

**Sprawa C-270/24****Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

17 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:**

3 kwietnia 2024 r.

**Strona skarżąca:**

Granulines Invest Kft.

**Strona pozwana:**

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

**Przedmiot postępowania głównego**

Spór istniejący pomiędzy Granulines Invest Kft a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcją ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry) dotyczący prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT) wykazanego na fakturze za zakup maszyn.

**Przedmiot i podstawa prawna pytania prejudycjalnego**

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 167, 168 lit. a), art. 178 lit. a), i art. 226 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) w związku z zasadami neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności oraz art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „Kartą”).

Podstawa: artykuł 267 TFUE

### Pytania prejudycjalne

1. Czy jest zgodna z art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 226 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) oraz z prawem do rzetelnego procesu sądowego uznanym za ogólną zasadę prawa przez art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „Kartą”) w związku z zasadami neutralności podatkowej, proporcjonalności, skuteczności i pewności prawa praktyka organu podatkowego polegająca na odmawianiu podatnikowi prawa do zwrotu VAT ze względu na to, że pomimo rzeczywistego dokonania dostawy towarów i istnienia faktury oraz innych dokumentów księgowych potwierdzających tę dostawę, faktura ta jest fikcyjna, ponieważ transakcje gospodarcze w niej wykazane nie miały miejsca, a w konsekwencji transakcje te nie zostały zrealizowane pomiędzy stronami wymienionymi na tej fakturze, ponieważ:

- a) to podatek negocjował wszystkie kwestie z producentami, a dopiero po jego wycofaniu się z transakcji, wystawca faktury, mający siedzibę na terytorium kraju, zaangażował się w transakcję w celu spełnienia wymogów kredytu,
- b) maszyny zostały dostarczone bezpośrednio przez producenta do siedziby podatnika,
- c) data realizacji wskazana na fakturze jest nieprawdziwa,
- d) cena na fakturze była zawyżona,
- e) wystawca faktury jedynie częściowo i z opóźnieniem wywiązał się z obowiązku zapłaty [VAT]?

2. Czy art. 178 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by krajowy organ podatkowy odmówił prawa do zwrotu VAT wyłącznie na tej podstawie, że podatek posiada fakturę niespełniającą warunków przewidzianych w art. 226 pkt 6 i 7 tej dyrektywy, mimo że organ ten dysponuje wszelką dokumentacją i informacjami niezbędnymi do tego, by na podstawie tych faktur zweryfikować, czy zostały spełnione materialne przesłanki przewidziane prawem dla skorzystania z tego prawa?

- a) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie drugie, czy nakazanie podatnikowi skorygowania faktury stanowi w takim przypadku przesłankę zwrotu VAT?
- b) W przypadku odpowiedzi przeczącej na pytanie drugie, a także mając na uwadze zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności, czy w takim przypadku proporcjonalne jest nałożenie na podatnika grzywny podatkowej

w wysokości 200 %, czyli w wysokości grzywny, która może zostać nałożona w przypadku zatajenia przychodów lub sfałszowania i zniszczenia dokumentów potwierdzających, dokumentów księgowych i ewidencji?

3. Czy jest zgodna z ww. przepisami dyrektywy VAT, z prawem do rzetelnego procesu sądowego uznanym w art. 47 Karty oraz z zasadami skuteczności, proporcjonalności i neutralności podatkowej praktyka organu podatkowego polegająca na odmawianiu podatnikowi prawa do zwrotu VAT na tej podstawie, że pomimo tego, że transakcja gospodarcza wskazana na fakturze rzeczywiście miała miejsce, i z uwagi na to, że faktura ma charakter fikcyjny – z przyczyn wskazanych w pytaniu pierwszym i uznanych przez organ podatkowy za obiektywne – organ podatkowy automatycznie ocenia, bez badania żadnych innych okoliczności faktycznych, że zachowanie podatnika jest sprzeczne z wymogami zgodnego z prawem wykonywania tego prawa i na podstawie tego zachowania oraz bez wyraźnego zbadania elementu wiedzy [podatnika], że podatnik celowo uniknął zapłaty podatku za pomocą fałszywych transakcji wykazanych w fakturze?

### **Przytoczone przepisy prawa Unii**

Karta praw podstawowych Unii Europejskiej: art. 47.

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. 219, 220, 226 pkt 6 i 7, oraz art. 273.

Wyrok Trybunału z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121).

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446).

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373).

Postanowienie Trybunału Sprawiedliwości z dnia 16 maja 2013 r., Hardimpex (C-444/12, EU:C:2013:318).

Postanowienie Trybunału Sprawiedliwości z dnia 3 września 2020 r., Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674).

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

## **Przytoczone przepisy prawa krajowego**

Az adózás rendjéról szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawa XCII z 2003 r. kodeks postępowania podatkowego): § 1 ust. 7, § 2 ust. 1, § 97 ust. 4 i 6 oraz § 170 ust. 1.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawa CXXVII z 2007 r. o podatku o wartości dodanej): § 119 ust. 1, § 120 lit. a) oraz § 127 ust. 1 lit. a).

Opinia 5/2016 z dnia 26 listopada 2016 r. izby administracyjnej i społecznej Kúrii (sądu najwyższego, Węgry).

## **Krótkie przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania**

- 1 Skarżąca jest spółką handlową zajmującą się obrotem odpadami. W celu prowadzenia działalności gospodarczej zamówiła z Niemiec kruszarkę do odpadów. Na zakup tej maszyny zaciągnęła nieoprocentowany kredyt w ramach programu kredytów, w ramach którego finansowane mogły być wyłącznie maszyny zakupione na rynku krajowym. Skarżąca zrezygnowała z zakupu w celu ubiegania się o kredyt i dokonała zakupu poprzez odsprzedawcę.
- 2 Odsprzedawca dostarczył skarżącej kruszarkę i separator odpowiednio z Niemiec i ze Słowacji. Cena nabycia brutto maszyn wynosiła 14 516 100 HUF (około 37 000 EUR). W celu zakupu maszyn zaciągnęła ona kredyt w wysokości 12 461 100 HUF (około 31 600 EUR), który był częściowo zabezpieczony zastawem na przedmiotowych maszynach.
- 3 Na podstawie umowy skarżąca otrzymała od odsprzedawcy („wystawcy faktury”) fakturę wskazującą dzień 16 listopada 2016 r. jako datę wystawienia faktury i realizacji dostawy za kruszarkę i separator. Skarżąca zapłaciła kwotę wynikającą z faktury w dwóch ratach w dniach 16 listopada i 1 grudnia 2016 r., a w listopadzie 2016 r. zażądała zwrotu VAT zawartego w fakturze (w łącznej kwocie 3 086 100 HUF, około 7800 EUR).
- 4 Organ podatkowy przeprowadził kontrolę skarżącej i wystawcy faktury, zwracając się o informacje do niemieckiego organu podatkowego, a następnie stwierdził, że skarżąca nie była uprawniona do ubiegania się o zwrot VAT i nałożył na nią grzywnę.
- 5 Organ podatkowy stwierdził, że skarżąca bezpodstawnie włączyła wystawcę faktury do łańcucha dystrybucji, że data realizacji na fakturze była nieprawdziwa oraz że cena maszyn została zawyżona. Zdaniem organu podatkowego zachowanie to stanowiło nadużycie prawa, a w konsekwencji oszustwo podatkowe, ponieważ miało ono na celu umożliwienie skarżącej ubiegania się o zwrot podatku, a wystawca faktury jedynie częściowo wywiązał się z obowiązku zapłaty VAT.

- 6 Skarżąca zaskarżyła decyzję o nałożeniu grzywny do sądu. Sąd pierwszej instancji (sąd odsyłający) zmienił decyzję organu podatkowego i uchylił grzywnę nałożoną na skarżącą.
- 7 W drugiej instancji Kúria uchylił wyrok sądu pierwszej instancji i nakazał temu sądowi wszczęcie nowego postępowania i wydanie nowego orzeczenia.
- 8 W ponownym postępowaniu skarżąca przyznała się do błędu w fakturze w zakresie wskazania daty wykonania i podtrzymała swoje wcześniejsze zarzuty. W ramach tego postępowania sąd pierwszej instancji zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości z pytaniami prejudycjalnymi.

### **Podstawowe argumenty stron w postępowaniu przed sądem krajowym**

- 9 W postępowaniu **skarżąca** zarzuciła pozwanej brak ustalenia stanu faktycznego, ponieważ nie uwzględniła ona dowodów przemawiających na korzyść skarżącej wyciągnęła wnioski z nieistotnych dowodów. W szczególności pozwana nie udowodniła, że skarżąca nabyła maszynę bezpośrednio od niemieckiego sprzedawcy.
- 10 Skarżąca nie uzyskała korzyści podatkowej i nie dopuściła się unikania opodatkowania. Była ona zmuszona nabyć wybraną maszynę od odsprzedawcy, ponieważ na Węgrzech nie było żadnego dystrybutora. Wystawca faktury sprzedał wnioskodawcy maszyny po rozsądnej cenie na rynku krajowym i zadeklarował podatek dochodowy w pełnej wysokości.
- 11 Faktura jest autentyczna, a istnienie zobowiązania podatkowego nie może być oceniane na podstawie nieprawidłowej daty realizacji. Organ podatkowy musi ustalić, na podstawie obiektywnych dowodów, że głównym celem przedmiotowych transakcji było uzyskanie korzyści podatkowej, co nie ma miejsca w tym przypadku.
- 12 **Pozwany** organ udowodnił - opierając się między innymi na tym, że na fakturze podano nieprawdziwą datę wykonania – iż skarżąca uczestniczyła w unikaniu opodatkowania poprzez transakcję, ponieważ transakcja gospodarcza wskazana na fakturze nie miała w rzeczywistości miejsca między stronami. Fikcyjne transakcje wskazane w fakturze miały na celu uzyskanie bezprawnej korzyści poprzez uniknięcie stosowania przepisów prawa podatkowego, a ze swojej strony wystawca faktury świadomie i celowo dopuścił się unikania opodatkowania, o czym wiedziała również skarżąca.
- 13 Transakcja służyła dwóm celom: po pierwsze, aby skarżąca mogła nabyć maszyny na rynku krajowym i uzyskać kredyt, a po drugie, aby mogła ubiegać się o zwrot podatku. Ponadto wystawca faktury jedynie częściowo wywiązał się z obowiązku zapłaty podatku. W konsekwencji skarżąca nie może skorzystać z prawa do odliczenia VAT.

### Streszczenie orzeczeń sądów pierwszej i drugiej instancji

- 14 **Sąd pierwszej instancji**, powołując się na postanowienie Trybunału Sprawiedliwości z dnia 3 września 2020 r. w sprawie Vikingo Fővállalkozó (C-610/19), stwierdził, że organ podatkowy odmówił skarżącej prawa do odliczenia VAT na podstawie dowodów, których samych w sobie nie można uznać za dowody obiektywne, na których można się oprzeć, aby odmówić podatnikowi prawa do odliczenia VAT. W niniejszej sprawie faktyczne przesłanki unikania opodatkowania nie zostały spełnione i nie można było wykazać zamiaru zmniejszenia obciążenia podatkowego.
- 15 Ponadto, zgodnie z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i inni (C-255/02), struktura umowna stworzona przez skarżącą i wystawcę faktury również nie jest sprzeczna z prawem i nie miała na celu uzyskania korzyści podatkowej.
- 16 Zdaniem sądu pierwszej instancji świadczenie zostało wykonane zgodnie z umową i z tego powodu daty wykonania wskazane na fakturze, wobec braku związku przyczynowego, nie mogły przemawiać za unikaniem opodatkowania. Ceny wskazane w fakturze nie zostały zawyżone, gdyż strony swobodnie ustalają cenę w ramach obrotu gospodarczego i na jej podstawie należy realizować obowiązek podatkowy.
- 17 Kúria uznał, że wyrok pierwszej instancji jest wadliwy z powodu braku uzasadnienia, ponieważ sąd pierwszej instancji nie przeanalizował wszystkich okoliczności faktycznych. Zdaniem Kúria obowiązek wystawienia faktury pozostaje w związku z realizacją transakcji, a nie z obowiązku zapłaty po stronie nabywcy towarów. Sąd pierwszej instancji powinien był wyjaśnić, dlaczego prawo do odliczenia VAT może być wykonywane przed faktyczną realizacją transakcji.

### Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia odesłania prejudycjalnego

- 18 Zdaniem sądu odsyłającego zadane pytanie jest istotne, a prawidłowe zastosowanie prawa UE mającego bezpośrednie zastosowanie w niniejszej sprawie, przy uwzględnieniu orzecznictwa krajowego, nie jest tak oczywiste, aby wykluczyć wszelkie uzasadnione wątpliwości.
- 19 Opierając się na postanowieniu Trybunału Sprawiedliwości z dnia 3 września 2020 r. w sprawie Vikingo Fővállalkozó (C-610/19), z którym wiąże się niniejsza sprawa, sąd odsyłający zbadał, czy dowody, na których oparł się organ podatkowy w swojej decyzji i które zakwestionowała skarżąca, można uznać za obiektywne, a zatem istotne, oraz czy organ podatkowy należycie wywiązał się z ciężaru dowodu nałożonego na niego przez przepisy.
- 20 Z drugiej strony, zgodnie z wyrokiem wydanym w drugiej instancji przez Kúria, sąd odsyłający musi zbadać wszystkie okoliczności stanu faktycznego odnoszące

się do transakcji gospodarczej zarejestrowanej na fakturze. W takim przypadku sąd odsyłający musiałby również zbadać okoliczności faktyczne, których w świetle orzecznictwa Trybunału nie uznał za istotne.

- 21 Ponieważ nawet w najbardziej podstawowych kwestiach istnieją rozbieżności między sądami krajowymi, które nieuchronnie prowadzą do rozbieżnej orientacji i podejścia do kontroli sądowej, ma to znaczący wpływ zarówno na prawo stron do rzetelnego procesu i skutecznej ochrony sądowej, jak i na pierwszeństwo prawa Unii i pewność prawa.

#### ***W przedmiocie pytania pierwszego***

- 22 Sąd odsyłający ma wątpliwości do tego, czy przyjmując dyrektywę VAT, prawodawca Unii zamierzał wyłączyć prawo podatnika do odliczenia VAT również w przypadku, gdy wykonanie transakcji gospodarczej wykazanej na fakturze zostało ustalone i uznane, oraz czy stanowi sprzeczną z prawem korzyść podatkową fakt, że przedsiębiorstwa, które występowały na wcześniejszym etapie łańcucha dostaw, niż etap, na którym występowała skarżąca, co prawda zadeklarowały VAT i inne podatki, jednakże wpłaciły je do skarbu państwa tylko częściowo lub z opóźnieniem, oraz fakt, że z kolei skarżąca domagała się skorzystania z prawa do zwrotu VAT.
- 23 W tym celu należy ocenić, czy wymienione elementy można uznać za obiektywne czynniki w rozumieniu orzecznictwa Trybunału.
- 24 Sąd krajowy ma wątpliwości, czy fakt zmiany stron umowy dostawy towarów lub ustalenia miejsca dostawy towarów zgodnie z aktualną praktyką w handlu międzynarodowym może stanowić obiektywny powód odmowy prawa do zwrotu VAT.
- 25 Ponadto, w przeciwieństwie do tego, co orzekł Kúria, prawo do zwrotu VAT nie opiera się na formalnej poprawności faktury, ale na wyniku ekonomicznym, a określenie ceny należy do sfery swobody umownej stron. Kúria wymaga jednak w tym zakresie analizy i uzasadnienia wykraczającego poza powyższe kryterium.

#### ***W przedmiocie pytania drugiego***

- 26 W toku postępowania sąd odsyłający doszedł do wniosku, że transakcje odbyły się zgodnie z warunkami umowy, a w konsekwencji, że błąd na fakturze nie może stanowić podstawy do odmowy prawa do zwrotu VAT.
- 27 Zgodnie z postanowieniem Kúrii należy jednak zbadać, w jaki sposób można było skorzystać z prawa do zwrotu VAT na podstawie faktury przed faktycznym wykonaniem transakcji, tj. w listopadzie 2016 r.
- 28 Sąd odsyłający uważa za konieczne przedstawienie pytań dotyczących błędu formalnego na fakturze, jego wpływu na uprawnienie skarżącej do zwrotu VAT,

jego ewentualnego naprawienia i kary, jaką może on pociągać za sobą, ponieważ Kúria nakazał mu powtórzenie postępowania.

***W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego***

- 29 Poprzez to pytanie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy jest zgodna z podstawowymi przepisami i zasadami prawa Unii okoliczność, że w postępowaniu organu podatkowego głównym przedmiotem kontroli była rekonstrukcja wszystkich elementów łańcucha dostaw pomiędzy stronami oraz okoliczność, że organ podatkowy ustalił bezprawne wykonanie prawa i istnienie unikania opodatkowania na podstawie faktów, które zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości nie mogą stanowić podstawy odmowy odliczenia VAT, a w konsekwencji odmowy prawa do zwrotu VAT.
- 30 Organ podatkowy nie wskazał przepisu, który jego zdaniem strony zamierzały obejść. W sprawie tej sąd odsyłający uznał, że skorzystanie z prawa do zwrotu VAT nie stanowi samo w sobie uchylania się od opodatkowania, nawet jeśli wystawca faktury nie zapłacił podatku w całości. Należy zatem również zbadać, czy skarżąca wiedziała lub powinna była wiedzieć o tej okoliczności.
- 31 Ponieważ w odniesieniu do oceny tego, czy uczestnictwo drugiego przedsiębiorstwa było uzasadnione, organ podatkowy nie powołał się na żadne obiektywne okoliczności uznane przez Trybunał za dopuszczalne, sąd odsyłający uważa, że działanie tego organu jest sprzeczne z prawem Unii, mając na uwadze zasady neutralności podatkowej i skuteczności.
- 32 W ten sposób zachowanie pozwanego organu budzi wątpliwości co do jego zgodności z prawem Unii, ponieważ pozwany organ nie zbadał stanu wiedzy podatnika (to znaczy, czy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć o niezgodności z prawem), a w takim przypadku zwolnienie z VAT nabycia wewnątrznijnego samo w sobie automatycznie – bez konieczności wykazania należytej staranności – oznaczałoby obejście przepisów podatkowych. Konsekwencją powyższego jest odmowa prawa do odliczenia VAT. Oznacza to, że jeżeli nie zostaną przeanalizowane elementy subiektywne (rzeczywista wiedza lub wiedza, która z pewnością zostałaby uzyskana przy dołożeniu należytej staranności) wskazane przez Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), prawo do odliczenia podatku uznane w art. 168 i 178 dyrektywy VAT oraz w wyrokach Trybunału Sprawiedliwości staje się bezprzedmiotowe.