

Wydanie tymczasowe

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 błędów 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, pełniący 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,
- podjęwszy, 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 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 CHEP Equipment Pooling NV a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcja ds. odwołań krajowej administracji podatków i cel, 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 przedstawi wszystkie informacje wymagane na mocy art. 8, 9 i 11.

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

9 Artyku? 18 tej?e dyrektywy stanowi:

„1. Pa?stwo cz?onkowskie siedziby nie przekazuje wniosku pa?stwu cz?onkowskiemu zwrotu, gdy jedna z poni?szych sytuacji ma zastosowanie do wnioskodawcy w pa?stwie cz?onckowskim siedziby w okresie zwrotu:

- a) wnioskodawca nie jest podatnikiem do celów VAT;
- b) wnioskodawca dokonuje wy?cznie transakcji dostaw towarów lub ?wiadczenia us?ug zwolnionych bez prawa do odliczenia VAT zap?aconego 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 przewiduj?cymi takie same zwolnienia, jak te zawarte w [a]kcie przyst?pienia z 2005 r.;
- c) wnioskodawca jest obj?ty zwolnieniem dla ma?ych przedsi?biorstw przewidzianym w art. 284, 285, 286 i 287 dyrektywy 2006/112/WE;
- d) wnioskodawca jest obj?ty wspólnym systemem rycza?towym dla rolników przewidzianym w art. 296–305 dyrektywy 2006/112/WE.

2. Pa?stwo cz?onkowskie siedziby drog? elektroniczn? powiadamia wnioskodawc? o swojej decyzji podj?tej zgodnie z ust. 1”.

10 Artyku? 19 dyrektywy 2008/9 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”.

11 Artyku? 20 ust. 1 tej?e dyrektywy stanowi:

„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 szczególno?ci od wnioskodawcy lub w?a?ciwych organów 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 ?rodków.

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”.

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 a) do etapu sprzedaży detalicznej w całości”.

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 podstawie zażądanych dodatkowych informacji od podatnika niemającego siedziby na terytorium Węgier, a w szczególności zażądanej od niego oryginału lub uwierzytelnionego odpisu faktury, jeżeli istnieje 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 általános forgalmiadó-visszatérítetési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatérítetési 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

przys?uguj?cego podatnikom niemaj?cym siedziby na terytorium kraju oraz prawa do zwrotu podatku od warto?ci dodanej przys?uguj?cego na terytorium innych pa?stw cz?onkowskich Wspólnoty Europejskiej podatnikom maj?cym siedziby na W?grzech] (*Magyar Közlöny* 2009/188.) wniosek o zwrot podatku z?o?ony przez podatnika z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim powinien wskazywa? podstaw? opodatkowania i kwot? VAT dla ka?dej przed?o?onej faktury.

Post?powanie g?ówne i pytanie prejudycjalne

19 CHEP Equipment Pooling, spółka prawa belgijskiego podlegaj?ca opodatkowaniu VAT, prowadzi dzia?alno?? w sektorze logistyki i specjalizuje si? w sprzeda?y palet. Po nabyciu na W?grzech palet, które nast?pnie wynaj??a swoim spółkom zale?nym w ró?nych pa?stwach cz?onkowskich, w dniu 28 wrze?nia 2017 r. z?o?y?a ona do w?gierskich organów, jako podatnik VAT w Belgii, wniosek o zwrot naliczonego podatku VAT, odpowiadaj?cego towarom i us?ugom nabytym w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 2016 r.

20 Do wniosku tego do??czono, po pierwsze, zestawienie podatku VAT zawieraj?ce osiem kolumn, zatytu?owanych „numer faktury”, „data wystawienia faktury”, „wystawca faktury”, „podstawa opodatkowania”, „podatek”, „podatek podlegaj?cy odliczeniu”, „nazwa” i „kody”, oraz, po drugie, faktury wskazane w zestawieniu.

21 Stwierdziwszy, ?e zestawienie odnosi?o si? niekiedy do faktur, za które podatek VAT zosta? ju? zwrócony, i zauwa?ywszy ponadto niezgodno?ci pomi?dzy kwotami VAT figuruj?cymi w tym zestawieniu a kwotami wskazanymi na fakturach, które by?y do niego za??czone, przy czym kwota zafakturowana by?a w niektórych przypadkach ni?sza od kwoty wpisanej we wspomnianym zestawieniu, a w innych przypadkach by?a ona wy?sza, organ podatkowy pierwszej instancji zwróci? si? w dniu 2 listopada 2017 r. do skar??cej w post?powaniu g?ównym o dostarczenie jej dodatkowych informacji, a mianowicie dokumentów i o?wiadcze? dotycz?cych okoliczno?ci, w których dosz?o do transakcji gospodarczych odpowiadaj?cych 143 fakturom.

22 Skar??ca w post?powaniu g?ównym przekaza?a organowi podatkowemu pierwszej instancji formularze zamówienia na palety wystawione przez ni? przewo?nikowi, zawart? z tym przewo?nikiem umow? sprzeda?y, umow? najmu palet zawart? pomi?dzy ni? a CHEP Magyarország, faktury wystawione na t? ostatni? spółk? w zwi?zku z wynajmem palet, faktury wystawione przez ni? klientom oraz wykaz miejsc, w których znajdowa?y si? palety.

23 Po zbadaniu dokumentów uzupe?niaj?cych przedstawionych przez skar??c? w post?powaniu g?ównym organ podatkowy pierwszej instancji decyzj? z dnia 29 listopada 2017 r. uwzgl?dni? wniosek o zwrot VAT w wysoko?ci 254 636 343 HUF (forintów w?gierskich) (oko?o 826 715 EUR w tamtym okresie). Organ ten odmówi? natomiast zwrotu na rzecz skar??cej w post?powaniu g?ównym kwoty 92 803 004 HUF (oko?o 301 300 EUR w tamtym okresie). Organ ten wskaza? trzy kategorie wniosków. Po pierwsze, odmówi? on uwzgl?dnienia wniosków, w zwi?zku z którymi dokonano ju? zwrotu. Po drugie, w odniesieniu do wniosków, których kwota VAT by?a wy?sza od kwoty wskazanej na odpowiedniej fakturze, dokona? on zwrotu jedynie do wysoko?ci kwoty wskazanej na fakturze. Po trzecie, w odniesieniu do wniosków, których kwota VAT by?a ni?sza od kwoty wskazanej na odpowiedniej fakturze, dokona? on zwrotu jedynie kwoty wskazanej we wniosku o zwrot.

24 W za?aleniu wniesionym od tej decyzji skar??ca w post?powaniu g?ównym podnios?a w odniesieniu do trzeciej kategorii wniosków, ?e kwota podatku VAT widniej?ca na fakturach teoretycznie daje jej prawo do zwrotu VAT wi?kszego ni? ten, o który sama wnioskowa?a w zestawieniu.

25 Dyrekcja ds. odwo?a? krajowej administracji podatków i ce? utrzyma?a w mocy decyzj?

organu podatkowego pierwszej instancji. Wyjaśniła, że skarżąca w postępowaniu głównym nie mogła skorygować błędów dotyczących 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 upływał 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), błędniego 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 udzielania zwrotu sensu, ponieważ wystarczyłoby, aby podatnik zapłacił 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 byłby zobowiązany do skorzystania z możliwości zwrócenia się o dodatkowe informacje wyłącznie wtedy, gdy byłyby 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 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 figującymi 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 zapytanie 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 udzielenia 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 figującą 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 błądy. 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 i że nie pojawia się kwestia proraty (czyli proporcjonalnej) – pomiędzy wnioskiem o zwrot a fakturą ze szkód 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, uznać, że dysponuje wystarczającymi informacjami, aby wydać rozstrzygnięcie w przedmiocie rzeczonoego 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 błądy 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 obci??aj?cego czynno?ci powoduj?ce 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 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 marca 2018 r., Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 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 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (zwrot VAT – faktury), C?371/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 80 i przytoczone tam orzecznictwo].

38 Jednak?e sam art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9 wprowadza ograniczenie prawa do zwrotu podatku VAT, stanowi?c, ?e wniosek o zwrot powinien zosta? z?o?ony w pa?stwie cz?onkowskim siedziby najpó?niej do dnia 30 wrze?nia roku kalendarzowego nast?puj?cego po okresie zwrotu, przy czym pa?stwo to powinno przekaza? ten wniosek pa?stwu cz?onkowskiemu zwrotu, chyba ?e jedna z podstaw nieprzekazania wymienionych w art. 18 tej dyrektywy stoi temu na przeszkodzie.

39 Ta pierwsza kontrola przeprowadzana przez pa?stwo cz?onkowskie siedziby jest uzupe?niona kontrol? dokonana? przez pa?stwo cz?onkowskie zwrotu, przy czym to ostatnie mo?e w tym celu, zgodnie z art. 20 ust. 1 dyrektywy 2008/9, za??da? dodatkowych informacji od wnioskodawcy lub pa?stwa cz?onkowskiego siedziby.

40 Nale?y zauwa?y?, ?e o ile ten ostatni przepis zawiera pewne ró?nice redakcyjne w zale?no?ci od jego wersji j?zykowych, o tyle ró?nice te nie zmieniaj? istoty tego przepisu, poniewa? informacjami, których mo?e ??da? pa?stwo cz?onkowskie zwrotu, s? informacje, które powinny umo?liwi? mu rozstrzygni?cie w przedmiocie ca?o?ci lub cz??ci wniosku o zwrot, co wynika ponadto z ogólnej systematyki dyrektywy 2008/9 i celu jej art. 20.

41 Nale?y zaznaczy? w tym wzgl?dzie, ?e prawodawca Unii, stwierdzaj?c – jak wskazuje motyw 1 dyrektywy 2008/9 – ?e mechanizm zwrotu podatku VAT stwarza? „zarówno dla w?adz administracyjnych pa?stw cz?onkowskich, jak i dla podmiotów gospodarczych, powa?ny problem”, postanowi?, jak wynika z motywu 2 tej dyrektywy, usprawni? proces zwrotu „pod wzgl?dem terminu, w jakim podmioty gospodarcze s? powiadamiane o decyzjach dotycz?cych wniosków o zwrot”, ustanowi? „obowi?zek przedstawiania odpowiedzi w okre?lonych terminach tak?e przez te podmioty” oraz umo?liwi? korzystanie z poczty elektronicznej do przekazywania decyzji i odpowiedzi tak, aby „upro?ci? i unowocze?ni? procedur? przez uwzgl?dnienie wykorzystania nowoczesnych technologii”.

42 Artyku? 20 dyrektywy 2008/9, bior?c pod uwag? tak? logik? uproszczenia, nale?y rozumie? w ten sposób, ?e prawodawca Unii chcia? unikn?? sytuacji, w której poprzez mog?ce prowadzi? do powstania zw?oki wnioski o udzielenie informacji pa?stwo cz?onkowskie zwrotu opó?nia?oby swoje zobowi?zanie do zwrotu lub os?abi?oby jego skuteczno??. Z tego powodu przepis ten u?ci?la, ?e wnioski o udzielenie dodatkowych informacji powinny dotyczy? tego, co pozwala danemu organowi podatkowemu na wydanie decyzji. W trosce o zapewnienie neutralno?ci mechanizmu VAT poprzez ca?kowity zwrot tego podatku wnioski o udzielenie informacji powinny zatem dotyczy? wszystkich istotnych informacji, a zatem wszystkich informacji w tym celu niezb?dnych.

43 W niniejszej sprawie z akt sprawy, którymi dysponuje Trybuna, wynika, że stwierdziwszy różnice między kwotami VAT widniejącymi we wniosku o zwrot a kwotami wskazanymi na fakturach przedstawionych na poparcie tego wniosku, właściwy 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 zadania 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 on 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 tym wniosku o zwrot. Skarżąca w postępowaniu głównym kwestionuje jedynie odmowę właściwego organu podatkowego w odniesieniu do tej trzeciej kategorii wniosków.

45 W tym względzie z uwag rzędu właściwego 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 jeżeli 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 wnioski 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 Trybuna miała 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 rozs?dnym terminie, znajduj? zastosowanie w ramach post?powania w sprawie kontroli podatkowej. Ta zasada dobrej administracji wymaga 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 14 maja 2020 r., Agrobet CZ, C?446/18, EU:C:2020:369, pkt 43, 44).

49 W konsekwencji, je?eli podatnik pope?nia b???d lub b???dy w z?o?onym przez niego wniosku o zwrot, a ani on, ani zainteresowany organ podatkowy nie stwierdzi nast?pnie tych b???dów, nie mo?na obarcza? tego organu za to odpowiedzialno?ci?, chyba ?e b???dy te s? ?atwo zauwa?alne, w którym to przypadku organ ten powinien by? w stanie je wykry? w ramach obowi?zku weryfikacji, który ci???y na nim na mocy zasady dobrej administracji.

50 W niniejszym przypadku, jak przypomniano w pkt 21 i 23 niniejszego wyroku, w?gierski organ podatkowy stwierdzi? rozbie?no?ci mi?dzy kwotami VAT widniej?cymi we wniosku o zwrot a kwotami wskazanymi na niektórych przedstawionych fakturach, w wyniku czego zwróci? si? on do skar??cej w post?powaniu g?ównym o przedstawienie dodatkowych informacji, a nast?pnie uznaj?c, ?e ma wystarczaj?c? wiedz?, wyda? rozstrzygni?cie z poszanowaniem art. 20 ust. 1 dyrektywy 2008/9. Organ ten nie by? zobowi?zany, w sytuacji gdy informacje te by?y wystarczaj?ce, czego sprawdzenie nale?y do s?du odsy?aj?cego, do ponownego zwrócenia si? o dodatkowe informacje, co mog?oby okaza? si? zb?dne.

51 Niemniej jednak, poniewa? – jak przypomniano w pkt 36 i 37 niniejszego wyroku – prawo do zwrotu stanowi podstawow? zasad? wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez prawodawc? Unii, a zasada neutralno?ci VAT wymaga, aby odliczenie lub zwrot VAT naliczonego zosta?y przyznane w razie spe?nienia przes?anek materialnych, nale?y ustali?, czy orzekaj?c tak, jak uczyni? to w niniejszej sprawie zdaniem s?du odsy?aj?cego organ podatkowy pierwszej instancji, to znaczy obci???aj?c skar??c? w post?powaniu g?ównym kwot? VAT, co do której wiedzia?, ?e w teorii jest kwot? nale?n? podatnikowi, przy czym niezgodno?? tej kwoty z kwot? widniej?c? we wniosku o zwrot stanowi?a przeszkod? w dokonaniu zwrotu, organ podatkowy pa?stwa cz?onkowskiego zwrotu naruszy? rzeczon? zasad? neutralno?ci lub stosownie do okoliczno?ci zasad? dobrej administracji.

52 Okoliczno??, ?e skar??ca w post?powaniu g?ównym z?o?y?a wniosek o zwrot w dniu 28 wrze?nia 2017 r., podczas gdy termin zawity up?ywa? w dniu 30 wrze?nia 2017 r., jest bez znaczenia, poniewa? zgodnie z art. 19 ust. 2 dyrektywy 2008/9 pa?stwo cz?onkowskie zwrotu dysponuje terminem czterech miesi?cy na wydanie decyzji, liczc?c od dnia otrzymania wniosku o zwrot. Wynika z tego, podkre?laj?c raz jeszcze, i? to podatnik powinien po?wi?ci? szczególn? uwag? tre?ci swego wniosku, ?e terminy przewidziane na rozpatrzenie wniosku o zwrot prowadz? w przypadku takim jak rozpatrywany w post?powaniu g?ównym do zastanowienia si? nad ci???cym na tym organie obowi?zkiem wezwania tego podatnika nie tyle do z?o?enia nowego wniosku, lecz do skorygowania jego pierwotnego wniosku w zale?no?ci od poczynionych przez ten organ wzgl?dem podatnika uwag.

53 W tym wzgl?dzie, w sytuacji gdy podatnik zostaje wezwany przez organ podatkowy – na podstawie zasady dobrej administracji i zgodnie z zasad? neutralno?ci VAT, na mocy której, jak przypomniano w pkt 37 niniejszego wyroku, zwrot naliczonego VAT powinien zosta? przyznany w razie spe?nienia przes?anek materialnych, nawet je?li podatnicy nie spe?nili niektórych wymogów formalnych – do skorygowania swego wniosku po wykryciu przez organ podatkowy b???du w nim zawartego nale?y zauwa?y?, ?e skoro korekta wniosku jest oparta na pierwotnym wniosku, przyjmuje si?, i? zosta?a 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 Jeeli zatem w wyniku wątpliwości 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 powiadomić 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 uzyska 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 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 podatkowej i dobrej administracji należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby organ podatkowy państwa członkowskiego zwrotu, w przypadku gdy uzyska 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

* Język postępowania: węgierski.