

Sprawa C-262/24**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

12 kwietnia 2024 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:

29 lutego 2024 r.

Strona skarżąca:

Pegazus Busz Fuvarozó Kft.

Druga strona postępowania:

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

Przedmiot postępowania głównego

Zaskarżenie decyzji administracyjnych odmawiających odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej, zwanego dalej „VAT”, wynikającego z faktur wystawionych przez podwykonawców.

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Przesłanki ograniczenia prawa do odliczenia VAT.

Postępowanie, które ma zastosować sąd niższej instancji podczas rozstrzygania danego sporu, w przypadku sprzeczności między wskazówkami otrzymanymi od sądu krajowego wyższej instancji a orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości.

Podstawa prawna: art. 267 TFUE.

Pytania prejudycjalne

1. Czy zgodna z art. 167, art. 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy VAT oraz z prawem do bezstronnego sądu, uznanym na mocy art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, zwanej dalej „Kartą”, za ogólną zasadę prawa, w związku z podstawowymi zasadami proporcjonalności i pewności prawa, jest praktyka organu podatkowego, w ramach której

a) pomimo uznania, że transakcja gospodarcza odzwierciedlona w fakturze miała miejsce, odmawia się podatnikowi prawa do odliczenia z uwagi na to, że z całokształtu okoliczności, które uznaje za istotne – takich jak udział podwykonawców, ujawnione powiązania osobowe, organizacyjne i własnościowe, zachowanie wobec pracowników osoby wskazanej w umowie głównej zawartej między klientem a skarżącą jako osoba odpowiedzialna za utrzymywanie bieżących kontaktów oraz fakt, że warunki pracy pracowników były utrzymywane bez zmian u kolejnych podwykonawców – można wnioskować, że zachowanie skarżącej jest sprzeczne z wymogami wykonywania prawa, co skutkuje uznaniem, że działalność gospodarcza jest prowadzona w sposób sztuczny i została ona założona wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej sprzecznej z celem uregulowania VAT, nawet jeśli sporne okoliczności wynikają w sposób konieczny ze swobody umów prawa prywatnego oraz regulujących te umowy przepisów prawa cywilnego, prawa pracy i prawa podatkowego i nie pozostają w związku przyczynowym z prawem podatnika do odliczenia VAT?

b) uznaje się za unikanie opodatkowania okoliczność, że wystawca faktury pozostaje w zwłoce z zapłatą zadeklarowanych podatków i składek, mimo że organ podatkowy przyznał mu możliwość rozłożenia płatności na raty w celu uregulowania tej sytuacji, a ostatecznie ściągnął należność w postępowaniu egzekucyjnym przeciwko podwykonawcy, w wyniku czego finanse publiczne nie poniosły żadnej straty, czy też jedynie ukrywanie podatku przed organem podatkowym, to jest niezłożenie deklaracji i niezapłacenie podatku, stanowi oszustwo?

c) organ podatkowy, powołując się na tajemnicę skarbową, nie ujawnia podatnikowi w toku postępowania, jakie zachowanie zostało uznane za stanowiące unikanie opodatkowania – to jest charakteru naruszenia zobowiązania do zapłaty podatków i składek – a tym samym nie wskazuje podwykonawcy, którego dotyczy dane naruszenie, ani rodzaju podatku (lub składki), ani zakresu i okresu naruszenia, a jedynie czyni ogólne wzmianki w tym zakresie?

d) organ podatkowy nie tylko nakłada na podatnika, jako przesłankę skorzystania z prawa do odliczenia, wyłącznie na podstawie istnienia powiązań osobowych i organizacyjnych między podatnikiem a podwykonawcą, obowiązek weryfikacji (zobowiązania podatkowego jego podwykonawcy), co nie należy do jego obowiązków i do przeprowadzenia której nie jest upoważniony, lecz – jedynie na podstawie tej okoliczności – domniemywa, że podatnik posiada wiedzę o zobowiązaniu podatkowym podwykonawcy, bez zbadania istoty wiedzy

posiadanej przez podatnika oraz okoliczności, czy wiedza ta mogła być uzyskana w sposób uprawniony (z uwzględnieniem tajemnicy skarbowej), fizyczny i logiczny? Czy okoliczność, że powiązania osobowe i organizacyjne zostały ustanowione przez osoby fizyczne ma jakiegokolwiek znaczenie dla uznania, że posiadanie tej wiedzy zostało udowodnione?

e) organ podatkowy, bez wyczerpującego zbadania właściwej podstawy prawnej, ustala, kto jest pracodawcą, z którym pracownik pozostaje w stosunku pracy, opierając się nie na umowie o pracę ustanawiającej stosunek pracy, ani na tożsamości osoby rejestrującej stosunki pracy, ani na zgodnych oświadczeniach pracodawców i pracowników – co potwierdzają dokumenty – lecz na przeciwstawnym oświadczeniu dwóch pracowników (obecnie tylko jednego), na okolicznościach nawiązania stosunków pracy z byłymi podwykonawcami, na podobieństwie warunków pracy i na zachowaniu członka zarządu pierwszego pracodawcy, będącego jednocześnie osobą kontaktową dla celów umowy głównej?

f) organ podatkowy stosuje swoje ustalenia dotyczące wcześniejszych okresów w sposób dosłowny do kolejnych okresów, bez uwzględnienia zmian istotnych okoliczności faktycznych w poszczególnych okresach, w szczególności zaniku powiązań osobowych i organizacyjnych oraz, pomimo zmian tych okoliczności faktycznych, nie bada wpływu, jaki te zmiany miały w danym okresie na dokonaną przez organ podatkowy ocenę istnienia nadużycia prawa, sztucznego charakteru prowadzonej działalności gospodarczej, istnienia oszustwa, czy też wiedzy posiadanej w tym zakresie przez podatnika?

2. Czy, w świetle odpowiedzi udzielonej na poprzednie pytanie, sprzeczna z przywołanymi powyżej przepisami dyrektywy VAT, w szczególności z zasadą pewności prawa, jest wyrażona w orzecznictwie zasada, zgodnie z którą gdy pomiędzy skarżącą a wystawcami faktur można ustalić powiązanie osobowe, które może wywierać wpływ również na wykonanie transakcji gospodarczej objętej fakturą, można stwierdzić, bez dalszego badania wiedzy posiadanej przez podatnika, że podatnik jest świadomy unikania opodatkowania będącego rezultatem niezapłacenia zobowiązania podatkowego?

3. Czy wskazane powyżej postępowanie organu podatkowego jest jako całość zgodne z ciążącym na organie podatkowym obowiązkiem udowodnienia, w sposób wymagany prawem, obiektywnych okoliczności w zakresie odliczenia VAT, czy też stanowi ono ocenę opartą na domniemaniach i przypuszczeniach, biorąc również pod uwagę ustanowioną przez Trybunał Sprawiedliwości zasadę, zgodnie z którą przepisy prawa krajowego dotyczące kwestii dowodowych nie mogą podważać skuteczności prawa Unii?

4. Czy sprzeczne z art. 267 TFUE, zasadą pierwszeństwa prawa Unii oraz prawem do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu, o którym mowa w art. 47 Karty, są:

– okoliczność, że sąd krajowy ostatniej instancji, powołując się na różnice w stanie faktycznym, nie stosuje orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości z tego względu, że przedmiotem postępowania, które doprowadziło do wydania orzeczenia Trybunału, jest dostawa towarów, podczas gdy przedmiotem toczącego się postępowania jest świadczenie usług, bądź z tego względu, że obiektywna okoliczność, na którą powołano się w sprawie toczącej się przed sądem, jest tylko jedną z obiektywnych okoliczności badanych w orzeczeniu Trybunału Sprawiedliwości mającym zastosowanie w sprawie, zatem znaczenie miałyby, co najwyżej, jedynie część tego orzeczenia;

– okoliczność, że sąd krajowy ostatniej instancji, w ramach postępowania kasacyjnego, odstępuje od wyroku Trybunału Sprawiedliwości wydanego w rozpatrywanej sprawie w następstwie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i wydaje orzeczenie sprzeczne z tym wyrokiem, nie wszczynając przy tym samemu postępowania prejudycjalnego, pomimo unaocznienia w jego orzeczeniu sprzeczności w zakresie wykładni prawa Unii?

5. Czy w świetle konieczności poszanowania praw i zasad przywołanych w poprzednim punkcie oraz obowiązku niestosowania prawa krajowego sprzecznego z prawem Unii, sąd państwa członkowskiego, któremu sąd ostatniej instancji nakazał ponowne rozpoznanie sprawy, w drugim postępowaniu może odstąpić od wytycznych udzielonych przez sąd ostatniej instancji – który nie wystąpił z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – jeżeli uzna, że wytyczne te są sprzeczne z prawem Unii, bądź jeżeli, po zobowiązaniu go do ponownego rozpoznanie sprawy, Trybunał Sprawiedliwości wydał orzeczenie dotyczące tej samej kwestii prawnej w sprawie o podobnym stanie faktycznym, które jest sprzeczne z wykładnią przepisów prawa, w oparciu o którą nakazano ponowne rozpoznanie sprawy, czy też możliwe jest odstąpienie od obowiązku nałożonego przez sąd krajowy ostatniej instancji i zastosowanie późniejszego orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości jedynie wówczas, gdy sąd, który ma ponownie rozpoznać sprawę, wystąpi w nowym postępowaniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym?

Przywołane przepisy prawa Unii

Artykuł 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej.

Artykuł 9, art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 220 i art. 226 dyrektywy 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; zwanej dalej „dyrektywą VAT”.

Wyroki wydane w sprawach: Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373 oraz Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, a także postanowienia wydane w sprawach: Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673; Crewprint, C-611/19, EU:C:2020:674 oraz A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26.

Przywołane przepisy prawa krajowego

Paragraf 1 ust. 7, § 2 ust. 1 i § 97 ust. 4 i 6 az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawy nr XCII z 2003 r. kodeks postępowania podatkowego).

Paragraf 119 ust. 1, § 120 lit. a) i § 127 ust. 1 lit. a) az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy nr CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej).

Paragraf 110 i § 115 ust. 2 a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (ustawy nr I z 2017 r. o postępowaniu sądowoadministracyjnym).

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania głównego

- 1 Pegazus Busz Kft., zwana dalej „skarżącą”, zawarła z Bombardier Transportation Hungary Kft., zwaną dalej „klientem”, umowę o świadczenie usług drogowego transportu pasażerskiego w okresie od dnia 1 września 2012 r. do dnia 30 czerwca 2016 r. W celu świadczenia usług skarżąca korzystała w kolejnych okresach z różnych podwykonawców: Pegazus Travel Kft, Zoccoli Építőipari Kft, Déda Szerviz Kft i HEPA Busz Kft. Jednakże personel wykonujący przewozy pozostawał ten sam przez cały okres obowiązywania umowy.
- 2 Postępowanie główne dotyczy drugiego, trzeciego i czwartego kwartału 2015 r., czyli okresów, w których podwykonawcą skarżącej była spółka Déda Szerviz Kft. Pomiędzy właścicielami i członkami zarządów tych dwóch spółek istniały powiązania rodzinne lub przyjacielskie, które jednak znikły już w okresie, którego dotyczy postępowanie główne. Obie spółki posiadały również oddziały pod tym samym adresem. Podobne powiązania istniały między skarżącą a niektórymi innymi podwykonawcami.
- 3 Déda Szerviz Kft. pozostawała w znacznej zwłoce z płatnością składek odprowadzanych przez pracodawcę. W celu uregulowania tej sytuacji spółka złożyła wniosek o rozłożenie płatności na raty, na co organ podatkowy wyraził zgodę. Jednakże, ze względu na narastające odsetki, jej zadłużenie nadal rosło, a gdy spółka nie była już w stanie wywiązać się z zobowiązania, organ podatkowy sprzedał jej autobusy w drodze licytacji i uchylił jej numer identyfikacji podatkowej. Skarżąca została wówczas zmuszona do korzystania z usług nowego podwykonawcy.
- 4 W wyniku kontroli podatkowej przeprowadzonej przez organ podatkowy pierwszej instancji, organ ten wydał dwie decyzje, w których stwierdził istnienie zaległości podatkowej wynikającej z odmowy prawa do odliczenia VAT przez skarżącą za przywołane powyżej okresy podatkowe. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcja ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry), zwana dalej „drugą stroną postępowania”, jako organ podatkowy drugiej instancji, utrzymała te decyzje w mocy.

- 5 Zdaniem drugiej strony postępowania stosunki umowne między skarżącą a jej podwykonawcami pozbawione były rzeczywistej treści ekonomicznej i były one wykorzystywane, po pierwsze, w celu uniknięcia obowiązku zapłaty składek z tytułu zatrudniania pracowników, a po drugie, w celu znacznego i długoterminowego obniżenia zobowiązań podatkowych skarżącej za pomocą faktur wystawianych przez podwykonawców. Z racji powiązań osobowych i organizacyjnych z podwykonawcami skarżąca wiedziała lub powinna była wiedzieć, że uczestniczy w czynnościach mających na celu unikanie opodatkowania. W rezultacie odliczenie VAT na podstawie tych faktur nie mogło zostać zaakceptowane.
- 6 Skarżąca wniosła skargę na te decyzje do sądu odsyłającego. Sąd odsyłający w wydanym wyroku zmienił decyzje drugiej strony postępowania i stwierdził nieważność zobowiązania podatkowego uznanego za należne od skarżącej wraz z karą pieniężną i odsetkami za zwłokę. W uzasadnieniu wyroku powołano się na wyrok wydany w połączonych sprawach Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373 oraz postanowienie wydane w sprawie Crewprint, C-611/19, EU:C:2020:674. W szczególności wskazano, że brak zapłaty, bądź częściowa zapłata VAT lub składek przez podwykonawcę wystawiającego faktury, nie może sama w sobie stanowić podstawy do odmowy odliczenia VAT, podobnie jak okoliczność, że druga strona postępowania uznała korzystanie z podwykonawcy za ekonomicznie nieuzasadnione, bądź że istniało powiązanie organizacyjne lub osobowe między podatnikiem a wystawcą faktury.
- 7 Kúria (sąd najwyższy, Węgry), który rozstrzygał skargę kasacyjną, uchylił wyrok sądu odsyłającego i nakazał mu ponowne rozpoznanie sprawy. W jego ocenie, po pierwsze, z całokształtu okoliczności oraz przedstawionych powiązań osobowych, organizacyjnych i własnościowych można wywieść, że faktury były fikcyjne; po drugie, podwykonawcy, wystawiając dokumenty potwierdzające, umożliwiali skarżącej prowadzenie działalności bez odprowadzania należnych podatków i składek, lecz z odliczaniem VAT. Potwierdza to okoliczność, że przez cały okres obowiązywania umowy z klientem usługi świadczyli zawsze ci sami pracownicy, a ich stosunki pracy nie uległy zmianie. Ich zadania i wynagrodzenia były takie same, niezależnie od podwykonawcy, u którego byli zatrudnieni. Dlatego też celem tych umów nie było uzyskanie przychodów oferowanych przez rynek, lecz uzyskanie niezgodnej z prawem korzyści podatkowej. Z uwagi na przywołane powyżej powiązania skarżąca musiała mieć świadomość działalności podwykonawców, ich sytuacji ekonomicznej oraz tego, czy byli skłonni do odprowadzania podatków i składek.
- 8 W związku z tym Kúria (sąd najwyższy) udzielił sądowi odsyłającemu wytycznych, aby ten, rozstrzygając ponownie sprawę, wziął pod uwagę ustalenia przedstawione powyżej oraz zawarte w podobnych orzeczeniach Kúria (sądu najwyższego) wydanych w następstwie decyzji organów podatkowych dotyczących poprzednich okresów podatkowych, a opartych na tym samym stanie faktycznym. Zgodnie z § 110 ust. 3 w związku z § 115 ust. 2 a közigazgatási

perrendtartásól szóló 2017. évi I. törvény (ustawy nr I z 2017 r. o postępowaniu sądowoadministracyjnym) wytyczne te są wiążące dla sądu niższej instancji.

Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym

- 9 *Skarżąca* twierdzi, że zleciła podwykonawcom świadczenie przedmiotowych usług, ponieważ chciała skoncentrować się na innej działalności. Umowa z klientem przewidywała, że członkowie jej zarządu mieli pozostawać w bezpośrednim kontakcie z kierowcami autobusów, którzy byli pracownikami podwykonawców. Ponadto powiązania osobowe między skarżącą a jej podwykonawcą, na które powołuje się druga strona postępowania, nie istniały już w okresie, którego dotyczy postępowanie główne. Okoliczność, że pomimo kolejnych zmian podwykonawców, pracownikami była zawsze ta sama grupa osób, znajdowała wytłumaczenie w tym, że charakter i częstotliwość świadczonych usług transportowych wymagały lokalnych kierowców, których liczba była ograniczona.
- 10 Zdaniem *drugiej strony postępowania* podwykonawstwo pozbawione było rzeczywistej treści ekonomicznej. Poprzez powiązania osobowe i organizacyjne z podwykonawcami przedstawiciel skarżącej był osobą, która w istocie wykonywała uprawnienia pracodawcy w stosunku do pracowników przez cały okres objęty kontrolą. Podwykonawstwo miało na celu wyłącznie umożliwienie skarżącej unikania zapłaty składek z tytułu zatrudniania pracowników oraz obniżenia zobowiązań podatkowych poprzez odliczenie VAT z faktur wystawianych przez podwykonawców.

Zwięzłe uzasadnienie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 11 Na wstępie sąd odsyłający zauważa, że w postępowaniu głównym zostały spełnione przesłanki odliczenia VAT określone w wyroku Mahagében i Dávid, sprawy C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373: skarżąca jest podatnikiem; świadczenie usług faktycznie miało miejsce; wykazano, że skarżąca wykorzystwała usługi do przeprowadzenia transakcji podlegających opodatkowaniu, co wynika z dokumentów potwierdzających i zeznań świadków, oraz że skarżąca zapłaciła za świadczone usługi wynagrodzenie, w tym VAT, na podstawie faktur wystawionych zgodnie z obowiązującymi wymogami formalnymi.
- 12 W odniesieniu *pierwszego pytania prejudycjalnego, lit. a)*, sąd odsyłający wskazuje, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości wybór struktury organizacyjnej i umownej uznanej za najbardziej odpowiednią dla zmniejszenia obciążeń podatkowych nie stanowi sam w sobie nadużycia prawa. Okoliczność, że koszty składek z tytułu zatrudniania pracowników ponosili podwykonawcy, uzasadniona jest obowiązującymi przepisami prawa. Ponadto, umowy pomiędzy głównym wykonawcą a danym podwykonawcą przewidywały zapłatę wynagrodzenia, zatem ich celem było uzyskanie przychodów.

- 13 W odniesieniu *pierwszego pytania prejudycjalnego, lit. b)*, sąd odsyłający zwraca się z pytaniem, czy okoliczność, że przedsiębiorstwo pozostawało w zwłoce z zapłatą zobowiązań podatkowych, w odniesieniu do których złożyło wnioski i uzyskało zgodę na ich zapłatę w ratach, lecz ostatecznie kwota zaległości podatkowych została ściągnięta wyłącznie w drodze postępowania egzekucyjnego, jest sama w sobie wystarczająca, aby wykazać istnienie unikania opodatkowania.
- 14 *Pierwsze pytanie prejudycjalne, lit. c)*, dotyczy tego, czy organ podatkowy wypełnił w postępowaniu głównym spoczywający na nim ciężar dowodu w odniesieniu do uznania systemu fakturowania za sztuczny. W tym zakresie sąd odsyłający przywołuje wyrok Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, w którym Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że do organu podatkowego należy dokładne określenie znamion oszustwa, przedstawienie dowodu popełnienia oszustwa i wykazanie, że podatnik brał udział w oszustwie lub powinien mieć jego świadomość. W postępowaniu głównym z decyzji wydanych przez organ podatkowy nie wynika dokładnie, jakie podatki lub składki stanowią zaległość podwykonawcy, ani jaka jest ich wysokość. Druga strona postępowania nie ujawniła tych informacji skarżącej, powołując się na tajemnicę skarbową.
- 15 *Pierwsze pytanie prejudycjalne, lit. d)*, dotyczy sprzeczności ujawnionej przez okoliczność, że organ podatkowy, w odniesieniu do powiązań osobowych i organizacyjnych, oczekiwał, że skarżąca, w ramach należytej staranności, będzie znać dotyczące podwykonawców informacje, które stanowią tajemnicę skarbową, podczas gdy organ ten w wydanej decyzji nie wymienił wyraźnie konkretnych danych powołując się na okoliczność, że stanowiły one tajemnicę skarbową. Sąd odsyłający wskazuje również, że bardziej prawdopodobne jest, iż powiązania, o których mowa w opisie stanu faktycznego w postępowaniu głównym, spowodowały przekazanie informacji w drugą stronę, a ponadto, że powiązania te znikły już w rozpatrywanym okresie.
- 16 *Pierwsze pytanie prejudycjalne, lit. e)*, dotyczy ustalenia przez drugą stronę postępowania, że po przejściu pracowników podwykonawcy do innego podwykonawcy, ich kategoria zawodowa, zakres obowiązków i wynagrodzenie pozostały takie same, co prowadzi do wniosku, że skarżąca działała w sposób oszukańczy, ponieważ w rzeczywistości była pracodawcą, bowiem działalność tych pracowników była wykonywana w interesie skarżącej. Sąd odsyłający wskazuje jednak, że fakt, iż okoliczności te nie uległy zmianie, był konieczną konsekwencją tego, że niezmienione pozostało świadczenie będące przedmiotem umowy głównej zawartej z klientem, zatem nie stanowiło to obiektywnej okoliczności uzasadniającej odmowę prawa do odliczenia VAT.
- 17 W odniesieniu do stwierdzenia przez Kúria (sąd najwyższy), że stosunek pracy pracowników nie uległ zmianie, sąd odsyłający wyjaśnia, że zgodnie z ustawodawstwem z zakresu prawa pracy obowiązującym w czasie zajścia okoliczności faktycznych swoboda wyboru pracowników w odniesieniu do nawiązania stosunku pracy była zasadniczo ograniczona do wyboru między

podpisaniem a niepodpisaniem umowy o pracę. Co więcej, w świetle obowiązującego ustawodawstwa z zakresu prawa pracy możliwe i zgodne z prawem jest przejście pracowników przez nowego pracodawcę na tych samych warunkach. W konsekwencji okoliczność zarzucana skarżącej wynikała w istocie z przepisów prawa pracy oraz była korzystna dla pracowników, a tym samym nie może być ona uznana za działanie oszukańcze.

- 18 W odniesieniu do udziału przedstawicieli skarżącej w procesie przeniesienia pracowników, do którego zarówno druga strona postępowania, jak i Kúria (sąd najwyższy) przywiązywały dużą wagę, sąd odsyłający uważa, że nie ma to wpływu na wykonywanie przez skarżącą prawa do odliczenia VAT. Zgodnie z umową zawartą z klientem osoby te były odpowiedzialne za utrzymywanie kontaktu z klientem. Osoby te brały udział jako przedstawiciele skarżącej, gdy poinformowano o przejściu pracowników pomiędzy podwykonawcami, zaś ich działania nie miały wpływu na nawiązanie nowych stosunków pracy.
- 19 Wreszcie, sąd odsyłający uważa za konieczne wskazać, że zgodnie z dokumentami znajdującymi się w aktach sprawy zdecydowana większość pracowników oświadczyła, że to członek zarządu Déda Szerviz Kft. wykonywał w stosunku do nich w spornym okresie uprawnienia pracodawcy. Jedyne przeciwne oświadczenie zawierało błędy co do innych okoliczności faktycznych, co poddaje w wątpliwość jego wiarygodność.
- 20 W odniesieniu *pierwszego pytania prejudycjalnego, lit. f)*, sąd odsyłający wskazuje, że w przypadku Zoccoli Kft. i – począwszy od dnia 19 września 2014 r. – Déda Szerviz Kft. nie istniały już podnoszone przez drugą stronę postępowania powiązania osobowe i organizacyjne oraz że okoliczność ta nie wywarła żadnego wpływu na warunki zatrudnienia pracowników. Co więcej, po rozwiązaniu umowy zawartej pomiędzy skarżącą a klientem, nowy główny wykonawca, będący podmiotem całkowicie niezależnym od skarżącej, również świadczył usługi w ramach podobnej struktury i, w dużej mierze, z tymi samymi pracownikami. Powstaje zatem pytanie, czy druga strona postępowania obowiązana jest uwzględniać w swoich decyzjach dotyczących kolejnych okresów zmiany, jakie zaszły w odniesieniu do okoliczności, czy też może po prostu opierać się na okolicznościach podnoszonych w odniesieniu do poprzednich okresów.
- 21 W odniesieniu *drugiego pytania prejudycjalnego* sąd odsyłający zwraca się o wyjaśnienie, czy na podstawie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości istnieją obiektywne okoliczności, w świetle których druga strona postępowania może odstąpić od zbadania zakresu wiedzy podatnika.
- 22 *Trzecie pytanie prejudycjalne* dotyczy tego, czy jako przesłankę wykonania prawa do odliczenia VAT organ podatkowy może zgodnie z prawem uznawać wymóg, aby podatnik monitorował, czy strona, z którą zawarł umowę, wykonała swoje zobowiązania w zakresie deklarowania i zapłaty nie tylko VAT, lecz także innych podatków.

- 23 *Pytania prejudycjalne czwarte i piąte* dotyczą sprzeczności, jaką sąd odsyłający dostrzega między orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości a praktyką sądów krajowych w odniesieniu do przesłanek ograniczenia prawa do odliczenia VAT. Jego zdaniem sądy krajowe, powołując się na różnice w stanie faktycznym lub obiektywne okoliczności i nie występując z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, unikają stosowania zasad określonych w postanowieniach wydanych w sprawach *Crewprint*, C-611/19, EU:C:2020:674, oraz *Vikingo Fóvállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673.
- 24 W drodze *drugiej części czwartego pytania prejudycjalnego* sąd odsyłający zwraca się o wyjaśnienie, czy w przypadku gdy Kúria, w ramach postępowania kasacyjnego, zamierza przyjąć rozstrzygnięcie odmienne od wyroku wydanego na podstawie orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości wydanego w sprawie wszczętej wskutek wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – ze względu na sprzeczność z wykładnią przepisów prawa przedstawioną w jego orzeczeniu – jest on zobowiązany, jako sąd ostatniej instancji, do wystąpienia z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.
- 25 *Piąte pytanie prejudycjalne* dotyczy okoliczności, że orzeczenie Kúria w wydane postępowaniu głównym – bez wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – zostało wydane przed wydaniem przez Trybunał Sprawiedliwości wyroków w sprawach *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, EU:C:2022:950, oraz *A.T.S. 2003*, C-289/22, EU:C:2023:26, w których przedstawiono kwestie prawne identyczne z rozpatrywanymi w niniejszej sprawie, dotyczące okoliczności, w których odmówiono prawa do odliczenia VAT, oraz zakwalifikowania tych okoliczności przez organ podatkowy jako nadużycia prawa, a także analogicznego systemu oceny dowodów. Zważywszy jednak na okoliczność, że sprawa będąca przedmiotem postępowania głównego podlega ponownemu rozpoznaniu, sąd odsyłający mógłby uwzględnić orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości jedynie wówczas, gdyby pominął wytyczne udzielone mu przez Kúria.