zostaje złożony na podstawie art. 267 TFUE.

Przedmiotem odesłania prejudycjalnego jest wykładnia art. 9 ust. 1, art. 10, art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 220 i art. 226 dyrektywy 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w świetle zasady neutralności podatkowej i racjonalności oraz prawa do sprawiedliwego procesu określonego w art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości sąd krajowy musi rozstrzygnąć, opierając się na tej wykładni, czy okoliczności, które przywołuje druga strona postępowania odnośnie do skarżącej można uznać za obiektywne okoliczności uzasadniające odmowę przez drugą stronę postępowania prawa do odliczenia VAT, oraz czy w konsekwencji uzasadniona była odmowa prawa do odliczenia podatku w oparciu o twierdzenie, że skarżącą brała udział w oszustwie podatkowym i nie wykazała się należyłą starannością.

Pytania prejudycjalne

- 1) Czy praktyka organu podatkowego, zgodnie z którą organ ten automatycznie i bez przeprowadzenia jakiegokolwiek weryfikacji, wywodzi z faktu posiadania świadomości przez osobę fizyczną, którą łączy stosunek prawny z osobą prawną działającą jako pośrednik, która jest niezależna od podatnika jako zleceniodawcy i która posiada własną osobowość prawną, przy czym ta osoba fizyczna nie jest prawnie związana z podatnikiem, fakt, że świadomość posiada podatek, pomijając postanowienia umowy zawartej pomiędzy zleceniodawcą a pośrednikiem, a także przepisy prawa obcego regulujące stosunek pośrednictwa, jest zgodna z prawem Unii, w szczególności z art. 9 ust. 1 i art. 10 dyrektywy VAT, a także z zasadą neutralności podatkowej?
- 2) Czy art. 167, art. 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że kiedy organ podatkowy stwierdza istnienie łańcucha fakturowania, sam ten fakt stanowi obiektywną okoliczność wystarczającą do wykazania oszustwa podatkowego, czy też w takim przypadku organ podatkowy musi również wskazać, który uczestnik lub uczestnicy łańcucha popełnili oszustwo podatkowe i jaki był ich modus operandi?
- 3) Czy wyżej wymienione artykuły dyrektywy VAT w świetle wymogów proporcjonalności i racjonalności należy interpretować w ten sposób, że nawet jeśli organ podatkowy uzna na podstawie konkretnych okoliczności sprawy, iż podatek powinien być bardziej staranny, nie może od niego wymagać weryfikacji okoliczności, które organ podatkowy mógł ujawnić po kontroli trwającej około pięciu lat, wymagającej licznych dodatkowych weryfikacji z wykorzystaniem instrumentów prawa publicznego w taki sposób, by ochrona tajemnicy handlowej podatników nie stanowiła przeszkody w ich dokonaniu? Czy w przypadku, w którym wymaga się większej staranności, dla uznania należytej staranności za udowodnioną wystarczy, że podatek rozciągnął swoją kontrolę na okoliczności dalej idące niż te wskazane w wyroku Mahagében w odniesieniu do ewentualnych partnerów handlowych, w taki sposób, że posiada wewnętrzną politykę zakupową w celu weryfikacji takich partnerów, nie przyjmuje płatności w gotówce,

w zawieranych umowach zamieszcza postanowienia o możliwych ryzykach, a także bada inne okoliczności w trakcie transakcji?

4) Czy wyżej cytowane artykuły dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że jeśli organ podatkowy uzna, że podatnik czynnie uczestniczył w oszustwie podatkowym wystarczy w tym zakresie, aby z ujawnionych dowodów wynikało, że podatnik przy zachowaniu należytej staranności mógł wiedzieć, że uczestniczył w oszustwie podatkowym, bez wykazywania, że wiedział o uczestnictwie w oszustwie podatkowym poprzez czynny w nim udział? Czy organ podatkowy w przypadku udowodnienia czynnego udziału w oszustwie podatkowym, czyli wiedzy o tym udziale, musi wykazać oszukańcze działanie podatnika poprzez jego zachowanie w zмовie z poprzedzającymi go uczestnikami łańcucha, czy też wystarczy wykazana obiektywnymi dowodami wzajemna znajomość uczestników łańcucha?

5) Czy praktyka organu podatkowego polegająca na tym, że opiera on swoją decyzję na domniemanym naruszeniu przepisów w zakresie bezpieczeństwa łańcucha żywnościowego niemających wpływu na wywiązywanie się przez podatnika z jego obowiązków podatkowych lub na obieg jego faktur, którego przepisy podatkowe w żaden sposób nie ustanawiają w odniesieniu do podatnika i które nie mają żadnego wpływu na rzeczywisty charakter transakcji kontrolowanych przez organ podatkowy ani na wiedzę podatnika badaną w czasie postępowania podatkowego, jest zgodna z wyżej wymienionymi artykułami dyrektywy VAT i prawem do sprawiedliwego procesu uznanym jako ogólna zasada w art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej oraz z zasadą pewności prawa?

W przypadku odpowiedzi twierdzącej na wcześniejsze pytanie prejudycjalne:

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

Powołane przepisy prawa Unii i orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1): art. 9 ust. 1, art. 10, art. 167 i art. 168 lit. a)

Artykuł 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej

Wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében (C-80/11, EU:C:2012:373)

Wyrok z dnia 3 października 2019 r., Altic (C-329/18, EU:C:2019:831)

Postanowienie z dnia 3 września 2020 r., Vikingo (C-610/19, EU:C:2020:673)

Powołane przepisy krajowe

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawa XCII z 2003 r. o ogólnej ordynacji podatkowej; zwana dalej „ustawą o ogólnej ordynacji podatkowej”)

Artykuł 1 ust. 7:

„Umowy, transakcje i inne podobne czynności są oceniane według ich rzeczywistej treści. Umowy lub jakiegokolwiek inne czynności prawne dotknięte nieważnością wywołują skutki podatkowe w zakresie, w jakim można wykazać ich skutek ekonomiczny”.

Artykuł 2 ust. 1:

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

Artykuł 97 ust. 4:

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

Artykuł 97 ust. 6:

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

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. Évi CXXVII. törvény (ustawa CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej; zwana dalej „ustawą o VAT”)

Artykuł 27 ust. 1:

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

Artykuł 119 ust. 1:

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

Artykuł 120 lit. a):

„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, który został względem niego zafakturowany przez podatnika – w tym osoby lub podmioty podlegające opodatkowaniu uproszczonym podatkiem dochodowym od osób prawnych – w związku z nabyciem towarów lub usług”.

Artykuł 127 ust. 1 lit. a)

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

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

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania głównego

- 1 Poprzednik prawny skarżącej, Agrirom Srl, jest spółką prawa rumuńskiego, która od 2 czerwca 2010 r. jest zarejestrowana na Węgrzech jako płatnik VAT. Główną działalność zadeklarowaną przez skarżącą stanowią usługi pośrednictwa w handlu hurtowym artykułami spożywczymi, napojami i tytoniem, w ramach której realizuje wewnątrzspółnotowe dostawy towarów i zakupy wewnętrzne oraz na Węgrzech zajmuje się handlem hurtowym artykułami spożywczymi.

- 2 W celu prowadzenia działalności handlowej na Węgrzech skarżąca zawarła w dniu 1 kwietnia 2011 r. umowę agencyjną z Corpinvest Srl, którego przedstawicielem prawnym jest KG.
- 3 W ramach swojej działalności handlowej skarżąca nabyła od Rilax Kft olej spożywczy, który odsprzedała Strongfood Sro.
- 4 Organ podatkowy pierwszej instancji przeprowadził kontrolę skarżącej w celu weryfikacji a posteriori jej deklaracji za okres od sierpnia do listopada 2012 r. W dniu 16 czerwca 2017 r. na zakończenie kontroli wydał cztery decyzje, w których stwierdził istnienie różnicy w opodatkowaniu na łączną kwotę bliską 300 000 000 HUF, w większej części tytułem nienależnego zwrotu, a w mniejszej części jako podatku niezapłaconego. Organ podatkowy nałożył grzywnę i naliczył odsetki za zwłokę w związku z przedmiotową różnicą w podatku. W czasie prawie pięciu lat trwania kontroli (2012–2017) organ podatkowych dokonał szeregu ustaleń. Uznał, że skarżąca brała udział w klasycznym oszustwie typu „karuzela” i że co miesiąc nabywała olej spożywczy od Rilax Kft i odsprzedawała go Strongfood Sro. W łańcuchu uczestniczyły „znikający podmiot gospodarczy lub missing trader” i „spółki słupy”, przy czym skarżąca była „spółką pośrednikiem” a Strongfood Sro. „spółką instrumentalną”, która ponownie sprzedawała produkt na Węgry znikającym podmiotom gospodarczym.
- 5 Organ podatkowy zbadał również pochodzenie sprzedawanych produktów. Do wydania decyzji pierwszego stopnia KG nie dostarczył świadectw jakości, wobec czego organ podatkowy stwierdził, że zgodnie z wymaganiami przepisów z zakresu bezpieczeństwa żywności każdy uczestnik łańcucha powinien znać miejsce pochodzenia nabywanego przez niego i następnie ponownie sprzedawanego produktu spożywczego, a także jego zgodność z warunkami jakościowymi. Stwierdzono, że olej spożywczy był refakturowany przez kilka węgierskich firm, co pokazuje, że celem było „podróżowanie” produktu między Węgrami a Słowacją. Bardzo niska marża stosowana przez firmy w łańcuchu fakturowania wskazuje, że nie brały one pod uwagę warunków rynkowych i że podmioty gospodarcze łańcucha działały w porozumieniu.
- 6 Według organu podatkowego spółki uczestniczące w łańcuchu dopuściły się świadomego i celowego oszustwa podatkowego, w związku z czym takie firmy, w tym skarżąca, poniosły odpowiedzialność na zasadzie ryzyka.
- 7 Jako dowód na okoliczność, że skarżąca wiedziała, że czynnie uczestniczy w oszustwie podatkowym, organ podatkowy wskazał co następuje:
 - sama skarżąca zawierała umowy;
 - w tym samym dniu, w którym słowacki klient skarżącej nabywał towar z Węgier, odsprzedawała go ponownie na Węgry;
 - w informacjach dotyczących spółki dostawcy i klienta skarżącego znajdowała się osoba o tym samym nazwisku;

- w transakcjach gospodarczych można zaobserwować istnienie więzi osobistych;
 - faktury, które jako dostawcy wystawiały „znikające podmioty gospodarcze” znajdujące się na dole łańcucha dostaw nie stanowią wiarygodnych dowodów, ponieważ spółki te nie prowadziły samodzielnej działalności.
- 8 Zdaniem organu podatkowego szereg faktów świadczy o braku należytej staranności ze strony skarżącej, w szczególności to, że KG i skarżąca już wcześniej brały udział w oszustwach związanych z VAT; że weryfikacja źródeł dostaw wykazałaby, że olej spożywczy sprzedawany na Słowację ostatecznie pochodził ze Słowacji, o czym KG mógł zdać sobie sprawę, gdyby dołożył należytej staranności; że KG mógł zauważyć, że jego dostawca nie był w stanie dołączyć do faktur świadectw pochodzenia; że skarżąca nawet nie musiałaby ubiegać się o węgierski numer identyfikacji podatkowej, itd.
- 9 Mając powyższe na uwadze organ podatkowy stwierdził, że działanie skarżącej naruszało określone przepisy ustawy o ogólnej ordynacji podatkowej i ustawy o VAT.
- 10 Decyzjami z dnia 8 grudnia 2017 r. druga strona postępowania w pełni potwierdziła treść decyzji organu pierwszego stopnia. Dokumenty świadczące o przeprowadzaniu kontroli dostawców, jak również etykieta oleju spożywczego i jego świadectwo zgodności, które zostały dołączone do odwołania, nie zostały dopuszczone gdyż nie zawierały nowych informacji oraz ponieważ dostarczona etykieta oleju spożywczego nie miała mocy dowodowej co do pochodzenia produktu.
- 11 Na te decyzje skarżąca wniosła skargę do sądu administracyjnego w drodze pisma złożonego do sądu odsyłającego.

Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym

- 12 W skardze skarżąca zarzuciła drugiej stronie postępowania prowadzenie postępowania zgodnie ze z góry przyjętą tezą, popełnienie istotnych błędów w ocenie, że skarżąca działała w sposób świadomy, oraz że z powodu tych sprzeczności i braku zarówno ustaleń faktycznych jak i dowodów, decyzje są niezgodne z prawem. Jeśli chodzi o działanie z należyłą starannością, to skarżąca zarzuca przede wszystkim, że z decyzji nie wynika, czy jej rola była bierna czy czynna, co zakłada odmienne zachowanie i pociąga za sobą ustalenie faktów istotnych dla kontroli.
- 13 W odniesieniu do należytej staranności, którą skarżąca wykazała, twierdzi ona, że jej spółka posiada standardy zakupowe, której wymagają kontroli dostawców przed zawarciem umowy, o czym organ podatkowy nawet nie wspomniał w swojej decyzji. Zgodnie z tymi standardami zawsze weryfikowany był wyciąg

z rejestru handlowego i numer identyfikacji podatkowej, obszary działalności i osoby uprawnione do reprezentacji. Nabywane towary posiadały świadectwo jakości. KG osobiście sprawdzał lokal, magazyn itd. dostawcy, a także istnienie maszyn i odpowiedniego personelu do obsługi załadunku i towaru i jego oznakowania, o czym świadczą zeznania świadków. Organ podatkowy celowo zignorował takie oświadczenia.

- 14 Skarżąca zakwestionowała zakres i dogłębnosc/dokładność wymaganej od niej kontroli w odniesieniu do wyboru partnerów handlowych, podkreślając, że nierozsądne, niewykonalne i sprzeczne z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości jest wymaganie od skarżącej by przed podjęciem decyzji handlowej odkryła spisek, na rozpracowanie którego sam organ podatkowy potrzebował ponad pięciu lat.
- 15 Skarżąca zakwestionowała ocenę drugiej strony postępowania co do świadomego charakteru jej działań i wskazała na brak dowodów na tę okoliczność, gdyż organ podatkowy wywnioskował o świadomym charakterze działania skarżącej wprost ze świadomego charakteru działania KG, a w decyzji dokonano oceny jedynie świadomego charakteru działania KG w odniesieniu do należytej staranności.
- 16 Skarżąca podkreśliła również, że na mocy umowy agencyjnej stosunek między nią a firmą pośredniczącą miał charakter współpracy horyzontalnej i że autonomia stron była główną cechą charakterystyczną umowy, czego organ podatkowy nie wziął pod uwagę. Dlatego skarżąca uważa, że w tym kontekście wykazała należyta staranność, co druga strona postępowania zignorowała.
- 17 W odniesieniu do pochodzenia towarów skarżąca podniosła, że chodzi o tajemnicę handlową bez znaczenia podatkowego, ale w obrocie gospodarczym stanowi to informację, której ochrona leży w żywotnym interesie każdego podmiotu gospodarczego. Dodaje, że nie podlega węgierskim przepisom dotyczącym bezpieczeństwa żywności i że organ podatkowy nie wskazał przepisu, na mocy którego skarżąca powinna otrzymać i zachować świadectwa jakości, których brak był jej zarzucany.
- 18 Mając powyższe na uwadze skarżąca wniosła o wszczęcie postępowania prejudycjalnego przed Trybunałem Sprawiedliwości.
- 19 Nie zmieniając swojego punktu widzenia, **druga strona postępowania** podkreśliła, że protokół kontroli obejmujący miesiąc od lutego do lipca 2012 r. szczegółowo opisuje łańcuch fakturowania odkryty w związku z tym okresem i rolę, jaką w tym łańcuchu odgrywała skarżąca.
- 20 W związku ze stwierdzeniem przez drugą stronę postępowania naruszenia przepisów z zakresu bezpieczeństwa łańcucha żywnościowego, druga strona postępowania powołuje się na pkt 41 wyrok wydany w sprawie Altic (C-329/18), zgodnie z którym Trybunał Sprawiedliwości odpowiedział już na to pytanie.

- 21 W celu wykazania, że oceny zawarte w decyzjach drugiej strony postępowania są uzasadnione, druga strona postępowania dołączyła wyrok wydany przez Kúrię (sąd najwyższy, Węgry) w sprawie o identycznym stanie faktycznym jak w niniejszej sprawie, w którym Kúria potwierdziła obiektywne okoliczności odkryte przez drugą stronę postępowania, a na ich podstawie odmowę prawa do odliczenia.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego

- 22 Zdaniem sądu odsyłające rozstrzygnięcie sporu wymaga wykładni prawa Unii w świetle doktryny *acte clair* (jasnego aktu).
- 23 Powołując się na pkt 57 postanowienia *Vikingo* (C-610/19) i pkt 27 wyroku *Hardimpex* (C-444/12), sąd odsyłający podnosi, że również po tych wyrokach istnieje sprzeczność dotycząca istoty wykładni i stosowania prawa Unii w zakresie podziału ciężaru dowodu pomiędzy podatnika a organ podatkowy. Z tego powodu przez wzgląd na prawidłowe wykonywanie należącej do niego kontroli sądowej, sąd odsyłający uważa za konieczne, aby Trybunał Sprawiedliwości udzielił wskazówek co do tego, czy okoliczności, na które powołuje się skarżąca, można uznać za obiektywne elementy w stosunku do których zastosowanie mają twierdzenia zawarte w wyroku w sprawie *Mahagében* (C-80/11), ponieważ sąd nie ma wiedzy, by do chwili obecnej Trybunał Sprawiedliwości wypowiedział się w przedmiocie tych obiektywnych elementów. Dodatkowo dla rozstrzygnięcia sporu konieczne jest [ustalenie] czy, biorąc pod uwagę charakter łańcucha dostaw stwierdzony w niniejszej sprawie, zakres kontroli wymaganej przez organ podatkowy od podatnika w związku z jego obowiązkiem działania z należytą starannością jest zgodny z ramami dowodowymi ustalonymi przez Trybunał Sprawiedliwości w jego wykładni odpowiednich artykułów dyrektywy VAT, a także z podstawowymi zasadami podstawowymi mającymi zastosowanie przy wykonywaniu prawa do odliczenia podatku.