Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 21 października 2021 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Zasady zwrotu podatku VAT podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu – Dyrektywa 2008/9/WE – Artykuł 20 ust. 1 – Żądanie przez państwo członkowskie zwrotu dodatkowych informacji – Informacje, które mogą być przedmiotem wniosku o udzielenie dodatkowych informacji – Niezgodność między kwotą widniejącą we wniosku o zwrot a kwotą wskazaną na przedstawionych fakturach – Zasada dobrej administracji – Zasada neutralności VAT – Termin zawity – Skutki w odniesieniu do korekty błędu podatnika

W sprawie C-396/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Kúria (sąd najwyższy, Węgry) postanowieniem z dnia 2 lipca 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 30 lipca 2020 r., w postępowaniu:

CHEP Equipment Pooling NV

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Prechal, prezes drugiej izby, pełniąca obowiązki prezesa trzeciej izby, J. Passer, F. Biltgen, L.S. Rossi i N. Wahl (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu CHEP Equipment Pooling NV – S. Vámosi-Nagy, ügyvéd,

– w imieniu rządu węgierskiego – M.Z. Fehér i R. Kissné Berta, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i Z. Teleki, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: węgierski.

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 20 ust. 1 dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. 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 (Dz.U. 2008, L 44, s. 23).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy CHEP Equipment Pooling NV a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcją ds. odwołań krajowej administracji podatków i ceł, Węgry) w przedmiocie decyzji tego organu o uwzględnieniu jedynie częściowo wniosku o zwrot podatku od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2008/9

3 Motywy 1 i 2 dyrektywy 2008/9 mają następujące brzmienie:

„(1) Zarówno dla władz administracyjnych państw członkowskich, jak i dla podmiotów gospodarczych poważny problem stanowi wdrażanie przepisów wykonawczych ustanowionych w dyrektywie Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju [Dz.U. 1979, L 331, s. 11].

(2) Ustalenia zawarte w tej dyrektywie należy zmienić pod względem terminu, w jakim podmioty gospodarcze są powiadamiane o decyzjach dotyczących wniosków o zwrot. Jednocześnie należy ustanowić obowiązek przedstawiania odpowiedzi w określonych terminach także przez te podmioty. Ponadto należy uprościć i unowocześnić procedurę przez uwzględnienie wykorzystania nowoczesnych technologii”.

4 Zgodnie z art. 2 dyrektywy 2008/9:

„Na użytek niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:

1) »podatnik niemający siedziby w państwie członkowskim zwrotu« oznacza podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 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)], niemającego siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającego siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego;

2) »państwo członkowskie zwrotu« oznacza państwo członkowskie, w którym został naliczony VAT względem podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim zwrotu w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług na jego rzecz przez innych podatników w tym państwie członkowskim lub w odniesieniu do importu towarów do tego państwa członkowskiego;

[…]

4) »wniosek o zwrot« oznacza wniosek o zwrot VAT naliczonego w państwie członkowskim zwrotu względem podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim zwrotu w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług na jego rzecz przez innych podatników w tym państwie członkowskim lub w odniesieniu do importu towarów do tego państwa członkowskiego;

[…]”.

5 Artykuł 5 dyrektywy 2008/9 stanowi:

„Każde państwo członkowskie zwraca wszystkim podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu wszelki VAT naliczony w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług na ich rzecz przez innych podatników w tym państwie członkowskim lub w odniesieniu do importu towarów do tego państwa członkowskiego, o ile takie towary i usługi są używane w celu dokonania następujących transakcji:

a) transakcji, o których mowa w art. 169 lit. a) i b) dyrektywy 2006/112/WE;

b) transakcji na rzecz osoby zobowiązanej do zapłaty VAT zgodnie z art. 194–197 i art. 199 dyrektywy 2006/112/WE, na zasadach stosowanych w państwie członkowskim zwrotu.

Bez uszczerbku dla art. 6, na użytek niniejszej dyrektywy prawo do zwrotu podatku naliczonego określa się zgodnie z dyrektywą 2006/112/WE, na zasadach stosowanych w państwie członkowskim zwrotu”.

6 Artykuł 7 dyrektywy 2008/9 przewiduje:

„W celu otrzymania zwrotu VAT w państwie członkowskim zwrotu podatnik niemający siedziby w państwie członkowskim zwrotu kieruje do tego państwa członkowskiego elektroniczny wniosek o zwrot i przedkłada go państwu członkowskiemu, w którym ma siedzibę, za pośrednictwem portalu elektronicznego utworzonego przez to państwo członkowskie”.

7 Artykuł 8 ust. 2 lit. e) tej dyrektywy stanowi:

„[…] we wniosku o zwrot, dla każdego państwa członkowskiego zwrotu i dla każdej faktury lub dokumentu importowego, znajdują się następujące informacje:

[…]

e) podstawa opodatkowania i kwota VAT wyrażone w walucie państwa członkowskiego zwrotu;

[…]”.

8 Zgodnie z art. 15 wspomnianej dyrektywy:

„1. Wniosek o zwrot przedkłada się państwu członkowskiemu siedziby do 30 września roku kalendarzowego następującego po okresie zwrotu. Wniosek uznaje się za złożony dopiero wtedy, gdy wnioskodawca przedstawił wszystkie informacje wymagane na mocy art. 8, 9 i 11.

2. Państwo członkowskie siedziby bezzwłocznie przesyła wnioskodawcy elektroniczne potwierdzenie otrzymania wniosku”.

9 Artykuł 18 tejże dyrektywy stanowi:

„1. Państwo członkowskie siedziby nie przekazuje wniosku państwu członkowskiemu zwrotu, gdy jedna z poniższych sytuacji ma zastosowanie do wnioskodawcy w państwie członkowskim siedziby w okresie zwrotu:

a) wnioskodawca nie jest podatnikiem do celów VAT;

b) wnioskodawca dokonuje wyłącznie transakcji dostaw towarów lub świadczenia usług zwolnionych bez prawa do odliczenia VAT zapłaconego na poprzednim etapie zgodnie z art. 132, 135, 136, 371, art. 374–377, art. 378 ust. 2 lit. a), art. 379 ust. 2 lub art. 380–390 dyrektywy 2006/112/WE lub przepisami przewidującymi takie same zwolnienia, jak te zawarte w [a]kcie przystąpienia z 2005 r.;

c) wnioskodawca jest objęty zwolnieniem dla małych przedsiębiorstw przewidzianym w art. 284, 285, 286 i 287 dyrektywy 2006/112/WE;

d) wnioskodawca jest objęty wspólnym systemem ryczałtowym dla rolników przewidzianym w art. 296–305 dyrektywy 2006/112/WE.

2. Państwo członkowskie siedziby drogą elektroniczną powiadamia wnioskodawcę o swojej decyzji podjętej zgodnie z ust. 1”.

10 Artykuł 19 dyrektywy 2008/9 przewiduje:

„1. Państwo członkowskie zwrotu bezzwłocznie powiadamia wnioskodawcę, drogą elektroniczną, o dacie otrzymania wniosku.

2. Państwo członkowskie zwrotu powiadamia wnioskodawcę o decyzji o przyjęciu lub odrzuceniu wniosku o zwrot w terminie czterech miesięcy od jego otrzymania przez to państwo członkowskie”.

11 Artykuł 20 ust. 1 tejże dyrektywy stanowi:

„Gdy państwo członkowskie zwrotu uważa, że nie posiada wszystkich stosownych informacji, na podstawie których można podjąć decyzję dotyczącą całości lub części wniosku o zwrot, może ono zażądać, drogą elektroniczną, dodatkowych informacji, w szczególności od wnioskodawcy lub właściwych organów państwa członkowskiego siedziby, w terminie czterech miesięcy, o którym mowa w art. 19 ust. 2. W przypadku gdy dodatkowe informacje są wymagane od osoby innej niż wnioskodawca lub właściwy organ państwa członkowskiego, wniosek należy złożyć drogą elektroniczną wyłącznie wtedy, gdy odbiorca wniosku z takim żądaniem ma dostęp do takich środków.

Gdy zachodzi taka konieczność, państwo członkowskie zwrotu może zażądać dostarczenia dalszych dodatkowych informacji.

Informacje żądane zgodnie z niniejszym ustępem mogą obejmować przedstawienie oryginału lub kopii stosownej faktury lub dokumentu importowego, w przypadkach gdy państwo członkowskie zwrotu ma uzasadnione wątpliwości co do ważności lub rzetelności konkretnego wniosku. W takim przypadku progi określone w art. 10 nie mają zastosowania".

Dyrektywa 2006/112

12 Zgodnie z art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112:

„Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

Wspólny system VAT stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie".

13 Zgodnie z art. 171 ust. 1 tej dyrektywy:

„Zwrot VAT podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające VAT, lecz którzy mają siedzibę w innym państwie członkowskim, dokonywany jest zgodnie z procedurą określoną w [dyrektywie 2008/9]".

Prawo węgierskie

14 Paragraf 249 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény [ustawy nr CXXVII z 2007 r. w sprawie podatku od wartości dodanej, *Magyar Közlöny* 2007/155. (XI. 16.), zwanej dalej „ustawą o VAT"] przewiduje, że zwrot VAT podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium Węgier następuje na pisemny wniosek. Zgodnie z § 251/E tej ustawy organ podatkowy wydaje decyzję w terminie czterech miesięcy.

15 Zgodnie z § 251/F rzeczonej ustawy organ podatkowy może na piśmie zażądać dodatkowych informacji od podatnika niemającego siedziby na terytorium Węgier, a w szczególności zażądać od niego oryginału lub uwierzytelnionego odpisu faktury, jeżeli istnieją uzasadnione wątpliwości co do podstawy prawnej zwrotu lub kwoty podatku VAT do zwrotu.

16 Zgodnie z § 127 ust. 1 lit. a) tej ustawy podatnik musi posiadać wystawioną na niego fakturę, potwierdzającą dokonanie transakcji.

17 Paragraf 120 ustawy o VAT stanowi:

„W zakresie, w jakim podatnik, działając w takim charakterze, użytkuje lub w inny sposób wykorzystuje towary lub usługi w celu realizacji dostaw towarów lub świadczenia usług objętych podatkiem, ma on prawo do odliczenia od podatku, który jest zobowiązany zapłacić:

a) naliczonego przez innego podatnika – w tym osoby lub podmioty podlegające uproszczonemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych – w związku z nabyciem towarów lub usług;

[…]”.

18 Zgodnie z § 4 ust. 2 lit. e) belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általánosforgalmiadó-visszatéríttetési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatéríttetési jognak érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. (XII.21) PM rendelet [zarządzenia 32/2009 (XII. 21.) o szczegółowych przepisach dotyczących wykonywania prawa do zwrotu podatku od wartości dodanej na terytorium Republiki Węgierskiej przysługującego podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju oraz prawa do zwrotu podatku od wartości dodanej przysługującego na terytorium innych państw członkowskich Wspólnoty Europejskiej podatnikom mającym siedziby na Węgrzech] (*Magyar Közlöny* 2009/188.) wniosek o zwrot podatku złożony przez podatnika z siedzibą w innym państwie członkowskim powinien wskazywać podstawę opodatkowania i kwotę VAT dla każdej przedłożonej faktury.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

19 CHEP Equipment Pooling, spółka prawa belgijskiego podlegająca opodatkowaniu VAT, prowadzi działalność w sektorze logistyki i specjalizuje się w sprzedaży palet. Po nabyciu na Węgrzech palet, które następnie wynajęła swoim spółkom zależnym w różnych państwach członkowskich, w dniu 28 września 2017 r. złożyła ona do węgierskich organów, jako podatnik VAT w Belgii, wniosek o zwrot naliczonego podatku VAT, odpowiadającego towarom i usługom nabytym w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 2016 r.

20 Do wniosku tego dołączono, po pierwsze, zestawienie podatku VAT zawierające osiem kolumn, zatytułowanych „numer faktury”, „data wystawienia faktury”, „wystawca faktury”, „podstawa opodatkowania”, „podatek”, „podatek podlegający odliczeniu”, „nazwa” i „kody”, oraz, po drugie, faktury wskazane w zestawieniu.

21 Stwierdziwszy, że zestawienie odnosiło się niekiedy do faktur, za które podatek VAT został już zwrócony, i zauważywszy ponadto niezgodności pomiędzy kwotami VAT figurującymi w tym zestawieniu a kwotami wskazanymi na fakturach, które były do niego załączone, przy czym kwota zafakturowana była w niektórych przypadkach niższa od kwoty wpisanej we wspomnianym zestawieniu, a w innych przypadkach była ona wyższa, organ podatkowy pierwszej instancji zwrócił się w dniu 2 listopada 2017 r. do skarżącej w postępowaniu głównym o dostarczenie jej dodatkowych informacji, a mianowicie dokumentów i oświadczeń dotyczących okoliczności, w których doszło do transakcji gospodarczych odpowiadających 143 fakturom.

22 Skarżąca w postępowaniu głównym przekazała organowi podatkowemu pierwszej instancji formularze zamówienia na palety wystawione przez nią przewoźnikowi, zawartą z tym przewoźnikiem umowę sprzedaży, umowę najmu palet zawartą pomiędzy nią a CHEP Magyarország, faktury wystawione na tę ostatnią spółkę w związku z wynajmem palet, faktury wystawione przez nią klientom oraz wykaz miejsc, w których znajdowały się palety.

23 Po zbadaniu dokumentów uzupełniających przedstawionych przez skarżącą w postępowaniu głównym organ podatkowy pierwszej instancji decyzją z dnia 29 listopada 2017 r. uwzględnił wniosek o zwrot VAT w wysokości 254 636 343 HUF (forintów węgierskich) (około 826 715 EUR w tamtym okresie). Organ ten odmówił natomiast zwrotu na rzecz skarżącej w postępowaniu głównym kwoty 92 803 004 HUF (około 301 300 EUR w tamtym okresie). Organ ten wskazał trzy kategorie wniosków. Po pierwsze, odmówił on uwzględnienia wniosków, w związku z którymi dokonano już zwrotu. Po drugie, w odniesieniu do wniosków, których kwota VAT była wyższa od kwoty wskazanej na odpowiedniej fakturze, dokonał on zwrotu jedynie do wysokości kwoty wskazanej na fakturze. Po trzecie, w odniesieniu do wniosków, których kwota VAT była niższa od kwoty wskazanej na odpowiedniej fakturze, dokonał on zwrotu jedynie kwoty wskazanej we wniosku o zwrot.

24 W zażaleniu wniesionym od tej decyzji skarżąca w postępowaniu głównym podniosła w odniesieniu do trzeciej kategorii wniosków, że kwota podatku VAT widniejąca na fakturach teoretycznie daje jej prawo do zwrotu VAT większego niż ten, o który sama wnioskowała w zestawieniu.

25 Dyrekcja ds. odwołań krajowej administracji podatków i ceł utrzymała w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji. Wyjaśniła, że skarżąca w postępowaniu głównym nie mogła skorygować błędu dotyczącego kwoty jej pierwotnego wniosku o zwrot, chyba że korekta ta stanowi nowy wniosek. Tymczasem skarżąca w postępowaniu głównym nie mogła złożyć takiego wniosku, ponieważ termin na dokonanie tego upłynął w dniu 30 września 2017 r., czyli w niniejszym przypadku dwa dni po złożeniu jej pierwotnego wniosku. Dodała ona, że organ podatkowy pierwszej instancji nie miał obowiązku zwracania się do niego o dodatkowe informacje, ponieważ okoliczności faktyczne sprawy w postępowaniu głównym są łatwe do ustalenia.

26 Skarżąca w postępowaniu głównym wniosła skargę do Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sądu administracyjnego i pracy dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry), będącego sądem pierwszej instancji.

27 Sąd pierwszej instancji oddalił skargę. Stwierdził on, że prawo do zwrotu, wszczęcie postępowania i ustalenie kwoty VAT, której dotyczy rzeczony zwrot, zależą od samego podatnika oraz że uwzględnienie skargi takiej jak ta wniesiona przez skarżącą w postępowaniu głównym pozbawiłoby mechanizm żądania zwrotu sensu, ponieważ wystarczyłoby, aby podatnik załączył faktury, na których opiera się prawo do zwrotu, i poza przypadkiem stosowania proporcji, organ podatkowy byłby zobowiązany do zwrotu maksymalnej kwoty VAT odpowiadającej fakturom. Sąd pierwszej instancji dodał, że organ administracji był zobowiązany do skorzystania z możliwości zwrócenia się o dodatkowe informacje wyłącznie wtedy, gdy były one niezbędne do podjęcia uzasadnionej decyzji lub gdy brakowało mu istotnych informacji, co nie miało miejsca w niniejszym przypadku.

28 Skarżąca w postępowaniu głównym wniosła odwołanie do sądu odsyłającego, Kúria (sądu najwyższego, Węgry), podnosząc w szczególności, że sąd pierwszej instancji naruszył zasadę neutralności VAT ustanowioną w art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112.

29 Sąd odsyłający, stwierdzając, po pierwsze, brak ograniczenia ilościowego co do liczby wniosków o zwrot, które mogą zostać złożone przed upływem terminu zawitego oraz możliwość skorygowania przez podatników ewentualnych wcześniejszych błędów poprzez składanie nowych wniosków, a po drugie, znaczenie, jakie w tym względzie ma wniosek złożony na krótko przed upływem terminu zawitego, uważa, że zasadniczą kwestią jest ustalenie, czy organ podatkowy może wydać uzasadnioną decyzję w przedmiocie wniosku podatnika w braku wyjaśnień dotyczących różnic między kwotami VAT widniejącymi w tym wniosku a kwotami figurującymi na fakturach przedstawionych na jego poparcie.

30 Sąd ten zwraca uwagę na podobieństwo między przepisami prawa Unii i właściwymi przepisami prawa krajowego, ponieważ zarówno art. 8 ust. 2 lit. e) dyrektywy 2008/9, jak i § 4 ust. 2 lit. e) zarządzenia 32/2009, o którym mowa w pkt 18 niniejszego wyroku, wymagają, by każdy wniosek wskazywał bezwzględnie kwotę VAT. Ponadto zgodnie z art. 20 ust. 1 tej dyrektywy i § 251/F ust. 3 ustawy o VAT, decyzja o zwrocie może zostać wydana jedynie wówczas, gdy organ podatkowy dysponuje wszelkimi informacjami istotnymi dla wydania uzasadnionej decyzji, wśród których znajduje się dokładne określenie kwoty VAT, o którego zwrot się wnosi. Wreszcie, podobnie jak wspomniany art. 20 ust. 1 w węgierskiej wersji językowej, który zezwala organowi podatkowemu na zażądanie od podatnika dodatkowych informacji w zakresie „istotnych informacji", jeżeli istnieją uzasadnione wątpliwości co do rzetelności określonych wniosków, ustawa o VAT również daje temu organowi możliwość zwrócenia się do podatnika w przypadku poważnych wątpliwości co do kwoty podatku naliczonego, o którego zwrot wniesiono.

31 Sąd odsyłający zastanawia się nad możliwością żądania przez organ podatkowy od podatnika dodatkowych informacji, w przypadku gdy – jak w niniejszej sprawie – istnieje różnica między kwotą wskazaną we wniosku o zwrot a kwotą figurującą na fakturach przedstawionych na jego poparcie. Można oczywiście uznać, że różnica ta nie stanowi istotnej informacji w rozumieniu art. 20 ust. 1 dyrektywy 2008/9, w związku z czym organ ten nie jest zobowiązany do zwrócenia uwagi podatnikowi na jego błąd lub błędy. Jednakże sąd odsyłający uważa raczej, że organ ten powinien w takim przypadku zażądać dodatkowych informacji, ponieważ istnienie takiej różnicy podważa rzetelność samego wniosku.

32 W tych okolicznościach Kúria (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 20 ust. 1 dyrektywy [2008/9] należy interpretować w ten sposób, że pomimo oczywistych różnic w liczbach – pomimo iż nie pojawia się kwestia proraty (części proporcjonalnej) – pomiędzy wnioskiem o zwrot a fakturą ze szkodą dla podatnika, państwo członkowskie zwrotu może przyjąć, że nie ma konieczności występowania o dodatkową informację oraz że uzyskało ono wszystkie informacje potrzebne do podjęcia decyzji w przedmiocie zwrotu?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

33 Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 20 ust. 1 dyrektywy 2008/9 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by organ podatkowy państwa członkowskiego, w którym został złożony wniosek o zwrot VAT przez

podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, uznał, że dysponuje wystarczającymi informacjami, aby wydać rozstrzygnięcie w przedmiocie rzeczonego wniosku, nie wzywając tego podatnika do przedstawienia dodatkowych informacji.

34 Pytanie to zostało zadane w kontekście, w którym, po pierwsze, istnieje różnica pomiędzy kwotą VAT widniejącą we wniosku a kwotą wskazaną na fakturach przedstawionych na jego poparcie, po drugie, wniosek został złożony na krótko przed upływem terminu zawitego, co rodzi pytanie, czy podatnik jest uprawniony do złożenia wniosku korygującego lub nowego wniosku uwzględniającego błędy zgłoszone przez organ podatkowy, i po trzecie, w przypadku istnienia takiej różnicy, organ podatkowy odstępuje od kwoty VAT figurującej na tym wniosku, przyjmując kwotę wskazaną na fakturze, w przypadku gdy ta ostatnia kwota jest niższa, a przyjmuje natomiast kwotę widniejącą we wniosku, jeżeli jest ona niższa niż ta wskazana na fakturze, uznając że jest on ograniczony pułapem, jaki stanowi kwota wskazana we wniosku o zwrot, co oznacza że podatnik nie może otrzymać całej kwoty VAT, o którego zwrot ma prawo się ubiegać.

35 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że dyrektywa 2008/9, zgodnie z jej art. 1, ma na celu określenie szczegółowych zasad zwrotu VAT, przewidzianego w art. 170 dyrektywy 2006/112, podatnikom niemającym siedziby na terytorium państwa członkowskiego zwrotu, którzy spełniają warunki określone w art. 3 dyrektywy 2008/9, a nie określenie warunków wykonania ani zakresu prawa do zwrotu. Artykuł 5 akapit drugi owej dyrektywy przewiduje bowiem, bez uszczerbku dla jej art. 6 oraz na użytek tej dyrektywy, że prawo do zwrotu podatku naliczonego określa się zgodnie z dyrektywą 2006/112, na zasadach stosowanych w państwie członkowskim zwrotu. Prawo podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim do uzyskania zwrotu VAT zapłaconego w innym państwie członkowskim, w sposób, w jaki został on uregulowany w dyrektywie 2008/9, zależy zatem od ustanowionego na jego rzecz przez dyrektywę 2006/112 prawa do odliczenia VAT naliczonego w jego własnym państwie członkowskim (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 34–36 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Prawo do zwrotu – podobnie jak prawo do odliczenia – stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii (wyrok z dnia 11 czerwca 2020 r., CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, pkt 53) i co do zasady nie podlega ona ograniczeniu. Prawo to jest wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego czynności powodujące naliczenie podatku [wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (zwrot VAT – faktury), C-371/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 79]. System odliczeń i w konsekwencji zwrotów ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia zatem neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że działalność ta, co do zasady, sama podlega opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Ta podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, by prawo do odliczenia lub zwrotu naliczonego VAT zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymogów formalnych [wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (zwrot VAT – faktury), C-371/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 80 i przytoczone tam orzecznictwo].

38 Jednakże sam art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9 wprowadza ograniczenie prawa do zwrotu podatku VAT, stanowiąc, że wniosek o zwrot powinien zostać złożony w państwie członkowskim siedziby najpóźniej do dnia 30 września roku kalendarzowego następującego po okresie zwrotu, przy czym państwo to powinno przekazać ten wniosek państwu członkowskiemu zwrotu, chyba że jedna z podstaw nieprzekazania wymienionych w art. 18 tej dyrektywy stoi temu na przeszkodzie.

39 Ta pierwsza kontrola przeprowadzana przez państwo członkowskie siedziby jest uzupełniona kontrolą dokonaną przez państwo członkowskie zwrotu, przy czym to ostatnie może w tym celu, zgodnie z art. 20 ust. 1 dyrektywy 2008/9, zażądać dodatkowych informacji od wnioskodawcy lub państwa członkowskiego siedziby.

40 Należy zauważyć, że o ile ten ostatni przepis zawiera pewne różnice redakcyjne w zależności od jego wersji językowych, o tyle różnice te nie zmieniają istoty tego przepisu, ponieważ informacjami, których może żądać państwo członkowskie zwrotu, są informacje, które powinny umożliwić mu rozstrzygnięcie w przedmiocie całości lub części wniosku o zwrot, co wynika ponadto z ogólnej systematyki dyrektywy 2008/9 i celu jej art. 20.

41 Należy zaznaczyć w tym względzie, że prawodawca Unii, stwierdzając – jak wskazuje motyw 1 dyrektywy 2008/9 – że mechanizm zwrotu podatku VAT stwarzał „zarówno dla władz administracyjnych państw członkowskich, jak i dla podmiotów gospodarczych, poważny problem", postanowił, jak wynika z motywu 2 tej dyrektywy, usprawnić proces zwrotu „pod względem terminu, w jakim podmioty gospodarcze są powiadamiane o decyzjach dotyczących wniosków o zwrot", ustanowić „obowiązek przedstawiania odpowiedzi w określonych terminach także przez te podmioty" oraz umożliwić korzystanie z poczty elektronicznej do przekazywania decyzji i odpowiedzi tak, aby „uprościć i unowocześnić procedurę przez uwzględnienie wykorzystania nowoczesnych technologii".

42 Artykuł 20 dyrektywy 2008/9, biorąc pod uwagę taką logikę uproszczenia, należy rozumieć w ten sposób, że prawodawca Unii chciał uniknąć sytuacji, w której poprzez mogące prowadzić do powstania zwłoki wnioski o udzielenie informacji państwo członkowskie zwrotu opóźniałoby swoje zobowiązanie do zwrotu lub osłabiłoby jego skuteczność. Z tego powodu przepis ten uściśla, że wnioski o udzielenie dodatkowych informacji powinny dotyczyć tego, co pozwala danemu organowi podatkowemu na wydanie decyzji. W trosce o zapewnienie neutralności mechanizmu VAT poprzez całkowity zwrot tego podatku wnioski o udzielenie informacji powinny zatem dotyczyć wszystkich istotnych informacji, a zatem wszystkich informacji w tym celu niezbędnych.

43 W niniejszej sprawie z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że stwierdziwszy różnice między kwotami VAT widniejącymi we wniosku o zwrot a kwotami wskazanymi na fakturach przedstawionych na poparcie tego wniosku, węgierski organ podatkowy skorzystał z możliwości przewidzianej w art. 20 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2008/9, zwracając się do skarżącej w postępowaniu głównym o przedstawienie dodatkowych informacji. Natomiast po zbadaniu tych informacji organ ten nie skorzystał z przewidzianej w art. 20 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy możliwości zażądania dalszych dodatkowych informacji, uznając, że posiada wystarczającą wiedzę, aby rozstrzygnąć w przedmiocie wniosku o zwrot.

44 Jak zauważono bowiem w pkt 23 niniejszego wyroku, organ ten na podstawie tych informacji przekazanych przez podatnika wskazał trzy kategorie wniosków, to znaczy, po pierwsze te, w związku z którymi dokonano już zwrotu, i w odniesieniu do których nie dokonał on ponownego zwrotu, po drugie, te odpowiadające fakturom, których kwota VAT była niższa od kwoty

widniejącej we wniosku o zwrot, w odniesieniu do których dokonał ona zwrotu w wysokości kwoty VAT wskazanej na tych fakturach, oraz po trzecie, te w ramach których kwota VAT widniejąca na odnośnych fakturach była wyższa od kwoty wskazanej we wniosku o zwrot, a w odniesieniu do których dokonano częściowego zwrotu w kwocie wskazanej w tymże wniosku o zwrot. Skarżąca w postępowaniu głównym kwestionuje jedynie odmowę węgierskiego organu podatkowego w odniesieniu do tej trzeciej kategorii wniosków.

45 W tym względzie z uwag rządu węgierskiego wynika, że odmowa ta polega na tym, iż organ podatkowy uznał się za związany kwotą VAT wskazaną we wniosku o zwrot i nie chciał zwrócić więcej niż zostało w nim wskazane, nawet jeśli kwota VAT widniejącego na fakturach mogła wskazywać na prawo do zwrotu w wyższej kwocie.

46 W sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym należy wyważyć obowiązki ciążące na podatniku z obowiązkami ciążącymi na danych krajowych organach podatkowych. Należy zatem przypomnieć, że podatnik najlepiej zna rzeczywisty charakter transakcji, w odniesieniu do których składa wniosek o zwrot, i że w związku z tym musi on przynajmniej w pewnym stopniu ponieść konsekwencje swojego własnego zachowania administracyjnego. Jest on w szczególności związany informacjami umieszczanymi przez niego na wystawianych fakturach, a w szczególności informacjami dotyczącymi kwoty VAT i stawki mającej zastosowanie, zgodnie z przepisami art. 226 dyrektywy 2006/112.

47 Ponadto w ramach orzecznictwa dotyczącego możliwości ustanowienia przez państwa członkowskie terminu zawitego w dziedzinie odliczenia VAT Trybunał miał już okazję podkreślić, że taki termin, którego upływ skutkuje nałożeniem sankcji na niewystarczająco starannego podatnika, nie może być uznany za niezgodny z systemem ustanowionym w dyrektywie 2006/112, o ile, po pierwsze, termin ten ma zastosowanie w taki sam sposób do analogicznych praw w dziedzinie podatków wynikających z prawa krajowego i z prawa Unii (zasada równoważności), a po drugie, praktycznie nie uniemożliwia lub nadmiernie nie utrudnia wykonywania prawa do odliczenia VAT (zasada skuteczności) (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 47).

48 W związku z tymi zobowiązaniami ciążącymi na podmiocie składającym wniosek o zwrot należy wskazać, że o ile dyrektywa 2008/9 nie zawiera przepisów dotyczących możliwości sprostowania przez niego wniosku o zwrot, poza szczególnym przypadkiem zmiany części podlegającej odliczeniu, przewidzianym w art. 13 tej dyrektywy i niemającym znaczenia w niniejszej sprawie, lub przypadkiem przedstawienia nowego wniosku o zwrot w następstwie wycofania pierwszego wniosku, należy jednak przypomnieć, że w przypadku gdy państwo członkowskie wdraża prawo Unii, wymogi wynikające z prawa do dobrej administracji, które odzwierciedla ogólną zasadę prawa Unii, a w szczególności prawo każdego do bezstronnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie, znajdują zastosowanie w ramach postępowania w sprawie kontroli podatkowej. Ta zasada dobrej administracji wymaga od organu administracyjnego takiego jak organ podatkowy, którego dotyczy postępowanie główne, przeprowadzenia w ramach ciążących na nim obowiązków sumiennego i bezstronnego badania wszystkich istotnych aspektów, tak aby upewnić się, że przy wydawaniu decyzji dysponuje on w tym celu możliwie najpełniejszymi i najbardziej wiarygodnymi informacjami (wyrok z dnia 14 maja 2020 r., Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, pkt 43, 44).

49 W konsekwencji, jeżeli podatnik popełnia błąd lub błędy w złożonym przez niego wniosku o zwrot, a ani on, ani zainteresowany organ podatkowy nie stwierdzi następnie tych błędów, nie można obarczać tego organu za to odpowiedzialnością, chyba że błędy te są łatwo zauważalne, w którym to przypadku organ ten powinien być w stanie je wykryć w ramach obowiązku weryfikacji, który ciąży na nim na mocy zasady dobrej administracji.

50 W niniejszym przypadku, jak przypomniano w pkt 21 i 23 niniejszego wyroku, węgierski organ podatkowy stwierdził rozbieżności między kwotami VAT widniejącymi we wniosku o zwrot a kwotami wskazanymi na niektórych przedstawionych fakturach, w wyniku czego zwrócił się on do skarżącej w postępowaniu głównym o przedstawienie dodatkowych informacji, a następnie uznając, że ma wystarczającą wiedzę, wydał rozstrzygnięcie z poszanowaniem art. 20 ust. 1 dyrektywy 2008/9. Organ ten nie był zobowiązany, w sytuacji gdy informacje te były wystarczające, czego sprawdzenie należy do sądu odsyłającego, do ponownego zwrócenia się o dodatkowe informacje, co mogłoby okazać się zbędne.

51 Niemniej jednak, ponieważ – jak przypomniano w pkt 36 i 37 niniejszego wyroku – prawo do zwrotu stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez prawodawcę Unii, a zasada neutralności VAT wymaga, aby odliczenie lub zwrot VAT naliczonego zostały przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, należy ustalić, czy orzekając tak, jak uczynił to w niniejszej sprawie zdaniem sądu odsyłającego organ podatkowy pierwszej instancji, to znaczy obciążając skarżącą w postępowaniu głównym kwotą VAT, co do której wiedział, że w teorii jest kwotą należną podatnikowi, przy czym niezgodność tej kwoty z kwotą widniejącą we wniosku o zwrot stanowiła przeszkodę w dokonaniu zwrotu, organ podatkowy państwa członkowskiego zwrotu naruszył rzeczoną zasadę neutralności lub stosownie do okoliczności zasadę dobrej administracji.

52 Okoliczność, że skarżąca w postępowaniu głównym złożyła wniosek o zwrot w dniu 28 września 2017 r., podczas gdy termin zawity upływał w dniu 30 września 2017 r., jest bez znaczenia, ponieważ zgodnie z art. 19 ust. 2 dyrektywy 2008/9 państwo członkowskie zwrotu dysponuje terminem czterech miesięcy na wydanie decyzji, licząc od dnia otrzymania wniosku o zwrot. Wynika z tego, podkreślając raz jeszcze, iż to podatnik powinien poświęcić szczególną uwagę treści swego wniosku, że terminy przewidziane na rozpatrzenie wniosku o zwrot prowadzą w przypadku takim jak rozpatrywany w postępowaniu głównym do zastanowienia się nad ciążącym na tym organie obowiązkiem wezwania tego podatnika nie tyle do złożenia nowego wniosku, lecz do skorygowania jego pierwotnego wniosku w zależności od poczynionych przez ten organ względem podatnika uwag.

53 W tym względzie, w sytuacji gdy podatnik zostaje wezwany przez organ podatkowy – na podstawie zasady dobrej administracji i zgodnie z zasadą neutralności VAT, na mocy której, jak przypomniano w pkt 37 niniejszego wyroku, zwrot naliczonego VAT powinien zostać przyznany w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymogów formalnych – do skorygowania swego wniosku po wykryciu przez organ podatkowy błędu w nim zawartego należy zauważyć, że skoro korekta wniosku jest oparta na pierwotnym wniosku, przyjmuje się, iż została wniesiona w tym samym dniu, co ten pierwotny wniosek, to znaczy w okolicznościach sprawy rozstrzyganej w postępowaniu głównym przed upływem terminu zawitego. W braku przepisu dyrektywy 2008/9 regulującego możliwość skorygowania wniosku o zwrot, poza szczególnym przypadkiem, o którym mowa w art. 13 tej dyrektywy i niemającym znaczenia w niniejszej sprawie, do państw członkowskich należy ustalenie szczegółowych przepisów w tym zakresie zgodnie ze wspomnianymi zasadami.

54 Jeżeli zatem w wyniku właściwie wykrytego błędu podatnika dany organ podatkowy mógł ustalić z całą pewnością kwotę podatku VAT, który ma zostać mu zwrócony, zasada dobrej administracji wymaga od tego organu, by za pomocą środków, które wydają mu się najbardziej odpowiednie, z należytą starannością powiadomił o tym podatnika w celu wezwania go do skorygowania jego wniosku o zwrot, tak aby organ ten mógł pozytywnie rozpatrzyć ten wniosek.

55 Co więcej, brak takiego wezwania ze strony organu podatkowego danego państwa członkowskiego stanowiłby nieproporcjonalne naruszenie zasady neutralności VAT, obciążając podatnika podatkiem, którego zwrot ma prawo uzyskać, w sytuacji gdy wspólny system VAT ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej.

56 Mając na względzie powyższe rozważania, na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że art. 20 ust. 1 dyrektywy 2008/9 w związku z zasadami neutralności podatkowej i dobrej administracji należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby organ podatkowy państwa członkowskiego zwrotu, w przypadku gdy uzyskał pewność, stosownie do okoliczności w świetle dodatkowych informacji przedstawionych przez podatnika, że kwota VAT rzeczywiście naliczona, wskazana na fakturze załączonej do wniosku o zwrot jest wyższa od kwoty widniejącej w tym wniosku, dokonał zwrotu VAT wyłącznie w wysokości odpowiadającej tej ostatniej kwocie, bez zwrócenia się uprzednio do podatnika, z zachowaniem należytej staranności i za pomocą środków, które wydają mu się najbardziej odpowiednie, o skorygowanie jego wniosku o zwrot w drodze wniosku, który uznaje się za złożony w tym samym dniu co pierwotny wniosek.

W przedmiocie kosztów

57 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 20 ust. 1 dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. 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 w związku z zasadami neutralności podatkowej i dobrej administracji należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby organ podatkowy państwa członkowskiego zwrotu, w przypadku gdy uzyskał pewność, stosownie do okoliczności w świetle dodatkowych informacji przedstawionych przez podatnika, że kwota podatku od wartości dodanej rzeczywiście naliczona, wskazana na fakturze załączonej do wniosku o zwrot jest wyższa od kwoty widniejącej w tym wniosku, dokonał zwrotu podatku od wartości dodanej wyłącznie w wysokości odpowiadającej tej ostatniej kwocie, bez zwrócenia się uprzednio do podatnika, z zachowaniem należytej staranności i za pomocą środków, które wydają mu się najbardziej odpowiednie, o skorygowanie jego wniosku o zwrot w drodze wniosku, który uznaje się za złożony w tym samym dniu co pierwotny wniosek.

Podpisy