

Sprawa C-611/19**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:

19 maja 2019 r.

Strona skarżąca:

Crewprint Kft.

Druga strona postępowania:

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

Przedmiot postępowania głównego

Skarga administracyjna wniesiona na decyzję krajowego organu podatkowego odmawiającą prawa do odliczenia VAT na tej podstawie, że organ ów zmienił kwalifikację działalności podatnika i uznał łańcuch fakturowania za nadużycie i oszustwo ze względu na powtarzające się okoliczności, które zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości nie są uznawane za obiektywne.

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry) wnosi o dokonanie wykładni art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 220 i art. 226 dyrektywy 2006/112 w związku z zasadami neutralności podatkowej i skuteczności.

Pytania prejudycjalne

- 1) Czy krajowa wykładnia i krajowa praktyka - zgodnie z którymi organ podatkowy odmawia prawa [do odliczenia VAT] w odniesieniu do transakcji gospodarczej dokonanej między stronami na tej podstawie, że uznaje on formę stosunku prawnego między stronami (umowa o dzieło) za oszustwo ze względu na to, iż wiąże się ona z prawem do odliczenia i w związku z tym, na podstawie art. 1 ust. 7 [ogólnej ordynacji podatkowej] uznaje ją za działalność (działalność pośrednika), która nie daje prawa do odliczenia, zważywszy, iż w ocenie organu podatkowego celem zachowania stron jest uchylanie się od opodatkowania, gdyż działalność wykonywana przez odbiorcę faktury niekoniecznie [miała tę formę działalności gospodarczej], ponieważ ów odbiorca faktury mógł ją również wykonywać jako pośrednik - są zgodne z odpowiednimi przepisami dyrektywy 2006/112 [dotyczącymi odliczenia VAT] oraz z zasadą neutralności podatkowej? W tym kontekście, czy jako przesłankę zastosowania [odliczenia VAT] podatnicy mają obowiązek podatkowy wyboru jako formy działalności gospodarczej takiej, która nakłada na nich większe obciążenia podatkowe, czy też okoliczność, że podatnicy, korzystając z przysługującej im swobody zawierania umów i do celów niezwiązanych z prawem podatkowym, wybierają umowną formę działalności gospodarczej prowadzonej między nimi, która wywołuje również skutek przez nich niezamierzony i która polega na prawie do odliczenia podatku, stanowi nadużycie?
- 2) Czy krajowa wykładnia i krajowa praktyka - zgodnie z którymi w przypadku, gdy podatnik zamierzający skorzystać z prawa [do odliczenia VAT] spełnia materialne i formalne przesłanki [wspomnianego odliczenia] oraz podjął wymagane środki przed zawarciem umowy, organ podatkowy odmawia prawa do odliczenia VAT na tej podstawie, że uważa, iż utworzenie łańcucha jest ekonomicznie zbędne i w związku z tym stanowi nadużycie, ponieważ, mimo iż podwykonawca jest w stanie świadczyć usługi, powierza ich wykonanie innym podwykonawcom z przyczyn niezwiązanych ze zdarzeniem podatkowym, a także dlatego, że podatnik zamierzający skorzystać z prawa [do odliczenia VAT] w chwili przyjęcia zamówienia wiedział, iż ze względu na to, że jego podwykonawca wobec braku zasobów ludzkich i materialnych, zrealizuje świadczenie korzystając z własnych podwykonawców - są zgodne z odpowiednimi przepisami dyrektywy 2006/112 [dotyczącymi odliczenia VAT] oraz z zasadą neutralności podatkowej? Czy na odpowiedź ma wpływ okoliczność, że podatnik lub jego podwykonawca włączyli do łańcucha podwykonawcę, z którym mają bezpośredni związek lub z którym łączy ich związek osobisty lub organizacyjny (osobista znajomość, związek pokrewieństwa lub ten sam właściciel)?
- 3) Na wypadek udzielenia odpowiedzi twierdzącej na poprzednie pytanie, czy przesłanka ustalenia stanu faktycznego na podstawie obiektywnych okoliczności faktycznych jest spełniona w przypadku, gdy w postępowaniu,

w którym organ podatkowy uznaje, że stosunki gospodarcze między podatnikiem zamierzającym skorzystać z prawa do [odliczenia VAT] i jego podwykonawcą są nieracjonalne i nieuzasadnione, opierając się wyłącznie na oświadczeniach części pracowników podwykonawcy, bez określenia, na podstawie obiektywnych okoliczności faktycznych, cech działalności gospodarczej stanowiącej przedmiot umowy, jej szczególnych okoliczności i danego kontekstu gospodarczego, bez wysłuchania osób zajmujących kierownicze stanowiska u podatnika i w przedsiębiorstwach będących podwykonawcami, które są częścią łańcucha, którym to osobom przysługują uprawnienia decyzyjne, a jeżeli tak, to czy ma znaczenie, czy podatnik lub uczestnicy łańcucha są w stanie wykonać świadczenie oraz czy konieczna jest interwencja biegłego w tym względzie?

- 4) Czy krajowa wykładnia i krajowa praktyka - zgodnie z którymi w przypadku, gdy spełnione są materialne i formalne przesłanki [odliczenia VAT] oraz przyjęto środki, których [w sposób rozsądny] można wymagać, organ podatkowy, opierając się na okolicznościach, które zgodnie z wyrokami Trybunału Sprawiedliwości nie uzasadniają [odmowy odliczenia VAT] i nie są obiektywne, uznaje, iż oszustwo podatkowe jest udowodnione, i odmawia prawa [do odliczenia VAT] wyłącznie dlatego, że okoliczności te występują jako całość u wystarczająco dużej liczby uczestników stwierdzonego łańcucha, którzy są objęci dochodzeniem - są zgodne z przepisami dyrektywy 2006/112 i z zasadą skuteczności?

Przywołane przepisy prawa Unii

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

Przywołane przepisy prawa krajowego

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawa XCII z 2003 r. o ogólnej ordynacji podatkowej, zwana dalej „LPGT”), art. 1 ust. 7, art. 2 ust. 1 i art. 97 ust. 4.

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. 26, art. 27 ust. 1, 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), art. 166 ust. 1 i 2.

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego

- 1 Skarżąca, której przedmiotem działalności jest drukowanie i świadczenie usług typograficznych, otrzymała zamówienia dotyczące wytworzenia produktów typograficznych, które zostały wykonane, zgodnie z dwiema umowami ramowymi o dzieło i indywidualnymi zamówieniami złożonymi na podstawie tych umów, przez jej głównego podwykonawcę świadczącego usługi drukowania, Crew Kft., częściowo z udziałem innych podwykonawców.
- 2 Z dniem 10 lipca 2012 r. członek zarządu skarżącej, który w czasie utworzenia spółki skarżącej był jej pracownikiem, został również jednym z członków zarządu Crew Kft. Adresy siedziby oraz dwóch oddziałów skarżącej i Crew Kft. są takie same. Skarżąca nie posiada żadnych środków do drukowania.
- 3 Głównym przedmiotem działalności Crew Kft. jest drukowanie, choć w rzeczywistości spółka ta świadczy całościowe usługi typograficzne. Przedsiębiorstwo posiada kilka maszyn drukarskich i inne maszyny typograficzne, ale nie posiada maszyny introligatorskiej ani urządzeń cyfrowych i obrotowych, więc pracę tę musi wykonywać podwykonawca.
- 4 W fakturach otrzymanych od Crew Kft., w odniesieniu do których skarżąca odliczyła VAT, wskazano „świadczenie usług typograficznych [...] — Podwykonawstwo usług typograficznych i introligatorskich na podstawie zaświadczenia o wykonaniu dzieła”. Zaświadczenia o wykonaniu dzieła zostały również dołączone do faktur i zawierały szczegółowy opis produktu, który podwykonawca wytworzył dla skarżącej, w tym także dowody dostawy.
- 5 Organ podatkowy pierwszej instancji przeprowadził kontrolę skarżącej w celu zbadania *a posteriori* jej deklaracji podatku od wartości dodanej (VAT), co doprowadziło do wydania czterech decyzji. W decyzjach tych właściwy organ podatkowy stwierdził istnienie różnicy w podatku VAT do zapłaty przez skarżącą w wysokości 56 415 000 forintów (HUF), w odniesieniu do kwartałów 2012 r. od drugiego do czwartego, w wysokości 17 882 000 forintów (HUF) w odniesieniu do pierwszego kwartału 2013 r., w wysokości 19 409 000 forintów (HUF) w odniesieniu do drugiego kwartału 2013 r. oraz w wysokości 18 999 000 forintów w odniesieniu do trzeciego kwartału 2013 r. Różnica ta stanowiła dług podatkowy, w związku z czym organ podatkowy nałożył grzywnę skarbową w tym względzie i naliczył odsetki za zwłokę.
- 6 Podczas kontroli organ podatkowy pierwszej instancji wysłuchał członka zarządu spółki będącej stroną skarżącą i przeprowadził powiązane dochodzenia dotyczące przedsiębiorstw uczestniczących w łańcuchu. W ramach tych dochodzeń organ podatkowy otrzymał umowy podwykonawstwa i dostępne akta przedsiębiorstw oraz wysłuchał członków zarządu podwykonawców i ich dostępnych pracowników. Ponadto udostępniono organowi podatkowemu deklaracje podatkowe i dane zarządzane przez organ podatkowy oraz dane z innych rejestrów publicznych.

- 7 W swoich decyzjach organ podatkowy stwierdził, że SZET Hungary Kft. i Mikron-96 Bt. byli podwykonawcami podwykonawcy skarżącej, Crew Kft., i że oni z kolei korzystali z innych podwykonawców.
- 8 W ramach powiązanego dochodzenia przeprowadzonego w Crew Kft. organ podatkowy ustalił, że przedsiębiorstwo wytwarzało w swoim zakładzie produkty zamówione przez skarżącą, a następnie dostarczało je własnym pojazdem zleceńodawcom skarżącej. Przedsiębiorstwo Crew Kft. podzlecało niewielką część zamówień skarżącej. Strony rozliczały się w okresach miesięcznych, w związku z czym skarżąca dodawała minimalną marżę handlową do ceny ustalonej przez Crew Kft.
- 9 Członkiem zarządu SZET Hungary Kft. była w przeszłości małżonka członka zarządu spółki skarżącej. Te dwie osoby miały również wspólną spółkę handlową. SZET Hungary Kft. wykonywała dla Crew Kft., poprzez podwykonawcę, po pierwsze, prace introligatorskie, a po drugie, wszystkie prace związane z produkcją.
- 10 Były członek zarządu Ride-Ex Hungary Kft., która była jednym z podwykonawców wyznaczonych przez członka zarządu SZET Hungary Kft., oświadczył, że wykonywał zamówienia uzyskane przez właściciela oraz że znał SZET Hungary Kft. i członka zarządu tego przedsiębiorstwa, ale nie spółkę będącą stroną skarżącą, jej członka zarządu lub Crew Kft.
- 11 W okresach objętych dochodzeniem nie przeprowadzono już żadnych transakcji bankowych między Vikobit Kft. a SZET Hungary Kft, ponadto organ podatkowy stwierdził, że spółka Vikobit Kft. nie prowadziła żadnej działalności związanej z typografią.
- 12 Członek zarządu Micron-96 Bt., drugiego podwykonawcy Crew Kft., w pełni potwierdził twierdzenia członka zarządu skarżącej i wskazał, że znali się, chociaż przy wykonywaniu prac drukarskich podwykonawcą Micron-96 Bt. była spółka R-M Trade Hungary Kft.
- 13 Działalność związana z typografią nie stanowiła przedmiotu działalności R-M Trade Hungary Kft, a wobec braku zasobów ludzkich i materialnych przedsiębiorstwo nie mogło prowadzić takiej działalności.
- 14 Organ podatkowy pierwszej instancji nie zakwestionował faktu wykonania prac drukarskich zgodnie z ustalonymi okolicznościami faktycznymi, jednak pomimo faktur z tytułu podwykonawstwa otrzymanych przez Crew Kft. organ podatkowy uznał, że Crew Kft. wykonała większość prac drukarskich między nią a skarżącą przy użyciu własnych środków, własnych pracowników i własnych materiałów oraz we własnym zakładzie, ponieważ podwykonawcy Crew Kft. nie byli w stanie wykonać owych prac. W konsekwencji Crew Kft. otrzymała i niesłusznie odliczyła faktury za usługi typograficzne, aby następnie obniżyć podatek należny za pomocą fikcyjnych faktur z tytułu podwykonawstwa, w związku z czym podatnicy znajdujący się na ostatnim ogniwie utworzonego celowo łańcucha

fakturowania nie dopełnili obowiązku zapłaty VAT. Zdaniem organu podatkowego skarżąca musiała koniecznie i obiektywnie wiedzieć o tych okolicznościach faktycznych i o uchyleniu się od opodatkowania przez Crew Kft., ponieważ obie spółki miały tego samego członka zarządu, tę samą siedzibę, ten sam zakład i tego samego księgowego.

- 15 Organ podatkowy uważa, że skarżąca skorzystała ze swoich praw jako podatnik w sposób stanowiący nadużycie, stosując na podstawie otrzymanych faktur odliczenie podatku, którego wystawca faktury nie zapłacił na rzecz skarbu państwa, mimo iż skarżąca musiała wiedzieć, że odliczony VAT nie został zapłacony na rzecz skarbu państwa. Zachowanie to stanowi poważne naruszenie zasady wykonywania praw zgodnie z ich celem, ustanowionej w art. 2 ust. 1 LPGT, której naruszenie samo w sobie wyklucza wykonanie prawa do odliczenia VAT.
- 16 Organ podatkowy stwierdził również, że faktury otrzymane przez skarżącą od Crew Kft. były nieprawidłowe również pod względem ich treści, ponieważ między stronami nie istniał stosunek podwykonawstwa, skarżąca działała natomiast jako pośrednik. Zdaniem organu podatkowego skarżąca odgrywała rolę pośrednika w transakcjach, ponieważ członek zarządu skarżącej pozyskał klientów jako pracownik Crew Kft., a zamówienia wykonała sama spółka Crew Kft. Skarżąca i Crew Kft. ustaliły w umowie ramowej prowizję skarżącej w wysokości 0,2 %. Jednakże poza pozyskaniem zamówień skarżąca nie wniosła żadnej wartości materialnej do pracy. W związku z powyższym organ podatkowy, zgodnie z uprawnieniem przyznanym mu na mocy art. 1 ust. 7 LPGT, zmienił kwalifikację umów w oparciu o ich treść i w konsekwencji odmówił skarżącej prawa do odliczenia podatku w odniesieniu do otrzymanych faktur.
- 17 Decyzjami z dnia 28 marca 2017 r. druga strona postępowania utrzymała w mocy decyzje wydane w pierwszej instancji.

Główne argumenty stron postępowania głównego

- 18 W swojej skardze skarżąca twierdzi, że druga strona postępowania nie dopełniła obowiązku wyjaśnienia okoliczności faktycznych i obowiązku przedstawienia dowodów, a także, że błędnie zinterpretowała przepisy prawa materialnego, ponieważ ze względu na spełnienie przesłanek prawnych skarżąca miała prawo do odliczenia podatku. Skarżąca podkreśla, że druga strona postępowania przyznała również, że zgodnie z fakturami „miała miejsce transakcja gospodarcza między stronami wymienionymi w fakturze”, niemniej jednak uznała, że wystawca faktury dopuścił się oszustwa. Skarżąca twierdzi, że wręcz przeciwnie, ani wystawca faktur, ani wystawca faktur otrzymanych przez tego ostatniego nie dopuścili się oszustwa i twierdzi, że przed nawiązaniem stosunków gospodarczych działała z należytą starannością w odniesieniu do tych przedsiębiorstw. System stosunków ustanowiony przez członka zarządu skarżącej ograniczał się jedynie do wyżej wymienionych spółek. Skarżąca nie odegrała

żadnej roli w tworzeniu drugiej części łańcucha fakturowania stwierdzonego przez drugą stronę postępowania.

- 19 Skarżąca zarzuca także, że druga strona postępowania, przekraczając uprawnienie przyznane jej w LPGT i naruszając art. 1 ust. 7 wspomnianej ustawy, zmieniła kwalifikację działalności skarżącej i oświadczyła, że skarżąca działała jako pośrednik, ponieważ przyjmowała zamówienia od swoich własnych klientów jako samodzielny przedsiębiorca i osiągała zysk z marży handlowej między cenami przyjętych i zrealizowanych przez siebie zamówień, w związku z czym informacja o podwykonawstwie w otrzymanych fakturach nie umniejsza ich wiarygodności. Skarżąca podkreśla również, że łańcuch dostaw jest zjawiskiem często występującym. Dla celów VAT dostawy towarów nie wymagają fizycznego posiadania towarów. W związku z tym okoliczność, że skarżąca nie miała bezpośredniego związku z zamówionymi produktami, nie uzasadnia wniosku, iż prowadziła ona jedynie działalność w charakterze pośrednika.
- 20 Skarżąca sprzeciwia się twierdzeniu drugiej strony postępowania, że działalność wymieniona w fakturze była wykonywana przez Crew Kft. bez udziału podwykonawców, ponieważ druga strona postępowania opiera tę ocenę na pewnych elementach pochodzących z oświadczenia niektórych pracowników Crew Kft., którzy wykonują jedynie część procesu produkcyjnego, a żaden biegły nie zbadał, czy Crew Kft. mogła wykonać wszystkie elementy usług, w związku z czym skarżąca uważa, iż druga strona postępowania nie uzasadniła oceny popełnienia oszustwa podatkowego obiektywnymi okolicznościami faktycznymi.
- 21 W odniesieniu do wiedzy o uchylaniu się od opodatkowania skarżąca wskazała, w oparciu o orzeczenia Trybunału, iż w toku postępowania podatkowego nie przedstawiono żadnego obiektywnego dowodu na to, że członek zarządu skarżącej miał jakąkolwiek wiedzę o tożsamości i działalności podmiotów znajdujących się na dalszym etapie łańcucha w stosunku do podwykonawców podwykonawcy. Skarżąca wiedziała, że jej podwykonawca nie zamierza w pełni wykonać usługi wskazanej w fakturze. Jednakże skarżąca wykazała należyłą staranność w odniesieniu do podwykonawstwa, o którym wiedziała. Zgodnie z wyrokiem Trybunału w sprawie Signum Alfa Sped (C-446/15, UE:C:2016:869) staranność ta nie jest nieograniczona, to znaczy, że odbiorca faktury nie jest zobowiązany do przeprowadzenia kontroli podatkowej, a tym bardziej do zweryfikowania uczestników, którzy stanowią poszczególne ogniwa w łańcuchu zamówień. Dowód wskazujący na to, że podatnik ma określoną wiedzę, nie może się opierać na braku przeprowadzenia weryfikacji, których podatnik nie był zobowiązany przeprowadzić.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego

- 22 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.

- 23 Sąd odsyłający musi rozstrzygnąć, czy poprzez sam fakt, że organ podatkowy stwierdził, że w odniesieniu do uczestników łańcucha działających na wcześniejszym etapie w stosunku do skarżącej i jej podwykonawcy istnieje wiele powodów, w odniesieniu do których Trybunał orzekł już w kilku wyrokach, iż nie można ich uznać za obiektywne okoliczności, a zatem same w sobie nie uzasadniają one odmowy prawa do odliczenia VAT, odmowa prawa skarżącej do odliczenia VAT jest uzasadniona ze względu na brak wiarygodności treści faktur i w związku z tym z powodu oszustwa podatkowego.
- 24 Chociaż w odniesieniu do istotnych okoliczności faktycznych stan faktyczny niniejszej sprawy pokrywa się ze stanem faktycznym, który przedstawiono w odesłaniach prejudycjalnych w sprawach Mahagében i David (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373), Hardimpex (C-444/12, niepublikowane, EU:C:2013:318) i Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) i na którym odesłania te się opierają, w odniesieniu do wykonania prawa do odliczenia VAT, po wydaniu wskazanych orzeczeń nadal istnieją istotne sprzeczności w wykładni prawnej, które wydają się potwierdzać, że praktyka krajowa, która utrzymała się bez zmian, w stosowaniu wspomnianych przepisów dyrektywy przez organ podatkowy i sądy krajowe, nadal nie odpowiada zasadzie *acte clair* ustanowionej w sprawie CILFIT i in. (283/81, EU:C:1982:335).
- 25 Ze względu na to, że praktyka stosowana przez drugą stronę postępowania w niniejszej sprawie doprowadziła do odmowy prawa do odliczenia, pomimo spełnienia materialnych i formalnych przesłanek prawnych dotyczących prawa do odliczenia VAT oraz pomimo podjęcia środków, których w sposób rozsądny można wymagać, sąd odsyłający uważa, iż problem wykładni prawnej stanowiący przedmiot sporu bezsprzecznie wpływa na rozstrzygnięcie co do istoty sprawy, w związku z czym jest on istotny i nie można go rozwiązać bez wszczęcia postępowania w trybie prejudycjalnym.
- 26 Z postanowienia wydanego w sprawie Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) wynika, że przepisy dyrektywy 2006/112 stoją na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego z tytułu świadczonych mu usług z tego powodu, iż nie można oprzeć się na fakturach dotyczących tych usług, bowiem wystawca tych faktur nie mógł być rzeczywistym dostawcą owych usług, chyba że zostanie wykazane, w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od podatnika, aby dokonał ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż rzecone usługi wiązały się z przestępstwem w zakresie podatku od wartości dodanej.

- 27 Na podstawie decyzji organu podatkowego można stwierdzić, że organ ten nadal odmawiał skarżącej prawa do odliczenia VAT, powołując się na niewiarygodność treści faktur właśnie w oparciu o okoliczności faktyczne, które, zgodnie z wyrokami Trybunału, jako że nie mogą być uznane za obiektywne dane, nie mają wpływu na prawo podatnika do odliczenia VAT naliczonego; jednakże zdaniem organu podatkowego wystarczająco duża liczba tych nieodpowiednich okoliczności faktycznych uzasadnia odmowę prawa do odliczenia VAT. Ponadto organ podatkowy wykazał istnienie tych okoliczności faktycznych poprzez kontrolę, której podatnik nie jest zobowiązany przeprowadzić i której nie może on przeprowadzić z powodu obiektywnych okoliczności.
- 28 W świetle orzecznictwa Trybunału dotyczącego przepisów w dziedzinie VAT sąd odsyłający ma wątpliwości, czy znaczenie, zakres i stopień szczegółowości tego dochodzenia są zgodne z zasadami neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności.
- 29 Sąd odsyłający uważa, że prawo organu podatkowego do zmiany kwalifikacji umów nie jest nieograniczone, w szczególności w odniesieniu do odliczenia VAT, i nie może być wykonywane poprzez nałożenie dodatkowych wymogów w stosunku do wymogów określonych w dyrektywie 2006/112, wykraczając poza cel systemu odliczeń podatku. W związku z tym sąd odsyłający ma wątpliwości, czy okoliczność, że organ podatkowy uznał działalność prowadzoną przez skarżącą za działalność pośrednictwa, jest zgodna z podstawowymi zasadami regulującymi system VAT.
- 30 Sąd odsyłający zmierza zatem do ustalenia, czy w przypadku, gdy podatnik spełnia materialne i formalne przesłanki odliczenia VAT, konieczne jest, w celu uzasadnienia odmowy tego odliczenia, określenie, na czym polega oszustwo podatkowe, czy też wystarczy powołać się na nieprawidłowości popełnione przez uczestników łańcucha, braki lub niekompletny charakter oświadczeń uczestników łańcucha oraz wystarczającą liczbę okoliczności, które, jak stwierdził Trybunał, nie mogą uzasadniać odmowy odliczenia VAT.
- 31 W związku z powyższym nie jest jasne, czy w opisanych wyżej okolicznościach fakt, że usługa jest świadczona poprzez utworzenie łańcucha, w którym istnieje lub istniał osobisty lub organizacyjny związek między podatnikiem a wystawcą faktury lub między niektórymi uczestnikami łańcucha, może być istotny, a zatem sam w sobie stanowić oszustwo podatkowe. Ponadto nie jest jasne, czy utworzenie łańcucha do celów innych niż zdarzenie podatkowe stanowi oszustwo podatkowe w zakresie, w jakim utworzenie tego łańcucha rzeczywiście ma wpływ na kwotę VAT, ponieważ jego wysokość będzie wyższa ze względu na swoiste cechy struktury łańcucha. Należy również wyjaśnić, czy organ podatkowy działa zgodnie z prawem, jeżeli przy dokonywaniu oceny nie bierze pod uwagę celu systemu VAT ani faktu, że wysokość VAT należnego również wzrasta, gdy zwiększają się kwoty objęte prawem do odliczenia.

- 32 Powstaje również pytanie, czy praktyka organu podatkowego spełnia wymóg dowodowy w wymagany prawem sposób, gdy organ ten wymaga od podatnika zweryfikowania okoliczności faktycznych w stopniu szczegółowości, który jest niezgodny z terminem dokonania transakcji zrealizowanych w sferze gospodarczej i który jest obiektywnie niemożliwy z innych powodów, podczas gdy organ ten nie przeprowadza wyczerpującego dochodzenia w sprawie okoliczności leżących u podstaw powstania łańcucha.
- 33 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.
- 34 W związku z tym, jako że organ podatkowy w dalszym ciągu uzasadnia odmowę prawa do odliczenia VAT, nie powołując się na obiektywne okoliczności faktyczne racjonalnie i bezpośrednio związane z transakcją gospodarczą, organ ów automatycznie odmawia skorzystania z tego prawa, powołując się na nadużycie oraz na związek organizacyjny lub osobisty, a także na zmianę kwalifikacji umowy. Zdaniem sądu odsyłającego w ten sposób organ podatkowy nie tylko przenosi na podatników swój obowiązek weryfikacji, wbrew przywołanym przepisom dyrektywy 2006/112 i orzecznictwu Trybunału, lecz również praktyką tą narusza zasady neutralności podatkowej, proporcjonalności i skuteczności.
- 35 Stosowanie praktyki prawnej opartej na względach sprzecznych z orzeczeniem wydanym w sprawie *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), bez oceny 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.