

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 16 maja 2024 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Zasady zwrotu VAT podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu – Dyrektywa 2008/9/WE – Artykuł 20 – Podanie dodatkowych informacji sformułowane przez państwo członkowskie zwrotu – Informacje, których należy dostarczyć w terminie jednego miesiąca – Umorzenie postępowania z powodu braku udzielenia przez podatnika odpowiedzi w tym terminie – Artykuł 23 – Odmowa uwzględnienia informacji przekazanych po raz pierwszy w postępowaniu odwoławczym – Zasada skuteczności – Zasada neutralności VAT – Zasada dobrej administracji

W sprawie C-746/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry) postanowieniem z dnia 18 listopada 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 grudnia 2022 r., w postępowaniu:

Slovenské Energetické Strojárne a.s.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Prechal, prezes izby, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer i M.L. Arastey Sahún (sprawozdawczyni), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Slovenské Energetické Strojárne a.s. – P. Barta, T. Fehér i P. Jalsovszky, ügyvédek,
- w imieniu rządu węgierskiego – M.Z. Fehér i R. Kissné Berta, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Rady Unii Europejskiej – Zs. Bodnár, J. Haunold i E. d’Ursel, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i A. Tokár, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 grudnia 2023 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 20 ust. 2 i art. 23 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), art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „Kartą”), art. 167 i 169–171 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), zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), a także zasad neutralności podatku od wartości dodanej (VAT), skuteczności i proporcjonalności.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Slovenské Energetické Strojárne a.s. a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcja ds. odwołań krajowej administracji celno-podatkowej, Węgry, zwaną dalej „organem podatkowym drugiej instancji”) w przedmiocie umorzenia postępowania w sprawie zwrotu VAT wszczętego przez tę spółkę z tytułu VAT zapłaconego przez nią w 2020 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

3 Artykuł 167 dyrektywy VAT stanowi:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

4 Zgodnie z art. 170 tej dyrektywy:

„Wszyscy podatnicy, którzy, w rozumieniu [...] art. 2 pkt 1 i art. 3 dyrektywy 2008/9/WE oraz art. 171 niniejszej dyrektywy, nie mają siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające VAT, mają prawo otrzymać zwrot tego podatku, o ile te towary i usługi są wykorzystywane do celów następujących transakcji:

[...]

b) transakcji, z tytułu których podatek jest płacony wyodrębnienie przez nabywcę lub usługobiorcę zgodnie z art. 194–197 i art. 199”.

5 Artykuł 171 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„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/WE”.

Dyrektywa 2008/9

6 Zgodnie z motywem 3 dyrektywy 2008/9:

„Nowa procedura powinna poprawić sytuację podmiotów gospodarczych, ponieważ państwa członkowskie są zobowiązane do wypłaty odsetek, jeżeli zwrot został zrealizowany z opóźnieniem, a prawo podmiotów gospodarczych do odwołania zostanie wzmocnione”.

7 Artykuł 1 tej dyrektywy stanowi:

„Niniejsza dyrektywa określa szczegółowe zasady zwrotu [VAT], przewidzianego w art. 170 dyrektywy [VAT], podatnikom niemającym siedziby na terytorium państwa członkowskiego zwrotu, którzy spełniają warunki określone w art. 3”.

8 Artykuł 19 ust. 2 dyrektywy 2008/9 stanowi:

„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”.

9 Artykuł 20 tej dyrektywy stanowi:

„1. 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. [...]

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

Informacje podane 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. [...]

2. Państwo członkowskie zwrotu musi otrzymać informacje podane na mocy ust. 1 w terminie jednego miesiąca od daty otrzymania takiego podania przez osobę, do której skierowane jest podanie”.

10 Artykuł 21 akapit pierwszy omawianej dyrektywy stanowi:

„W przypadku gdy państwo członkowskie zwrotu żąda dodatkowych informacji, powiadamia ono wnioskodawcę o decyzji o przyjęciu lub odrzuceniu wniosku o zwrot w terminie dwóch miesięcy od otrzymania podanych informacji lub, jeżeli jego podanie przekazania informacji dodatkowych pozostało bez odpowiedzi, w terminie dwóch miesięcy od upływu terminu, o którym mowa w art. 20 ust. 2. Niemniej jednak termin, w którym należy podjąć decyzję dotyczącą całości lub części wniosku o zwrot, zawsze wynosi co najmniej sześć miesięcy od daty otrzymania wniosku przez państwo członkowskie zwrotu”.

11 Artykuł 23 owej dyrektywy stanowi:

„1. W przypadku gdy wniosek o zwrot zostanie odrzucony w całości lub części, państwo członkowskie zwrotu przedstawia wnioskodawcy, wraz z decyzją, przyczyny odrzucenia wniosku.

2. Odwołania od decyzji o odrzuceniu wniosku o zwrot wnioskodawca może składać do właściwych organów państwa członkowskiego zwrotu z zastrzeżeniem tych samych warunków

dotyczących formy i terminów, jakie określono dla odwoła? w przypadku wniosków o zwrot sk?adanych przez osoby mające siedzib? w tym pa?stwie członkowskim.

Je?eli, na mocy przepisów pa?stwa członkowskiego zwrotu, niepodj?cie decyzji dotyczącej wniosku o zwrot w terminie określonym w niniejszej dyrektywie nie jest uważane za przyjęcie ani za odrzucenie wniosku, wnioskodawca ma do dyspozycji wszelkie procedury administracyjne lub sądowe, którymi dysponują podatnicy mający siedzib? w tym pa?stwie członkowskim. Je?eli ?adna z takich procedur nie jest dostępna, niepodj?cie decyzji dotyczącej wniosku o zwrot w tych terminach oznacza, że wniosek uznaje się za odrzucony”.

12 Artyku? 26 dyrektywy 2008/9 stanowi:

„Odsetki od kwoty zwrotu nale?nej wnioskodawcy s? mu nale?ne od pa?stwa członkowskiego zwrotu w przypadku wyp?aty zwracanej kwoty po terminie określonym w art. 22 ust. 1.

Przepisy akapitu pierwszego nie mają zastosowania, je?eli wnioskodawca nie dostarczy w określonym terminie pa?stwu członkowskiemu zwrotu za??danych przez nie dodatkowych informacji lub dalszych dodatkowych informacji. [...]”.

Prawo w?gierskie

Ustawa o VAT

13 Paragraf 251 az ?ltal?nos forgalmi ad?ról sz?l? 2007. ?vi CXXVII. törvény (ustawy nr CXXVII z 2007 r. o podatku od warto?ci dodanej), w wersji mającej zastosowanie w post?powaniu g?ównym (zwanej dalej „ustaw? o VAT”), stanowi:

„1) Je?eli krajowa administracja podatkowa uzna, na podstawie dostępnych jej danych lub innych informacji, że nie mo?na podj?? uzasadnionej decyzji w sprawie wniosku o zwrot podatku w terminie określonym w § 251/E ust. 1, mo?e ona wyst?pi? na pi?mie o dodatkowe dane i informacje

- a) do podatnika niemającego siedziby na terytorium kraju
- b) do w?a?ciwego rzeczowo i terytorialnie organu, który zarejestrowa? podatnika niemającego siedziby na terytorium kraju jako podatnika mającego siedzib? w tym pa?stwie, zgodnie z § 244 ust. 2 i 3, lub
- c) do osoby trzeciej, je?eli istnieją uzasadnione podstawy, by s?dzi?, że mo?e ona wnies?? istotny wk?ad w ocen? wniosku o zwrot kosztów.

[...]

3) W drodze pisemnego wniosku, o którym mowa w ust. 1 i 2, mo?na ??da? przedstawienia orygina?u lub po?wiadczonej za zgodno?? z orygina?em kopii dokumentu, o którym mowa w § 127 ust. 1 lit. a), c) i d), wystawionego imiennie na podatnika niemającego siedziby na terytorium kraju, potwierdzającego dokonanie transakcji, je?eli istnieją uzasadnione w?tpliw?ci co do podstawy prawnej zwrotu podatku lub co do kwoty podatku naliczonego, której dotyczy wniosek o zwrot. [...]

4) Termin na udzielenie odpowiedzi wynosi jeden miesi?c od daty dor?czenia wniosku, o którym mowa w ust. 1 i 2”.

14 Paragraf 251/I ust. 4 ustawy o VAT stanowi:

„W przypadku opóŹnienia w wypłacie zwrotu podatku przez krajowy organ podatkowy, za kaŹdy dzieŹ opóŹnienia naleŹne bŹdŹ odsetki w wysokoŹci odsetek karnych. Krajowy organ podatkowy nie jest zobowiŹzany do zapłaty tych odsetek, jeŹeli podatnik niemajŹcy siedziby na terytorium kraju nie udzielił w terminie przewidzianym na wydanie decyzji wyczerpujŹcej odpowiedzi co do istoty na wniosek o udzielenie informacji, o którym mowa w § 251/F ust. 1 i 2”.

Ustawa o administracji podatkowej

15 Paragraf 49 ust. 1 lit. b) az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (ustawy nr CLII z 2017 r. o administracji podatkowej) (zwanej dalej „ustawą o administracji podatkowej”), stanowi:

„Organ podatkowy umarza postępowanie podatkowe, jeŹeli

[...]

b) wnioskodawca nie złoŹył oŹwiadczenia lub nie dokonał korekty na żądanie organu podatkowego, a w zwiŹzku z brakiem takiego oŹwiadczenia lub korekty wniosek nie moŹe zostaŹ rozpatrzony oraz postępowanie nie jest prowadzone z urzędu”.

16 Paragraf 124 ust. 3 i 4 tej ustawy stanowi:

„3) Wnioskodawca nie moŹe, z wyjątkiem przypadków nieważności, ani w odwoŹaniu, ani w toku dalszego postępowania podnosiŹ nowych okoliczności faktycznych ani powoływaŹ lub przedstawiaŹ nowych dowodów, o których wiedział przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji, ale których nie przedstawił, w przypadku dowodów, mimo Źe został do tego wezwany przez organ podatkowy, lub na które się nie powołał, w przypadku okoliczności faktycznej.

4) Wniosek, o którym mowa w ust. 3, zawiera opis ustaleŹ i okoliczności, co do których organ podatkowy zwraca się do podatnika o przedstawienie dowodów, a takŹe upomnienie o skutkach prawnych”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

17 Slovenské Energetické Strojárne jest spółką z siedzibą na Słowacji, która prowadzi działalność w sektorze energetycznym, w szczególności wykonując prace inŹynieryjne zwiŹzane z elektrowniami.

18 W 2020 r. spółka ta przeprowadziła prace montaŹowe i instalacyjne w elektrowni w Újpestie (Węgry). W tym celu nabyła różne towary i korzystała z różnych usług na Węgrzech.

19 W dniu 18 lutego 2021 r. wspomniana spółka, jako podatnik majŹcy siedzibę w innym paŹstwie członkowskim, a mianowicie na Słowacji, złoŹyła do Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (dyrekcji ds. podatków i ceł od duŹych podatników krajowej administracji celno-podatkowej, Węgry) (zwanej dalej „organem podatkowym pierwszej instancji”) wniosek o zwrot VAT naliczonego od towarów i usług nabytych na Węgrzech w okresie od dnia 1 stycznia 2020 r. do dnia 31 grudnia 2020 r. Wniosek o zwrot kwoty 37 013 654 HUF (forintów) (około 97 400 EUR) został oparty na dziewiętnastu fakturach wystawionych przez dostawców tych towarów i usług.

20 W dniu 22 lutego 2021 r., na podstawie § 251/F ust. 1 ustawy o VAT, organ podatkowy

pierwszej instancji skierowa? do spó?ki Slovenské Energetické Strojárne wniosek o udzielenie informacji w celu wyja?nienia stanu faktycznego i ustalenia, czy ??dany przez ni? zwrot VAT by? uzasadniony. W szczególno?ci organ za??da? dostarczenia w terminie miesi?ca od dor?czenia wniosku o udzielenie informacji szeregu dokumentów zwi?zanych z wnioskiem o zwrot.

21 Wniosek ten zosta? wys?any na adres e-mail spó?ki Slovenské Energetické Strojárne i uznaje si?, ?e zosta? on przez ni? otrzymany.

22 Decyzj? z dnia 6 maja 2021 r. (zwan? dalej „decyzj? wydan? w pierwszej instancji”) organ podatkowy pierwszej instancji umorzy? na podstawie § 49 ust. 1 lit. b) ustawy o administracji podatkowej post?powanie w sprawie zwrotu VAT ze wzgl?du na to, ?e spó?ka ta nie dostarczy?a informacji ??danych przez ten organ i ?e na podstawie dost?pnych informacji nie by?o mo?liwe ustalenie okoliczno?ci faktycznych le??cych u podstaw tego wniosku z wymagan? dok?adno?ci?.

23 W dniu 9 czerwca 2021 r. spó?ka Slovenské Energetické Strojárne wnio?a odwo?anie od tej decyzji do organu podatkowego drugiej instancji. Do odwo?ania za??czy?a ona wszystkie dokumenty, których przedstawienia za??dano we wniosku o udzielenie informacji.

24 Decyzj? z dnia 20 lipca 2021 r. organ podatkowy drugiej instancji utrzyma? w mocy decyzj? wydan? w pierwszej instancji, uznaj?c w szczególno?ci, ?e nie mo?e wzi?? pod uwag? dokumentów za??czonych do odwo?ania, poniewa? § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej zabrania przedstawiania nowych dowodów na poparcie odwo?ania, je?eli autor odwo?ania wiedzia? o tych okoliczno?ciach przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji.

25 Spó?ka Slovenské Energetické Strojárne wnio?a skarg? na decyzj? z dnia 20 lipca 2021 r. do F?városi Törvényszék (s?du dla miasta sto?ecznego Budapeszt, W?gry), który jest s?dem odsy?aj?cym.

26 Spó?ka ta podnios?a przed tym s?dem, ?e § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej nie ma zastosowania do post?powania w sprawie zwrotu VAT. Uwa?a ona, ?e ustanowiony w tym przepisie zakaz przedstawiania nowych dowodów stanowi istotne materialne ograniczenie prawa do odwo?ania, o którym mowa w art. 23 ust. 2 dyrektywy 2008/9. Miesi?czny termin, o którym mowa w art. 20 ust. 2 tej dyrektywy, na usuni?cie braków w przypadku wezwania przez organy podatkowe do przedstawienia dodatkowych informacji w odpowiedzi na wniosek o zwrot VAT nie ma tymczasem charakteru terminu zawitego. Zgodnie z art. 26 rzeczzonej dyrektywy i § 251/I ust. 4 ustawy o podatku VAT jedyn? konsekwencj?, na jak? nara?a si? wnioskodawca, który nie dochowa tego terminu, jest utrata mo?liwo?ci dochodzenia odsetek w przypadku opó?nienia w zwrocie.

27 Natomiast zdaniem organu podatkowego drugiej instancji § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej znajduje w tym przypadku zastosowanie. Przepis ten, który jest zgodny z zasadami równowa?no?ci i skuteczno?ci, ma na celu jedynie zapobieganie przewlek?o?ci post?powania odwo?awczego. Ponadto up?yw wspomnianego terminu na usuni?cie braków nie powoduje wyga?ni?cia prawa, poniewa? mo?liwe jest z?o?enie wniosku o przywrócenie terminu.

28 S?d odsy?aj?cy zastanawia si? zatem, po pierwsze, czy zakaz przedstawiania nowych dowodów przewidziany w § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej nie jest sprzeczny z art. 23 ust. 2 dyrektywy 2008/9, poniewa? mo?e prowadzi? do materialnego ograniczenia prawa podatnika do odwo?ania.

29 S?d ten zastanawia si? równie?, po drugie, czy taki zakaz nie skutkuje przekszta?ceniem miesi?cznego terminu na usuni?cie braków, okre?lonego w § 251/F ust. 4 ustawy o VAT, w termin zawity, zwa?ywszy, ?e dokumenty, które nie zosta?y przedstawione w tym terminie, nie mog?

zosta? uwzgl?dnione po jego up?ywie, w szczeg?lno?ci na etapie odwo?ania.

30 W tym wzgl?dzie s?d ten zastanawia si? nad proporcjonalno?ci? takiego zakazu, w szczeg?lno?ci w ?wietle prawa do skutecznego ?rodka prawnego ustanowionego w art. 47 Karty. O ile Trybuna? orzek? w wyroku z dnia 2 maja 2019 r., *Sea Chefs Cruise Services* (C?133/18, EU:C:2019:354), ?e termin jednego miesi?ca przewidziany w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 nie jest terminem zawitym, o tyle s?d odsy?aj?cy zauwa?a, ?e okoliczno?ci zawis?ego przed nim sporu ró?ni? si? od okoliczno?ci sprawy, w której zapad? ten wyrok, poniewa? w?gierskie post?powanie administracyjne ma dwie instancje, a prawo w?gierskie wyra?nie przewiduje stosowanie w post?powaniu w drugiej instancji zakazu przedstawiania nowych dowodów.

31 Po trzecie, s?d odsy?aj?cy zastanawia si?, czy dyrektywa 2008/9 upowa?nia organ podatkowy do umorzenia post?powania w sprawie zwrotu VAT, poniewa? dyrektywa ta przewiduje jedynie wydanie decyzji o przy?ciu lub odrzuceniu wniosku o zwrot VAT, czyli decyzji co do istoty sprawy.

32 W tych okoliczno?ciach F?városi Törvényszék (s?d dla miasta sto?ecznego Budapeszt) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 23 ust. 2 dyrektywy [2008/9] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e przepis krajowy – w szczeg?lno?ci § 124 ust. 3 [ustawy o administracji podatkowej] – który dla celów oceny wniosków o zwrot podatku od warto?ci dodanej na podstawie dyrektywy [VAT] nie zezwala na etapie post?powania odwo?awczego na przedstawienie nowych okoliczno?ci faktycznych ani na powo?anie nowych dowodów (o których wnioskodawca wiedzia? przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji, ale których nie przedstawi? pomimo wezwania organu podatkowego, lub te? nie powo?a?), powoduj?c w ten sposób ograniczenie materialne wykraczaj?ce poza wymogi formalne i wymogi w zakresie terminów okre?lone w dyrektywie [2008/9], jest zgodny z wymogami dyrektywy dotycz?cymi odwo?a??

2) Czy odpowied? twierdz?ca na pytanie pierwsze oznacza, ?e termin jednego miesi?ca okre?lony w art. 20 ust. 2 dyrektywy [2008/9] nale?y uzna? za zawity? Czy jest to zgodne z zasad? prawa do skutecznego ?rodka prawnego i dost?pu do bezstronnego s?du wynikaj?c? z art. 47 [Karty], a tak?e z art. 167, 169, 170 i 171 ust. 1 dyrektywy [VAT] i podstawowymi zasadami neutralno?ci podatkowej, skuteczno?ci i proporcjonalno?ci wypracowanymi przez Trybuna? Sprawiedliwo?ci Unii Europejskiej?

3) Czy art. 23 ust. 1 dyrektywy [2008/9] dotycz?cy odrzucenia w ca?o?ci lub w cz??ci wniosku o zwrot nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e jest z nim zgodny przepis krajowy – w szczeg?lno?ci § 49 ust. 1 lit. b) ustawy o administracji podatkowej – na mocy którego organ podatkowy umarza post?powanie, w przypadku gdy sk?adaj?cy wniosek podatnik nie spe?nia ??dania organu ani wbrew obowi?zkowi nie usuwa braków, a wobec tego nie ma mo?liwo?ci dokonania oceny wniosku bez kontynuowania prowadzenia post?powania z urz?du?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pyta? pierwszego i drugiego

33 Poprzez pytania pierwsze i drugie, które nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 23 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 2008/9 w zwi?zku z zasadami neutralno?ci VAT i skuteczno?ci nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on przepisom krajowym, na mocy których podatnikowi, który z??y? wniosek o zwrot VAT, zakazuje si? dostarczenia na etapie odwo?ania do organu podatkowego drugiej instancji dodatkowych

informacji w rozumieniu art. 20 tej dyrektywy, o które zwróci? si? organ podatkowy pierwszej instancji i których podatnik ten nie dostarczy? temu ostatniemu organowi w terminie jednego miesi?ca przewidzianym w art. 20 ust. 2 rzeczony dyrektywy. W tym kontek?cie s?d ten zastanawia si? równie? nad kwesti?, czy termin ten stanowi termin zawity, a je?li tak, to czy taki charakter terminu jest zgodny z art. 47 Karty.

34 Na wst?pie nale?y przypomnie?, ?e dyrektywa 2008/9, zgodnie z jej art. 1, ma na celu okre?lenie zasad zwrotu VAT, przewidzianego w art. 170 dyrektywy VAT, podatnikom niemaj?cym siedziby na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego zwrotu, którzy spe?niaj? warunki okre?lone w art. 3 dyrektywy 2008/9.

35 Prawo do zwrotu – podobnie jak prawo do odliczenia – stanowi podstawow? zasad? wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii i co do zasady nie podlega ona ograniczeniu. Prawo to jest wykonywane w sposób bezpo?redni w stosunku do ca?ego podatku obci??aj?cego transakcje powoduj?ce naliczenie podatku. System odlicze? i w konsekwencji zwrotów ma na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru VAT nale?nego lub zap?aconego w ramach ca?ej prowadzonej przez niego dzia?alno?ci gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia zatem neutralno?? dzia?alno?ci gospodarczej w zakresie obci??e? podatkowych, bez wzgl?du na cel czy rezultaty tej dzia?alno?ci, pod warunkiem ?e dzia?alno?? ta, co do zasady, sama podlega opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 21 pa?dziernika 2021 r., CHEP Equipment Pooling, C?396/20, EU:C:2021:867, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Ta podstawowa zasada neutralno?ci VAT wymaga, by prawo do odliczenia lub zwrotu naliczonego VAT zosta?o przyznane w razie spe?nienia przes?anek materialnych, nawet je?li podatnicy nie spe?nili niektórych wymogów formalnych (wyrok z dnia 21 pa?dziernika 2021 r., CHEP Equipment Pooling, C?396/20, EU:C:2021:867, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Mo?e by? jednak inaczej w sytuacji, w której naruszenie takich wymogów formalnych skutkuje uniemo?liwieniem dostarczenia niezbitych dowodów na spe?nienie owych wymogów materialnych (wyrok z dnia 21 pa?dziernika 2021 r., Wilo Salmson France, C?80/20, EU:C:2021:870, pkt 77 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 W odniesieniu do zasad korzystania z prawa do zwrotu VAT art. 20 dyrektywy 2008/9 oferuje pa?stwu cz?onkowskiemu zwrotu, je?eli uwa?a ono, i? nie znajduje si? w posiadaniu informacji pozwalaj?cych mu na podj?cie decyzji dotycz?cej ca?o?ci lub cz??ci takiego wniosku, mo?liwo?? za??dania w szczególno?ci od podatnika lub w?a?ciwych organów pa?stwa cz?onkowskiego siedziby dodatkowych informacji, które musz? zosta? przekazane w terminie jednego miesi?ca od daty otrzymania takiego ??dania udzielenia informacji przez podmiot, do którego to ??danie zosta?o skierowane (wyrok z dnia 2 maja 2019 r., Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, pkt 37).

39 Jak Trybuna? orzek? ju? w wyroku z dnia 2 maja 2019 r., Sea Chefs Cruise Services (C?133/18, EU:C:2019:354, pkt 46), ten miesi?czny termin, o którym mowa w art. 20 ust. 2 tej dyrektywy, nie stanowi terminu zawitego.

40 Wreszcie, zgodnie z art. 23 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 2008/9 odwo?ania od decyzji o odrzuceniu wniosku o zwrot podatnik mo?e sk?ada? do w?a?ciwych organów pa?stwa cz?onkowskiego zwrotu z zastrze?eniem tych samych warunków dotycz?cych formy i terminów, jakie okre?lono dla odwo?a? w przypadku wniosków o zwrot sk?adanych przez osoby maj?ce siedzib? w tym pa?stwie cz?onkowskim.

41 Przepis ten nale?y interpretowa? w ?wietle motywu 3 tej dyrektywy, z którego wynika, ?e ma ona na celu w szczególno?ci wzmocnienie prawa podmiotów gospodarczych do dochodzenia

roszcze?.

42 Zgodnie z art. 23 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 2008/9 odwołanie takie jak odwołanie w drodze administracyjnej rozpatrywane w postępowaniu głównym podlega, jeżeli chodzi o mające do niego zastosowanie formy i terminy, wewnętrznemu porządkowi prawnemu państwa członkowskiego zwrotu.

43 Zatem wprowadzenie przepisów krajowych odmawiających uwzględnienia dowodów przedstawionych po wydaniu decyzji o oddaleniu wniosku o zwrot VAT jest objęte wewnętrznym porządkiem prawnym każdego państwa członkowskiego na mocy zasady autonomii proceduralnej państw członkowskich, z tym jednak zastrzeżeniem, że przepisy te nie będą mniej korzystne od uregulowań dotyczących podobnych sytuacji wewnętrznych (zasada równoważności) i nie czyni wykonywania uprawnień przyznanych przez porządek prawny Unii w praktyce niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zasada skuteczności) (zob. analogicznie wyrok z dnia 9 września 2021 r., GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 Ponadto, biorąc pod uwagę orzecznictwo przytoczone w pkt 39 niniejszego wyroku, środki takie nie mogą prowadzić do uznania, z naruszeniem art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9, skutku prekluzyjnego upływu przewidzianego w tym przepisie terminu jednego miesiąca od daty otrzymania przesłania udzielenia dodatkowych informacji, w którym adresat tego wniosku powinien dostarczyć państwu członkowskiemu zwrotu te informacje, w tym, w stosownych przypadkach, dodatkowe dowody.

45 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że spółka Slovenské Energetické Strojárne po złożeniu wniosku o zwrot VAT otrzymała od organu podatkowego pierwszej instancji wniosek o udzielenie dodatkowych informacji w rozumieniu art. 20 dyrektywy 2008/9, lecz nie dostarczyła tych informacji. Spółka ta udzieliła przesłanych informacji dopiero w odwołaniu administracyjnym odpowiadającym odwołaniu, o którym mowa w art. 23 ust. 2 tej dyrektywy, wniesionym do organu podatkowego drugiej instancji. Nie zostały one jednak uwzględnione, ponieważ zgodnie z § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej wnioskujący o ten zwrot nie może w odwołaniu przedstawić nowych dowodów, o których wiedział przed wydaniem decyzji wydanej w pierwszej instancji.

46 Wynika z tego, że spór w postępowaniu głównym nie dotyczy naruszenia wymogów formalnych uniemożliwiających przedstawienie dowodu spełnienia materialnych wymogów prawa do zwrotu VAT, lecz momentu, w którym ten dowód powinien zostać przedstawiony.

47 W tym względzie należy zauważyć w pierwszej kolejności, że przepisy krajowe takie jak będące przedmiotem postępowania głównego skutkują systematycznym uniemożliwieniem zwrotu VAT podatnikom, którzy wprawdzie zareagowali z opóźnieniem na wniosek o udzielenie dodatkowych informacji, ale spełniają wszystkie przesłanki materialne uzyskania tego zwrotu. Tymczasem, jak przypomniano w pkt 35 i 36 niniejszego wyroku, po pierwsze, prawo do zwrotu VAT stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane, a po drugie, zasada neutralności VAT wymaga, aby prawo do odliczenia lub zwrotu zapłaconego podatku VAT zostało przyznane w razie spełnienia wymogów materialnych.

48 W drugiej kolejności Trybunał, stwierdzając, że miesięczny termin przewidziany w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 na dostarczenie dodatkowych informacji nie jest terminem zawitym, orzekł, że w przypadku gdy wniosek o zwrot zostaje oddalony w całości lub w części, podatnikowi, który nie przekazał dodatkowych informacji w tym terminie, przysuguje prawo do odwołania od tej decyzji o oddaleniu zgodnie z art. 23 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy i do usunięcia, w ramach takiego odwołania, braków swojego wniosku o zwrot poprzez przedstawienie

dodatkowych informacji w?a?ciwych dla wykazania jego prawa do zwrotu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 2 maja 2019 r., *Sea Chefs Cruise Services*, C?133/18, EU:C:2019:354, pkt 48).

49 Jak zauwa?y? w istocie rzecznik generalny w pkt 53 opinii, te wskazówki orzecznicze dotycz? zarówno sytuacji, gdy chodzi o skarg? administracyjn?, tak? jak ta rozpatrywana w post?powaniu g?ównym, jak i gdy chodzi o skarg? s?dow?.

50 W trzeciej kolejno?ci uregulowanie krajowe takie jak rozpatrywane w post?powaniu g?ównym jest sprzeczne z wymogami wynikaj?cymi z prawa do dobrej administracji, odzwierciedlaj?cego ogóln? zasad? prawa Unii, które to wymogi znajduj? zastosowanie w post?powaniu w sprawie kontroli podatkowej. Ta zasada dobrej administracji wymaga bowiem od organu administracyjnego takiego jak organ podatkowy, którego dotyczy post?powanie g?ówne, przeprowadzenia w ramach ci???cych na nim obowi?zków sumiennego i bezstronnego badania wszystkich istotnych aspektów, tak aby upewni? si?, ?e przy wydawaniu decyzji dysponuje on w tym celu mo?liwie najpe?niejszymi i najbardziej wiarygodnymi informacjami (wyrok z dnia 21 pa?dziernika 2021 r., *CHEP Equipment Pooling*, C?396/20, EU:C:2021:867, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

51 Tymczasem brak mo?liwo?ci uwzgl?dnienia przez organ podatkowy ze wzgl?du na tre?? § 124 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej jakiegokolwiek spó?nionej odpowiedzi na wniosek o udzielenie dodatkowych informacji, co prowadzi do systematycznego odrzucania tych spó?nionych odpowiedzi, powoduje w sposób nieunikniony naruszenie tej zasady, poniewa? wydaje on decyzj?, co do której wie, i? mo?e by? oparta na niekompletnych, czy wr?cz b???dnych informacjach. Co wi?cej, skutkuje to nieproporcjonalnym naruszeniem ze strony tego organu podatkowego zasady neutralno?ci VAT, obci???aj?c podatnika tym podatkiem, którego zwrot ma prawo uzyska?, w sytuacji gdy wspólny system VAT ma na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci???aru VAT nale?nego b?d? zap?aconego w ramach ca?ej prowadzonej przez niego dzia?alno?ci gospodarczej (zob. podobnie wyrok z dnia 21 pa?dziernika 2021 r., *CHEP Equipment Pooling*, C?396/20, EU:C:2021:867, pkt 55).

52 Wreszcie, w czwartej kolejno?ci nale?y zauwa?y?, ?e art. 26 akapit drugi dyrektywy 2008/9, który dotyczy wyra?nie sytuacji, gdy podatnik nie dostarcza w wyznaczonym terminie ??danych od niego dodatkowych informacji, potwierdza równie? wyk?adni?, zgodnie z któr? pa?stwo cz?onkowskie zwrotu nie mo?e systematycznie odmawia? uwzgl?dnienia spó?nionych odpowiedzi na wnioski o udzielenie dodatkowych informacji.

53 W tych okoliczno?ciach nale?y stwierdzi?, ?e przepisy krajowe takie jak te rozpatrywane w post?powaniu g?ównym naruszaj? podstawow? zasad? neutralno?ci VAT, a tak?e, w szczególnoci poprzez nadanie skutku prekluzyjnego terminowi jednego miesi?ca przewidzianemu w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9, zasad? skuteczno?ci.

54 W ?wietle powy?szego odpowied? na pytania pierwsze i drugie powinna brzmie? nast?puj?co: art. 23 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 2008/9 w zwi?zku z zasadami neutralno?ci VAT i skuteczno?ci nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on przepisom krajowym, na mocy których podatnikowi, który z?o?y? wniosek o zwrot VAT, zakazuje si? dostarczenia na etapie odwo?ania do organu podatkowego drugiej instancji dodatkowych informacji w rozumieniu art. 20 tej dyrektywy, o które zwróci? si? organ podatkowy pierwszej instancji i których podatnik ten nie dostarczy? temu ostatniemu organowi w terminie jednego miesi?ca przewidzianym w art. 20 ust. 2 rzeczony dyrektywy, gdy? termin ten nie stanowi terminu zawitego.

W przedmiocie pytania trzeciego

55 Poprzez pytanie trzecie s?d odsy?aj?cy d???y w istocie do ustalenia, czy art. 23 dyrektywy

2008/9 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których organ podatkowy powinien umorzyć postępowanie w sprawie zwrotu VAT, jeżeli podatnik nie dostarczy w wyznaczonym terminie dodatkowych informacji, o które zwróci się ten organ na podstawie art. 20 tej dyrektywy, a w braku tych informacji wniosek o zwrot VAT nie może zostać rozpatrzony.

56 W tym względzie należy podkreślić, że w treści pytania trzeciego sąd odsyłający wymienia jedynie art. 23 ust. 1 dyrektywy 2008/9, który stanowi, że w przypadku gdy wniosek o zwrot VAT zostaje odrzucony w całości lub w części, państwo członkowskie zwrotu przedstawia wnioskodawcy, wraz z decyzją, przyczyny odrzucenia wniosku.

57 Podobnie art. 21 akapit pierwszy tej dyrektywy określa terminy, w których państwo członkowskie zwrotu, jeżeli zwraca się o dodatkowe informacje, jest zobowiązane powiadomić wnioskodawcę o swojej decyzji w sprawie przyjęcia lub odrzucenia wniosku o zwrot.

58 Te przepisy dyrektywy 2008/9 dotyczą zatem wyłącznie możliwości wydania decyzji o uwzględnieniu lub nieuwzględnieniu, w całości lub w części, wniosku o zwrot VAT, a nie możliwości umorzenia postępowania w sprawie zwrotu.

59 Z kolei art. 23 ust. 2 akapit drugi tej dyrektywy stanowi, że jeżeli, na mocy przepisów państwa członkowskiego zwrotu, niepodjęcie decyzji dotyczącej wniosku o zwrot w terminie określonym w tej dyrektywie nie jest uważane za przyjęcie ani za odrzucenie wniosku, podatnik mający siedzibę w innym państwie członkowskim powinien mieć do dyspozycji wszelkie procedury administracyjne lub sądowe, którymi dysponują podatnicy mający siedzibę w państwie członkowskim zwrotu, gdy znajdują się oni w tej samej sytuacji. Jeżeli żadna z takich procedur administracyjnych lub sądowych nie jest dostępna, niepodjęcie decyzji dotyczącej wniosku o zwrot w tych terminach oznacza, że wniosek uznaje się za odrzucony.

60 W niniejszej sprawie należy jednak zauważyć, że decyzja o umorzeniu postępowania, taka jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym, nie jest w żaden sposób równoznaczna z niewydaniem decyzji w przewidzianym terminie, ponieważ taka decyzja o umorzeniu postępowania kończy postępowanie wszczęte wnioskiem o zwrot złożonym przez podatnika bez przyznania zwrotu, o który ten podatnik się ubiega, i w związku z tym należy ją uznać za decyzję o odrzuceniu tego wniosku w rozumieniu art. 23 dyrektywy 2008/9.

61 Wynika z tego, że jeżeli wniosek o zwrot podatku VAT złożony przez podatnika mającego siedzibę w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie zwrotu jest przedmiotem takiej decyzji o umorzeniu postępowania, to z jednej strony uzasadnienie umorzenia powinno zostać podane do wiadomości podatnika równocześnie z tą decyzją, zgodnie z art. 23 ust. 1 dyrektywy 2008/9, a z drugiej strony musi istnieć możliwość odwołania się od tej decyzji do właściwych organów państwa członkowskiego zwrotu, zgodnie z art. 23 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy.

62 W każdym razie w takim odwołaniu podatnik powinien mieć prawo do przedstawienia dodatkowych informacji, których nie dostarczy w terminie jednego miesiąca przewidzianym w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9, jak wynika z pkt 48 i 49 niniejszego wyroku.

63 W świetle powyższego odpowiedź na pytanie trzecie powinna brzmieć następująco: art. 23 dyrektywy 2008/9 należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których organ podatkowy powinien umorzyć postępowanie w sprawie zwrotu VAT, jeżeli podatnik nie dostarczy w wyznaczonym terminie dodatkowych informacji, o które zwróci się ten organ na podstawie art. 20 tej dyrektywy, a w braku tych informacji wniosek o zwrot VAT nie może zostać rozpatrzony, pod warunkiem, że decyzją o umorzeniu postępowania

uznaje się za decyzję o odrzuceniu tego wniosku o zwrot w rozumieniu art. 23 ust. 1 tej dyrektywy i może ona być przedmiotem odwołania spełniającego wymogi określone w art. 23 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

64 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 23 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczególne 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 podatku od wartości dodanej (VAT) i skuteczności

należy interpretować w ten sposób, że:

sprzeciwia się on przepisom krajowym, na mocy których podatnikowi, który złożył wniosek o zwrot VAT, zakazuje się dostarczenia na etapie odwołania do organu podatkowego drugiej instancji dodatkowych informacji w rozumieniu art. 20 tej dyrektywy, o które zwróci się organ podatkowy pierwszej instancji i których podatnik ten nie dostarczy temu ostatniemu organowi w terminie jednego miesiąca przewidzianym w art. 20 ust. 2 rzeczony dyrektywy, gdy termin ten nie stanowi terminu zawitego.

2) Artykuł 23 dyrektywy 2008/9

należy interpretować w ten sposób, że:

nie stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których organ podatkowy powinien umorzyć postępowanie w sprawie zwrotu VAT, jeżeli podatnik nie dostarczy w wyznaczonym terminie dodatkowych informacji, o które zwróci się ten organ na podstawie art. 20 tej dyrektywy, a w braku tych informacji wnioski o zwrot VAT nie mogą zostać rozpatrzone, pod warunkiem, że decyzję o umorzeniu postępowania uznaje się za decyzję o odrzuceniu tego wniosku o zwrot w rozumieniu art. 23 ust. 1 tej dyrektywy i może ona być przedmiotem odwołania spełniającego wymogi określone w art. 23 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy.

Podpisy

* Język postępowania: węgierski.