

Wierzytelności nieściągalne i terminy przedawnienia w podatku VAT – sprawa *ENERGOTT*

Jasna Bogovac*, Tanja Rašić Krajnović**

Autorzy przedstawiają bieżącą sprawę *ENERGOTT* rozstrzyganą przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej (C-643/20), w której we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym są kwestionowane trzy zasady podatku VAT: równoważności, skuteczności i neutralności.

Przedmiotem wniosku jest zwrot podatku VAT odnoszący się do wierzytelności, które stały się ostatecznie nieściągalne. Trybunał został poproszony o określenie momentu, który państwa członkowskie mogą uznać za początek biegu terminu przedawnienia zwrotu podatku VAT przysługującego za takie wierzytelności oraz o ustalenie, czy warunki ustanowione przez państwo członkowskie w odniesieniu do zwrotu podatku VAT podlegają wyłączeniu w myśl europejskiego orzecznictwa i europejskich zasad.

Sprawa ta jest ważna z punktu widzenia podatników w Unii Europejskiej, ponieważ wyrok, który zapadnie, może w pewnych okolicznościach dać im prawo kwestionować przepisy krajowe w zakresie terminu przedawnienia.

Słowa kluczowe: VAT, zasada neutralności, zasada skuteczności, zasada równoważności, przepisy o przedawnieniu, ostatecznie nieściągalne wierzytelności

JEL Classification: H2, K19

* Doktor, adiunkt • Uniwersytet w Zagrzebiu • ✉ jasna.bogovac@pravo.hr • ORCID: 0000-0002-6699-6723

** MSC, starszy doradca – specjalista ds. VAT i prawodawstwa UE • Główny Urząd Chorwackiej Administracji Podatkowej • ✉ tanja.rasic.krajnovic@gmail.com • ORCID: 0000-0002-5874-3910

Wprowadzenie

Państwa członkowskie UE mają swobodę w ustanawianiu przepisów procesowych regulujących pozwy osób fizycznych i prawnych wynikające z prawa Unii Europejskiej, jednakże „autonomia proceduralna państw członkowskich” nierzadko podlega zbyt szerokiej i nieprecyzyjnej interpre-

tacji (C-591/10, Opinia AG Trstenjak, ust. 23). Krajową autonomię proceduralną państw członkowskich UE ograniczają dwie zasady – równoważności i skuteczności. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału państwa członkowskie nie mają bezwzględnej swobody decyzyjnej, ponieważ ich obowiązkiem jest zawrzeć w prawie procesowym przepisy egzekwujące założenia wynikające z pra-

wa UE (C-591/10, Opinia AG Trstenjak, ust. 24). Jak stwierdzono w wyroku Trybunału w sprawie *My-Travel plc przeciwko Commissioners of Customs & Excise* (C-291/03):

„W przypadku braku przepisów wspólnotowych w zakresie żądania zwrotu podatków, do państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym warunków występowania z tymi żądaniami, które muszą być zgodne z zasadami równowagi oraz skuteczności, a zatem nie mogą być mniej korzystne niż podobne żądania oparte na przepisach prawa krajowego i nie mogą być ukształtowane w sposób czyniący praktycznie niemożliwym wykonywanie praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny”.

Zasada neutralności była wielokrotnie wyjaśniana w Trybunale Europejskim w taki sposób, że chroni ona prawo podatników do zwolnienia z obciążenia podatkiem VAT w najszerszym możliwym zakresie.

Na przykład w ust. 33 wyroku w sprawie *GST – Sarviz AG Germania* (C-111/14) Trybunał stwierdził, że do obowiązku państw członkowskich należy zapewnienie podatnikom „możliwości dokonania korekty wszystkich bezzasadnie wykazanych na fakturze podatków, o ile wystawca faktury wykaże swoją dobrą wiarę”. Ponadto, jeżeli wystawca całkowicie wyeliminował ryzyko uszczuplenia dochodów podatkowych, zgodnie z zasadą neutralności podatku – VAT bezzasadnie wykazany na fakturze może zostać skorygowany bez wymagania dobrej wiary wystawcy lub wedle uznania organów podatkowych.

VAT jest podatkiem konsumpcyjnym, który ma zastosowanie do wszystkich rodzajów działalności podatników na każdym etapie produkcji i dystrybucji towarów oraz usług. Neutralność oddziaływania tego podatku na przedsiębiorstwa zapewnia doskonale ustanowiony mechanizm płatności, w którym podatek VAT pobrany od klientów jest odliczany od podatku VAT od zakupów (Arbutina, Bogovac, 2014), tak więc ciężar podatku ponoszą

klienci końcowi ze względu na fakt, że nie są podatnikami, w związku z czym nie mogą składać deklaracji podatkowych i obliczać VAT naliczonego jako kwoty podlegającej odliczeniu. Skomplikowane techniczne aspekty funkcjonowania tego podatku zapewniają, że wpływa on do budżetu państwa terminowo, dlatego też do uszczuplenia dochodów państw może dojść wyłącznie w przypadku oszustw podatkowych lub jakiegokolwiek celowego albo przypadkowego uchylecia się od obowiązku podatkowego. W ostatecznym rozrachunku obie strony są usatysfakcjonowane: VAT nie jest ani kosztem, ani przychodem dla przedsiębiorstw, stale wpływa do budżetu, a klienci końcowi ponoszą ciężar VAT, choć często „znieczuleni”, ponieważ podatek jest uwzględniony w całkowitych cenach produktów i usług, a zatem jest w mniejszym stopniu postrzegany jako płatność podatku.

Jednakże w praktyce w wielu przypadkach podatek VAT staje się kosztem podatnika. Niektóre z tych przypadków obejmują uzasadnione okoliczności, w których przedsiębiorstwo występuje w charakterze klienta końcowego – otrzymując świadczenia rzeczowe lub w przypadku zwolnienia akcjonariuszy bądź pracowników z podatku od towarów i usług albo też w razie wystąpienia strat na aktywach powyżej przewidzianych kwot. Jednakże w wielu sytuacjach podatnicy działają w charakterze przedsiębiorstwa, ale nie mogą odliczyć naliczonego podatku VAT od towarów i usług zakupionych do celów biznesowych lub muszą obliczyć i wpłacić VAT od sprzedanych towarów i usług do budżetu, lecz późniejsze zmiany w warunkach biznesowych powodują, że nigdy nie otrzymują podatku VAT od swoich klientów.

We wszystkich tych przypadkach wysoce skomplikowany system techniczny łańcucha VAT jest wadliwy, a podatek VAT staje się kosztem dla podatnika. W związku z tym zasada neutralności nie zostaje spełniona i cierpi na tym rentowność oraz konkurencyjność przedsiębiorstw.

Koszty te mogą być znaczące, dlatego negatywny wpływ naruszenia zasady neutralności może mieć niebagatelne znaczenie dla wielu podatników. Na przykład standardowa stawka podatku VAT w Chorwacji wynosi 25%, natomiast gospo-

darka, wydajność instytucjonalna i możliwości podatników niezmiennie pozostają w tyle w porównaniu z innymi państwami członkowskimi UE (Bogovac, 2020). Oznacza to, że jedna piąta ostatecznej ceny większości towarów i usług chorwackich podatników to podatek, który stanowi dochód państwa, a nie przedsiębiorstw. Niemniej jednak kwota ta zwiększa całkowitą cenę towarów i usług, a jeśli wartość niektórych należności jest znacząca dla podatnika, a przy tym jednocześnie nieściągalna i nieuznawana za taką przez organy podatkowe¹, problemy związane z wypłacalnością podatnika pogłębia podatek VAT.

Oprócz tych utajonych kosztów w podatku VAT, podatnicy ponoszą także koszty przestrzegania przepisów, których to kosztów nie sposób uniknąć. Znaczenie tych kosztów dla tej tematyki jest o tyle istotne, że każdy podatnik ma wiele obowiązków w zakresie obliczania, dokumentacji, sprawozdawczości i płatności podatku VAT, podlegając jednocześnie stale kontroli organów podatkowych oraz celnych, podczas gdy przepisy podatkowe regularnie się zmieniają. Podatnicy działają niczym pośrednicy państwa, ponieważ obliczają, pobierają i płacą podatek VAT, który nie powinien być dla nich ani kosztem, ani dochodem, niemniej koszty są stale generowane w związku z podejmowaniem tych działań i pokrywają je podatnicy.

Ścisłe interpretacje przepisów w zakresie podatku VAT (Bogovac, Rašić Krajnović, 2017), które ignorują zasadę neutralności dla podatników, zwiększają koszty przestrzegania przepisów podatkowych, a następnie w razie wystąpienia sporu – sprawiają, że te wydatki stają się przyczyną znacznej straty czasu i pieniędzy zarówno dla przedsiębiorstw, jak i organów publicznych. Z tego względu harmonizacja w obszarze opodatkowania, którą w ramach swoich orzeczeń realizuje Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, ma zatem ogromne znaczenie dla konkurencyjności europejskich podatników przedsiębiorstw.

¹ Zgodnie z chorwacką ustawą o VAT, art. 33 ust. 7, dostawca może skorygować kwotę VAT na fakturze, ponieważ jest ona nieściągalna, tylko wtedy, gdy odbiorca faktury jest podatnikiem i skoryguje odliczenie podatku naliczonego oraz powiadomi o tym dostawcę na piśmie.

Sprawa ENERGOTT (C-643/20) postawiła rzucone zagadnienie przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej wraz z kwestią przepisów o przedawnieniu, które wyjaśniono wcześniej w odniesieniu do zasady neutralności w szczególnych okolicznościach, w związku ze sprawą *Biosafe* (C-8/17). Spór rozstrzygany w postępowaniu głównym oraz pytania prejudycjalne dotyczyły korekty faktury wystawionej przez Biosafe klientowi firmy, tzn. Flexipiso (oba przedsiębiorstwa są podatnikami VAT w Portugalii), zgodnie z ustaleniami kontroli podatkowej. Biosafe zapłacił dodatkowy VAT naliczony w wyniku tej korekty, lecz Flexipiso odmówił zapłaty VAT obliczonego na podstawie noty obciążającej, podnosząc, iż nie byłoby możliwe odliczenie tego podatku z powodu wygaśnięcia terminu przedawnienia. Sąd pierwszej instancji uznał ten argument, jednakże Sąd Najwyższy postanowił skierować pytania do Trybunału Sprawiedliwości UE w celu wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym. TSUE orzekł na rzecz wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i zasady neutralności podatkowej, wskazując, że:

„(...) prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii (...)” (C-8/17, ust. 27).

„System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia w ten sposób neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na jej cel i rezultaty, pod warunkiem że działalność ta, co do zasady, sama podlega opodatkowaniu VAT (...)” (C-8/17, ust. 28).

W tej sprawie istotny był również fakt, że nabywca nie wykazywał braku należytej staranności przed otrzymaniem noty obciążającej, a w związ-

ku z niewystąpieniem nadużycia czy nieuczciwej zmowy ze sprzedawcą (C-8/17, ust. 43) uznano prawo nabywcy do odliczenia naliczonego podatku VAT, którego nie można mu było odmówić, odwołując się do przepisów o przedawnieniu, którego termin dla pierwotnej faktury wygaś.

Inne okoliczności zachodzące w sprawie *ENERGOTT* w odniesieniu do terminu przedawnienia (C-643/20) wyjaśniono w dalszej części tekstu.

Sprawa *ENERGOTT* (C-643/20)

W związku z korektą podstawy opodatkowania w przypadku braku możliwości ściągnięcia, sąd krajowy na Węgrzech (Veszprémi Törvényszék) złożył do Trybunału Sprawiedliwości UE wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym (zwany dalej „Wnioskiem”). Jako strony postępowania głównego *ENERGOTT Fejlesztő és Vagyongézelő Kft.* występuje w charakterze wnioskodawcy, natomiast *Nemzeti Adó- és Vámhivattal Felbbiteli Igazgatósága* – jako strona pozwana.

Na podstawie tego Wniosku zwrócono się do TSUE z prośbą o udzielenie odpowiedzi na następujące pytania (C-643/20, Wniosek):

„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 *Di Maura* z dnia 23 listopada 2017 r. [C-246/16] i postanowienia *Porr Építési Kft.* z dnia 29 stycznia 2020 r. [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 *Di Maura* z dnia 23 listopada 2017 r. [C-246/16] i postanowienia *Porr Építési Kft.* z dnia 29 stycznia 2020 r. [C-292/19]), a także podstawowe zasady prawa Unii Europejskiej dotyczące skuteczności i równoważności, 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 [oraz pod warunkiem, że podatek można zwrócić], 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 *Di Maura* z dnia 23 listopada 2017 r. [C-246/16] i postanowienia *Porr Építési Kft.* z dnia 29 stycznia 2020 r. [C-292/19]), a także podstawowe zasady prawa Unii Europejskiej dotyczące skuteczności i równoważności oraz 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, art. 273 dyrektywy VAT oraz art. 15–17 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (przy uwzględnieniu w szczególności wyroku *Di Maura* z dnia 23 listopada 2017 r. [C-246/16] i postanowienia *Porr Építési Kft.* z dnia 29 stycznia 2020 r. [C-292/19]), a także podstawowe zasady prawa Unii Europejskiej dotyczące skuteczności i równoważ-

ności oraz zasady neutralności podatkowej, należy interpretować w ten sposób, że przepisy i zasady te stoją na przeszkodzie temu, aby po wydaniu postanowienia *Porr Építési Kft.* (C-292/19) organy państwa członkowskiego odpowiedzialne za zapewnienie przestrzegania prawa ustanowiły bez żadnej podstawy prawnej przesłanki wskazane w pytaniach [prejudycjalnych] od drugiego do czwartego, przy czym ten zestaw przesłanek nie był oczywisty dla podatnika, zanim wierzytelności te stały się ostatecznie nieściągalne?”.

Okoliczności sprawy

Sąd krajowy na Węgrzech w swoim Wniosku wyjaśnił okoliczności sprawy oraz swój punkt widzenia. Aby określić sposób podejścia do niej pod względem podatkowym, należy uwzględnić wszystkie jej okoliczności wskazane przez sąd krajowy we Wniosku. Stwierdza się (C-643/20, Podsumowanie faktów, ust. 1), że grupa ENERGOTT, jako istotny podmiot działający w węgierskim sektorze energetycznym, świadczy usługi użyteczności publicznej dla ludności (na przykład zaopatrzenie w wodę pitną i ciepłą wodę, wytwarzanie energii elektrycznej, zapewnianie ogrzewania lokalnego oraz usługi związane z gospodarką komunalną). Duża część partnerów handlowych wnioskodawcy to przedsiębiorstwa bezpośrednio lub pośrednio będące własnością miejską, na rzecz których przedsiębiorstwo ENERGOTT świadczyło usługi przewidziane w przepisach prawnych niepozwalających przedsiębiorstwu wstrzymać realizacji usług w przypadku nieotrzymania płatności.

Wnioskodawca wystawił faktury za usługi świadczone siedmiu dłużnikom, którzy w okresie, w jakim zrealizowano transakcje podlegające opodatkowaniu, posiadali ważne numery podatkowe i nie brali udziału w żadnym postępowaniu upadłościowym czy likwidacyjnym (C-643/20, Podsumowanie, ust. 2). Dłużnicy nie opłacili faktur, a w tym czasie dwaj z nich zostali rozwiązani, jeden został zlikwidowany poprzez orzeczenie sądowe, a kolejne trzy firmy stały się przedmio-

tem postępowania likwidacyjnego. Mimo że nieopłacone roszczenia wobec tych trzech przedsiębiorstw zostały we wszystkich przypadkach zgłoszone w postępowaniu likwidacyjnym, większość z nich nie została zaspokojona bądź zostały zaspokojone w minimalnym stopniu z powodu niewystarczających środków; w związku z tym długi stały się ostatecznie nieściągalne (C-643/20, Podsumowanie, ust. 3).

Wnioskodawca rozliczył i zadeklarował należyty podatek w okresach rozliczeniowych odpowiadających datom na fakturach, potwierdzających świadczenie usług (C-643/20, Podsumowanie, ust. 4). Złożył wniosek o zwrot kwoty 76 565 379 HUF wynikającej z podatku VAT zapłaconego uprzednio i uwzględnionego na fakturach wystawionych w związku z długami, które stały się nieściągalne, oraz o zapłatę naliczonych odsetek. Rzeczone przedsiębiorstwo oparło swój wniosek na postanowieniach z wyroku Trybunału Sprawiedliwości UE w sprawie *Di Maura* (C-246/16) oraz na postanowieniu w sprawie *Porr Építési Kft.* (C-292/19). Wnioskodawca zwrócił się również z wnioskiem o wyliczenie z urzędu odsetek od podatku VAT, który miał zostać zwrócony, jako że termin płatności podatku VAT poprzedził datę faktycznej zapłaty kwoty tego podatku (C-643/20, Podsumowanie, ust. 5). Organ podatkowy pierwszej instancji orzekł, że prawo do wymiaru podatkowego wygasło w odniesieniu do całkowitej kwoty podatku VAT w wysokości 73 208 755 HUF (C-643/20, Podsumowanie, ust. 8). W przypadku faktury uwzględniającej podatek VAT w wysokości 2 882 736 HUF, organ podatkowy pierwszej instancji ustalił, że podatnik nie dochodził swojego prawa właściwie w zakresie płatności tej faktury, w związku z czym jego wniosek dotyczący tej kwoty również został odrzucony (C-643/20, Podsumowanie, ust. 9). Organ podatkowy pierwszej instancji przeanalizował faktury, w odniesieniu do których prawo do wymiaru podatkowego nie wygasło, i stwierdził, że podatek VAT od tych faktur jest ostatecznie nieściągalny. Jednakże na podstawie faktur wystawionych dla spółek, w odniesieniu do których wszczęto postępowanie likwidacyjne, organ podatkowy pierw-

szej instancji uznał, że podatnik nie wykazał, że podjął wszelkie niezbędne kroki w celu odzyskania lub wypłaty swoich roszczeń, co oznacza, że nie dochodził w odpowiedni sposób swojego prawa, i w związku z tym organ podatkowy odrzucił również wniosek podatnika o zwrot podatku VAT w wysokości 3 356 625 HUF (C-643/20, Podsumowanie, ust. 10).

Jednocześnie organ podatkowy pierwszej instancji orzekł, że podatnik był także uprawniony do zwrotu podatku VAT w wysokości 473 889 HUF za fakturę wystawioną dla jednego z przedsiębiorstw, w odniesieniu do którego wszczęto postępowanie likwidacyjne (C-643/20, Podsumowanie, ust. 11). Wnioskodawca wniósł odwołanie administracyjne od tej decyzji (C-643/20, Podsumowanie, ust. 12). Pozwany drugi organ podatkowy, który rozpoznawał odwołanie, potwierdził zaskarżoną decyzję (C-643/20, Podsumowanie, ust. 13). W jego opinii nie jest możliwe przeanalizowanie warunków zwrotu podatku w odniesieniu do okresu objętego przedawnieniem, a zatem nie jest zgodne z prawem żądanie zwrotu podatku poprzez wystąpienie z roszczeniem lub złożenie deklaracji uzupełniającej. Wobec tego według organu podatkowego drugiej instancji argument podatnika, zgodnie z którym bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, gdy dług staje się nieściągalny, jest bezpodstawny (C-643/20, Podsumowanie, ust. 17).

Następnie organ podatkowy drugiej instancji przeszedł do analizy faktur, które nie były przedawnione. W tym celu organ podatkowy drugiej instancji rozpoczął analizę od sprawdzenia, czy podatnik ustalił, że długi ostatecznie zostały uznane za nieściągalne. W przypadkach, w których podatnik ustalił, że odzyskanie wierzytelności było niemożliwe, ale nie podjął wszelkich kroków, jakich można by oczekiwać, aby zapewnić, że jego partner handlowy ureguluje dług lub, w przypadku braku płatności, nie zerwał stosunków handlowych, bez żadnego powodu ufając, że długi zostaną spłacone, organ podatkowy drugiej instancji potwierdził, że organ podatkowy pierwszej instancji zgodnie z prawem odmówił przyznania wnioskodawcy zwrotu VAT (C-643/20, Podsumowanie, ust. 19). W trakcie postępowania w od-

niesieniu do nieopłaconych faktur wystawionych dla dwóch partnerów handlowych wnioskodawcy organ podatkowy drugiej instancji stwierdził, że faktur tych nie wystawiono na usługi, które mogłyby wiązać się z realizacją usług użyteczności publicznej, co oznacza, że wnioskodawca nie miał prawnego obowiązku świadczenia tych usług, tym bardziej, jeśli jego partner handlowy ich nie opłacił. Organ podatkowy drugiej instancji wskazał również, że wnioskodawca nie przesłał wniosków o płatność partnerom handlowym, mimo że było to właściwe nawet w przypadku, gdy istniał prawny obowiązek świadczenia usług (C-643/20, Podsumowanie, ust. 20). Wnioskodawca zakwestionował te decyzje w postępowaniu administracyjnym (C-643/20, Podsumowanie, ust. 23).

Stanowisko sądu, który składał wniosek

Sąd odsyłający jest zdania, że nie jest w stanie rozstrzygnąć sporu między stronami bez wykładni prawa UE, w szczególności art. 90 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT (C-643/20, Podsumowanie, ust. 40).

W pytaniu prejudycjalnym dotyczącym tej sprawy nie zwrócono się do Trybunału o interpretację węgierskich przepisów o przedawnieniu, lecz o przeanalizowanie stosowania art. 90 dyrektywy VAT w świetle dwóch zasad prawa UE, a mianowicie zasady:

- skuteczności,
- równoważności (C-643/20, Podsumowanie, ust. 46).

Sąd odsyłający wskazał, że w tym przypadku pojawia się pytanie, czy na podstawie węgierskiej koncepcji przedawnienia można odmówić wnioskodawcy późniejszego obniżenia jego podstawy opodatkowania w myśl art. 90 dyrektywy VAT oraz, w związku z tym, obniżenia należnego podatku, na podstawie praktyk organów podatkowych, zgodnie z którymi bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, gdy podatnicy nie mogą jeszcze nawet przewidzieć niemożliwości odzyskania swoich wierzytelności oraz prawa do zwrotu, który wynika z tej niemożliwości.

Sąd odsyłający jest zdania, że w celu rozstrzygnięcia sporu konieczne jest ustalenie, czy w przypadku braku ustawodawstwa krajowego, praktyki organów podatkowych państwa członkowskiego umożliwiają określenie *a posteriori* wielu warunków proceduralnych, które muszą zostać spełnione, aby możliwe było skorzystanie z prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT; tzn. czy możliwe jest ustanowienie zestawu przesłanek warunkujących istnienie takiego prawa (C-643/20, Podsumowanie, ust. 47).

Sąd odsyłający uważa, że sprawa FGSZ, która toczyła się przed Trybunałem w momencie składania wniosku, dotyczy podstawowych zasad proporcjonalności, neutralności podatkowej i skuteczności, ale różni się od niniejszej sprawy stanem faktycznym, ponieważ w sprawie tamtej nie bada się zestawu warunków związanych z wymogiem, że prawa należy właściwie dochodzić, z czego wynika, że nie może odnosić się również do zasady równoważności (C-643/20, Podsumowanie, ust. 48).

Analiza

Biorąc pod uwagę wcześniejsze sprawy Trybunału UE, omawianą sprawę można przeanalizować pod dwoma względami:

- przepisów o przedawnieniu,
- przepisu dotyczącego korekty podstawy opodatkowania.

Przepisy o przedawnieniu

Tymczasem Trybunał UE wydał decyzję w sprawie FGSZ, o której wspomniał sąd krajowy w swoim wniosku. Oznacza to, że stosowanie przepisów dotyczących terminu przedawnienia zostało już rozpoznane przez Trybunał UE w związku z wyrokiem z dnia 3 marca 2021 r., FGSZ (C-507/20). Zgodnie z decyzją Trybunału UE w tej sprawie:

„(...) art. 90 dyrektywy VAT, w związku z zasadami neutralności podatkowej i skuteczności, należy interpretować w ten sposób, że jeżeli państwo członkowskie ustanawia termin prze-

dawnienia, po upływie którego podatnik będący wierzycielem z tytułu wierzytelności, która stała się ostatecznie nieściągalna, nie może już powołać się na swoje prawo do obniżenia podstawy opodatkowania, termin ten powinien rozpoczynać swój bieg nie od dnia wykonania pierwotnie przewidzianego zobowiązania do zapłaty, lecz od dnia, w którym wierzytelność stała się ostatecznie nieściągalna” (C-507/20, Postanowienie).

W tym sensie można odnieść to postanowienie Trybunału UE do pierwszego pytania we wniosku. Rzecz w tym, że prawo do zwrotu nie mogło stać się nieaktualne, zanim zaczęło obowiązywać. W związku z tym bieg terminu przedawnienia w odniesieniu do prawa do zwrotu VAT w wyniku korekty podstawy opodatkowania może rozpocząć się dopiero po nabyciu takiego prawa przez podatnika.

Stosowanie przepisu dotyczącego korekty podstawy opodatkowania

Pozostałe trzy pytania odnoszące się do stosowania przepisu dotyczącego korekty podstawy opodatkowania należy analizować łącznie. Zasadniczo celem jest ustalenie, czy praktyki organu państwowego są zgodne z art. 90 ust. 1 i 2 oraz art. 273 dyrektywy VAT, uwzględniając podstawowe zasady skuteczności prawa UE, równoważności i neutralności podatkowej, które to praktyki polegają na ustanowieniu wymogów, nawet jeśli te wymogi nie były jasne dla zainteresowanych podatników, zanim długi stały się ostatecznie nieściągalne, a mianowicie:

- „poza zgłoszeniem tej wierzytelności w postępowaniu likwidacyjnym podejmie on inne działania w celu ściągnięcia należnej kwoty”,
- „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 wierzytelnoś-

ciami, które stały się ostatecznie nieściągalne, nawet jeżeli wierzytelności te stały się nieściągalne w późniejszym okresie”.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału – w sytuacjach objętych tym przepisem – art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT „zobowiązuje państwa członkowskie do obniżenia podstawy opodatkowania, a zatem kwoty VAT podlegającego zapłacie przez podatnika każdorazowo, gdy po zawarciu transakcji podatnik nie otrzymuje części lub całości świadczenia wzajemnego. Ów przepis stanowi wyraz podstawowej zasady, na której została oparta dyrektywa VAT, wedle której podstawę opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzymał podatnik” (C-404/16, ust. 26).

Jednakże art. 90 ust. 2 zezwala państwom członkowskim na odstąpienie od wyżej wymienionej zasady w przypadku całkowitego lub częściowego braku zapłaty ceny transakcyjnej (C-404/16, ust. 27 i C-337/13, ust. 23). „Taka możliwość odstępowania, ograniczona ściśle do przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności ceny transakcyjnej, jest uzasadniona tym, że brak zapłaty wynagrodzenia – w pewnych okolicznościach i z uwagi na sytuację prawną występującą w danym państwie członkowskim – może być trudny do zweryfikowania lub mieć charakter wyłącznie tymczasowy” (C-404/16, ust. 28).

„W przeciwieństwie do rozwiązania lub anulowania umowy, niewywiązanie się z płatności ceny zakupu nie przywraca bowiem stron umowy do ich sytuacji wyjściowej. Jeśli niewywiązaniu się z płatności całości lub części ceny zakupu nie towarzyszy rozwiązanie lub anulowanie umowy, to nabywca pozostaje zobowiązany do uiszczenia uzgodnionej ceny, zaś sprzedawcy, mimo że nie jest on już właścicielem towaru, nadal przysługuje wierzytelność, której może dochodzić na drodze sądowej. Ponieważ nie można jednak wykluczyć, że wierzytelność taka w rzeczywistości stanie się całkowicie nieściągalna, prawodawca Unii chciał pozostawić każdemu państwu członkowskiemu możliwość zdecydowania, czy przypadek

niewywiązania się z płatności ceny zakupu daje prawo do stosownego obniżenia podstawy opodatkowania na określonych przez dane państwo warunkach, czy też w opisanej sytuacji obniżenie takie nie jest dopuszczalne” (C-404/16, ust. 29 i C-337/13, ust. 25). „(...) niewywiązanie się z płatności charakteryzuje się niepewnością nierozwiewnie związaną z jej nieostatecznym charakterem” (C-404/16, ust. 30).

W związku z tym należy przeanalizować krajowe przepisy dotyczące podatku VAT odnoszące się do dyrektywy VAT, aby określić możliwe warunki dokonania korekty podstawy opodatkowania. W tym sensie należy zauważyć, że Węgry w rzeczonym okresie być może stosowały odstępowanie od korekty podstawy opodatkowania w przypadku niemożności uzyskania zapłaty zgodnie z art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT. Należy bardziej szczegółowo przeanalizować konsekwencje tego faktu pod względem podatkowym.

We Wniosku odpowiednim przepisem prawa krajowego jest zatem art. 77 ust. 1–10 ustawy CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „ustawą o VAT”). Artykuł ten wymieniony jest w wyroku z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi Kft (C-337/13, ust. 7) w brzmieniu:

„Na mocy ust. 77 ustawy CXXVII z 2007 r. o podatku VAT (...):

(1) W wypadkach dostawy towarów, świadczenia usług lub wewnątrzspółnotowego nabycia towarów podstawa opodatkowania zostanie *a posteriori* obniżona do wysokości wynagrodzenia, które zostało lub powinno zostać zapłacone osobie uprawnionej, jeżeli po wykonaniu transakcji:

a) w wypadku nieważności transakcji:

(aa) została przywrócona sytuacja istniejąca przed zawarciem transakcji lub

(ab) transakcja, mimo że nieważna, została uznana za wywierającą skutki prawne przez okres poprzedzający wydanie rozstrzygnięcia stwierdzającego jej nieważność, lub

(ac) transakcja została uznana za ważną poprzez zniesienie nieproporcjonalnej korzyści;

b) w wypadku wadliwego wykonania transakcji:

(ba) uprawniony rozwiązał umowę lub

(bb) cena została obniżona.

(2) Podstawa opodatkowania zostanie *a posteriori* obniżona również w sytuacji, gdy:

a) z powodu niewykonania została zwrócona zaliczka;

b) w przypadku opisanych w art. 10 lit. a) transakcji dostawy lub najmu towarów zobowiązany do zapłaty podatku skorzysta z prawa do rozwiązania umowy z powodu braku całkowitej zapłaty wynagrodzenia, a strony przywrócą sytuację istniejącą przed zawarciem transakcji, a jeżeli nie jest to możliwe, przyznają, że transakcja wywierała skutki do chwili, w której nastąpiło jej niewykonanie;

c) w przypadku towarów, za które zapłacono zaliczkę, zwrócono kwotę wpłaconą w ramach zaliczki.

(3) Podstawa opodatkowania może zostać obniżona *a posteriori* w wypadku obniżenia ceny, zgodnie z art. 71 ust. 1 lit. a) i b), które miało miejsce po wykonaniu transakcji”.

Czytając ten przepis, możliwe jest stwierdzenie, że Węgry zastosowały odstępstwo od korekty podstawy opodatkowania w przypadku braku płatności. Jak wskazał Trybunał UE:

„(...) przepis krajowy, który, w katalogu sytuacji, w których podstawa opodatkowania ulega obniżeniu w zastosowaniu art. 90 ust. 1 tej dyrektywy, nie uwzględnia przypadku niewywiązania się z zapłaty ceny transakcyjnej, należy postrzegać jako rezultat skorzystania przez państwo członkowskie z możliwości zastosowania odstępstwa, która została mu przyznana na mocy art. 90 ust. 2 omawianej dyrektywy” (C-337/13, ust. 24).

Podobna wersja tego przepisu jest zawarta w wyroku z dnia 12 października 2017 r. w sprawie *Lombard Ingtatlan Lizing Zrt.* (C-404/16 ust. 6).

Jednakże według nieoficjalnych danych w wyniku zmian legislacyjnych na Węgrzech od 2020 r.

korekta podatku VAT należnego od nieodebranych należności staje się możliwa pod pewnymi warunkami. Dotyczy to transakcji pomiędzy przedsiębiorstwami, dla których data dostawy przypada po dniu 31 grudnia 2015 r. Przypadek ten odnosi się do nieodebranych należności za usługi wykonane przed 2015 r.

W związku z tym istnieje duże prawdopodobieństwo, że Węgry zastosowały odstępstwo od zasady korekty podstawy opodatkowania w przypadku braku płatności we wspomnianym okresie. Aby mieć pewność co do tego wniosku, powinniśmy zwrócić się do węgierskiego organu podatkowego o jego opinię prawną lub poczekać na orzeczenie w tej sprawie. Wobec tego sprawa powinna zostać stosownie przeanalizowana.

Skoro Węgry prawdopodobnie zastosowały odstępstwo i nie zezwoliły na korektę podstawy opodatkowania w przypadku braku płatności, należy rozważyć postanowienie z dnia 29 stycznia 2020 r., *Porr Építési Kft.* (C-292/19), na które wnioskodawca powołał się podczas swojego procesu. W tej sprawie Trybunał UE uznał, że odstępstwo od korekty podstawy opodatkowania w związku z brakiem płatności nie jest możliwe w przypadku ostatecznej nieściągalności.

Prawo do odstąpienia w przypadku całkowitego lub częściowego braku zapłaty opiera się na założeniu, że „brak zapłaty świadczenia wzajemnego – w pewnych okolicznościach i z uwagi na sytuację prawną występującą w danym państwie członkowskim – może być trudny do zweryfikowania lub mieć charakter wyłącznie tymczasowy” (C-127/18, ust. 19).

„Z powyższego wynika, że taka możliwość odstępstwa musi być uzasadniona, po to aby środki podjęte przez państwa członkowskie w celu jego wdrożenia nie niweczyły celu harmonizacji podatków realizowanego przez dyrektywę [VAT] (...), oraz że nie może ona oznaczać, iż państwa członkowskie mogą po prostu całkowicie wyłączyć obniżenie podstawy opodatkowania VAT w wypadku niewywiązania się z płatności” (C-127/18, ust. 20; C-246/16, wyrok, ust. 18, 20 i 21; C-396/16, wyrok, ust. 38). „O ile bowiem słuszne jest, aby państwa członkowskie mogły przeciwdziałać nie-

pewności związanej z niewywiązaniem się z płatności faktury lub jego ostatecznym charakterem, o tyle możliwość takiego odstępstwa nie może wykraczać poza tę niepewność, a zwłaszcza kwestię tego, czy obniżenie podstawy opodatkowania może nie zostać dokonane w wypadku niewywiązania się z płatności” (C-127/18, ust. 21; C-246/16, wyrok, ust. 22; C-396/16, wyrok, ust. 40).

„Ponadto dopuszczenie, aby państwa członkowskie miały możliwość wyłączenia wszelkich obniżek podstawy opodatkowania, byłoby sprzeczne z zasadą neutralności VAT, z której wynika między innymi, że przedsiębiorca, jako inkasent podatkowy na rzecz państwa, powinien być całkowicie zwolniony z ostatecznego obciążenia podlegającym zapłacie lub zapłaconym podatkiem w ramach swej działalności gospodarczej, która sama podlega VAT” (C-127/18, ust. 22; C-246/16, wyrok, ust. 23). „(...) Sytuacji charakteryzującej się ostatecznym obniżeniem zobowiązań dłużnika wobec jego wierzycieli nie można uznać za «niewywiązanie się z płatności» w rozumieniu art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT” (C-292/19, ust. 25; C-396/16, ust. 44 i 45). A konkretniej zauważając, iż fakt, że dłużnik przestał podlegać opodatkowaniu VAT w związku z postępowaniem upadłościowym, potwierdza ostateczny charakter braku zapłaty, Trybunał orzekł, że art. 90 dyrektywy VAT wyklucza ustawodawstwo krajowe, które stanowi, że podatnik nie może skorygować podstawy opodatkowania VAT w przypadku całkowitego lub częściowego braku zapłaty przez dłużnika kwoty należnej w ramach transakcji podlegającej temu podatkowi, jeżeli dłużnik ten nie podlega już opodatkowaniu VAT (C-292/19, ust. 26 i C-127/18, ust. 24 i 28). Jeżeli zatem wierzytelności zgłoszone przez wnoszącego odwołanie staną się ostatecznie nieściągalne, zmniejszenie zobowiązań dłużnika wynikające z postępowania upadłościowego nie stanowi przypadku braku płatności i nie prowadzi do obniżenia podstawy opodatkowania VAT w przypadku, gdy państwo członkowskie korzysta z możliwości odstępstwa przewidzianego w art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT (C-292/19, ust. 28).

W przypadku zatem ostatecznego niespłacenia długu państwo członkowskie nie może zastoso-

wać odstępstwa od korekty podstawy opodatkowania.

Ponadto konieczne jest przeanalizowanie wymogów warunkujących korektę podstawy opodatkowania, jakie państwo członkowskie nałożyło następnie na podatnika. Zdaniem Trybunału UE „cel zapobiegania nieprawidłowościom i nadużyciom nie może być niezgodny z celem i systematyką art. 90 ust. 2 dyrektywy [VAT] (...) i nie może uzasadniać odstępstwa od art. 90 ust. 1 tej dyrektywy z powodów innych niż dotyczące niepewności związanej z niewywiązaniem się z płatności lub z jego ostatecznym charakterem” (C-335/19, ust. 44; C-127/18, ust. 25). „(...) zgodnie z zasadą proporcjonalności, która należy do zasad ogólnych prawa Unii, środki zastosowane w celu wdrożenia dyrektywy [VAT] (...) powinny być właściwe do realizacji celów przewidzianych przez tę dyrektywę i nie powinny wykraczać poza to, co jest niezbędne do ich osiągnięcia” (C-335/19, ust. 47; C-246/16, ust. 25).

W wyroku z dnia 15 października 2020 r. *E. sp. z o.o. sp. k.* (C-335/19) Trybunał UE wskazał, „że jeżeli nie spełnia on jedynie warunków określonych w przepisach krajowych, które nie są zgodne z art. 90 ust. 1 dyrektywy [VAT] (...), podatnik (...) może powoływać się na ten przepis przed sądami krajowymi przeciwko państwu w celu uzyskania obniżenia podstawy opodatkowania (...), a rozpatrujący spór sąd krajowy zobowiązany jest do pominięcia tych niezgodnych z dyrektywą warunków. Okoliczność, że ma to zarazem wpływ na inne przepisy prawa krajowego, jest nieistotna, gdyż w przeciwnym razie obowiązek niestosowania przez sądy krajowe przepisu prawa krajowego sprzecznego z przepisem prawa Unii mającym skutek bezpośredni zostałby pozbawiony znaczenia, co naruszyłoby zasadę pierwszeństwa prawa Unii” (C-335/19, ust. 52; C-337/13, ust. 35). Odpowiedź na pytania zadane w związku z tą sprawą brzmi:

„(...) art. 90 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzależniają obniżenie podstawy opodatkowania VAT od wa-

runku, by w dniu dostawy towaru lub świadczenia usług, a także w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej mającej na celu skorzystanie z tego obniżenia dłużnik był zarejestrowany jako podatnik VAT i nie był w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji, zaś wierzyciel był w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej nadal zarejestrowany jako podatnik VAT” (C-335/19, ust. 53).

W związku z powyższym do sądu krajowego należy ustalenie, czy wymogi następnie nałożone na podatnika warunkujące dokonanie korekty podstawy opodatkowania są zgodne z zasadą proporcjonalności, czyli czy wykraczają poza to, co konieczne.

Pozostaje także kwestia zasady, której nie przywołano we wniosku, a mianowicie ochrony uzasadnionych oczekiwań. W związku z tym można również oczekiwać, że w niniejszej sprawie Trybunał UE sam mógłby się do niej odnieść. W tym zakresie Trybunał UE wskazał w wyroku z dnia 9 lipca 2015 r., *Salomie i Oltean* (C-183/14), że „co się tyczy (...) zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, prawo powołania się na tę zasadę przysługuje każdemu podmiotowi prawa, w którym organ administracyjny wzbudził nadzieje znajdujące poparcie w udzielanych mu przez ten organ precyzyjnych zapewnieniach. W tym względzie należy zbadać, czy działania organu administracji wywołały w świadomości ostrożnego i należycie poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonal-

ne oczekiwania, a jeśli tak, to należy ustalić uzasadniony charakter tychże oczekiwań” (C-183/14, ust. 44 i 45).

Wnioski

Zgodnie z istniejącym orzecznictwem Trybunału UE w tym przypadku prawdopodobne jest, że przepisy o przedawnieniu nie wpłyną na postanowienie w sprawie prawa do korekty podstawy opodatkowania i zwrotu wynikającego z niego podatku VAT. Jeżeli chodzi o prawo do korekty podstawy opodatkowania, w dużej mierze uzależnione jest ono od ustalenia, czy Węgry zastosowały odstępstwo od korekty podstawy opodatkowania w przypadku braku możliwości uzyskania zapłaty w omawianym okresie. Jeżeli tak, decydujące znaczenie dla ustalenia prawa do dokonania korekty podstawy opodatkowania będzie miało określenie, czy są to należności ostatecznie nieściągalne. Zgodnie z opinią wyrażoną przez Trybunał UE w sprawach niezwiązanych z przedmiotową sprawą warunki nałożone z mocą wsteczną przez państwo członkowskie na podatnika nie powinny zasadniczo wpływać na wykonywanie prawa do korekty podstawy opodatkowania.

Sprawa ta ma w praktyce istotne znaczenie, zwłaszcza dla przedsiębiorstw, którym w przypadku udzielenia pozytywnej odpowiedzi na omawiany wniosek przysługiwałby zwrot podatku VAT w podobnych okolicznościach. Wówczas podatek VAT nie stanowiłby obciążenia dla ich działalności i pozostałby dla przedsiębiorstw neutralny.

Abstract

Irrecoverable Debts and Limitation Periods for VAT Purposes: The ENERGOTT Case

The authors present the current *ENERGOTT* case of the Court of Justice of the European Union (C-643/20), where the three principles of VAT are challenged by a request for a preliminary ruling: equivalence, effectiveness, and neutrality.

The subject matter of the request is repayment of VAT relating to debts which have become definitively irrecoverable. The Court was asked to determine the moment which may be stipulated by Member States as the starting point of the limitation period for the refund of VAT applicable to such debts, and to determine whether the set of conditions laid down by a Member State, in respect of the refund of VAT, are precluded by the European case-law and principles.

This case is important for taxpayers in the European Union because the judgment might give them the right to challenge national legislation in the field of the statute of limitations in certain circumstances.

Keywords: VAT, principle of neutrality, principle of effectiveness, principle of equivalence, statute of limitations, definitively irrecoverable debts

JEL Classification: H2, K19

Bibliografia

- Almos Agrárkülkereskedelmi Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága* (2014). Sprawa C-337/13. ECLI:EU:C:2014:328, curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=152344&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&id=3238872 (dostęp: 25.05.2021).
- A-PACK CZ s. r. o. przeciwko Odvolací finanční ředitelství* (2017). Sprawa C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377, curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=EF2C55CD7F4211457341B1F34796E189?text=&docid=213864&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&id=10821175 (dostęp: 17.03.2021).
- Arbutina, H., Bogovac, J. (2014). *Tax Law. W: Introduction to the Law of Croatia* (s. 481–503), T. Josipović (Ed.). Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
- Biosafe – Industria de Reciclagens SA przeciwko Flexipiso – Pavimentos SA* (2018). Sprawa C-8/17, ECLI:EU:C:2018:249, curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=200962&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&id=4081366 (dostęp: 2.04.2021).
- Bogovac, J. (2020). Building a Better Tax System for Sustainable Development: The Case of the Central and Eastern European Countries. W: *Tax Sustainability in an EU and International Context* (s. 137–158), C. Brokelind, S. van Thiel (Eds.). Amsterdam, Holandia: IBFD.
- Bogovac, J., Rašić Krajnović, T. (2017). VAT on touristic services in Croatia – history and membership in the EU. W: *Spomenica prof. dr. sc. Juri Šimoviću*. N. Radionov (s. 79–103), I. Koprić (Eds.). Zagreb: Uniwersytet w Zagrzebiu.
- ENERGOTT Fejlesztő és Vagyonkezelő Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (2020). Sprawa nr C-643/20, Wniosek do Veszprémi Törvényszék (Węgry) o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=166DB96A95F346595049F04DE9B2EB27?text=&docid=239105&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&id=2093518 (dostęp: 9.03.2021).
- Enzo Di Maura przeciwko Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa* (2017). Sprawa C-246/16, ECLI:EU:C:2017:887, curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=197048&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&id=10821672 (dostęp: 27.03.2021).
- E. sp. z o.o. sp. k. przeciwko Ministrowi Finansów* (2020). Sprawa C-335/19, ECLI:EU:C:2020:829, curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=232430&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&id=10823625 (dostęp: 22.03.2021).
- FGSZ Földgázszállító Zrt. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (2021). Sprawa C-507/20, ECLI:EU:C:2021:157, curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=238703&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&id=2107177 (dostęp: 20.03.2021).
- GST – Sarviz AG Germania* (2015). Sprawa C-111/14, ECLI:EU:C:2015:267, curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=163873&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&id=9534220 (dostęp: 19.03.2021).
- Littlewoods Retail Ltd and Others przeciwko Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs* (2012). Sprawa C-591/10, ECLI:EU:C:2012:478, Opinia AG Trstenjak, eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:62010CC0591&from=BG (dostęp: 17.04.2021).
- Lombard Ingatlan Lízing Zrt przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság* (2017). Sprawa C-404/16, ECLI:EU:C:2017:759, curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=195433&pageI

- ndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=3244205 (dostęp: 21.03.2021).
- MyTravel plc przeciwko Commissioners of Customs & Excise* (2005). Sprawa C-291/03, curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=60240&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=9523274 (dostęp: 17.03.2021).
- OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO, ELEANOR SHARPSTON, przedstawiona w dniu 8 czerwca 2006 r. Sprawa C-35/05, curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf;jsessionid=1912DoC8DD89A1DCBB3ED3B1B63F5191?docid=55158&text=&doclang=PL&pageIndex=0&cid=226708 (dostęp: 28.05.2021).
- OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO, JULIANE KOKOTT, przedstawiona w dniu 17 stycznia 2019 r. Sprawa C-712/17, curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=209935&doclang=PL (dostęp: 28.05.2021).
- Porr Építési Kft. przeciwko Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (2020). Sprawa C-292/19, ECLI:EU:C:2019:901, curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=219713&mode=req&pageIndex=1&dir=&occ=first&part=1&text=&doclang=FR&cid=10822796 (dostęp: 12.04.2021).
- POSTANOWIENIE TRYBUNAŁU (szósta izba) z dnia 3 marca 2021 r. w sprawie C-507/20, eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:62020CO0507&from=HR (dostęp: 28.05.2021).
- Radu Florin Salomie, Nicolae Vasile Oltean przeciwko Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj* (2015). Sprawa C183/14, ECLI:EU:C:2015:454, curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=165649&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=10823942 (dostęp: 26.03.2021).
- T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., w upadłości, przeciwko Republika Slovenija* (2018). Sprawa C-396/16, ECLI:EU:C:2018:109, curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=199569&mode=req&pageIndex=1&dir=&occ=first&part=1&text=&doclang=EN&cid=10822272 (dostęp: 24.04.2021).
- Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Veszprémi Törvényszék (Węgry) w dniu 30 listopada 2020 r. – ENERGO TT Fejlesztő és Vagyongazdálkodó Kft. / Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága. Sprawa C-643/20, eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:62020CN0643&from=EN (dostęp: 28.05.2021).
- WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba) z dnia 15 maja 2014 r. w sprawie C-337/13, eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:62013CJ0337&from=ES (dostęp: 28.05.2021).
- WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba) z dnia 9 lipca 2015 r. w sprawie C-144/14, eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:62014CJ0144&from=ES (dostęp: 28.05.2021).
- WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba) z dnia 12 października 2017 r. w sprawie C-404/16, curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=195433&doclang=PL (dostęp: 28.05.2021).
- WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba) z dnia 11 czerwca 2020 r. w sprawie C-146/19, curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=227301&pageIndex=0&doclang=pl&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7076190 (dostęp: 28.05.2021).
- WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba) z dnia 15 października 2020 r. w sprawie C-335/19, eur-lex.europa.eu/legal-content/PL-EN/TXT/?from=PL&uri=CELEX%3A62019CJ0335 (dostęp: 28.05.2021).
- WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba) z dnia 18 marca 2021 r. w sprawie C-895/19, curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text&docid=239002&pageIndex=0&doclang=PL&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1746528 (dostęp: 28.05.2021).



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · GRZEGORZ GOŁĘBIOWSKI · ADAM OLCZYK (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl