

62018CJ0133

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 2 maja 2019 r. (*1)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Zwrot VAT – Dyrektywa 2008/9/WE – Artykuł 20 – Żądanie udzielenia dodatkowych informacji sformułowane przez państwo członkowskie zwrotu – Informacje, których należy dostarczyć w terminie jednego miesiąca od dnia otrzymania wniosku przez odbiorcę – Charakter prawny tego terminu i konsekwencje jego niedotrzymania

W sprawie C-133/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez tribunal administratif de Montreuil (sąd administracyjny w Montreuil, Francja) postanowieniem z dnia 14 lutego 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 lutego 2018 r., w postępowaniu:

Sea Chefs Cruise Services GmbH

przeciwko

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Prechal, prezes izby, F. Biltgen, J. Malenovský, C.G. Fernlund (sprawozdawca) i L.S. Rossi, sędziowie,

rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

—

w imieniu Sea Chefs Cruise Services GmbH przez D. Martin-Picod, avocate,

—

w imieniu rządu francuskiego przez A. Alidière, E. de Moustier i D. Colasa, działających w charakterze pełnomocników,

—

w imieniu rządu hiszpańskiego przez S. Jiménez Garcíę, działającego w charakterze pełnomocnika,

—
w imieniu Komisji Europejskiej przez N. Gossement i J. Jokubauskaitę, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 17 stycznia 2019 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 20 ust. 2 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 (Dz.U. 2008, L 44, s. 23).

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Sea Chefs Cruise Services GmbH (zwaną dalej „Sea Chefs”), spółką z siedzibą w Niemczech, a ministre de l’Action et des Comptes publics (ministrem ds. działań i rachunków publicznych, Francja) w przedmiocie decyzji tego organu o odrzuceniu wniosku Sea Chefs o zwrot podatku od wartości dodanej (VAT) zapłaconego przez tę spółkę za rok 2014.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2008/9

3

Motyw 2 dyrektywy 2008/9 ma następujące brzmienie:

„Ustalenia zawarte w [ósmiej 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 – wyd. spec. w j.ż. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 79)] 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 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”.

5

Artyku? 1 tej dyrektywy stanowi:

„Niniejsza dyrektywa okre?la szczeg?owe zasady zwrotu [VAT] przewidzianego w art. 170 dyrektywy [Rady] 2006/112/WE [z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wsp?lnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1)], podatnikom niemaj?cym siedziby na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego zwrotu [...]”.

6

Artyku? 2 dyrektywy 2008/9 stanowi:

„Na u?ytek niniejszej dyrektywy stosuje si? nast?puj?ce definicje:

[...]

5)

»wnioskodawca« oznacza podatnika niemaj?cego siedziby w pa?stwie cz?onkowskim zwrotu, wyst?puj?cego z wnioskiem o zwrot”.

7

Artyku? 3 tej dyrektywy przewiduje:

„Niniejsza dyrektywa ma zastosowanie do wszystkich podatników niemaj?cych siedziby w pa?stwie cz?onkowskim zwrotu, którzy spe?niaj? nast?puj?ce warunki:

[...]”.

8

Artyku? 5 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Ka?de pa?stwo cz?onkowskie zwraca wszystkim podatnikom niemaj?cym siedziby w pa?stwie cz?onkowskim zwrotu wszelki VAT naliczony w odniesieniu do dostaw towarów lub ?wiadczenia us?ug na ich rzecz przez innych podatników w tym pa?stwie cz?onkowskim lub w odniesieniu do importu towarów do tego pa?stwa cz?onkowskiego, o ile takie towary i us?ugi s? u?ywane w celu dokonania nast?puj?cych transakcji:

a)

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

[...]”.

9

Artyku? 7 dyrektywy 2008/9 przewiduje:

„W celu otrzymania zwrotu VAT w pa?stwie cz?onkowskim zwrotu podatnik niemaj?cy siedziby w pa?stwie cz?onkowskim zwrotu kieruje do tego pa?stwa cz?onkowskiego elektroniczny wniosek o zwrot i przedk?ada go pa?stwu cz?onkowskiemu, w którym ma siedzib?, za po?rednictwem

portalu elektronicznego utworzonego przez to państwo członekowskie”.

10

Artykuł 8 tej dyrektywy stanowi:

„1. Wniosek o zwrot zawiera następujące informacje:

a)

nazwisko/nazwa i pełny adres wnioskodawcy;

b)

adres do kontaktu drogą elektroniczną;

c)

opis działalności gospodarczej wnioskodawcy, na potrzeby której nabywane są towary i usługi;

d)

okres zwrotu objęty wnioskiem;

e)

oświadczenie wnioskodawcy, że podczas okresu zwrotu nie dostarczył żadnych towarów ani nie świadczył żadnych usług uważanych za dostarczone lub wykonane w państwie członkowskim zwrotu [...];

f)

numer identyfikacyjny VAT lub numer rejestracji podatkowej wnioskodawcy;

g)

szczegółowe dane dotyczące rachunku bankowego, w tym numer IBAN i kod BIC.

2. Oprócz informacji określonych w ust. 1 we wniosku o zwrot, dla każdego państwa członkowskiego zwrotu i dla każdej faktury lub dokumentu importowego, znajdują się następujące informacje:

a)

nazwisko/nazwa i pełny adres dostawcy;

b)

z wynikiem przypadku importu numer identyfikacyjny VAT lub numer rejestracji podatkowej dostawcy, nadany przez państwo członkowskie zwrotu zgodnie z przepisami art. 239 i 240 dyrektywy 2006/112/WE;

c)

z wyjątkiem przypadku importu prefiks państwa czonkowskiego zwrotu zgodnie z art. 215 dyrektywy 2006/112/WE;

d)

data i numer faktury lub dokumentu importowego;

e)

podstawa opodatkowania i kwota VAT wyrażone w walucie państwa czonkowskiego zwrotu;

f)

kwota VAT podlegająca odliczeniu, obliczona zgodnie z art. 5 i art. 6 akapit drugi [dyrektywy 2008/9], wyrażona w walucie państwa czonkowskiego zwrotu;

g)

w stosownych przypadkach, proporcja podlegająca odliczeniu, obliczona zgodnie z art. 6 [tej dyrektywy], wyrażona jako wartość procentowa;

h)

rodzaj nabytych towarów i usług, określony przy użyciu kodów z art. 9 [tej dyrektywy]”.

11

Artykuł 9 dyrektywy 2008/9 przewiduje:

„1. We wniosku o zwrot do opisu rodzaju nabytych towarów i usług stosuje się jeden z następujących kodów:

[...]

2. Państwo członkowskie zwrotu może wymagać od wnioskodawcy dodatkowych informacji, przedstawionych za pomocą kodów elektronicznych, odnoszących się do każdego kodu określonego w ust. 1 w zakresie, w jakim informacje takie są niezbędne z powodu jakichkolwiek ograniczeń prawa do odliczenia na mocy dyrektywy 2006/112/WE, na zasadach stosowanych w państwie członkowskim zwrotu lub do celów zastosowania odpowiedniego odstępu uzyskanego przez państwo członkowskie zwrotu na mocy art. 395 lub 396 wspomnianej dyrektywy”.

12

Artykuł 11 dyrektywy 2008/9 stanowi:

„Państwo członkowskie zwrotu może wymagać od wnioskodawcy przedstawienia opisu prowadzonej przez niego działalności gospodarczej za pomocą zharmonizowanych kodów określonych zgodnie z art. 34a ust. 3 akapit drugi rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 [z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylającego rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. 2003, L 264, s. 1 – wyd. spec. w j. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 392)]”.

Artyku? 15 tej dyrektywy brzmi nast?puj?co:

„1. Wniosek o zwrot przedk?ada si? pa?stwu cz?onkowskiemu siedziby do 30 wrze?nia roku kalendarzowego nast?puj?cego po okresie zwrotu. Wniosek uznaje si? za z?o?ony dopiero wtedy, gdy wnioskodawca przedstawi? wszystkie informacje wymagane na mocy art. 8, 9 i 11.

[...]”.

Artyku? 19 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„1. Pa?stwo cz?onkowskie zwrotu bezzw?ocznie powiadamia wnioskodawc?, drog? elektroniczn?, o dacie otrzymania wniosku.

2. Pa?stwo cz?onkowskie zwrotu powiadamia wnioskodawc? o decyzji o przyj?ciu lub odrzuceniu wniosku o zwrot w terminie czterech miesi?cy od jego otrzymania przez to pa?stwo cz?onkowskie”.

Artyku? 20 tej samej dyrektywy stanowi:

„1. Gdy pa?stwo cz?onkowskie zwrotu uwa?a, ?e nie posiada wszystkich stosownych informacji, na podstawie których mo?na podj?? decyzj? dotycz?c? ca?o?ci lub cz??ci wniosku o zwrot, mo?e ono za??da?, drog? elektroniczn?, dodatkowych informacji, w szczeg?lno?ci od wnioskodawcy lub w?a?ciwych organ?w pa?stwa cz?onkowskiego siedziby, w terminie czterech miesi?cy, o którym mowa w art. 19 ust. 2. W przypadku gdy dodatkowe informacje s? wymagane od osoby innej ni? wnioskodawca lub w?a?ciwy organ pa?stwa cz?onkowskiego, wniosek nale?y z?o?y? drog? elektroniczn? wy??cznie wtedy, gdy odbiorca wniosku z takim ??daniem ma dost?p do takich ?rodk?w.

Gdy zachodzi taka konieczno??, pa?stwo cz?onkowskie zwrotu mo?e za??da? dostarczenia dalszych dodatkowych informacji.

Informacje ??dane zgodnie z niniejszym ust?pem mog? obejmowa? przedstawienie orygina?u lub kopii stosownej faktury lub dokumentu importowego, w przypadkach gdy pa?stwo cz?onkowskie zwrotu ma uzasadnione w?tpliwo?ci co do wa?no?ci lub rzetelno?ci konkretnego wniosku. W takim przypadku progi okre?lone w art. 10 nie maj? zastosowania.

2. Pa?stwo cz?onkowskie zwrotu musi otrzyma? informacje ??dane na mocy ust. 1 w terminie jednego miesi?ca od daty otrzymania takiego ??dania przez osob?, do której skierowane jest ??danie”.

Artyku? 21 dyrektywy 2008/9 przewiduje:

„W przypadku gdy pa?stwo cz?onkowskie zwrotu ??da dodatkowych informacji, powiadamia ono wnioskodawc? o decyzji o przyj?ciu lub odrzuceniu wniosku o zwrot w terminie dwóch miesi?cy od otrzymania ??danych informacji lub, je?li jego ??danie przekazania informacji dodatkowych pozosta?o bez odpowiedzi, w terminie dwóch miesi?cy od up?yni?cia terminu, o którym mowa w art. 20 ust. 2. Niemniej jednak termin, w którym nale?y podj?? decyzj? dotycz?c? ca?o?ci lub

czyżby wniosku o zwrot, zawsze wynosi co najmniej sześć miesięcy od daty otrzymania wniosku przez państwo członkowskie zwrotu.

W przypadku gdy państwo członkowskie zwrotu poda dalszych dodatkowych informacji, przekazuje ono wnioskodawcy decyzję dotyczącą całości lub części wniosku o zwrot w terminie ośmiu miesięcy od otrzymania wniosku przez to państwo członkowskie”.

17

Artykuł 23 tej 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 odwołań w przypadku wniosków o zwrot składanych przez osoby mające siedzibę w tym państwie członkowskim.

Jeżeli, na mocy przepisów państwa członkowskiego zwrotu, niepodjęcie 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 siedzibę w tym państwie członkowskim. Jeżeli żadna z takich procedur nie jest dostępna, niepodjęcie decyzji dotyczącej wniosku o zwrot w tych terminach oznacza, że wniosek uznaje się za odrzucony”.

18

Artykuł 26 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Odsetki od kwoty zwrotu należnej wnioskodawcy są mu należne od państwa członkowskiego zwrotu w przypadku wypłaty zwracanej kwoty po terminie określonym w art. 22 ust. 1.

Przepisy akapitu pierwszego nie mają zastosowania, jeżeli wnioskodawca nie dostarczy w określonym terminie państwu członkowskiemu zwrotu zażądanych przez nie dodatkowych informacji lub dalszych dodatkowych informacji. [...]”.

Dyrektywa 2006/112

19

Dyrektywa 2006/112/WE, zmieniona dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11, zwana dalej „dyrektywą VAT”), przewiduje w art. 9 ust. 1 akapit drugi:

„»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

20

Artykuł 167 dyrektywy VAT stanowi:

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

wymagalny”.

21

Artyku? 169 tej dyrektywy stanowi:

„Poza prawem do odliczenia, o którym mowa w art. 168, podatnik ma prawo do odliczenia VAT okre?lonego w tym artykule, je?eli towary i us?ugi s? wykorzystywane do nast?puj?cych celów:

a)

transakcji podatnika zwi?zanych z dzia?alno?ci?, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, dokonywanych poza terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, w którym podatek jest nale?ny lub zosta? zap?acony, w odniesieniu do których VAT podlega?by odliczeniu, gdyby zosta?y one dokonane na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego;

b)

transakcji podatnika, które s? zwolnione zgodnie z art. 138, 142 i 144, art. 146–149, art. 151, 152, 153 i 156, art. 157 ust. 1 lit. b) oraz art. 158–161 i art. 164;

c)

transakcji podatnika, które s? zwolnione zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. a)–f), je?eli nabywca ma siedzib? poza Wspólnot? lub je?eli transakcje te s? bezpo?rednio zwi?zane z towarami, które maj? by? przedmiot eksportu poza Wspólnot?”.

22

W my?l art. 170 tej dyrektywy:

„Wszyscy podatnicy, którzy, w rozumieniu art. 1 [trzynastej] dyrektywy [Rady] 86/560/EWG [z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich odnosz?cych si? do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od warto?ci dodanej podatnikom niemaj?cym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz.U. 1986, L 326, s. 40 – wyd. spec. w j?z. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 129], art. 2 pkt 1 i art. 3 dyrektywy 2008/9/WE oraz art. 171 niniejszej dyrektywy, nie maj? siedziby w pa?stwie cz?onkowskim, w którym nabywaj? towary i us?ugi lub importuj? towary podlegaj?ce VAT, maj? prawo otrzyma? zwrot tego podatku, o ile te towary i us?ugi s? wykorzystywane do celów nast?puj?cych transakcji:

a)

transakcji, o których mowa w art. 169;

b)

transakcji, z tytu?u których podatek jest p?atny wy??cznie przez nabywc? lub us?ugobiorc? zgodnie z art. 194–197 i art. 199”.

23

Artyku? 171 ust. 1 dyrektywy VAT ma nast?puj?ce brzmienie:

„Zwrot VAT podatnikom niemaj?cym siedziby w pa?stwie cz?onkowskim, w którym nabywaj? towary i us?ugi lub importuj? towary podlegaj?ce VAT, lecz którzy maj? siedzib? w innym pa?stwie

członkowskim, dokonywany jest zgodnie z procedurą określoną w dyrektywie 2008/9/WE”.

Prawo francuskie

24

Artykuł 242(0) W załącznika II do code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego), poprzez który do prawa francuskiego został transponowany art. 20 dyrektywy 2008/9, przewiduje:

„I. Organ podatkowy może zażądać, drogą elektroniczną w terminie, o którym mowa w art. 242(0) V pkt II, dodatkowych informacji w szczególności od wnioskodawcy lub właściwych organów państwa członkowskiego Unii Europejskiej, w którym znajduje się jego siedziba, w przypadku gdy organ ten uważa, że nie posiada wszystkich informacji potrzebnych do wydania decyzji dotyczącej całości lub części wniosku o zwrot zaożonego przez wnioskodawcę. W przypadku gdy dodatkowe informacje są wymagane od osoby innej niż wnioskodawca lub właściwe organy państwa członkowskiego, wniosek należy złożyć drogą elektroniczną, jeżeli adresat wniosku ma dostęp do takich środków.

Jeżeli urząd skarbowy uzna to za stosowne, może zażądać dodatkowych informacji.

W ramach tych wniosków urząd skarbowy może wymagać od wnioskodawcy przekazania oryginału faktury lub dokumentu przywozowego, jeżeli ma uzasadnione wątpliwości co do ważności lub rzetelności danej należności. Wniosek może dotyczyć wszystkich transakcji niezależnie od ich wysokości.

II. Dodatkowe informacje podane na mocy pkt I muszą być przekazane w terminie jednego miesiąca od daty otrzymania takiego podania przez adresata”.

Spór w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

25

W dniu 17 września 2015 r. Sea Chefs, spółka z siedzibą w Niemczech, złożyła wniosek o zwrot nadwyżki VAT, którą dysponowała w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r., za pośrednictwem portalu elektronicznego udostępnionego w państwie członkowskim jej siedziby.

26

W dniu 14 grudnia 2015 r. francuska administracja podatkowa (zwana dalej „administracją podatkową”) skierowała do Sea Chefs pocztą elektroniczną podanie udzielenia dodatkowych informacji. Wobec braku odpowiedzi w wyznaczonym terminie jednego miesiąca administracja ta w dniu 29 stycznia 2016 r. odrzuciła wniosek o zwrot złożony przez tę spółkę.

27

Sea Chefs wniosła skargę na tę decyzję odrzucającą do tribunal administratif de Montreuil (sądu administracyjnego w Montreuil, Francja). Na poparcie skargi spółka ta przedstawiła przed tym sądem dokumenty i informacje, o które administracja podatkowa zwróciła się w podaniu udzielenia dodatkowych informacji.

28

Administracja podatkowa uważa, że skargę należy uznać za niedopuszczalną ze względu na to, że niedochowanie wyznaczonego terminu jednego miesiąca na udzielenie odpowiedzi

doprowadzi?o do prekluzji wniosku o zwrot, co uniemo?liwia usuni?cie braków poprzez przed?o?enie bezpo?rednio przed s?dem krajowym dodatkowych informacji w?a?ciwych dla ustalenia prawa do zwrotu VAT.

29

Sea Chefs utrzymuje, ?e uniemo?liwienie jej uregulowania swojej sytuacji w ramach odwo?ania przewidzianego w art. 23 dyrektywy 2008/9 jest sprzeczne z zasad? neutralno?ci VAT oraz zasad? proporcjonalno?ci.

30

S?d odsy?aj?cy wskazuje, ?e dyrektywa 2008/9 nie okre?la ani konsekwencji dla prawa do zwrotu VAT wynikaj?cych z niedochowania terminu na udzielenie odpowiedzi, o którym mowa w art. 20 ust. 2 tej dyrektywy, ani tego, czy podatnik ma mo?liwo?? usuni?cia braków swego wniosku poprzez przedstawienie przed s?dem krajowym dowodów w?a?ciwych dla ustalenia jego prawa do zwrotu.

31

W tych okoliczno?ciach tribunal administratif de Montreuil (s?d administracyjny w Montreuil) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przepisy [art. 20 ust. 2] dyrektywy [2008/9] powinny by? interpretowane w ten sposób, ?e wprowadzaj? zasad? prekluzji, co oznacza, ?e podatnik z jednego pa?stwa cz?onkowskiego ??daj?cy zwrotu [VAT] od pa?stwa cz?onkowskiego, w którym nie ma siedziby, nie mo?e usun?? braków swojego wniosku o zwrot w post?powaniu przed s?dem rozpoznaj?cym sprawy podatkowe, je?eli uchybi? terminowi na odpowied? na ??danie udzielenia informacji sformu?owane przez administracj? zgodnie z przepisami [art. 20 ust. 1 tej dyrektywy], czy te?, przeciwnie, nale?y je interpretowa? w ten sposób, ?e taki podatnik w ramach przys?uguj?cego mu prawa do odwo?ania przewidzianego w art. 23 [wspomnianej] dyrektywy oraz w ?wietle zasady neutralno?ci i zasady proporcjonalno?ci [VAT] mo?e usun?? braki swojego wniosku w post?powaniu przed s?dem w?a?ciwym w sprawach podatkowych?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

32

Poprzez swoje pytanie s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e termin jednego miesi?ca przewidziany w tym przepisie na dostarczenie pa?stwu cz?onkowskiemu zwrotu dodatkowych informacji za??danych przez to pa?stwo cz?onkowskie jest terminem zawitym, który oznacza, ?e w przypadku jego przekroczenia lub braku odpowiedzi podatnik traci mo?liwo?? usuni?cia braków swego wniosku o zwrot poprzez przed?o?enie bezpo?rednio przed s?dem krajowym dodatkowych informacji w?a?ciwych dla wykazania jego prawa do zwrotu VAT.

33

Nale?y z jednej strony przypomnie?, ?e zgodnie z art. 170 lit. a) dyrektywy VAT w zwi?zku z jej art. 169 oraz art. 3 i 5 dyrektywy 2008/9 ka?dy podatnik, który nie ma siedziby w pa?stwie cz?onkowskim, w którym dokonuje zakupów towarów i us?ug lub przywozu towarów podlegaj?cych VAT, ma prawo otrzyma? zwrot tego podatku, o ile te towary i us?ugi s? wykorzystywane albo do transakcji zwi?zanych z dzia?alno?ci? okre?lon? w art. 9 ust. 1 akapit

drugi pierwszej z tych dyrektyw, dokonywanych poza terytorium państwa członkowskiego, w którym podatek ten jest należny lub został zapłacony, i które dawałyby prawo do odliczenia, gdyby zostały dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego, albo w odniesieniu do transakcji zwolnionych, o których mowa we wspomnianym art. 169 lit. b) i c). Z drugiej strony art. 171 dyrektywy VAT odsyła do dyrektywy 2008/9 w odniesieniu do szczegółowych zasad wykonywania tego prawa.

34

Co się tyczy prawa do zwrotu, Trybunał wyjaśnia już, że prawo podatnika mającego siedzibę w danym państwie członkowskim do uzyskania zwrotu VAT zapłaconego w innym państwie członkowskim, w sposób, w jaki zostało ono uregulowane w dyrektywie 2008/9, zależy od ustanowionego na rzecz tego podatnika przez dyrektywę VAT prawa do odliczenia VAT zapłaconego w jego własnym państwie członkowskim (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

35

Ponadto Trybunał wyjaśnia, że prawo do zwrotu – podobnie jak prawo do odliczenia – stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez prawo Unii, która ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciążącego VAT należnego bądź 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 (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 37, 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

36

Prawo do odliczenia i w konsekwencji do zwrotu stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Prawo to przysuguje w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

37

W odniesieniu do szczegółowych zasad wykonywania prawa do zwrotu podatku VAT należy zaznaczyć z jednej strony, że art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9 ustanawia szereg obowiązków, które musi spełnić podatnik objęty zakresem stosowania tej dyrektywy, aby kwalifikować się do zwrotu, a mianowicie złożyć w państwie członkowskim swojej siedziby wniosek o zwrot „au plus tard” (najpóźniej) w terminie przewidzianym w tym przepisie, jak również dostarczyć wszystkich informacji wymaganych na mocy art. 8, 9 i 11 tej dyrektywy. Z drugiej strony zgodnie z art. 20 wspomnianej dyrektywy, jeżeli państwo członkowskie zwrotu uważa, że nie jest w posiadaniu informacji pozwalających mu na podjęcie decyzji dotyczącej całości lub części takiego wniosku, ma ono możliwość zażądania, w szczególności od podatnika lub właściwych organów państwa członkowskiego siedziby, dodatkowych informacji, które muszą zostać przekazane w terminie jednego miesiąca od daty otrzymania przez odbiorcę żądania udzielenia informacji.

38

Co się tyczy tego ostatniego przepisu, należy stwierdzić, że jego brzmienie, jako takie, nie pozwala na rozstrzygnięcie, czy określony w nim termin jest terminem zawitym. Niemniej

niewiarygodny charakter tego terminu może zostać wywieziony z kontekstu, w jaki wpisuje się ten przepis w dyrektywie 2008/9.

39

Co się bowiem tyczy terminu na złożenie wniosku przewidzianego w art. 7 ósmej dyrektywy 79/1072, w którym figurowało już wyrażenie „au plus tard” (najpóźniej), przejdzie w art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9, Trybunał uznał, że wyrażenie to wskazuje bardzo wyraźnie, iż wniosek o zwrot nie może być skutecznie złożony po upływie wyznaczonego w tym celu terminu i że w konsekwencji termin ten jest terminem zawitym, którego przekroczenie powoduje wygaśnięcie prawa do zwrotu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, pkt 26, 33).

40

Tymczasem, po pierwsze, w przeciwieństwie do art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9, art. 20 ust. 2 wspomnianej dyrektywy nie zawiera wyrażenia „au plus tard” (najpóźniej).

41

Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 36 opinii, brak takiego wyrażenia sugeruje, że w kontekście dyrektywy 2008/9 prawodawca Unii nie zamierza wprowadzić terminu zawitego w jej art. 20 ust. 2.

42

Po drugie, podczas gdy wniosek o zwrot VAT przewidziany w art. 15 wspomnianej dyrektywy musi zostać złożony przez podatnika, dodatkowych informacji wymaganych na podstawie art. 20 tej dyrektywy można zażądać od osoby innej niż podatnik lub od organów państwa członkowskiego siedziby podatnika. W tym wypadku brak odpowiedzi lub odpowiedź po terminie ze strony tej innej osoby lub tych organów prowadziłyby, pomimo braku możliwości wpłynięcia przez podatnika w jakikolwiek sposób na wysłanie odpowiedzi, do utraty prawa tego podatnika do zwrotu VAT z naruszeniem podstawowych zasad wspólnego systemu VAT, przypominanych w pkt 34–36 niniejszego wyroku.

43

Ponadto również z art. 21 i 26 tej dyrektywy można wywnioskować, że termin jednego miesiąca przewidziany w jej art. 20 ust. 2 nie jest terminem zawitym.

44

Jeżeli chodzi bowiem w pierwszej kolejności o art. 21 dyrektywy 2008/9, z jego brzmienia wynika, że w przypadku gdy państwo członkowskie zwrotu nie otrzyma niezbędnych dodatkowych informacji, termin, w którym państwo członkowskie ma obowiązek powiadomić o decyzji o przyjęciu lub odrzuceniu wniosku o zwrot, zaczyna bieg od upływu terminu określonego w art. 20 ust. 2 tej dyrektywy. Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 40 opinii, wspomniany art. 21 nie wyklucza, że nawet przy braku przekazania niezbędnych dodatkowych informacji wnioski o zwrot mogą zostać przyjęte.

45

Co się tyczy w drugiej kolejności art. 26 dyrektywy 2008/9, który interpretowany w świetle jej motywu 3 raczej wzmacnia pozycję podatnika, w szczególności poprzez przyznanie mu odsetek

za zwrot?, jeżeli zwrot został zrealizowany z opóźnieniem, z akapitu drugiego tego artykułu wynika, że jeżeli zwrot został zrealizowany z opóźnieniem wynikającym z faktu, że podatnik nie przekazał państwu czeskiemu zwrotu w wyznaczonym terminie załączonych dodatkowych informacji, to państwo czeskie nie jest zobowiązane do zapłaty odsetek za zwrot takiemu podatnikowi. Gdyby termin jednego miesiąca, o którym mowa w art. 20 ust. 2 wspomnianej dyrektywy, stanowił termin zawity, opóźnienie w odpowiedzi na zażądanie udzielenia dodatkowych informacji prowadziłoby się rzeczy do odrzucenia wniosku o zwrot, a nie do dokonania zwrotu z opóźnieniem, ale bez odsetek za zwrot. Wynika z tego, że wykładnia art. 20 ust. 2 polegająca na uznaniu tego terminu za termin zawity prowadziaby do bezprzedmiotowości art. 26 akapit drugi tej dyrektywy.

46

Termin jednego miesiąca przewidziany w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 na dostarczenie państwu czeskiemu zwrotu dodatkowych informacji załączonych przez to państwo czeskie nie jest więc terminem zawitym.

47

Poza tym choć z orzecznictwa Trybunału dotyczącego terminów zawitych w dziedzinie VAT wynika, że termin zawity, którego upływ wiódłby dla niewystarczającego starannego podatnika, który w wyznaczonym terminie nie zgłosił odliczenia naliczonego VAT, z sankcją w postaci utraty przez niego prawa do odliczenia, jest zgodny z dyrektywą VAT, o ile są poszanowane zasady równoważności i skuteczności (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo), to jednak art. 20 dyrektywy 2008/9 ma zastosowanie, jeżeli wniosek o zwrot został już złożony w terminie określonym w art. 15 tej ostatniej dyrektywy.

48

W tych okolicznościach, jako że termin jednego miesiąca przewidziany w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 na dostarczenie państwu czeskiemu zwrotu dodatkowych informacji załączonych przez to państwo czeskie nie jest terminem zawitym, w przypadku gdy wniosek o zwrot zostanie odrzucony w całości lub części, pomimo braku przedstawienia załączonych dodatkowych informacji, decyzja taka może zostać zaskarżona, zgodnie z art. 23 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy, przez podatnika do właściwych organów państwa czeskiego zwrotu w formie i w terminach określonych dla odwołań dotyczących wniosków o zwrot składanych przez osoby mające siedzibę w tym państwie czeskim. Z powyższego wynika, że niedochowanie terminu przewidzianego w art. 20 ust. 2 tej dyrektywy nie oznacza, że podatnik traci możliwość usunięcia braków swego wniosku o zwrot poprzez przedłożenie bezpośrednio przed sądem krajowym dodatkowych informacji właściwych dla wykazania jego prawa do zwrotu VAT.

49

Uwzględniając całość powyższych rozważań, należy odpowiedzieć na zadane pytanie, że art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 należy interpretować w ten sposób, iż termin jednego miesiąca przewidziany w tym przepisie na dostarczenie państwu czeskiemu zwrotu dodatkowych informacji załączonych przez to państwo czeskie nie jest terminem zawitym, który oznaczałby, że w przypadku przekroczenia tego terminu lub braku odpowiedzi podatnik traci możliwość usunięcia braków swego wniosku o zwrot poprzez przedłożenie bezpośrednio przed sądem krajowym dodatkowych informacji właściwych dla wykazania jego prawa do zwrotu VAT.

W przedmiocie kosztów

50

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. 2 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, należy interpretować w ten sposób, iż termin jednego miesiąca przewidziany w tym przepisie na dostarczenie państwu członkowskiemu zwrotu dodatkowych informacji zaświadczanych przez to państwo członkowskie nie jest terminem zawitym, który oznaczałoby, że w przypadku przekroczenia tego terminu lub braku odpowiedzi podatnik traci możliwość usunięcia braków swego wniosku o zwrot poprzez przedłożenie bezpośrednio przed sądem krajowym dodatkowych informacji w razie ich wykazania jego prawa do zwrotu podatku od wartości dodanej.

Podpisy

(*1) Język postępowania: francuski.