

Sprawa C-643/20

Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości

Data wpływu:

30 listopada 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Veszprémi Törvényszék (sąd w Veszprém, Węgry)

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

23 listopada 2020 r.

Strona skarżąca:

ENERGOTT Fejlesztő és Vagyonkezelő Kft.

Druga strona postępowania:

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

Przedmiot postępowania głównego

Postępowanie sądowoadministracyjne w sprawach podatkowych.

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

W pierwszej kolejności wykładnia art. 90 ust. 1 i 2 dyrektywy [Rady] 2006/112/WE [z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT” lub „podatkiem”)] w świetle właściwego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości oraz zasad skuteczności i równoważności w celu określenia, w szczególności, momentu, w którym państwa członkowskie mogą określić początek biegu terminu przedawnienia zwrotu VAT w odniesieniu do wierzytelności, które stały się ostatecznie nieściągalne.

W drugiej kolejności wykładnia art. 90 ust. 1 i 2 oraz art. 273 dyrektywy 2006/112 w świetle tego samego orzecznictwa oraz zasad skuteczności, równoważności i neutralności opodatkowania VAT w celu określenia, w szczególności, czy przywołane orzecznictwo i zasady stoją na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego, zgodnie z którą: (i) po pierwsze, oczekuje się od podatników przeprowadzenia czynności windykacyjnych, co stanowi warunek zwrotu VAT związanego z wierzytelnościami, które stały się ostatecznie nieściągalne; (ii) po drugie, w przypadku braku zapłaty ze strony usługobiorcy, spółka świadcząca usługę musi niezwłocznie zaprzestać jej świadczenia, ponieważ w przeciwnym razie nie może ona uzyskać zwrotu VAT związanego z wierzytelnościami, które stały się ostatecznie nieściągalne.

W trzeciej kolejności wykładnia art. 90 ust. 1 i 2 oraz art. 273 dyrektywy 2006/112, a także art. 15–17 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, w świetle przywołanego orzecznictwa i zasad, w celu ustalenia konkretnie, czy wspomniane orzecznictwo i zasady stoją na przeszkodzie zastosowaniu zestawu przesłanek ustanowionych wcześniej w odniesieniu do zwrotu VAT w oparciu o postanowienie Trybunału Sprawiedliwości w sprawie *Porr Építési Kft.* (C-292/19, niepublikowane, EU:C:2019:901), lecz bez żadnej podstawy prawnej, o istnieniu którego to zestawu przesłanek podatnicy nie wiedzieli.

Podstawa prawna: art. 267 TFUE

Pytania prejudycjalne

- 1) Czy art. 90 ust. 1 i 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „dyrektywą VAT”, (przy uwzględnieniu w szczególności wyroku *Enzo Di Maura* [C-246/16] i postanowienia *Porr Építési Kft.* [C-292/19]), a także podstawowe zasady prawa Unii Europejskiej dotyczące skuteczności i równoważności, należy interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie nie mogą ustalić początku biegu terminu przedawnienia w odniesieniu do zwrotu VAT związanego z wierzytelnościami, które stały się ostatecznie nieściągalne, na dzień wcześniejszy niż dzień, w którym wierzytelność stanowiąca podstawę VAT podlegającego zwrotowi staje się nieściągalna?
- 2) Czy art. 90 ust. 1 i 2 oraz art. 273 dyrektywy VAT (przy uwzględnieniu w szczególności wyroku *Enzo Di Maura* [C-246/16] i postanowienia *Porr Építési Kft.* [C-292/19]), a także podstawowe zasady prawa Unii Europejskiej dotyczące skuteczności i równoważności, [obok] zasady neutralności podatkowej, należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego, zgodnie z którą w odniesieniu do zwrotu VAT związanego z wierzytelnością, która stała się ostatecznie nieściągalna, oczekuje się od podatnika, że poza zgłoszeniem tej wierzytelności w postępowaniu likwidacyjnym podejmie on inne działania

w celu ściągnięcia należnej kwoty, co stanowi przesłankę dokonania zwrotu VAT?

- 3) Czy art. 90 ust. 1 i 2 oraz art. 273 dyrektywy VAT (przy uwzględnieniu w szczególności wyroku Enzo Di Maura [C-246/16] i postanowienia Porr Építési Kft. [C-292/19]), a także podstawowe zasady prawa Unii Europejskiej dotyczące skuteczności i równoważności, [obok] zasady neutralności podatkowej, należy interpretować w ten sposób, że [stoją one na przeszkodzie] praktyce państwa członkowskiego, zgodnie z którą w przypadku braku zapłaty przedsiębiorstwo świadczące usługę powinno niezwłocznie zaprzestać jej świadczenia, ponieważ jeżeli tego nie zrobi i w dalszym ciągu będzie świadczyć usługę, również nie może ono żądać zwrotu VAT związanego z wierzytelnościami, które stały się ostatecznie nieściągalne, nawet jeżeli wierzytelności te stały się nieściągalne w późniejszym okresie?
- 4) Czy art. 90 ust. 1 i 2 oraz art. 273 dyrektywy VAT i art. 15–17 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (przy uwzględnieniu w szczególności wyroku Enzo Di Maura [C-246/16] i postanowienia Porr Építési Kft. [C-292/19]), a także podstawowe zasady prawa Unii Europejskiej dotyczące skuteczności i równoważności, [obok] zasady neutralności podatkowej, należy interpretować w ten sposób, że [przepisy i zasady te stoją na przeszkodzie] temu, aby po wydaniu postanowienia Porr Építési Kft. organy państwa członkowskiego odpowiedzialne za zapewnienie przestrzegania prawa ustanowiły bez żadnej podstawy prawnej przesłanki wskazane w pytaniach od drugiego do czwartego, przy czym ten zestaw przesłanek nie był oczywisty dla podatnika, zanim wierzytelności te stały się ostatecznie nieściągalne?

Przywołane przepisy prawa Unii

- Artykuły 15–17 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz.U. 2012, C 326, s. 391).
- Artykuł 90 ust. 1 i 2 i art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).
- Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w szczególności: wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887; postanowienie z dnia 24 października 2019 r., Porr Építési Kft., C-292/19, niepublikowane, EU:C:2019:901; wyrok z dnia 21 czerwca 2020 r., SCT d.d., C-146/19, EU:C:2020:464; wyrok z dnia 5 czerwca 2014 r., Kone i in., C-557/12, EU:C:2014:1317; wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Álmos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328; wyrok z dnia 15 października 2020 r., E. (VAT – obniżenie podstawy opodatkowania),

C-335/19, EU:C:2020:829; oraz wyrok z dnia 28 marca 2019 r., Cogeco Communications, C-637/17, EU:C:2019:263.

- Sprawa FGSZ, C-507/20, zawisła przed Trybunałem Sprawiedliwości.

Przywołane przepisy prawa krajowego

- Paragraf 4 ust. 3 lit. b) i § 164 ust. 1, 2, 2a i 3 az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawy XCII z 2003 r. o ordynacji podatkowej, zwanej dalej „poprzednią ustawą o ordynacji podatkowej”).
- Paragraf 1, § 6 ust. 3 lit. b), § 65 ust. 1, § 196 ust. 1–6, § 202 ust. 1 i 2, § 209 ust. 1 oraz § 271 ust. 2 i 7 az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (ustawy CL z 2017 r. o ordynacji podatkowej, zwanej dalej „ustawą o ordynacji podatkowej”).
- Paragraf 137 i § 139 ust. 1 i 2 az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (ustawy CLI z 2017 r. o administracji podatkowej, zwanej dalej „ustawą o administracji podatkowej”).
- Paragraf 55 ust. 1 i 2, § 56, § 58 ust. 1 oraz § 77 ust. 1–10 az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o VAT”).
- Paragraf 78 ust. 1 az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII. 28.) Korm. rendelet (dekrety rady ministrów nr 465 z dnia 28 grudnia 2017 r. zatwierdzającego przepisy wykonawcze do postępowania administracyjnego w sprawach podatkowych, zwanego dalej „dekretem w sprawie postępowania podatkowego”).
- Paragraf 4 ust. 23 a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (ustawy LXXXI z 1996 r. o podatku od spółek i podatku od dywidendy, zwanej dalej „ustawą o podatku od spółek”).
- Paragraf 3 ust. 4 pkt 10 a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (ustawy C z 2000 r. o rachunkowości).

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania głównego

- 1 Skarżąca jest członkiem i przedstawicielem grupy podatników utworzonej dla celów VAT („grupa podatników”). Grupa Energott, jako czołowy operator w węgierskim sektorze energetycznym, świadczy usługi publiczne na rzecz społeczeństwa (na przykład w zakresie dostawy wody pitnej i wody ciepłej, wytwarzania energii elektrycznej, ogrzewania miejskiego, usług kanalizacyjnych i usług komunalnych). Członkiem grupy, wśród innych spółek handlowych, jest D-ÉG Zrt., która jest spółką powiązaną w rozumieniu § 4 pkt 23 ustawy o podatku od spółek.

- 2 Dużą część spośród partnerów handlowych skarżącej stanowią należące bezpośrednio lub pośrednio do jednostek samorządu terytorialnego spółki, na rzecz których grupa Energott świadczyła usługi przewidziane w przepisach prawa, które to przepisy nie pozwalały na przerwanie ich świadczenia w przypadku braku zapłaty. Skarżąca grupa podatników wystawiła faktury za usługi świadczone w okresie od kwietnia 2007 r. do grudnia 2016 r. wobec siedmiu dłużników, którzy w czasie gdy miała miejsce transakcja podlegająca opodatkowaniu posiadali ważny numer identyfikacji podatkowej i nie byli objęci postępowaniem upadłościowym, likwidacyjnym lub postępowaniem w przedmiocie rozwiązania spółki na drodze sądowej.
- 3 Dłużnicy ci nie zapłacili faktur, a w międzyczasie postanowiono o rozwiązaniu dwóch z nich, jeden z dłużników został rozwiązany na drodze sądowej, zaś wobec trzech innych, to jest Dél-Mezőföldi Víziközmű Üzemeltető Kft., Székesfehérvári Fűtőerőmű i D-ÉG Épületgépészeti, Kereskedelmi Zrt., wszczęto postępowanie likwidacyjne. Mimo że we wszystkich przypadkach w toku postępowań likwidacyjnych zgłoszono niezapłacone jeszcze wierzytelności wobec trzech ostatnich spółek, duża część z nich, z powodu braku wystarczających środków, nie została ściągnięta lub została ściągnięta jedynie w niewielkiej części i w związku z tym stały się one ostatecznie nieściągalne.
- 4 Skarżąca obliczyła i wykazała w deklaracjach podatkowych podatek należny w okresach rozliczeniowych odpowiadających datom wystawienia faktur potwierdzających świadczenie usług. Złożone deklaracje podatkowe znajdują się w posiadaniu organów podatkowych.
- 5 Na podstawie § 196 ustawy o ordynacji podatkowej w dniu 31 grudnia 2019 r. skarżąca złożyła w Nemzeti Adó és Vámhivatal Fejér Megyei Adó és Vámigazgatósága (dyrekcji ds. podatków i cel komitatu Fejér, Węgry, zwanej dalej „organem podatkowym pierwszej instancji”) wniosek o zwrot kwoty 76 565 379 HUF odpowiadającej kwocie zapłaconego wcześniej VAT i wynikającej z faktur wystawionych w odniesieniu do wierzytelności, które stały się nieściągalne, oraz należnych od tej kwoty odsetek. Skarżąca przywołała w uzasadnieniu swego wniosku wydany przez Trybunał Sprawiedliwości wyrok Di Maura (C-246/16) oraz postanowienie Porr Építési Kft. (C-292/19). Wniosła ona również o zapłatę z urzędu odsetek od kwoty VAT podlegającej zwrotowi, jeżeli rzeczywisty zwrot kwoty VAT miałby nastąpić po ustawowym terminie zwrotu tego podatku.
- 6 Decyzją z dnia 13 lutego 2020 r. organ podatkowy pierwszej instancji uwzględnił częściowo ten wniosek. W uzasadnieniu decyzji wskazał, że pięcioletni termin przedawnienia upłynął w dniu 31 grudnia 2018 r.
- 7 Zgodnie z przywołanym uzasadnieniem decyzji termin przedawnienia regulują przepisy ustawy o ordynacji podatkowej obowiązujące w chwili rozpoczęcia jego biegu. Bieg terminu przedawnienia prawa do rozliczenia VAT rozpoczyna się od momentu złożenia deklaracji podatkowej (w przypadku braku złożenia deklaracji

- od upływu terminu do jej złożenia) w zależności od daty każdej faktury, a w przypadku deklaracji korygujących różnice na korzyść podatnika od daty złożenia tych deklaracji.
- 8 Daty faktur, o których mowa w decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, odnoszą się do okresu od kwietnia 2007 r. do listopada 2013 r., a zatem deklaracja VAT (miesięczna) obejmująca ostatnią fakturę została (lub powinna była zostać) złożona w grudniu 2013 r. w związku z czym przedawniła się ona w dniu 31 grudnia 2018 r. W odniesieniu do deklaracji dotyczących tych faktur podatnik nie złożył deklaracji korygujących skutkujących zmniejszeniem jego zobowiązań podatkowych, zatem termin przedawnienia nie uległ zmianie. Podatnik może ubiegać się o zwrot VAT w odniesieniu do tych kwot, w przypadku których prawo do rozliczenia VAT nie uległo przedawnieniu w dniu 24 października 2019 r., to jest w dniu wydania przez Trybunał Sprawiedliwości postanowienia *Porr Építési Kft.* W rezultacie organ podatkowy pierwszej instancji stwierdził, że prawo do rozliczenia podatku uległo przedawnieniu w odniesieniu do łącznej kwoty VAT wynoszącej 73 208 755 HUF wyszczególnionej w załączniku do decyzji.
 - 9 Z kolei w odniesieniu do faktury, której kwota VAT wynosiła 2 882 736 HUF, organ podatkowy pierwszej instancji stwierdził, że podatnik nie dochodził w należyty sposób swego prawa do ściągnięcia należności wynikającej z tej faktury, w związku z czym jego wniosek w przedmiocie tej kwoty również został oddalony.
 - 10 Organ podatkowy pierwszej instancji zbadał treść faktur, w odniesieniu do których nie nastąpiło przedawnienie prawa do rozliczenia podatku, i stwierdził, że VAT wskazany w tych fakturach należy uznać ostatecznie za nieściągalny. Jednakże, powołując się na § 1 ustawy o ordynacji podatkowej, organ podatkowy stwierdził w odniesieniu do faktur wystawionych na rzecz *Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft.* i *D ÉG Épületgépészeti, Kereskedelmi Zrt.*, że podatnik nie wykazał, iż podjął wszelkie niezbędne środki w celu odzyskania lub ściągnięcia swoich wierzytelności, zatem nie dochodził on w sposób należyty swoich praw, a w konsekwencji oddalił wniosek podatnika również w zakresie zwrotu VAT w kwocie 3 356 625 HUF.
 - 11 Jednakże organ podatkowy pierwszej instancji uznał, że podatnik jest uprawniony do zwrotu tytułem VAT kwoty 473 889 HUF wynikającej z faktury wystawionej na rzecz *Dél-Mezőföldi Víziközmű Üzemeltető Kft.*
 - 12 Skarżąca wniosła od tej decyzji odwołanie do organu wyższej instancji.
 - 13 Po rozpatrzeniu wspomnianego odwołania organ podatkowy drugiej instancji decyzją z dnia 3 kwietnia 2020 r. (zwaną dalej „decyzją drugiej instancji”) utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję.
 - 14 W uzasadnieniu tej decyzji wskazano, że zgodnie z postanowieniem Trybunału Sprawiedliwości wydanym w sprawie *Porr Építési Kft.* państwo członkowskie musi umożliwić obniżenie podstawy opodatkowania podatkiem od wartości

do danej w przypadku, gdy podatnik może wykazać, iż wierzytelność, jaką ma wobec swego dłużnika, jest ostatecznie nieściągalna.

- 15 Stwierdzono także, że obniżenie podstawy opodatkowania jest ustawowo powiązane z zobowiązaniem podatnika do zapłaty podatku i dzieli jego los prawny, a w konsekwencji przepisy dotyczące pomocy budżetowej nie mają zastosowania w przypadku upływu terminu przedawnienia.
- 16 Organ podatkowy drugiej instancji przywołał również § 78 ust.1 dekretu w sprawie postępowania podatkowego, zgodnie z którym organy podatkowe mogą przeprowadzać kontrole do czasu przedawnienia prawa do rozliczenia podatku. Skoro zatem upłynął już termin przedawnienia, nie można zweryfikować zakresu czynności prawnej ani też przedmiotem kontroli nie może być niemożność ściągnięcia wymagalnych wierzytelności, niewypłacalność czy też okres trwania postępowania likwidacyjnego.
- 17 W odniesieniu do okresu, w którym nastąpiło już przedawnienie, nie jest możliwe zbadanie przesłanek zwrotu podatku, zatem zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa nie można dochodzić zwrotu podatku, ani w formie wniosku, ani też w formie deklaracji korygującej. W związku z tym stanowisko podatnika, że termin przedawnienia biegnie od momentu, w którym wierzytelność została stała się nieściągalna, jest zdaniem organu podatkowego drugiej instancji bezpodstawne.
- 18 Należy zauważyć, że organ podatkowy pierwszej instancji nie stosował przepisów ustawy o VAT, które weszły w życie w dniu 1 stycznia 2020 r.
- 19 Organ podatkowy drugiej instancji dokonał merytorycznego zbadania faktur, które nie uległy przedawnieniu. W tym zakresie w ramach badania sprawdził on, po pierwsze, czy podatnik wykazał, że wierzytelności stały się ostatecznie nieściągalne. W odniesieniu do sytuacji, w których podatnik wprowadził stwierdził niemożność odzyskania wierzytelności, lecz nie podjął wszelkich działań, jakich można było od niego oczekiwać w celu zapewnienia spłaty wierzytelności przez jego kontrahenta, lub w przypadku braku zapłaty nie rozwiązał stosunków handlowych, opierając się bezzasadnie na oczekiwaniu, że jego wierzytelności zostaną uregulowane, organ podatkowy drugiej instancji potwierdził, iż organ podatkowy pierwszej instancji zasadnie odmówił skarżącej zwrotu VAT. W tym kontekście wskazał on, że podatnik nie może przenosić na budżet konsekwencji niepodjęcia działań, których można było się z jego strony spodziewać.

Organ podatkowy drugiej instancji dodał, że postanowienie Trybunału Sprawiedliwości w sprawie *Porr Építési Kft.* gwarantuje podatnikowi możliwość odzyskania bezpośrednio od organów podatkowych VAT nienależnie zapłaconego na rzecz skarbu państwa. Jednakże zgodnie z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT podatnik jest zobowiązany do obniżenia podstawy opodatkowania w oparciu o przesłanki określone przez państwa członkowskie, zatem ten przepis prawa Unii przyznaje państwu członkowskiemu pewien margines swobody w zakresie

przesłanek i formalności, od których uzależnione jest obniżenie podstawy opodatkowania. Organy podatkowe państwa członkowskiego mogą zatem zbadać, czy podatnik uczynił wszystko, co możliwe, aby zapobiec temu, by wierzytelność stała się ostatecznie nieściągalna. Biorąc pod uwagę, że podatnik w tym zakresie zachowywał się bierne, nie można uznać, że w niniejszej sprawie zostały naruszone zasady skuteczności, proporcjonalności i neutralności podatkowej.

- 20 W toku postępowania przed organem podatkowym drugiej instancji organ ten stwierdził w odniesieniu do niezapłaconych faktur wystawionych na rzecz dwóch kontrahentów skarżącej, że faktury te nie dotyczyły usług, które mogłyby być związane z realizacją misji w zakresie służby publicznej, zatem na skarżącą nie ciążył prawny obowiązek ich świadczenia lub dalszego świadczenia, jeżeli kontrahent nie dokonał zapłaty. Ponadto zwrócił on uwagę, że skarżąca nie skierowała do swoich partnerów handlowych wezwań do zapłaty, chociaż można by było tego oczekiwać nawet w razie, gdyby istniał prawny obowiązek świadczenia usługi.
- 21 Zgodnie z 112/2012. (VI.4.) Korm. rendelet [dekretem rady ministrów 112/2012 z dnia 4 czerwca 2012 r.] rząd węgierski uznał spółkę Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft. za podmiot gospodarczy o szczególnym znaczeniu strategicznym i przyznał jej tymczasowe moratorium na płatności ze skutkiem natychmiastowym od dnia 29 czerwca 2012 r. Podatnik był właścicielem spółki Székesfehérvári Fűtőerőmű Kft. od dnia 23 lutego 2012 r., w związku z czym posiadał informacje na temat jej działalności i sytuacji ekonomicznej. Ponadto, ponieważ dłużnik od lat był jej klientem, skarżąca miała pełną świadomość, że notorycznie nie płaci on wynagrodzenia za usługi. Z tego powodu podatnik mógł zaprzestać świadczenia usługi, ponieważ przed udzieleniem moratorium na zapłatę nie był zobowiązany do jej świadczenia.
- 22 Jednakże przed wszczęciem postępowań likwidacyjnych skarżąca nie podjęła w stosunku do tych kontrahentów środków, które służyłyby uniknięciu tego, by wierzytelności stały się nieściągalne, zatem organ podatkowy pierwszej instancji, oddalając wniosek skarżącej, działał zgodnie z przepisami prawa.
- 23 Skarżąca zaskarżyła obie te decyzje, składając skargę w postępowaniu sądowoadministracyjnym, w której wniosła o uznanie ich za niezgodne z prawem i uchylenie.

Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym

- 24 Skarżąca podnosi, że prawo do uzyskania zwrotu VAT wynika z niemożności ściągnięcia wierzytelności – co jest potwierdzone również postanowieniem Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Porr Építési Kft. – zatem termin przedawnienia tego prawa rozpoczyna się, zgodnie z zasadą szczególną zawartą w § 164 ust. 1 zdanie drugie ustawy o ordynacji podatkowej, w ostatnim dniu roku, w którym wierzytelności stały się nieściągalne (w niniejszej sprawie w dniu

31 grudnia 2019 r.), a nie w dniu, w którym miała miejsce transakcja podlegająca opodatkowaniu.

- 25 Zdaniem skarżącej z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości jasno wynika, że w dniu, w którym złożyła ona wniosek o zwrot podatku, Węgry, działając niezgodnie z prawem, wciąż nie dokonały prawidłowej transpozycji art. 90 dyrektywy VAT do swojego systemu prawnego, ponieważ całkowicie wykluczyły możliwość późniejszego obniżenia podstawy opodatkowania VAT w związku z wierzytelnościami nieściągalnymi, aczkolwiek Trybunał Sprawiedliwości nie uważa, aby wyjątek przewidziany w art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT miał zastosowanie do VAT związanego z takimi wierzytelnościami.
- 26 Skarżąca wychodzi z założenia, że bieg terminu przedawnienia nie mógł rozpocząć się przed powstaniem prawa do zwrotu VAT, to jest przed powstaniem rzeczywistego prawa skarżącej do uzyskania zwrotu podatku.
- 27 Dodaje, że zgodnie z systematyką ustawy o ordynacji podatkowej do zwrotu podatku opartego na prawie Unii, w tym również do terminu przedawnienia zwrotu podatku, stosuje się przepisy dotyczące pomocy budżetowej.
- 28 Zdaniem skarżącej uzależnienie zwrotu VAT od spełnienia szeregu bardziej rygorystycznych przesłanek niż zawarte w tym uregulowaniu naruszałoby zasady prawa Unii dotyczące proporcjonalności, neutralności podatkowej i skuteczności.
- 29 Skarżąca uważa, że w chwili złożenia wniosku o zwrot VAT nie mogła powołać się na § 77 ustawy o VAT w celu obniżenia ex post podstawy opodatkowania, ponieważ prawo węgierskie nie przewidywało jeszcze takiej możliwości. W celu złożenia wniosku o zwrot uiszczonego VAT mogła ona zatem powołać się wyłącznie na prawo Unii. W konsekwencji podstawą złożonego wniosku o zwrot VAT nie są przepisy ustawy o VAT, lecz bezpośrednio przepis prawa Unii, to jest art. 90 dyrektywy VAT, a wniosek jest rozpatrywany w ramach procedury szczególnej uregulowanej w § 124/C poprzedniej ustawy o ordynacji podatkowej oraz § 196 nowej ustawy o ordynacji podatkowej.
- 30 Skarżąca zgadza się z organem podatkowym, że ogólne przepisy dotyczące terminów przedawnienia mające zastosowanie do zwrotu podatku nie mają zastosowania w postępowaniu szczególnym uregulowanym w § 196 ustawy o ordynacji podatkowej, ani też nie ma zastosowania § 202 ust. 1 zdanie drugie tej ustawy, który reguluje terminy przedawnienia, stanowiąc, że termin przedawnienia danego roszczenia liczy się od chwili powstania tego roszczenia.
- 31 Skarżąca uważa, że jest logicznie niemożliwe, aby jej prawo do zwrotu VAT powstało, zanim wierzytelność będąca jego podstawą stała się nieściągalna. Z tego względu skarżąca nie kwestionuje możliwości zaistnienia przedawnienia, lecz sposób zastosowania przedawnienia przez organy podatkowe, który narusza przywołane przepisy postępowania i zagraża skuteczności prawa Unii.

- 32 Skarżąca utrzymuje, że zasada, która wymaga należytego dochodzenia swoich praw, może zostać naruszona zgodnie z przepisami ustawy o ordynacji podatkowej jedynie w drodze czynności prawnej mającej na celu obejście przepisów prawa podatkowego lub przepisów prawa lokalnego. W niniejszej sprawie nie istnieje przepis prawa podatkowego, który skarżąca miałaby pozbawić jego funkcji społecznej. Zdaniem skarżącej zestaw przesłanek ustanowionych w odniesieniu do zwrotu VAT jest arbitralny i pozbawiony jakiejkolwiek podstawy prawnej.
- 33 Skarżąca podnosi, że w żadnym przypadku nie można jej zarzucić zachowania mającego na celu obejście przepisów prawa podatkowego, wręcz przeciwnie, uiszczała ona VAT zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego, w tym również podatek wynikający z faktur wystawionych z tytułu świadczenia usług, które nie zostały następnie zapłacone.
- 34 Skarżąca określa praktykę organów podatkowych polegającą na badaniu dla celów zwrotu VAT przesłanek, które nie mają oparcia ani w ogólnych przepisach ustawy o ordynacji podatkowej, ani w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości w tej materii, jako błędną.
- 35 Skarżąca uważa, że w ramach merytorycznego badania przesłanek zwrotu VAT z tytułu spornych faktur można brać pod uwagę jedynie orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości oraz przepisy ogólne ustawy o ordynacji podatkowej dotyczące zwrotu podatku, a nie przepisy ustawy o VAT, które weszły w życie w dniu 1 stycznia 2020 r.
- 36 Skarżąca powołuje się na wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie SCT d.d., wskazując, że w niniejszej sprawie wykroczyła ona poza to, czego według Trybunału Sprawiedliwości można by oczekiwać w celu ściągnięcia wierzytelności, ponieważ zgłosiła swoje wierzytelności w postępowaniu likwidacyjnym, jednak nie zostały one zaspokojone (lub zostały zaspokojone jedynie w niewielkiej części).
- 37 W odpowiedzi na skargę organ podatkowy wnosi o oddalenie wniesionej skargi oraz podtrzymuje stanowisko wyrażone w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji.
- 38 Organ podatkowy wskazuje, że ogólny, pięcioletni termin przedawnienia liczony od momentu, w którym miała miejsce transakcja podlegająca opodatkowaniu wyznacza moment znany stronom, ustalony z góry i sprzyjający zarówno świadczeniu usługi zgodnie z umową, jak i podjęciu działań mających na celu ściągnięcie należności, przy czym zdarzenia następujące później nie wpływają w żaden sposób na zobowiązanie podatkowe, ani na korzyść, ani na niekorzyść podatnika.
- 39 Jak podniosła skarżąca, w postępowaniu przed zaskarżonym organem podatkowym organ ten bada wymóg należytego dochodzenia swoich praw tylko w takim zakresie, w jakim służy to celom art. 273 dyrektywy VAT. Aby zapewnić prawidłowy pobór VAT, jest niezbędne, aby podatnik, który działa jako płatnik

podatku, podjął w odpowiednim czasie odpowiednie środki w tym celu oraz w celu wyeliminowania ryzyka utraty wpływów podatkowych.

Zwięzłe uzasadnienie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 40 Sąd odsyłający stoi na stanowisku, że nie może rozstrzygnąć sporu między stronami bez dokonania wykładni przepisów prawa Unii, a dokładnie art. 90 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT.
- 41 Prawo skarżącej do zwrotu podatku wynika z art. 90 dyrektywy VAT, zatem jego źródłem jest prawo Unii, którego ustawodawca węgierski nie transponował w sposób prawidłowy do wewnętrznego porządku prawnego. Z art. 90 dyrektywy VAT i związanego z nim orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości wynika, że ustawodawca węgierski zobowiązany był umożliwić zwrot VAT w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności.
- 42 Skarżąca również podniosła konieczność wystąpienia do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, powołując się w tym zakresie na zasadę skuteczności, która jej zdaniem stoi na przeszkodzie możliwości uznania przez organ podatkowy, że bieg terminu przedawnienia prawa do zwrotu VAT rozpoczął się w dniu, w którym prawo to jeszcze nie powstało.
- 43 Zasada równoważności również jest istotna w niniejszej sprawie, ponieważ krajowe organy podatkowe stosują surowszy reżim w odniesieniu do wniosków o zwrot VAT opartych na prawie Unii niż w odniesieniu do innych przypadków zwrotu podatku.
- 44 Skarżąca wskazała również, że odpowiedź na pytanie w przedmiocie terminu przedawnienia jest konieczna, lecz sama w sobie jest niewystarczająca, ponieważ zaskarżony organ podatkowy w swoich decyzjach oddalił część wniosku skarżącej w oparciu o dodatkowe przesłanki związane z wymogiem należytego dochodzenia jej praw.
- 45 Trybunał Sprawiedliwości w wielu wyrokach wskazał, że art. 90 dyrektywy VAT wywiera skutek bezpośredni, zatem jednostki mogą się na niego swobodnie powoływać przed sądami państw członkowskich w celu obrony swoich praw.
- 46 Pytanie prejudycjalne w niniejszej sprawie nie służy zatem dokonaniu przez Trybunał Sprawiedliwości wykładni przepisów prawa węgierskiego w dziedzinie przedawnienia, lecz zbadaniu zastosowania art. 90 dyrektywy VAT w świetle dwóch zasad prawa Unii, to jest (i) zasady skuteczności oraz (ii) zasady równoważności. Aczkolwiek Trybunał Sprawiedliwości nie miał jeszcze sposobności zbadania relacji między krajową regulacją przedawnienia a prawami wynikającymi z prawa Unii w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności, jednak orzekał on już w przedmiocie innych praw przyznanych przez prawo Unii.

- 47 W niniejszej sprawie powstaje pytanie, czy na podstawie węgierskiej regulacji przedawnienia można odmówić skarżącej dokonania przez nią, w oparciu o art. 90 dyrektywy VAT, obniżenia ex post podstawy opodatkowania, a tym samym podatku należnego, na tej podstawie, że zgodnie z praktyką organów podatkowych bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się w dniu, w którym podatnicy nie są jeszcze w stanie przewidzieć niemożności ściągnięcia ich wierzytelności i wynikającego z tego prawa do zwrotu VAT. Sąd krajowy stoi na stanowisku, że dla rozstrzygnięcia sporu istotne jest ustalenie, czy w przypadku braku przepisów prawa krajowego dopuszczalne jest określenie ex post, w drodze praktyki organów podatkowych państwa członkowskiego, formalnych przesłanek, które należy spełnić w celu skorzystania z prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT, to jest określenie zestawu przesłanek pozwalających na uznanie tego prawa.
- 48 Zdaniem skarżącej kwestia ta nie została jeszcze poruszona w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości. Przedmiotem sprawy FGSZ, zawisłej aktualnie przed Trybunałem Sprawiedliwości, są podstawowe zasady proporcjonalności, neutralności podatkowej i skuteczności, lecz różni się ona od niniejszej sprawy pod względem okoliczności faktycznych, ponieważ w sprawie tamtej nie bada się zestawu przesłanek dotyczących wymogu należytego dochodzenia prawa, zatem nie dotyczy ona zasady równowagi.