

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 13 lipca 2023 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Uregulowanie krajowe przewidujące możliwość zwieszenia, bez ograniczenia w czasie, biegu terminu przedawnienia odnoszącego się do działania organu podatkowego w przypadku postępowania sądowego – Wszczęte ponownie postępowanie podatkowe – Rozporządzenie nr 2988/95 – Zakres stosowania – Zasady pewności prawa oraz skuteczności prawa Unii

W sprawie C-615/21

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Szegedi Törvényszék (sąd w Segedynie, Węgry) postanowieniem z dnia 4 października 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 października 2021 r., w postępowaniu:

Napfény-Toll Kft.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága,

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie: E. Regan (sprawozdawca), prezes izby, K. Lenaerts, prezes Trybunału, pełniący obowiązki sędziego piątej izby, D. Gratsias, M. Ilešić i I. Jarukaitis, sędziowie,

rzecznik generalny: A. Rantos,

sekretarz: I. Illéssy, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 10 listopada 2022 r. r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Napfény-Toll Kft. – L. Detvay, O. Kovács, P. Nagy i Gy. Tiborfi, ügyvédek,
- w imieniu rządu węgierskiego – M.Z. Fehér i R. Kissné Berta, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego – A. Ballesteros Panizo, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej – F. Blanc, J. Jokubauskaitė i A. Sipos, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 2 lutego 2023 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni zasad pewności prawa i skuteczności prawa Unii w kontekście stosowania 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).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Napfény-Toll Kft. a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcja ds. odwołań krajowego urzędu ds. podatków i cel, Węgry), dotyczącego prawa tej spółki do odliczenia od kwoty podatku od wartości dodanej (VAT), który byłaby zobowiązana zapłacić kwoty VAT należnego z tytułu szeregu transakcji zakupu towarów dokonanych w czerwcu 2010 r. i w okresie od listopada 2010 r. do września 2011 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2006/112

3 Motyw 8 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Zgodnie z decyzją Rady 2000/597/WE, Euratom z dnia 29 września 2000 r. w sprawie systemu rodków w finansach Wspólnot Europejskich [Dz.U. 2000, L 253, s. 42], budżet Wspólnot Europejskich, niezależnie od innych dochodów, jest całkowicie finansowany z zasobów w finansach Wspólnot. Zasoby te obejmują między innymi wpłaty z VAT i zasoby pochodzące z zastosowania wspólnej stawki podatku do podstawy opodatkowania określonej w jednolity sposób oraz zgodnie z zasadami wspólnotowymi”.

Rozporządzenie (WE, Euratom) nr 2988/95

4 Artykuł 1 rozporządzenia Rady (WE, Euratom) nr 2988/95 z dnia 18 grudnia 1995 r. w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich (Dz.U. 1995, L 312, s. 1) stanowi:

„1. W celu ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich niniejszym przyjmuje się ogólne zasady dotyczące jednolitych kontroli oraz rodków administracyjnych i kar dotyczących nieprawidłowości w odniesieniu do prawa wspólnotowego.

2. Nieprawidłowość oznacza jakiegokolwiek naruszenie przepisów prawa wspólnotowego wynikające z działania lub zaniechania ze strony podmiotu gospodarczego, które spowodowało lub mogło spowodować szkodę w ogólnym budżecie Wspólnot lub w budżetach, które są zarządzane przez Wspólnoty, albo poprzez zmniejszenie lub utratę przychodów, które pochodzą ze rodków w finansach pobieranych bezpośrednio w imieniu Wspólnot, albo też w związku z nieuzasadnionym wydatkiem”.

5 Artykuł 3 ust. 1 i 3 tego rozporządzenia przewiduje:

„1. Okres przedawnienia wynosi cztery lata od czasu dopuszczenia się nieprawidłowości określonej w art. 1 ust. 1. [...]”

W przypadku nieprawidłowości ciągłych lub powtarzających się okres przedawnienia biegnie od dnia, w którym nieprawidłowość ustała. W przypadku programów wieloletnich okres

przedawnienia w każdym przypadku biegnie do momentu ostatecznego zakończenia programu.

Przerwanie okresu przedawnienia jest spowodowane przez każdy akt władzy, o którym zawiadamia się daną osobę, a który odnosi się do ledztwa lub postępowania w sprawie nieprawidłowości. Po każdym przerwaniu okres przedawnienia biegnie na nowo.

Upływ terminu przedawnienia następuje najpóźniej w dniu, w którym mija okres odpowiadający podwójnemu terminowi okresu przedawnienia, jeżeli do tego czasu władza nie wymierzy kary; nie dotyczy to przypadków, w których postępowanie administracyjne zostało zawieszone zgodnie z art. 6 ust. 1.

[...].

3. Państwa członkowskie zachowują możliwość stosowania dłuższego okresu niż okres przewidziany odpowiednio w ust. 1 i 2”.

Decyzja 2007/436/WE

6 Decyzja Rady 2007/436/WE, Euratom z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich (Dz.U. 2007, L 163, s. 17), która uchyliła i zastąpiła decyzję 2000/597, stanowi w art. 2 ust. 1 lit. b):

„Na zasoby własne zapisane w budżecie ogólnym Unii Europejskiej składają się dochody z następujących źródeł:

[...]

b) [...] zastosowanie stawki jednolitej obowiązującej wszystkie państwa członkowskie w odniesieniu do zharmonizowanych podstaw VAT określonych zgodnie z zasadami wspólnotowymi. [...]”.

Prawo węgierskie

Uregulowania dotyczące zawieszenia terminów przedawnienia w dziedzinie podatków

7 Zgodnie z § 164 adózárendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawy nr XCII z 2003 r. ordynacja podatkowa) [(Magyar Közlöny 2003/131 (XI. 14.)], w brzmieniu mającym zastosowanie w sporze rozstrzyganym w postępowaniu głównym (zwanej dalej „dawną ordynacją podatkową”):

1) Prawo do określenia wymiaru podatku przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od ostatniego dnia roku kalendarzowego, w którym należało złożyć deklarację lub zawiadomienie dotyczące tego podatku, a w przypadku braku deklaracji lub zawiadomienia – w którym należało zapłacić podatek.

[...]

5) W przypadku sądowej kontroli decyzji organu podatkowego termin przedawnienia prawa do określenia prawidłowej kwoty należnego podatku przerywa swój bieg począwszy od dnia, w którym decyzja organu podatkowego drugiej instancji stała się ostateczna, do dnia, w którym orzeczenie sądowe stało się prawomocne, a w przypadku wniesienia odwołania – do dnia wydania rozstrzygnięcia w jego przedmiocie”.

8 Z dniem 1 stycznia 2018 r. dawną ordynację podatkową uchylono i zastąpiono przepisami

az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (ustawy nr CLII z 2017 r. ustanawiającej przepisy dotyczące administracji podatkowej) (*Magyar Közlöny* 2017/192), w brzmieniu mającym zastosowanie w sporze rozstrzyganym w postępowaniu głównym jak również az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (ustawy nr CL z 2017 r. wprowadzającej ordynację podatkową) (*Magyar Közlöny* 2017/192), w brzmieniu mającym zastosowanie w sporze rozstrzyganym w postępowaniu głównym (zwanej dalej „nową ordynacją podatkową”).

9 Paragraf 203 § 3 nowej ordynacji podatkowej powtarza w istocie treść § 164 dawnej ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym § 203 ust. 3, jeżeli podatnik wniosł od decyzji organu podatkowego skargę administracyjną, bieg terminu przedawnienia prawa organu podatkowego do określenia prawidłowej kwoty należnego podatku ulega zawieszeniu od dnia, w którym decyzja organu podatkowego drugiej instancji stała się ostateczna, do momentu uprawomocnienia się orzeczenia sądu, a w przypadku wniesienia odwołania – do dnia wydania rozstrzygnięcia w jego przedmiocie.

10 Paragraf 203 § 7 lit. c) tej nowej ordynacji podatkowej stanowi, że ten termin przedawnienia ulega przedłużeniu o dwanaście miesięcy, w szczególności, jeżeli w ramach rozpatrywania skargi administracyjnej na decyzję organu podatkowego sąd nakazuje przeprowadzenie nowego postępowania.

11 Zgodnie z § 271 ust. 1 nowej ordynacji podatkowej do postępowania wszczętych lub wszczętych ponownie po jej wejściu w życie stosuje się przepisy tej nowej ordynacji w tym jej § 203 ust. 7 lit. c).

Orzecznictwo dotyczące stosowania uregulowania dotyczącego zawieszenia terminów przedawnienia w dziedzinie podatków

12 W wyroku Kfv.L35.343/2019/11, Kúria (sąd najwyższy, Węgry) w odniesieniu do celu realizowanego przez uregulowanie dotyczące terminów przedawnienia w dziedzinie podatków stwierdził:

„Na gruncie dawnej ordynacji podatkowej o możliwości zastosowania zawieszenia i przedłużenia terminu przedawnienia decyduje sam fakt przeprowadzania »kontroli sądowej«, nie zaś treść rozstrzygnięcia kończącego postępowanie. Kontrola sądowa rozpoczyna się wraz z wniesieniem skargi [...] Z chwilą stwierdzenia nieważności decyzji nie może ona wywołać skutków prawnych ex tunc, jednakże organ podatkowy, dzięki przeprowadzeniu kontroli sądowej, może wydać decyzję, która może wywołać skutki prawne w terminie, o którym mowa w dawnej ordynacji podatkowej”.

13 W orzeczeniu z dnia 25 stycznia 2022 r., czyli wydanym po przedłożeniu wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, Alkotmánybíróság (trybuna konstytucyjny, Węgry) stwierdził nieważność § 271 ust. 1 nowej ordynacji podatkowej, jako że zawiera on zwrot „wszczętych ponownie” z uwagi w istocie na fakt, że zwrot ten powodował retroaktywne zastosowanie przedłużenia terminu przedawnienia przewidzianego w § 203 ust. 7 lit. c) tej nowej ordynacji podatkowej do postępowania wszczętych ponownie będących w toku.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

14 Napfény-Toll odliczyła od kwoty VAT, który byłaby zobowiązana zapłacić kwotę VAT należnego z tytułu szeregu transakcji zakupu towarów dokonanych w czerwcu 2010 r. i w okresie od listopada 2010 r. do września 2011 r.

15 W grudniu 2011 r. Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (dyrekcja

krajowej administracji ds. podatków i ceł (Poznański Wydział Budapesztu, Węgry), jako organ podatkowy pierwszej instancji, wszczął kontrolę, o której Napfény-Toll została zawiadomiona w dniu 13 grudnia 2011 r.

16 Po zakończeniu tej kontroli podatkowej dyrekcja ta uznała, że cztery kwoty podatku, które Napfény-Toll odliczyła za różne okresy, nie powinna być z niej odliczona, ponieważ cztery faktury uzasadniających odliczenia nie odpowiadały żadnej rzeczywistej transakcji gospodarczej, a w pozostałym zakresie faktury te były elementem oszustwa podatkowego, o którym Napfény-Toll wiedziała. W konsekwencji decyzją z dnia 8 października 2015 r. (zwaną dalej „decyzją administracyjną” wydaną w pierwszej instancji) rzeczona dyrekcja zażądała od Napfény-Toll zapłaty zaległości podatkowej w rocznej kwocie 144 785 000 forintów węgierskich (HUF) (około 464 581 EUR) i nałożyła na nią grzywnę w wysokości 108 588 000 HUF (około 348 433 EUR) oraz karę za zwłokę w wysokości 46 080 000 HUF (około 147 860 EUR).

Pierwsza decyzja administracyjna wydana w drugiej instancji

17 Decyzją z dnia 11 grudnia 2015 r. doręczoną w dniu 14 grudnia 2015 r. (zwaną dalej „pierwszą decyzją administracyjną” wydaną w drugiej instancji), Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (generalna dyrekcja administracji ds. podatków i cel regionu centralnych Węgier), (zwana dalej „generalną dyrekcją regionu centralnych Węgier”) przekształcona w dyrekcję ds. odwołań krajowej administracji ds. podatków i ceł, do której Napfény-Toll wniosła odwołanie, działając w charakterze organu administracyjnego drugiej instancji, zmieniła decyzję administracyjną wydaną w pierwszej instancji co do kary za zwłokę nałożonej na Napfény-Toll oraz oddaliła to odwołanie w pozostałym zakresie. Napfény-Toll wniosła skargę na pierwszą decyzję administracyjną wydaną w drugiej instancji.

18 Wyrokiem z dnia 2 marca 2018 r., który stał się prawomocny w tym samym dniu, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie, Węgry) stwierdził nieważność pierwszej decyzji wydanej w drugiej instancji i nakazał wszczęcie nowego postępowania. W uzasadnieniu swego wyroku Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie) stwierdził, że ta pierwsza decyzja administracyjna zawierała sprzeczne uzasadnienie. Chociaż bowiem rzeczona decyzja administracyjna wskazywała na okoliczności inne niż stwierdzone w decyzji administracyjnej wydanej w pierwszej instancji, w decyzji tej stwierdzono jednocześnie, że organ podatkowy pierwszej instancji prawidłowo ustalił okoliczności faktyczne.

Druga decyzja administracyjna wydana w drugiej instancji

19 Decyzją z dnia 5 marca 2018 r., doręczoną Napfény-Toll w dniu 7 marca 2018 r. (zwaną dalej „drugą decyzją administracyjną” wydaną w drugiej instancji), generalna dyrekcja regionu centralnych Węgier potwierdziła zasadniczo decyzję administracyjną wydaną w pierwszej instancji. Obniżyła ona jednak wysokość nałożonej na Napfény-Toll kary za zwłokę.

20 Wyrokiem z dnia 5 lipca 2018 r., który stał się prawomocny w tym samym dniu Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie), do którego Napfény-Toll wniosła skargę stwierdził nieważność drugiej decyzji administracyjnej wydanej w drugiej instancji i nakazał wszczęcie nowego postępowania, po pierwsze, z uwagi na fakt, że druga decyzja administracyjna wydana w drugiej instancji, wydana w pierwszym dniu roboczym po ogłoszeniu wyroku z dnia 2 marca 2018 r., w znacznej mierze powtarzała słowo w słowo brzmienie pierwszej decyzji administracyjnej wydanej w drugiej instancji nie wyjaśniając, w jakim zakresie zmieniono w niej ustalenia dokonane w decyzji administracyjnej wydanej w pierwszej instancji tak że skutki wynikające z tego wyroku z dnia 2 marca 2018 r. miały wyjątkowo charakter formalny, a po drugie, dlatego że druga decyzja administracyjna wydana w drugiej instancji nadal

zawierała sprzeczne ustalenia co do tego, czy rzeczywiście doszło do przedmiotowych transakcji.

21 Wyrokiem z dnia 30 stycznia 2020 r. Kúria (sąd najwyższy, Węgry), rozpatrujący skargę wniesioną przez organ podatkowy, utrzymał w mocy co do istoty sprawy wyrok z dnia 5 lipca 2018 r. z dwóch powodów. Po pierwsze, w zakresie, w jakim uzasadnienie drugiej decyzji administracyjnej wydanej w drugiej instancji powtarzało uzasadnienie pierwszej decyzji administracyjnej wydanej w drugiej instancji, Kúria (sąd najwyższy) orzekł, że Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie) słusznie stwierdził, że generalna dyrekcja regionu centralnych Węgier nie zastosowała się do wytycznych określonych w wyroku z dnia 2 marca 2018 r. Prawdą jest, że ta dyrekcja generalna, jak podniosła, dysponowała jedynie krótkim czasem przed upływem terminu przedawnienia prawa do określenia wymiaru podatku, a w konsekwencji kwoty VAT podlegającej zapłacie, jednak taka okoliczność nie zwalniała jej z wykonania cięć na niej obowiązków ustawowych. Po wtóre, Kúria (sąd najwyższy) orzekł podobanie jak Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie), że druga decyzja administracyjna wydana w drugiej instancji zawierała sprzeczne uzasadnienie.

Trzecia decyzja administracyjna wydana w drugiej instancji

22 Decyzją z dnia 6 kwietnia 2020 r. (zwaną dalej „trzecią decyzją administracyjną” wydaną w drugiej instancji”), generalna dyrekcja regionu centralnych Węgier potwierdziła decyzję administracyjną wydaną w pierwszej instancji zmieniając jednocześnie kwotę kary za zwłokę na 0,01 na Napfény-Toll. W celu uzasadnienia swego stanowiska ta dyrekcja generalna wskazała, że nie ustaliła stanu faktycznego odmiennego od tego ustalonego w decyzji administracyjnej wydanej w pierwszej instancji, w której ten stan faktyczny został prawidłowo ustalony.

23 Napfény-Toll wniosła skargę na trzecią decyzję administracyjną wydaną w drugiej instancji do Szegedi Törvényszék (sądu w Segedynie, Węgry), sąd odsyłający, uzasadniając to w szczególności tym, że zgodnie z § 164 ust. 1 i 5 dawnej ordynacji podatkowej prawo organu podatkowego do określenia wymiaru VAT podlegającego odprowadzeniu przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od ostatniego dnia roku kalendarzowego, w którym należało złożyć deklarację lub zawiadomienie dotyczące tego podatku, a w przypadku braku deklaracji lub zawiadomienia – licząc od ostatniego dnia roku kalendarzowego, w którym należało zapłacić podatek. Tymczasem prawo organu podatkowego do określenia kwot VAT podlegających odprowadzeniu za rozpatrywane okresy wygasło za przed datą wydania trzeciej decyzji administracyjnej wydanej w drugiej instancji. Napfény-Toll jest zdania, że wielokrotne wydawanie decyzji jest sprzeczne z zasadą pewności prawa, którą przedawnienie ma chronić. Byłoby tak tym bardziej, że w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym, do wszczęcia po raz drugi nowego postępowania doszło z uwagi na fakt, że generalna dyrekcja regionu centralnych Węgier nie zastosowała się do wytycznych zawartych w pierwszym orzeczeniu sądowym. Zatem to z winy tej generalnej dyrekcji postępowanie będące przedmiotem postępowania głównego trwało przez prawie dziesięć lat, licząc od momentu rozpoczęcia kontroli, o której powiadomiono Napfény-Toll.

24 W tym kontekście sąd odsyłający zauważył, że § 164 ust. 5 dawnej ordynacji podatkowej nie przewiduje ile razy maksymalnie organ podatkowy może ponownie wszcząć postępowanie podatkowe ani określonego czasu trwania zawieszenia tego postępowania. Zgodnie zaś z orzecznictwem Kúria (sądu najwyższego) bieg terminu przedawnienia ulega zawieszeniu na cały czas kontroli sądowej decyzji tego organu administracyjnego. W konsekwencji nie istnieje ograniczenie czasowe długości zawieszenia biegu terminu przedawnienia w przypadku kontroli sądowej, w związku z czym prawo organu podatkowego do określenia kwot VAT podlegających

odprowadzeniu może zostać przedłożone o kilka lat, a nawet w skrajnych przypadkach o lat kilkadziesiąt. Z tego względu sąd odsyłający wyraża wątpliwości co do tyczący zgodności uregulowania będącego przedmiotem postępowania głównego i związanej z tym praktyki administracyjnej z zasadami pewności prawa i skuteczności.

25 W tych okolicznościach Szegedi Törvényszék (sąd w Segedynie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy zasady pewności prawa, jak i zasady skuteczności, które stanowi cząstka [prawa Unii], należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, które nie pozostawia sądowi żadnego zakresu uznania, takiemu jak uregulowanie przewidziane w § 164 ust. 5 [dawnej ordynacji podatkowej], jak również opartej na tych przepisach praktyce, zgodnie z którymi, w zakresie [VAT], bieg terminu, w którym przysługujące administracji podatkowej prawo do ustalenia wymiaru podatku ulega zawieszeniu na cały czas trwania kontroli sądowej, niezależnie od liczby ponownie wszczętych administracyjnych postępowań podatkowych, bez ograniczenia rocznego czasu trwania następujących po sobie zawieszeń i postępowań sądowych, w tym również w przypadku, gdy sąd orzekający w sprawie decyzji organu podatkowego wydanej w postępowaniu wszczętym ponownie po wydaniu poprzedniego orzeczenia sądowego stwierdza, że organ podatkowy nie zastosował się do wytycznych zawartych w tym orzeczeniu sądowym, tj. gdy nowe postępowanie sądowe zostało wszczęte z winy organu podatkowego”.

W przedmiocie postępowania wszczętego po złożeniu wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

26 Po wniesieniu wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający przekazał Trybunałowi pismem z dnia 3 maja 2022 r. kopię orzeczenia Alkotmánybíróság (trybunału konstytucyjnego), z dnia 25 stycznia 2022 r., na mocy którego ten ostatni stwierdził nieważność § 271 ust. 1 nowej ordynacji podatkowej, z uwagi na to, że przepis ten zawiera zwrot „wszczętych ponownie”, a także kopię drugiego orzeczenia Alkotmánybíróság (trybunału konstytucyjnego), z dnia 26 kwietnia 2022 r., o podobnej treści.

27 Pismem z dnia 30 czerwca 2022 r., Trybunał zwrócił się do sądu odsyłającego o potwierdzenie, że w świetle określonych informacji przekazanych pierwotnie przez ten sąd, że w następstwie orzeczenia Alkotmánybíróság (trybunału konstytucyjnego) stwierdzącego nieważność § 271 ust. 1 nowej ordynacji podatkowej z uwagi na to, że przepis ten zawiera zwrot „wszczętych ponownie”, w postępowaniu będącym przedmiotem postępowania głównego nie doszło w żadnym razie do przedawnienia.

28 Pismem z dnia 7 lipca 2022 r. sąd odsyłający wskazał zasadniczo, że to orzeczenie Alkotmánybíróság (trybunału konstytucyjnego) skutkowało jedynie przedawnieniem prawa organu podatkowego do określenia kwoty naliczonego VAT, podlegającej odprowadzeniu za rok podatkowy 2010. Co do tyczący natomiast roku podatkowego 2011 sąd ten stwierdził, że ocena ewentualnego przedawnienia tego prawa organu podatkowego zostanie dokonana w zależności od odpowiedzi udzielonej przez Trybunał na przedłożone pytanie.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

29 Poprzez swe pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy zasady pewności prawa i skuteczności prawa Unii należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego i opartej na nim praktyce administracyjnej, zgodnie z którymi w dziedzinie VAT, bieg terminu przedawnienia prawa administracji podatkowej do określenia wymiaru tego podatku ulega zawieszeniu na cały czas trwania kontroli sądowych,

niezależnie od tego ile razy administracyjne postępowanie podatkowe musiało zostać wszczęte ponownie w wyniku tych kontroli i bez ograniczenia rocznego czasu trwania zawieszenia biegu tego terminu, w tym również w przypadku, gdy sąd orzekający w sprawie decyzji danego organu podatkowego wydanej w postępowaniu wszczętym ponownie po wydaniu poprzedniego orzeczenia sądowego stwierdza, że ten organ podatkowy nie zastosował się do wytycznych zawartych w tym orzeczeniu sądowym.

30 Na wstępie należy zauważyć, że w obecnym stanie prawa Unii, nie określa ono terminu przedawnienia prawa administracji podatkowej do określenia wymiaru VAT ani tym bardziej nie określa ono sytuacji, w których bieg tego terminu powinien być zawieszony.

31 Wprowadzić rozporządzenie nr 2988/95, na które powołano się na rozprawie przed Trybunałem, wprowadza określone wymogi w dziedzinie obliczania i zawieszenia terminów przedawnienia postępowania w sprawie nieprawidłowości, których dotyczy to rozporządzenie. Jednakże z art. 1 ust. 2 tego rozporządzenia wynika, że ma ono zastosowanie wyłącznie w razie szkody w budżecie Unii poprzez zmniejszenie lub utratę przychodów, które pochodzą z zasobów własnych „pobieranych bezpośrednio w imieniu Unii”. Tymczasem, o ile z motywu 8 dyrektywy 2006/112 oraz art. 2 ust. 1 lit. b) decyzji 2007/436 wynika, że na zasoby własne Unii składają się dochody z zastosowania stawki jednolitej obowiązującej wszystkie państwa członkowskie w odniesieniu do zharmonizowanych podstaw VAT, tak że zgodnie z orzecznictwem Trybunału istnieje związek między poborem zgodnie z obowiązującym prawem Unii należności z tytułu VAT a wpłatą do budżetu Unii odpowiednich środków pochodzących z tego podatku (wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 26), o tyle nie można uznać, że VAT jest pobierany bezpośrednio w imieniu Unii w rozumieniu art. 1 ust. 2 rozporządzenia nr 2988/95.

32 Po pierwsze bowiem, podatek ten jest pobierany przez podatników i wyłącznie następnie jest wpłacany przez tych podatników na rzecz państw członkowskich. Po drugie, zgodnie z art. 1 rozporządzenia Rady (EWG, Euratom) nr 1553/89 z dnia 29 maja 1989 r. w sprawie ostatecznych jednolitych warunków poboru środków własnych pochodzących z podatku od wartości dodanej (Dz.U. 1989, L 155, s. 9), zasoby własne Unii oparte na VAT nie obejmują wyłącznie odsetka rzeczywiście otrzymanych wpływów z tego podatku, ale oblicza się je poprzez zastosowanie jednolitej stawki podatku do podstawy opodatkowania VAT państw członkowskich, która jest obliczana zgodnie z art. 3 tego rozporządzenia i podlega określonym dostosowaniom przewidzianym w przepisach tego rozporządzenia.

33 W tym względzie Trybunał uznał wprowadzić możliwość stosowania Konwencji sporządzonej na podstawie artykułu K.3 Traktatu o Unii Europejskiej, o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich podpisanej w Luksemburgu w dniu 26 lipca 1995 r. (Dz.U. 1995, C 316, s. 48) w przypadku oszustw w zakresie dochodów wynikających z zastosowania jednolitej stawki do zharmonizowanej podstawy opodatkowania VAT określonej zgodnie z normami Unii. Jednakże art. 1 tej konwencji nie wprowadza, w przeciwieństwie do jasnego brzmienia art. 1 ust. 2 rozporządzenia nr 2988/95, przesłanki dotyczącej pobierania dochodów bezpośrednio w imieniu Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in., C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 41).

34 W braku przepisów prawa Unii do państw członkowskich należy ustanowienie i stosowanie przepisów regulujących przedawnienie w dziedzinie prawa administracji podatkowej do określenia wymiaru należnego VAT, w tym przepisów dotyczących zawieszenia lub przerwania biegu tego przedawnienia (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 stycznia 2021 r., Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, pkt 45).

35 Jednakże, o ile ustanowienie i stosowanie tych przepisów należy do kompetencji państw

członkowskich, państwa te mają wykonywać tę kompetencję z poszanowaniem prawa Unii, które wymaga wyznaczenia rozsądnych terminów chroniących jednocześnie podatnika i dany organ administracji (zob. analogicznie wyrok z dnia 8 września 2011 r., Q-Beef i Bosschaert, C-789/10 i C-96/10, EU:C:2011:555, pkt 36).

36 W tym względzie Trybunał orzekł, że pięcioletni termin przedawnienia mający zastosowanie do wniosków o zwrot nadpłaty VAT, który rozpoczyna bieg licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, był zgodny z prawem Unii (zob. podobnie, wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, pkt 43).

37 W świetle tego orzecznictwa, termin przedawnienia prawa administracji podatkowej do określenia wymiaru należnego VAT, który tak jak w sprawie w postępowaniu głównym, biegnie w okresie pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym należało złożyć deklarację lub zawiadomienie dotyczące tego podatku lub w braku takiej deklaracji lub takiego zawiadomienia licząc od końca roku kalendarzowego, w którym podatek powinien być zapłacony, należy per analogiam uznać za zgodny z prawem Unii.

38 To w tym kontekście sąd odsyłający rozważa kwestię, czy zasady pewności prawa i skuteczności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, aby taki termin przedawnienia mógł ulec zawieszeniu na cały czas trwania kontroli sądowych.

39 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że zasada pewności prawa stanowi cztery porządku prawnego Unii i z tego względu musi być przestrzegana przez państwa członkowskie przy wykonywaniu kompetencji, o których mowa w pkt 31 i 32 niniejszego wyroku (zob. podobnie, wyroki: z dnia 10 grudnia 2015 r., Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo, a także z dnia 20 maja 2021 r., BTA Baltic Insurance Company, C-230/20, niepublikowany, EU:C:2021:410, pkt 45).

40 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada ta zmierza do zagwarantowania przewidywalności sytuacji i stosunków prawnych oraz wymaga w szczególności tego, aby możliwość zakwestionowania sytuacji podatnika dotyczącej jego praw i obowiązków względem organu podatkowego lub celnego nie istniała w nieskończoność (wyrok z dnia 10 grudnia 2015 r., Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo), co oznacza, że aby podatnik ten mógł powołać się skutecznie na zastosowanie tej zasady, musi on mieć możliwość odniesienia się do określonej sytuacji prawnej.

41 Tymczasem, ponieważ przed upływem terminu przedawnienia przewidzianego w tym celu administracja podatkowa powiadomiła zainteresowanego podatnika o zamiarze ponownego zbadania jego sytuacji podatkowej, a zatem w sposób dorozumiany cofnęła decyzję o przyjęciu jego deklaracji, podatnik ten nie może już powołać się na sytuację powstałą na podstawie tej deklaracji, co oznacza, że zasada pewności prawa, w takim przypadku i w braku innych okoliczności, nie może być naruszona (zob. podobnie wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, pkt 40).

42 Ponadto, ponieważ wymogi wynikające z zastosowania zasady pewności prawa nie mają bezwzględnie charakteru, państwa członkowskie powinny zapewnić równowagę między nimi a innymi wymogami wynikającymi z ich przynależności do Unii, w szczególności tymi przypomnianymi w art. 4 ust. 3 TUE, w zakresie podjęcia wszelkich środków ogólnych lub szczególnych wdrażanych dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z traktatów lub aktów instytucji przyjętych na ich podstawie. W związku z tym krajowe przepisy ustalające zasady zawieszenia terminu przedawnienia prawa administracji podatkowej do określenia wymiaru należnego VAT powinny być określone w sposób zapewniający równowagę między wymogami

związany z zastosowaniem tej zasady a wymogami umocliwianymi rzeczywiste i skuteczne wdrożenie dyrektywy 2006/112, przy czym równowagę należy oceniać z uwzględnieniem wszystkich elementów krajowego reżimu przedawnienia (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 stycznia 2021 r., *Whiteland Import Export*, C-308/19, EU:C:2021:47, pkt 49, 50).

43 Tymczasem, o ile uregulowanie krajowe i praktyka administracyjna, opisane przez sądy odsyłające, których przewidywalność stosowania względem podmiotów prawa nie została zakwestionowana w sprawie rozstrzyganej w postępowaniu głównym, mogą wydużyć bieg takiego terminu przedawnienia, o tyle nie mogą one jednak co do zasady prowadzić do kwestionowania sytuacji zainteresowanych podatników w nieskończoność. Takie zawieszenie pozwala natomiast na uniknięcie zagrożenia dla rzeczywistego i skutecznego wdrożenia dyrektywy 2006/112 poprzez wnoszenie skarg stanowiących działanie na zwłokę, i w konsekwencji, uniknięcie, że takie jej wdrożenie nie zostanie podważone z uwagi na systemowe ryzyko bezkarności zdarzeń stanowiących naruszenia tej dyrektywy (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 stycznia 2021 r., *Whiteland Import Export*, C-308/19, EU:C:2021:47, pkt 53, 56).

44 W konsekwencji należy stwierdzić, że zasada pewności prawa nie stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu i praktyce administracyjnej przewidującym, że bieg terminu przedawnienia prawa administracji podatkowej do określenia wymiaru należnego VAT zostaje zawieszony na cały czas trwania kontroli sądowych i to niezależnie od tego, ile razy dane administracyjne postępowanie podatkowe musiało zostać wszczęte ponownie w wyniku tych kontroli i bez ograniczenia łącznego czasu trwania zawieszenia biegu tego terminu.

45 W drugiej kolejności, co się tyczy zasady skuteczności, na którą również powołuje się sąd odsyłający w swym pytaniu należy przypomnieć, że wyznacza ona wraz z zasadą równowagi, której poszanowanie nie zostało zakwestionowane przez rzeczoną sąd, ramy autonomii proceduralnej przysługującej państwom członkowskim w celu zdefiniowania zasad wdrożenia praw, które porządek prawny Unii powierza jednostkom, w sytuacji gdy prawo Unii nie zawiera szczególnych uregulowań w tym zakresie.

46 Otóż przepisy prawa krajowego dotyczące terminów przedawnienia praw i obowiązków przewidzianych dyrektywą 2006/112, a także przesłanki zwieszenia biegu tych terminów stanowiły sposoby wdrożenia przepisów tej dyrektywy i z tego tytułu muszą zachowywać zasady skuteczności i równowagi (zob. podobnie, w szczególności wyroki: z dnia 20 grudnia 2017 r., *Caterpillar Financial Services*, C-500/16, EU:C:2017:996, pkt 37; z dnia 26 kwietnia 2018 r., *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 38; z dnia 14 lutego 2019 r., *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, pkt 35, i z dnia 23 kwietnia 2020 r., *Sole-Mizo i Dalmandi Mezgazdasági*, C-13/18 i C-126/18, EU:C:2020:292, pkt 53), co nie zostało zresztą zakwestionowane w niniejszej sprawie.

47 W rezultacie, zgodnie z zasadą skuteczności te zasady proceduralne nie powinny być uregulowane tak, aby czyniły wykonywanie uprawnień przyznanych przez porządek prawny Unii nadmiernie utrudnionym lub praktycznie niemożliwym [zob. podobnie: wyroki: z dnia 19 lipca 2012 r., *Littlewoods Retail i in.*, C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 28, i z dnia 28 czerwca 2022 r., *Komisja/Hiszpania (Naruszenie prawa Unii przez ustawodawcę)*, C-278/20, EU:C:2022:503, pkt 33].

48 Jednocześnie fakt, iż uregulowanie krajowe lub krajowa praktyka administracyjna przewidują, że bieg terminu przedawnienia prawa administracji podatkowej do określenia wymiaru VAT ulega zawieszeniu na cały czas trwania kontroli sądowych, niezależnie od tego ile razy administracyjne postępowanie podatkowe musiało zostać wszczęte ponownie w wyniku tych kontroli i bez ograniczenia łącznego czasu trwania zawieszenia biegu tego terminu, nie czyni wykonywania uprawnień przyznanych przez porządek prawny Unii praktycznie niemożliwym czy

choćby nadmiernie utrudnionym.

49 Zawieszenie biegu terminu przedawnienia prawa administracji podatkowej do określenia wymiaru tego podatku na cały czas trwania kontroli sądowych w żaden sposób nie uniemożliwia temu podatnikowi powożenia się na prawa przyznane przez porządek prawny Unii, a w szczególności przez dyrektywę 2006/112, lecz przeciwnie ma na celu umożliwić temu podatnikowi skuteczne powożenie się na prawa przyznane mu przez prawo Unii, przy jednoczesnym zachowaniu praw administracji podatkowej.

50 Ponadto w niniejszym przypadku z opisu stanu faktycznego zawartego we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że skarżąca w postępowaniu głównym mogła wnieść skargi na kolejne decyzje administracji podatkowej i powożać się, w ich ramach, na prawa przyznane jej przez prawo Unii. W szczególności mimo istnienia uregulowania i praktyki administracyjnej będącej przedmiotem postępowania głównego, skarżąca ta mogła powożać się w oparciu o zasadę pewności prawa na ciążące na państwach członkowskich obowiązki przewidzenia rozsądnego terminu przedawnienia, w którym administracja ta może wszcząć ponownie postępowanie wyjaśniające w odniesieniu do sytuacji podatnika. Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał wynika zatem, co zostało ponadto potwierdzone na rozprawie przed Trybunałem przez rzecznika i skarżącą w postępowaniu głównym, że prawo administracji podatkowej do określenia wymiaru należnego VAT z tytułu transakcji dokonanych w czerwcu 2010 r. wygasło, a administracja ta nie zdołała dokonać korekty podatku zgodnie z przepisami dyrektywy 2006/112.

51 Należy zatem stwierdzić, że zasada skuteczności również nie stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu i praktyce administracyjnej przewidującym, że bieg terminu przedawnienia prawa administracji podatkowej do określenia wymiaru VAT zostaje zawieszony na cały czas trwania kontroli sądowych i to niezależnie od tego ile razy dane administracyjne postępowanie podatkowe musiało zostać wszczęte ponownie w wyniku tych kontroli i bez ograniczenia łącznego czasu trwania zawieszenia biegu tego terminu.

52 W trzeciej kolejności należy zauważyć, podobnie jak uczynił to rzecznik generalny w pkt 60–65 opinii, że okoliczności, iż ani zasada pewności prawa ani zasada skuteczności nie stoją na przeszkodzie takiemu uregulowaniu ani takiej praktyce administracyjnej nie wklucza, że stosownie do przypadku, prawo Unii nakazuje przypisanie określonych skutków wielokrotnemu ponownemu wszczęciu postępowania podatkowego przed wydaniem decyzji zgodnej z dyrektywą 2006/112 lub zbyt długiemu łączonemu czasowi zawieszenia biegu terminu przedawnienia tego prawa administracji podatkowej.

53 W ramach wdrażania prawa Unii przez administrację krajową względem danej osoby, osoba ta, na mocy prawa do dobrej administracji, które odzwierciedla ogólną zasadę prawa Unii, ma bowiem prawo do tego, aby jej sytuacja została rozpatrzona w rozsądnym terminie (zob. podobnie, wyrok z dnia 14 maja 2020 r., Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, pkt 43), a następnie w ramach środków odwoławczych, ma ona prawo do tego, aby zgodnie z art. 47 akapit drugi Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, jej sprawa również została rozstrzygnięta w rozsądnym terminie.

54 W rezultacie, po ponownym wszczęciu postępowania wyjaśniającego w odniesieniu do sytuacji podatnika w świetle zasad wspólnego systemu VAT, zasada dobrej administracji i art. 47 karty praw podstawowych wymagają, aby czas trwania takiego ponownego badania i następujących po nim kontroli sądowych nie był nierozsądny z uwzględnieniem okoliczności danej sprawy.

55 Otóż, o ile kiedyś nieudana próba ze strony administracji podatkowej wykonania orzeczenia

sądowego stosującego przepisy prawa Unii i w konsekwencji wynikające z tego wydłużenie czasu trwania postępowania administracyjnego nie może stanowić naruszenia prawa Unii, o tyle takie naruszenie może natomiast stanowić sytuacja, w której to postępowanie administracyjne musiało zostać wszczęte ponownie z uwagi na rażące naruszenie przez tę administrację decydujących podstawy orzeczenia sądowego dotyczącego rzeczonego postępowania administracyjnego, pod warunkiem, że została ona wyrażony w sposób jasny i wyrażony w tym orzeczeniu sądowym.

56 Należy przy tym przypomnieć, że przewlekłość postępowania zarówno administracyjnego jak i sądowego może uzasadniać stwierdzenie nieważności decyzji lub uchylenie orzeczenia wydanych w następstwie tego postępowania wyłącznie w sytuacji gdy taka przewlekłość miała wpływ na możliwość danej osoby w zakresie podjęcia obrony (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 listopada 2013 r., *Gascogne Sack Deutschland/Komisja*, C-40/12 P, EU:C:2013:768, pkt 81, i z dnia 8 maja 2014 r., *Bolloré/Komisja*, C-414/12 P, niepublikowany, EU:C:2014:301, pkt 84).

57 W zakresie w jakim w ramach biegu terminu przedawnienia podatnicy muszą być przygotowani na to, że ich sytuacja prawna ustalona w oparciu o ich deklarację może zostać zakwestionowana, a następnie w sytuacji gdy administracja podatkowa poinformuje ich o ponownym wszczęciu postępowania wyjaśniającego tej sytuacji, na to, że bądź musieli podać uzasadnienie dla informacji zawartych w ich deklaracji podatkowej, a wreszcie w momencie wniesienia przez nich skargi na decyzję korygującą wydaną w wyniku tego postępowania, na to, że bądź musieli wykazać zasadność ich twierdzeń przy pomocy dowodów, do podatników tych należy zachowanie wszystkich istotnych dokumentów uzasadniających dotyczących ich deklaracji do czasu gdy decyzje określające wysokość zobowiązań podatkowego staną się ostateczne. Biorąc pod uwagę dominującą rolę deklaracji i dowodów w postaci dokumentów we wspólnym systemie VAT do celów ustalenia prawidłowości deklaracji podatników, wyłącznie w nadzwyczajnych okolicznościach można wykazać, że przewlekłość postępowania administracyjnego lub sądowego może mieć wpływ na możliwość danej osoby w zakresie podjęcia obrony.

58 W niniejszym przypadku z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał nie wynika, że ocena ważności trzeciej decyzji administracyjnej wydanej w drugiej instancji przez sąd odsyłający zależy wyłącznie od dowodów nieobjętych obowiązkiem, o którym mowa w poprzednim punkcie i które z uwagi na ponowne wszczęcie postępowania podatkowych lub inny czas trwania zawieszenia biegu terminu przedawnienia, zostały utracone.

59 Do sądu tego należy jednak dokonanie oceny, uwzględniając w szczególności okoliczności niniejszej sprawy, czy to wielokrotne ponowne wszczynanie postępowania administracyjnego i zawieszenie biegu terminu przedawnienia może prowadzić do naruszenia przez administrację podatkową lub sądy krajowe ciążących na nich obowiązków, odpowiednio w zakresie dobrej administracji i rozstrzygnięcia sprawy w rozsądnym terminie, które miałyby ponadto wpływ na możliwość danej osoby w zakresie podjęcia obrony.

60 W świetle ogółu powyższych rozważań na przedłożone pytanie należy odpowiedzieć, że zasady pewności prawa i skuteczności prawa Unii należy interpretować w ten sposób, że nie stoją na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego i opartej na nim praktyce administracyjnej, zgodnie z którymi w dziedzinie VAT, bieg terminu przedawnienia prawa administracji podatkowej do określenia wymiaru tego podatku ulega zawieszeniu na cały czas trwania kontroli sądowych, niezależnie od tego ile razy administracyjne postępowanie podatkowe musiało zostać wszczęte ponownie w wyniku tych kontroli i bez ograniczenia innego czasu trwania zawieszenia biegu tego terminu, w tym również w przypadku, gdy sąd orzekający w sprawie decyzji danego organu podatkowego wydanej w postępowaniu wszczętym ponownie po wydaniu poprzedniego orzeczenia sądowego stwierdza, że ten organ podatkowy nie zastosował

si? do wytycznych zawartych w tym orzeczeniu s?dowym.

W przedmiocie kosztów

61 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pi?ta izba) orzeka, co nast?puje:

Zasady pewno?ci prawa i skuteczno?ci prawa Unii nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie stoj? na przeszkodzie uregulowaniu pa?stwa cz?onkowskiego i opartej na nim praktyce administracyjnej, zgodnie z którymi w dziedzinie podatku od warto?ci dodanej, bieg terminu przedawnienia prawa administracji podatkowej do okre?lenia wymiaru tego podatku ulega zawieszeniu na ca?y czas trwania kontroli s?dowych, niezale?nie od tego, ile razy administracyjne post?powanie podatkowe musia?o zosta? wszcz?te ponownie w wyniku tych kontroli i bez ograniczenia ??cznego czasu trwania zawieszenia biegu tego terminu, w tym równie? w przypadku, gdy s?d orzekaj?cy w sprawie decyzji danego organu podatkowego wydanej w post?powaniu wszcz?tym ponownie po wydaniu poprzedniego orzeczenia s?dowego stwierdzi, ?e ten organ podatkowy nie zastosowa? si? do wytycznych zawartych w tym orzeczeniu s?dowym.

Podpisy

* J?zyk post?powania: w?gierski.