

**Sprawa C-746/22**

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

**Data wpływu:**

6 grudnia 2022 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:**

18 listopada 2022 r.

**Strona skarżąca:**

Slovenské Energetické Strojárne A.S.

**Druga strona postępowania:**

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

---

**Przedmiot postępowania głównego**

Postępowanie sądoadministracyjne w sprawach podatkowych.

**Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego**

W pierwszej kolejności ustalenie, czy przepis krajowy, który dla celów oceny wniosku o zwrot podatku od wartości dodanej (VAT) nie zezwala wnioskodawcy na etapie postępowania odwoławczego na przedstawienie nowych okoliczności faktycznych ani na powołanie nowych dowodów, o których wnioskodawca wiedział przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji, ale których nie przedstawił pomimo wezwania organu podatkowego, lub których nie powołał, powoduje ograniczenie materialne wykraczające poza wymogi ustanowione w stosunku do odwołań z art. 23 ust. 2 dyrektywy Rady 2008/9/WE.

W drugiej kolejności, ustalenie, czy termin miesiąca wskazany w art. 20 ust. 2 dyrektywy Rady 2008/9/WE ma charakter zawity, a jeśli tak, to czy jest to zgodne z zasadami i właściwymi przepisami Unii.

W trzeciej kolejności, ustalenie, czy przepis krajowy na mocy którego organ podatkowy umarza postępowanie w przypadku, gdy składający wniosek podatnik nie spełnia żądania organu ani wbrew obowiązkowi nie usuwa braków, a wobec tego nie ma możliwości dokonania oceny wniosku, jest zgodny z art. 23 ust. 1 dyrektywy Rady 2008/9/WE.

Podstawa prawna: art. 267 TFUE

### Pytania prejudycjalne

1. Czy art. 23 ust. 2 dyrektywy Rady 2008/9/WE określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (zwanej dalej „dyrektywą 2008/9”) należy interpretować w ten sposób, że przepis krajowy – w szczególności § 124 ust. 3 az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (ustawy CLI z 2017 r. ustanawiającej przepisy dotyczące administracji podatkowej, zwana dalej „ustawą o administracji podatkowej”) – który dla celów oceny wniosków o zwrot podatku od wartości dodanej na podstawie dyrektywy 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) nie zezwala na etapie postępowania odwoławczego na przedstawienie nowych okoliczności faktycznych ani na powołanie nowych dowodów, o których wnioskodawca wiedział przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji, ale których nie przedstawił pomimo wezwania organu podatkowego, lub też nie powołał, powodując w ten sposób ograniczenie materialne wykraczające poza wymogi formalne i wymogi w zakresie terminów określone w dyrektywie 2008/9, jest zgodny z wymogami dyrektywy 2008/9 dotyczącymi odwołań?
2. Czy odpowiedź twierdząca na pytanie pierwsze oznacza, że termin miesiąca określony w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 należy uznać za zawity? Czy jest to zgodne z zasadą prawa do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu wynikającą z art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „KPPUE”), a także z art. 167, 169, 170 i 171 ust. 1 dyrektywy VAT i podstawowymi zasadami neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności wypracowanymi przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej?
3. Czy art. 23 ust. 1 dyrektywy 2008/9 dotyczący odrzucenia w całości lub w części wniosku o zwrot należy interpretować w ten sposób, że jest z nim zgodny przepis krajowy – w szczególności § 49 ust. 1 lit. b) ustawy o administracji podatkowej – na mocy którego organ podatkowy umarza

postępowanie w przypadku, gdy składający wniosek podatnik nie spełnia żądania organu ani wbrew obowiązki nie usuwa braków, a wobec tego nie ma możliwości dokonania oceny wniosku bez kontynuowania prowadzenia postępowania z urzędu?

### **Powołane przepisy prawa Unii**

- Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz.U. 2012, C 326, s. 391) (KPPUE): art. 47
- dyrektywa 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; sprostowanie Dz.U. 2007, L 335, s. 60) (dyrektywa VAT): art. 167, 169, 170 i 171 ust. 1
- dyrektywa Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.U. 2008, L 44, s. 23) (dyrektywa 2008/9): art. 1, 20 ust. 1 i 2, 21, 23 ust. 1 i 2, 26 i 29 ust. 1 i 2
- orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości: m.in. wyroki z dnia 10 kwietnia 1984 r., von Colson i Kamann, 14/83, EU:C:1984:153, i z dnia 2 maja 2019 r., Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354

### **Powołane przepisy krajowe**

- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawa nr CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej; zwana dalej „ustawą o VAT”): § 251/C ust. 2, 251/E ust. 1 i 2, 251/F ust. 1–4, 251/G ust. 1 i 2, 251/H ust. 1 i 2 i 251/I ust. 1 i 4
- Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (ustawa CLI z 2017 r. o administracji podatkowej) (ustawa ustanawiająca przepisy dotyczące administracji podatkowej): § 9, 49 ust. 1 lit. b) i 124
- A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (ustawa I z 2017 r. o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; zwana dalej „ustawą o postępowaniu przed sądami administracyjnymi”): § 78 ust. 4

### **Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania głównego**

- 1 Skarżąca jest spółką prawa słowackiego prowadzącą działalność w sektorze energetycznym, w ramach której wytwarza instalacje grzewcze i wprowadza do

obrotu zarówno te instalacje, jak i ich komponenty, wykonując również działalność inżynierską związaną z elektrowniami. Od czerwca 2020 r. skarżąca rozpoczęła wykonywanie prac instalacyjno-montażowych na Węgrzech na podstawie umowy zawartej z firmą Budapesti Erőmű Zrt. W tym celu nabyła towary i usługi na Węgrzech. W tym zakresie pismem z dnia 18 lutego 2021 r. skarżąca jako podatnik mający siedzibę w innym państwie członkowskim, w szczególności na Słowacji, wystąpiła na podstawie § 244 ustawy o VAT w oparciu o 19 faktur o zwrot kwoty 37 013 654 forintów (HUF) z tytułu podatku VAT naliczonego w związku z nabyciem towarów i usług na Węgrzech w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r.

- 2 Aktem administracyjnym z dnia 22 lutego 2021 r. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (główna dyrekcja ds. podatków i ceł krajowego organu podatkowo-celnego, Węgry, zwana dalej „organem podatkowym pierwszej instancji”) uznając, że w oparciu o posiadane informacje nie może podjąć decyzji, wezwała wnioskodawcę do przekazania informacji zgodnie z § 251/F ust. 1 ustawy o VAT. W szczególności wezwała wnioskodawcę do dostarczenia, w terminie miesiąca od powiadomienia o akcie administracyjnym, zarówno faktur, jak i umów i zamówień, na których opierały się te faktury, które nie zostały dołączone do pierwotnego wniosku, a okazały się konieczne do jego oceny, a także do przedstawienia również oświadczenia wnioskodawcy stwierdzającego w jakim celu i na rzecz kogo zlecał usługi figuruje na fakturach i jaki miały one związek z jego działalnością gospodarczą. Organ podatkowy pierwszej instancji wysłał akt administracyjny na adres poczty elektronicznej skarżącej i przyjął, że go otrzymała.
- 3 Decyzją z dnia 6 maja 2021 r. organ podatkowy pierwszej instancji, zgodnie z § 49 ust. 1 lit. b) ustawy o administracji podatkowej, umorzył postępowanie wszczęte na wniosek skarżącej, stwierdzając, że nie wywiązała się z obowiązku przekazania informacji, pomimo wezwania, i że w konsekwencji nie było możliwe ustalenie dokładnego stanu faktycznego na podstawie danych, którymi ten organ dysponował.
- 4 Skarżąca wniosła odwołanie od decyzji zapadłej w pierwszej instancji i jednocześnie uczyniła zadość wezwaniu organu pierwszej instancji do przekazania informacji, przesyłając dokumentację żadaną w akcie administracyjnym.
- 5 Druga strona postępowania, rozpoznając to odwołanie, utrzymała decyzję pierwszej instancji decyzją z dnia 20 lipca 2021 r. Wskazała, że skarżąca nie odpowiedziała na wezwanie do usunięcia braków przed doręczeniem decyzji pierwszej instancji, ani nie dostarczyła w terminie żądanej dokumentacji, przez co nie było możliwe ustalenie, czy skarżącej przysługuje prawo do zwrotu podatku. Przypomniała, że § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej stanowi, że „za wyjątkiem przyczyny nieważności, w odwołaniu i w postępowaniu wszczętym na podstawie odwołania nie jest możliwe przedstawienie nowych faktów ani powołanie nowych dowodów, które uprawniony do wniesienia odwołania znał

przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji, nie powołując jednak dowodów pomimo wezwania do tego przez organ podatkowy, ani nie przedstawił faktów”. W akcie administracyjnym, w którym wezwano do przekazania informacji, organ podatkowy pierwszej instancji uprzedził skarżącą odnośnie do tej prekluzji dowodowej. W świetle powyższego i zgodnie z § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej, druga strona postępowania stwierdziła, że w postępowaniu odwoławczym nie miała już możliwości uwzględnienia dokumentów i informacji przekazanych przez skarżącą.

- 6 Skarżąca zaskarżyła decyzję wydaną przez drugą stronę postępowania do Fővárosi Törvényszék (sądu dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry).

### **Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym**

- 7 **Skarżąca** twierdzi, że § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej nie ma zastosowania w postępowaniu o zwrot VAT. Jej zdaniem dyrektywa 2008/9 w sposób wyczerpujący ustanawia przepisy materialne i procesowe normujące postępowanie o zwrot VAT, wobec czego § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej poprzez wyłączenie możliwości powołania nowych dowodów na etapie wniesienia odwołania i postępowania wszczętego w wyniku odwołania (zwane dalej „prekluzją dowodową”) stanowi ograniczenie materialne.
- 8 Skarżąca uważa, że art. 23 ust. 2 dyrektywy 2008/9, który przewiduje możliwość odwołania, stanowi, że wymogi dotyczące formy i terminów odwołań złożonych w toku postępowania o zwrot VAT są regulowane przez przepisy przyjęte przez państwo członkowskie zwrotu. Jednakże poza tym dyrektywa 2008/9 nie wprowadza żadnych ograniczeń materialnych w odniesieniu do odwołań, ani wprost, ani poprzez przepis odsyłający, tak że do skarżącej nie może mieć zastosowania ograniczenie materialne wynikające z przepisu węgierskiego, na podstawie którego w odwołaniu nie można już przedstawić nowych okoliczności faktycznych ani powołać nowych dowodów, o których skarżąca wiedziała przed wydaniem decyzji pierwszej instancji.
- 9 Zdaniem skarżącej poprzez ograniczenie odwołania przewidziane przez przepisy węgierskie wypaczony zostaje niezawity charakter miesięcznego terminu na usunięcie braków, gdyż po wydaniu decyzji w pierwszej instancji, ale przed wydaniem decyzji ostatecznej, wnioskujący o zwrot nie może powiadomić węgierskiego organu podatkowego o nowych faktach lub okolicznościach ani nowych dowodach w taki sposób, aby zostały one przez ten organ uwzględnione, które chociaż istniały już w czasie postępowania pierwszoinstancyjnego, to, nie zostały przedłożone przez wnioskodawcę z dowolnego powodu z jego winy. W porównaniu z tym art. 26 dyrektywy 2008/9 i § 251/I ust. 4 ustawy o VAT jako jedyną konsekwencję prawną uchybienia przez wnioskodawcę terminowi na usunięcie braków przewidują to, że nie będzie miał on prawa do żądania odsetek od należnej mu kwoty zwrotu od państwa członkowskiego zwrotu, nawet jeśli organ popadnie w zwłokę.

- 10 Skarżąca podnosi również, że ani art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9, ani przepis dokonujący jego transpozycji do prawa węgierskiego – § 251/F ust. 4 ustawy o VAT – nie uznają miesięcznego terminu za zawity, w związku z czym uchybienie mu nie może prowadzić do ostatecznej utraty prawa do zwrotu podatku przez skarżącą. W tym sensie skarżąca twierdzi, że po upływie tego terminu nadal miała prawo do przedłożenia, w ramach odwołania, dokumentacji stanowiącej podstawę wniosku o zwrot VAT, i która to dokumentacja została uznana za niezbędną przez organ podatkowy.
- 11 Wreszcie skarżąca podnosi, że w tych okolicznościach druga strona postępowania nie była uprawniona do umorzenia postępowania.
- 12 **Druga strona postępowania** twierdzi, że § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej ma również zastosowanie do oceny wniosków o zwrot VAT. Uważa, że przepis ten w praktyce nie uniemożliwia korzystania z praw przyznanych przez system prawny Unii, ani nie utrudnia nadmiernie korzystania z nich, ponieważ ma na celu jedynie uniknięcie przedłużania postępowań odwoławczych.
- 13 Zdaniem drugiej strony postępowania nie są również naruszone zasady równoważności i skuteczności. Podnosi, że wbrew temu, co twierdzi skarżąca, końcowa część decyzji pierwszej instancji nie dokonuje rozróżnienia na przepisy formalne i materialne odnoszące się do wniesienia odwołania, lecz odnosi się do przepisów dotyczących trybu wniesienia odwołania i granic prawa do wniesienia odwołania. W świetle powyższego uważa, że przepisy węgierskie są zgodne z prawem Unii i zasadami prawnymi ustanowionymi przez Trybunał Sprawiedliwości, a co za tym idzie nie naruszają zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności.
- 14 Druga strona postępowania twierdzi, że przewidziany w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 termin dostarczenia dodatkowych informacji nie jest zawity, ponieważ w związku z uchybieniem tego terminu skarżąca mogła złożyć wniosek o zwolnienie z prekluzji.

### **Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego**

- 15 Wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający zwraca się do Trybunału Sprawiedliwości o rozstrzygnięcie, czy prekluzja dowodowa przewidziana w § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej jest sprzeczna z art. 23 ust. 2 dyrektywy 2008/9, a także czy prekluzja ta narusza zasady wypracowane w orzecznictwie Unii dotyczącym odwołań, zważywszy, że prawo Unii zezwala na powołanie dowodów w każdym czasie aż do wydania ostatecznej decyzji.
- 16 Sąd odsyłający zwraca się również z pytaniem, czy w związku z zastosowaniem prekluzji dowodowej wynikającej z § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej, termin miesiąca na usunięcie braków nabywa charakteru zawitego w zakresie, w jakim deklaracje, dokumentacja i pozostałe dowody przedkładane

- dodatkowo wraz z odwołaniem nie są już brane pod uwagę przez węgierski organ podatkowy.
- 17 Wreszcie sąd odsyłający zwraca się o wyjaśnienie, czy w postępowaniu o zwrot VAT organ podatkowy jest uprawniony do umorzenia postępowania w wyżej opisanych okolicznościach.
  - 18 Jeśli chodzi o **pierwsze pytanie prejudycjalne** sąd odsyłający wskazuje, że w niniejszej sprawie skarżąca nie zastosowała się do wezwania organu podatkowego do przekazania informacji organowi podatkowemu w toku postępowania w pierwszej instancji, lecz po doręczeniu decyzji pierwszej instancji dołączyła żądane informacje i dokumentację jako załącznik do odwołania, które wniosła od tej decyzji do organu podatkowego drugiej instancji. Ten ostatni organ odmówił jednak wzięcia pod uwagę tych informacji i dokumentacji, powołując się na przepis § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej. Jednakże, jak wskazuje sąd odsyłający, dyrektywa 2008/9 nie przewiduje, że w przypadku przekroczenia terminu miesiąca na dostarczenie żądanych przez państwo członkowskie zwrotu dodatkowych informacji, istnieje możliwość pominięcia przedłożonych informacji. Sąd odsyłający dodaje, że przepisy dyrektywy 2008/9 dotyczące odwołań nie obejmują również prekluzji dowodowej ustanowionej w § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej.
  - 19 Sąd odsyłający powołuje się na sprawę *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18), wskazując, że okoliczności tamtej sprawy różnią się od okoliczności niniejszej sprawy tylko tym, że węgierskie postępowanie administracyjne jest dwuinstancyjne i że w prawie węgierskim prekluzja dowodowa przewidziana w § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej ma bezpośrednie zastosowanie już na etapie postępowania administracyjnego w drugiej instancji.
  - 20 Zdaniem sądu odsyłającego przy ocenie wniosków o zwrot VAT na podstawie dyrektywy VAT konieczne jest poszanowanie praw skarżącej wynikających z dyrektywy 2008/9, której podmiotowy zakres zastosowania obejmuje skarżącą.
  - 21 W tym względzie sąd odsyłający powziął wątpliwości, czy nie doszło do naruszenia prawa do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu wynikającego z art. 47 KPPUE przez to, że w prawie węgierskim zastosowanie prekluzji dowodowej w postępowaniach odwoławczych skutkuje ograniczeniem prawa do powołania dowodów wspierającego strony postępowania. Skutkiem prekluzji dowodowej jest brak możliwości przedstawienia nowych faktów lub dowodów, co oczywiście wpływa na decyzję organu podatkowego drugiej instancji prowadzącego postępowanie odwoławcze, jak również na ostateczny wynik postępowania sądowego prowadzonego na podstawie skargi wniesionej na tę ostatnią decyzję.
  - 22 W tym kontekście sąd odsyłający za istotne uważa również to, że § 78 ust. 4 ustawy o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, dotyczący węgierskiego postępowania sądownoadministracyjnego, również zawiera normę, zgodnie z którą

„skarżący lub zainteresowany mogą powołać fakty lub okoliczności, które chociaż istniały w toku uprzedniego postępowania administracyjnego, nie były w nim przedmiotem oceny w przypadku, w którym organ administracyjny nie wziął ich pod uwagę w postępowaniu administracyjnym pomimo, że zostały powołane, a także w przypadku, w którym skarżący lub zainteresowany bez własnej winy ich nie znali bądź też bez własnej winy nie mogli ich powołać”. Innymi słowy prekluzja dowodowa istnieje również w postępowaniu sądownoadministracyjnym.

- 23 W tym względzie sąd odsyłający zastanawia się również, czy prekluzja dowodowa jest proporcjonalna i zgodna z wymaganiami gwarantującymi sprawiedliwe postępowanie, wzięwszy pod uwagę, że może ona prowadzić do materialnego ograniczenia prawa do odwołania przysługującego podatnikowi jako podstawowa gwarancja legitymacji procesowej.
- 24 W odniesieniu do **drugiego pytania prejudycjalnego** sąd odsyłający również powołuje się na wyrok Trybunału Sprawiedliwości wydany w sprawie *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18), którego przedmiot był identyczny z treścią drugiego pytania prejudycjalnego w niniejszej sprawie.
- 25 Sąd odsyłający precyzuje, że problem zgodności § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej z dyrektywą 2008/9 pojawia się w zakresie, w jakim zastosowanie tego przepisu krajowego w postępowaniu o zwrot VAT może skutkować nadaniem charakteru zawitego terminowi miesiąca w momencie wydania decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, wzięwszy pod uwagę, że po wydaniu tej decyzji nie będzie mógł zostać powołany żaden dowód, którego wnioskodawca, pomimo wiedzy o tym dowodzie, z własnej winy do tego momentu nie przedłożył organowi podatkowemu.
- 26 W zakresie **trzeciego pytania prejudycjalnego** sąd odsyłający zauważa, że dyrektywa 2008/9 przewiduje jedynie wydanie decyzji zatwierdzającej lub odrzucającej wniosek o zwrot, nie przewidując żadnej możliwości normatywnej umorzenia postępowania. Dodaje, że ustawa o VAT, która dokonuje transpozycji tej dyrektywy, również nie przewiduje możliwości umorzenia postępowania. Zgodnie z § 251/C ust. 2 ustawy o VAT w przypadku, gdy wniosek został złożony w terminie, organ podejmuje merytoryczne rozstrzygnięcie w przedmiocie tego wniosku. Innymi słowy, zarówno dyrektywa 2008/9, jak i ustawa o VAT, wymagają wydania merytorycznej decyzji.
- 27 W przeciwieństwie do tego węgierski organ podatkowy zastosował w niniejszej sprawie normę dotyczącą umorzenia postępowania zawartą w § 49 ust. 1 lit. b) ustawy o administracji podatkowej, co skłania sąd odsyłający do rozważenia, czy przepis dyrektywy 2008/9, który nakazuje wydanie decyzji o zatwierdzeniu lub odrzuceniu wniosku o zwrot VAT stoi na przeszkodzie wydaniu przez organ krajowy decyzji o umorzeniu postępowania w zakresie zwrotu VAT.