

Wyłączenie jawności niektórych dokumentów w postępowaniu VAT

W sprawie zakończonej kwestionowaną decyzją ostateczną organ zasadnie wyłączył z akt sprawy niektóre dokumenty/ fragmenty dokumentów, poddając je anonimizacji ze względu na interes publiczny, przez który należy rozumieć ochronę danych osób, które nie były bezpośrednio związane z kwestionowanymi transakcjami. (...) Wyłączenie jawności określonych dokumentów nie pozbawiło skarżącego prawa do obrony. Dokumenty wyłączone nie były jedynymi dowodami brnymi pod uwagę przy rozstrzygnięciu sprawy i zostały ocenione łącznie z innymi dowodami w ramach swobodnej oceny dowodów.

Wyrok WSA w Białymstoku z 8.3.2023 r., I SA/Bk 41/23

Z uzasadnienia: (...) Rozstrzygnięcie zapadło w następującym stanie faktycznym:

Decyzją z (...)9.2015 r. nr (...) Dyrektor UKS w B. dokonał odmiennego od zadeklarowanego przez R.G. (dalej powoływany jako: skarżący) rozliczenia w podatku VAT za okresy sierpień, wrzesień i październik 2013 r.

Wskutek odwołania przez skarżącego od tej decyzji Dyrektor IS w B. decyzją z (...)12.2015 r., nr (...) utrzymał w mocy decyzję organu I instancji.

Skarżący wywiódł skargę od tej decyzji. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku wyrokiem z 18.4.2016 r., I SA/Bk 27/16 oddalił skargę. Skarga kasacyjna została zaś oddalona przez NSA wyrokiem z 6.6.2018 r., I FSK 1234/16.

Pismem z (...)12.2019 r. skarżący, reprezentowany przez pełnomocnika, zwrócił się o wznowienie postępowania zakończonego ostateczną decyzją Dyrektora IS w B. z (...)12.2015 r. nr (...). Jako podstawę żądania wznowienia przedmiotowego postępowania wskazał art. 240 § 1 pkt 11 ustawy z 29.8.1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm., dalej: OrdPU) oraz wyrok TSUE z 16.10.2019 r. C-189/18.

Decyzją z (...)6.2020 r. nr (...) Dyrektor IAS w B. (dalej powoływany jako DIAS, organ) odmówił uchylenia ww. decyzji ostatecznej. W następstwie odwołania od tej decyzji organ decyzją z (...)8.2020 r. nr (...) utrzymał w mocy decyzję wydaną 2.6.2020 r.

Skarżący wywiódł skargę od tej decyzji. Wojewódzki Sąd Administracyjny w B. wyrokiem z 4.11.2020 r., I SA/Bk 695/20 oddalił skargę. Skarga kasacyjna została zaś oddalona przez NSA wyrokiem z 31.5.2022 r., I FSK 1819/20.

W międzyczasie pismem z (...)8.2020 r. skarżący, reprezentowany przez pełnomocnika, zwrócił się o wznowienie postępowania zakończonego ww. ostateczną decyzją. Jako podstawę żądania wznowienia przedmiotowego postępowania ponownie wskazał art. 240 § 1 pkt 11 OrdPU, a tym razem wyrok TSUE z 4.6.2020 r. w sprawie C-430/19.

Postanowieniem z (...)9.2020 r. nr (...) DIAS, mając na uwadze wniosek strony z (...)8.2020 r., wznowił postępowanie podatkowe w sprawie zakończonej przedmiotową decyzją z (...)12.2015 r. nr (...).

Decyzją z (...)10.2022 r. nr (...) DIAS odmówił uchylenia ww. decyzji ostatecznej.

W uzasadnieniu decyzji organ wskazał, że wyrok TSUE z 4.6.2020 r. C-430/19 nie ma takiego wpływu na treść wydanej decyzji ostatecznej, o jakim mowa w art. 240 § 1 pkt 11 OrdPU,

który implikowałby konieczność uchylenia tej decyzji. W ocenie organu postępowanie w sprawie zakończonej decyzją ostateczną w żaden sposób nie naruszyło przywołanej wyżej tezy z orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości. Uznał, że strona miała możliwość zapoznania się z materiałem dowodowym w sprawie i wypowiedzenia się w tej kwestii. W ocenie DIAS prawo do zapoznania z materiałem dowodowym i oceny materiału dowodowego nie może być interpretowane w ten sposób, że wyłącza działanie przepisów chroniących tajemnicę skarbową czy dane osobowe.

Według DIAS organ podatkowy zasadnie dokonał wyłączenia z akt sprawy niektórych dokumentów ze względu na interes publiczny, którym będzie ochrona danych osób, które nie były bezpośrednio związane z kwestionowanymi transakcjami.

Na powyższą decyzję skargę do WSA w Białymstoku wywiódł skarżący, zaskarżając je w całości i podnosząc zarzuty naruszenia:

- 1) art. 120 i art. 121 § 1 OrdPU (...).
- 2) art. 245 § 1 w związku art. 240 § 1 pkt 11 OrdPU (...).

W uzasadnieniu skargi skarżący wskazał, że w przedmiotowej sprawie nie przedstawiono skarżącemu jako podatnikowi dowodów na jego udział w przestępstwie podatkowym do chwili obecnej, a było na to ponad 7 lat, a zebrane dowody na rzekomy jego udział w przestępstwie mającym na cel wyłudzenie podatku od towarów od towarów i usług dotyczą podmiotów trzech nieznanymi skarżącemu, które to dowody utajniono i odmówiono zapoznania się z nimi, powołując się na bliżej nieokreślony interes publiczny. Dodaj, że organ odmawia mu ponownie dostępu do rzekomych dowodów przestępstwa.

Mając na uwadze powyższe, skarżący wniósł o uchylenie w całości zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej jej wydanie decyzji z (...)10.2022 r. jako niezgodnych z prawem. (...)

Wojewódzki Sąd Administracyjny w B. zważył, co następuje.

(...) Rozpoznając sprawę według powyższych kryteriów, należy uznać, że skarga nie zasługuje na uwzględnienie.

W niniejszej sprawie należało rozważyć, czy postępowanie wznowieniowe zostało przeprowadzone przez organ w sposób prawidłowy. Spór koncentruje się przy tym na uznaniu, czy wyrok TSUE w sprawie C-430/19 ma taki wpływ na kwestionowaną w postępowaniu nadzwyczajnym decyzję ostateczną, o jakim mowa w przepisie art. 240 § 1 pkt 11 OrdPU, zgodnie z którym, w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznowia się postępowanie, jeżeli orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma wpływ na treść wydanej decyzji.

Rozstrzygając ten spór, podkreślić należy w pierwszej kolejności, że wznowienie postępowania jest instytucją nadzwyczajną, stanowiącą wyjątek od zasady trwałości decyzji administracyjnej. Dlatego też postępowanie wznowieniowe toczy się w ściśle określonych ramach prawnych, a jego przedmiotem nie może być ponowne rozpoznanie sprawy we wszystkich jej aspektach, lecz jedynie zbadanie, czy wystąpiły wyjątkowe okoliczności, precyzyjnie wyliczone w art. 240 § 1 OrdPU. Wznowienie postępowania, w ramach którego dopuszczalna jest weryfikacja decyzji ostatecznej w trybie nadzwyczajnym, nie może więc zastępować kontroli sprawowanej w postępowaniu zwykłym w ramach postępowania odwoławczego. **Wyłącznym celem tego postępowania jest ustalenie, czy postępowanie zakończone ostateczną decyzją dotknięte było jedną z kwalifikowanych wad przewidzianych w art. 240 § 1 OrdPU, a następnie, w zależności od poczynionych ustaleń, wydanie jednego z możliwych rozstrzygnięć, przewidzianych w art. 245 § 1 OrdPU.**

Powyższe rozgraniczenie zakresów obu rodzajów postępowań, a mianowicie postępowania zwykłego, w ramach którego wydana została ostateczna decyzja DIAS w przedmiocie podatku od towarów i usług od postępowania nadzwyczajnego, zakończonego zaskarżoną do sądu decyzją o odmowie uchylecia – w wyniku wznowienia postępowania – objętej wnioskiem strony decyzji ostatecznej, ma istotne znaczenie dla prawidłowej oceny zasadności zarzutów skargi. Instytucja wznowienia postępowania podatkowego nie może być bowiem wykorzystywana do ponownej pełnej merytorycznej kontroli decyzji ostatecznej wydanej w postępowaniu zwykłym, ponieważ nie jest to kontynuacja postępowania zwykłego, a odrębne, nadzwyczajne postępowanie. Toczy się ono tylko w zakresie oceny, czy zachodzą przesłanki określone w art. 240 § 1 OrdPU i w takim też zakresie rozstrzygnięcie organu podatkowego podlega kontroli sądowej.

Uwzględniając powyższe uwagi, sąd stwierdza, że organ prawidłowo ocenił, że w rozpatrywanym przypadku nie zaistniała przesłanka wznowieniowa z art. 240 § 1 pkt 11 OrdPU, wobec czego uprawniony był w oparciu o przepis art. 245 § 1 pkt 2 OrdPU do wydania decyzji odmawiającej uchylecia decyzji dotychczasowej.

Przypomnieć trzeba, że przesłanka określona w art. 240 § 1 pkt 11 OrdPU umożliwia wznowienie postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną, jeżeli orzeczenie TSUE ma wpływ na treść wydanej decyzji. Z treści tego przepisu wynika bowiem, że nie każde orzeczenie TSUE stanowi podstawę wznowienia, musi mieć ono bowiem wpływ na treść wydanej decyzji. Ponadto w przypadku tej podstawy wznowienia postępowania nie może zachodzić żaden automatyzm w jej stosowaniu, polegający jedynie na ustaleniu, czy norma prawna, stanowiąca podstawę prawną ostatecznej decyzji administracyjnej, była przedmiotem orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości (zob. np. wyroki NSA z 23.1.2013 r., I FSK 152/12, i z 3.6.2015 r., I FSK 520/14, dostępne w CBOSA).

O spełnieniu przesłanki zawartej w tym przepisie można mówić, jeżeli orzeczenie TSUE ma wpływ na treść wydanej decyzji, tzn. pomiędzy decyzją ostateczną a wyrokiem Trybunału istnieje związek tego rodzaju, że w świetle orzeczenia TSUE winna zapaść decyzja o treści innej niż decyzja rzeczywiście wydana (vide: *S. Presnarowicz* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. *L. Eteł*, Gdańsk 2020, art. 240 i przywołane tam orzecznictwo). W wyroku z 25.7.2017 r., I FSK 513/17, NSA podkreślił, że w przepisie tym chodzi o taką sytuację, w której decyzja ostateczna została wydana z zastosowaniem przepisów prawa krajowego, będących implementacją do porządku krajowego norm

unijnych lub bezpośrednio norm prawa unijnego, przy ich wykładni, której wadliwość wykazał TSUE w orzeczeniu wydanym już po dniu, w którym decyzja stała się ostateczna. **Wadliwość ta ma być przy tym tego rodzaju, że uwzględnienie wykładni przedstawionej przez TSUE wymusiłoby wydanie odmiennego rozstrzygnięcia** (zob. też wyrok NSA z 8.11.2019 r., I FSK 943/17, dostępny w CBOSA).

Odnosząc się zatem do podstawowej w niniejszej sprawie kwestii wpływu wyroku TSUE z 4.6.2020 r. w sprawie C-430/19 na treść decyzji ostatecznej DIAS, należy zwrócić uwagę na kontekst prawny, w jakim wydawane było wspomniane orzeczenie Trybunału, o czym zresztą w zaskarżonej do sądu decyzji wspominał organ odwoławczy.

We wniosku o wznowienie postępowania i stwierdzenie nieważności decyzji wymiarowej odnośnie VAT za miesiące od sierpnia do października za 2013 r. opartym na ww. orzeczeniu Trybunału skarżący powoływał się na okoliczność, że w toku postępowania organ podatkowy wykorzystał dowody zebrane w sprawie innych podmiotów. Ponadto podatnik nie miał dostępu do wszystkich dowodów, a takie działania pozbawiło go prawa do skutecznej obrony. Prawo podatnika zostało ograniczone również z uwagi na brak możliwości weryfikacji informacji zawartych w dowodach stanowiących podstawę do wydania decyzji.

W tym kontekście odnieść się należy do uzasadnienia wyroku TSUE C-430/19, w którym Trybunał przypomniał w tezie 29, że **poszanowanie prawa do obrony stanowi ogólną zasadę prawa Unii, która powinna być stosowana wówczas, gdy organ administracyjny ma podjąć w stosunku do danej osoby wiążącą się z niekorzystnymi dla niej skutkami**. Owa ogólna zasada znajduje zastosowanie w okolicznościach, w których organ administracyjny podaje podatników procedurze kontroli podatkowej w celu zapewnienia poboru w pełnej wysokości należnego VAT na terytorium danego państwa członkowskiego i zwalczania oszustw podatkowych (zob. podobnie wyroki: z 9.11.2017 r., *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:845, pkt 26, 27; a także z 16.10.2019 r., *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 40). Dalej Trybunał wskazał w tezie 30, że integralną częścią poszanowania prawa do obrony jest prawo do bycia wysłuchanym, które gwarantuje każdej osobie możliwość użytecznego i skutecznego przedstawienia swego stanowiska w trakcie postępowania administracyjnego przed wydaniem jakiegokolwiek decyzji, która mogłaby negatywnie wpłynąć na jej interesy.

W myśl orzecznictwa Trybunału zasada, zgodnie z którą adresat niekorzystnej dla niego decyzji musi mieć możliwość przedstawienia uwag przed wydaniem tej decyzji, ma na celu umożliwienie właściwemu organowi stosownego uwzględnienia wszystkich dowodów mających znaczenie dla sprawy. W celu zapewnienia skutecznej ochrony danej osoby zasada ta ma na celu również umożliwienie tej osobie skorygowania błędów lub uwzględnienie okoliczności dotyczących jej sytuacji osobistej, które przemawiają za wydaniem bądź za niewydaniem danej decyzji lub za taką czy inną treścią tej decyzji (zob. podobnie wyrok z 16.10.2019 r., *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

Trybunał Sprawiedliwości UE podkreślił następnie w tezie 31 wyroku, że chociaż krajowe organy podatkowe nie mają ogólnego obowiązku zapewnienia pełnego dostępu do posiadanych przez nie akt ani okazania z urzędu dokumentów i informacji stanowiących podstawę planowanej decyzji, niemniej w krajowym postępowaniu administracyjnym dotyczącym kontroli i określenia podstawy opodatkowania VAT jednostka powinna mieć umożliwiony, na swój wniosek, dostęp

do informacji i dokumentów znajdujących się w aktach sprawy administracyjnej i uwzględnionych przez organ publiczny w celu wydania decyzji, chyba że względy interesu ogólnego uzasadniają ograniczenie dostępu do tych informacji i dokumentów (wyrok z 9.11.2017 r., *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, pkt 32, 39).

Na gruncie rozpatrywanej sprawy na uwagę zasługuje okoliczność, że określone dokumenty zostały zanonimizowane z uwagi na ochronę interesu publicznego. Tymczasem w sprawie C-430/19 Trybunał orzekł w realiach, w których sąd odsyłający zauważył, że krajowe organy podatkowe odmówiły podatnikowi możliwości zapoznania się z mającymi znaczenie informacjami, o dostęp do których podatnik ów wnosił we właściwym czasie, i sąd ten nie stwierdził istnienia żadnego celu interesu ogólnego uzasadniającego tę odmowę.

Analizując zatem polskie uregulowania w kontekście wyroku ww. TSUE, który w powyższym zakresie odwołuje się również do orzeczenia w sprawie C-189/18 (*Glencore*), wskazać należy, że **strona ma niewątpliwie, stosownie do treści art. 178 § 1 OrdPU, prawo wglądu w akta sprawy, sporządzania z nich notatek, odpisów oraz sporządzania kopii przy wykorzystaniu własnych przenośnych urządzeń, które to prawo przysługuje również po zakończeniu postępowania.**

W przepisie art. 179 § 1 OrdPU postanowiono jednak, że art. 178 OrdPU nie stosuje się do znajdujących się w aktach sprawy dokumentów zawierających informacje niejawne, a także do innych dokumentów, które organ podatkowy wyłączy z akt sprawy ze względu na interes publiczny. Użyte w art. 179 § 1 OrdPU pojęcie „interesu publicznego” nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane. Niemniej jednak, posiłkując się dotychczasowym dorobkiem judykatury, można przyjąć, że przez „interes publiczny” należy rozumieć korzyść służącą ogółowi, dyrektywę postępowania, nakazującą respektowanie takich wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, jak: sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy publicznej (zob. np. wyrok WSA w G. z 13.1.2016 r., I SA/Gd 1277/15 i przywołane w nim orzeczenia).

W wyroku z 5.2.2020 r., II FSK 648/18 (dostępny: orzeczenia.nsa.gov.pl) NSA wskazał, że interesem publicznym jest także dobro osób trzecich, których dotyczą wyłączone z akt sprawy dokumenty, w szczególności gdy zawierają istotne informacje o tych podmiotach gospodarczych lub osobach. W zakresie użytego w art. 179 § 1 OrdPU pojęcia interes publiczny mieści się także potrzeba ochrony tajemnicy w zakresie informacji o kontrahentach podmiotu, z którym podatnik zawierał transakcje, w sytuacji gdy transakcje te nie mają znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy. Podmioty prowadzące działalność gospodarczą, informacje o danych identyfikacyjnych ich kontrahentów i o obrotach z tymi kontrahentami traktują jako dane stanowiące tajemnicę handlową. **Oczywistym jest, że pojęcie interesu publicznego wymaga, żeby kontrahent podatnika, u którego organy podatkowe przeprowadziły czynności sprawdzające lub kontrolę podatkową w celu uzyskania informacji na temat transakcji dokonanych z podatnikiem, wskutek tych czynności nie został narażony na ujawnienie informacji stanowiących jego tajemnicę handlową, które nie mają znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy podatnika.**

Czynny udział strony w postępowaniu podatkowym nie może naruszać prawa do ochrony innych podatników. W sytuacji gdy organ podatkowy prowadzi postępowanie dotyczące kilku stron, powinien im udostępniać materiały dotyczące wspólnej dla nich sytuacji procesowej w granicach określonych przedmiotem orzekania oraz bez

ograniczeń materiały dotyczące strony występującej z żądaniem ich udostępnienia. Jeżeli natomiast zakres materiałów uzyskanych od różnych stron lub organów przekracza ramy wspólnego dla nich stanu faktycznego, to organ podatkowy ma obowiązek zachowania w tajemnicy danych, które nie są dla stron wspólne (zob. *P. Pietrasz* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. *L. Eteł*, Gdańsk 2020, art. 179 oraz np. wyrok NSA z 22.6.2020 r., II FSK 2834/19 wraz z przywołanym tam orzecznictwem).

Wobec powyższego uznać należało za Dyrektorem IAS, że w sprawie zakończonej kwestionowaną decyzją ostateczną organ zasadnie wyłączył z akt sprawy niektóre dokumenty/fragmenty dokumentów, poddając je anonimizacji ze względu na interes publiczny, przez który należy rozumieć ochronę danych osób, które nie były bezpośrednio związane z kwestionowanymi transakcjami. W szczególności chodzi tu o dokumenty zawierające informacje dotyczące innych podmiotów niż strona, których nie można było udostępniać skarżącemu, bowiem nie dotyczyły bezpośrednich relacji skarżącego i jego kontrahenta.

Wyłączenie jawności określonych dokumentów nie pozbawiło skarżącego prawa do obrony. Dokumenty wyłączone nie były jedynymi dowodami brnymi pod uwagę przy rozstrzygnięciu sprawy i zostały ocenione łącznie z innymi dowodami w ramach swobodnej oceny dowodów. Skarżącemu zapewniono przed wydaniem decyzji możliwość zapoznania się z dowodami zgromadzonym w aktach, na podstawie których wydano decyzje. Decyzja podatkowa została wydana przede wszystkim na podstawie analizy i oceny materiałów źródłowych z prowadzonej przez skarżącego działalności gospodarczej.

Skoro zaś dokumenty, których jawność wyłączono stronie, nie stanowiły wyłącznej podstawy rozstrzygnięcia organów podatkowych, to uprawniona jest teza organu, że wyrok TSUE, na który powołano się we wniosku o wznowienie postępowania, nie ma takiego wpływu na treść decyzji ostatecznej, o jakim mowa w art. 240 § 1 pkt 11 OrdPU. Okoliczność, że strona nadal nie została zapoznana z całością zebranego materiału dowodowego, łącznie z tym wyłączonym z akt, nie może zaś prowadzić do uchylecia kwestionowanej decyzji ostatecznej.

Podkreślenia wymaga, że z wyroku C-430/19 Trybunału wynika, że dostęp do informacji i dokumentów znajdujących się w aktach sprawy administracyjnej może być ograniczony względami interesu ogólnego.

Względami interesu ogólnego jest m.in. interes osób trzecich, ze względu na który wyłączono określone materiały z akt przedmiotowej sprawy. Ustalenia organów podatkowych oparte zaś były o materiał dowodowy jawny dla strony postępowania. Poza tym sporna decyzja ostateczna była kontrolowana przez sąd administracyjny, który podzielił stanowisko organu odwoławczego co do fikcyjności zakwestionowanych faktur. Wojewódzki Sąd Administracyjny uznał, że w przedmiotowej sprawie organy podatkowe zebrały i w sposób wyczerpujący rozpatrzyły cały materiał dowodowy. W sprawie podjęto wszystkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Zebrane dowody zostały poddane wszechstronnej ocenie zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów. Podjęte wnioski odpowiadają zasadom logiki i doświadczenia życiowego. Poza zakresem zainteresowania organów nie pozostała żadna okoliczność, która mogłaby stanowić o zaniechaniu podjęcia czynności zmierzających do pełnego zgromadzenia materiału dowodowego, o skutku stanowiącym o jej wadliwości.

W tym stanie rzeczy sąd nie widzi podstaw do uznania, że postępowanie zakończone wydaniem decyzji ostatecznej, kwestionowanej

aktualnie w trybie nadzwyczajnym, naruszało przywołaną wyżej tezę pierwszą orzeczenia TSUE C-430/19. Zdaniem sądu również druga z też Trybunału, na którą powołał się skarżący, nie ma takiego wpływu na treść decyzji ostatecznej, który determinowałby konieczność jej uchylecia.

W analizowanym wyroku C-430/19 TSUE powołał się na utrwalone orzecznictwo Trybunału, wskazując, że **krajowe organy administracyjne i sądowe powinny odmówić możliwości korzystania z prawa do odliczenia, jeżeli na podstawie obiektywnych dowodów zostanie wykazane, że prawo to jest podnoszone w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie** (teza 42). Jeżeli jest tak w wypadku, gdy oszustwo podatkowe jest popełnione przez samego podatnika, to tak samo jest również wtedy, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT.

W związku z tym można odmówić podatnikowi prawa do odliczenia jedynie pod warunkiem, że zostanie wykazane na podstawie obiektywnych dowodów, że podatnik, któremu towary lub usługi stanowiące podstawę prawa odliczenia zostały dostarczone lub wyświadczone, wiedział lub powinien był wiedzieć, że przez nabycie owych towarów lub usług uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot występujący na wcześniejszym lub późniejszym etapie łańcucha tych dostaw lub usług (teza 43). Odpowiadając na pytania prejudycjalne rumuńskiego sądu, Trybunał orzekł, że zasady regulujące stosowanie przez państwa członkowskie wspólnego systemu VAT, w szczególności zasady neutralności podatkowej i pewności prawa, należy interpretować w ten sposób, że – w przypadku istnienia zwykłych, nieudowodnionych podejrzeń krajowego organu podatkowego co do rzeczywistego dokonania transakcji gospodarczych, w wyniku których wystawiono fakturę – stoją one na przeszkodzie temu, aby podatnikowi będącemu odbiorcą owej faktury odmówiono możliwości skorzystania z prawa do odliczenia VAT, gdy nie jest on w stanie przedstawić – poza rzeczoną fakturą – innych dowodów na rzeczywisty charakter dokonanych transakcji gospodarczych.

W rozpatrywanej sprawie sąd podzielił ocenę Dyrektora IAS, że nie zaistniały w niej zwykłe, nieudowodnione podejrzania co do rzeczywistego dokonania transakcji gospodarczych przez Skarżącego.

Należy zauważyć, że w sprawie wymiarowej skarżącego (VAT za VIII–X 2013 r.), WSA w B. wyrokiem z 18.4.2016 r., I SA/Bk 27/16

oddalił skargę. Skarga kasacyjna została zaś oddalona przez NSA wyrokiem z 6.6.2018 r., I FSK 1234/16.

Wojewódzki Sąd Administracyjny podzielił stanowisko organów, że faktury wystawione na rzecz skarżącego nie dokumentowały faktycznych zdarzeń gospodarczych, a były narzędziem do wyłudzenia podatku VAT, nie mogły one stanowić podstawy obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. Skarżący wiedział o powyższym lub powinien był wiedzieć, tym bardziej że czynnie uczestniczył w opisanym procederze.

Organy podatkowe w sprawie podatnika podjęły niezbędne działania w celu wyjaśnienia stanu faktycznego, umożliwiając stronie czynny udział w postępowaniu, na każdym jego etapie, respektując tym samym naczelną zasadę procedury podatkowej wyrażoną w OrdPU. Dokonały rozpatrzenia zebranego materiału dowodowego, tj. skompletowano materiał dowodowy, dopuszczając wszystkie dostępne dowody, które w istotny sposób miały wpływ na podjęcie ustaleń. Na gruncie rozpatrywanego przypadku na uwagę zasługuje okoliczność, że organy podatkowe włączyły do akt sprawy materiały zgromadzone w innych postępowaniach, w zakresie, w jakim to było niezbędne do dokonania ustaleń dotyczących bezpośrednio skarżącego i jego sytuacji prawnopodatkowej.

Wyłączenie jawności niektórych dokumentów nie pozbawiły natomiast skarżącego prawa do skutecznego zakwestionowania w trakcie toczącego się postępowania ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych. **Skarżącemu i jego pełnomocnikowi zapewniono możliwość zapoznania się z dowodami zgromadzonymi w aktach, w tym z dowodami pochodzącymi z postępowań dotyczących innych podmiotów w zakresie związanym z przedmiotem postępowania prowadzonego wobec skarżącego, z którego to prawa strona skorzystała przed wydaniem decyzji.**

W sprawie skarżącego organy podatkowe swojego stanowiska w decyzji nie oparły na niepopartych dowodami domniemaniach. Zgromadzony materiał dowodowy został poddany dogłębnej analizie, ponadto został on porównany z dokumentami, pochodzącymi z innych postępowań. Sprawa podatkowa została rozstrzygnięta z uwzględnieniem zasady określonej w art. 191 OrdPU, tj. na podstawie wszechstronnej swobodnej oceny i analizy całokształtu materiału dowodowego zgromadzonego zgodnie z wytycznymi art. 187 tej ustawy.

Stwierdzając, że zaskarżona decyzja nie narusza prawa, skargę należało oddalić na podstawie art. 151 PostSądAdmU.

KOMENTARZ

Komentowany wyrok WSA w Białymstoku wpisuje się w linię orzeczniczą sądów administracyjnych, która potwierdza, że niedawne wyroki Trybunału Sprawiedliwości UE w sprawach z 4.6.2020 r., SC C.F. SRL, C-430/19 oraz z 16.10.2019 r., *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18 nie przyniosły rewolucji polskiemu podatnikom.

Jak wynika z ww. orzeczenia TSUE z 2020 r., unijną zasadę poszanowania prawa do obrony przyjętą w prawie Unii należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy w ramach krajowych administracyjnych postępowań w zakresie VAT podatnik nie miał dostępu do informacji znajdujących się w jego aktach sprawy administracyjnej i uwzględnionych przy wydawaniu decyzji administracyjnej, a rozpatrując sprawę sąd stwierdza, iż w wypadku niewystąpienia tej nieprawidłowości postępowanie mogłoby doprowadzić do odmiennego rezultatu, zasada ta wymaga stwierdzenia nieważności owej decyzji.

Sąd administracyjny w Białymstoku stwierdził, że ww. wyrok TSUE z 2020 r. nie miał wpływu na treść wydanej przez organ podatkowy ostatecznej decyzji. W efekcie – WSA nie dopatrzył się podstaw do wznowienia postępowania podatkowego oraz zmiany wydanej wobec podatnika decyzji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny przypomniał, że nie każde orzeczenie TSUE stanowi podstawę wznowienia postępowania podatkowego zakończonego ostateczną decyzją. Musi mieć ono bowiem wpływ na treść wydanej decyzji. O spełnieniu przesłanki wznowienia postępowania można mówić, jeżeli pomiędzy decyzją ostateczną a wyrokiem Trybunału istnieje związek tego rodzaju, że w świetle orzeczenia TSUE winna zapaść decyzja o treści innej niż decyzja rzeczywiście wydana.

Zdaniem sądu – w analizowanej sytuacji nie doszło do sytuacji, w której orzeczenie TSUE doprowadziłoby do konieczności innego rozpoznania sprawy podatnika.

Sąd zauważył, że dokumenty, których jawność wyłączono stronie, nie stanowiły wyłącznej podstawy rozstrzygnięcia organów podatkowych. Okoliczność, że podatnik nadal nie został zapoznany z całością zebranego materiału dowodowego, łącznie z tym wyłączonym z akt, nie może – zdaniem sądu – prowadzić do uchylenia kwestionowanej decyzji ostatecznej. Sąd podkreślił, że z wyroku TSUE wynika, że dostęp do informacji i dokumentów znajdujących się w aktach sprawy administracyjnej może być ograniczony względami interesu ogólnego (takim interesem była zaś ochrona danych osób trzecich).

Wojewódzki Sąd Administracyjny stwierdził również, że dokumenty wyłączone z akt sprawy nie były jedynymi dowodami brnymi pod uwagę przy rozstrzygnięciu sprawy i zostały ocenione łącznie z innymi dowodami w ramach swobodnej oceny dowodów. Skarżącemu zapewniono przed wydaniem decyzji możliwość zapoznania się z dowodami zgromadzonymi w aktach, na podstawie których wydano decyzje. Decyzja podatkowa została wydana przede wszystkim na podstawie analizy i oceny materiałów źródłowych z prowadzonej przez skarżącego działalności gospodarczej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku zwrócił również uwagę, że o kompletności materiału dowodowego zebranego w sprawie przesądził NSA w prawomocnym wyroku oddalającym skargę kasacyjną podatnika w sprawie dotyczącej pierwotnej decyzji wobec podatnika. Sąd stwierdził, że zebrane w ramach toczącego się postępowania dowody pozwoliły na jednoznaczne rozstrzygnięcie objętej tym postępowaniem sprawy podatkowej. Sąd nie zwrócił jednak uwagi na to, że wyrok NSA w sprawie podatnika również zapadł przed omawianym wyrokiem TSUE (NSA, oceniając zebrany materiał dowodowy, nie znał interpretacji przedstawionej przez Trybunał Sprawiedliwości UE).

Jakub Warniło, doradca podatkowy i Szef Zespołu Postępowań Podatkowych w MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy