

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 13 października 2022 r. (\*)

Odesłanie prejudycjalne – Harmonizacja ustawodawstw podatkowych – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Sprzedaż niepodlegająca opodatkowaniu VAT – VAT nienależnie wykazany na fakturze i zapłacony – Likwidacja usługodawcy – Odmowa zwrócenia odbiorcy przez organ podatkowy nienależnie zapłaconego VAT – Zasady skuteczności, neutralności podatkowej i niedyskryminacji

W sprawie C-397/21

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 25 maja 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 czerwca 2021 r., w postępowaniu:

**HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.**

przeciwko

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

TRYBUNAŁ (siódma izba),

W składzie: M.L. Arastey Sahún, prezes izby, F. Biltgen (sprawozdawca) i J. Passer, sędziowie,

rzecznik generalna: T. Župeta,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu HUMDA – Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt., Gy. Hajdu, ügyvéd,
- w imieniu rządu węgierskiego – M.Z. Fehér i R. Kissné Berta, pełnomocnicy,
- w imieniu rządu czeskiego – O. Serdula, M. Smolek oraz J. Vlášil, pełnomocnicy,
- w imieniu Komisji Europejskiej – K. Talabér-Ritz oraz V. Uher, pełnomocnicy,

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

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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; zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką HUMDA Magyar Autó- és Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt. (zwaną dalej „Humdą”) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcją ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry) (zwaną dalej „dyrekcją ds. odwołań”) w przedmiocie oddalenia przez tę dyrekcję wniosku Humdy o zwrot podatku od wartości dodanej (VAT), który został wykazany omyłkowo na fakturze w odniesieniu do transakcji niepodlegającej opodatkowaniu VAT na Węgrzech i dotyczącej towaru znajdującego się w innym państwie członkowskim.

## **Ramy prawne**

### ***Prawo Unii***

3 Artykuł 167 dyrektywy VAT stanowi:

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

4 Artykuł 168 lit. a) tej dyrektywy stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika”.

5 Artykuł 183 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„W przypadku gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odliczeń przekracza kwotę VAT należnego, państwa członkowskie mogą dokonać zwrotu lub przeniesienia nadwyżki na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez siebie warunki.

Państwa członkowskie mogą jednakże odmówić zwrotu lub przeniesienia, jeżeli wysokość nadwyżki jest nieznaczna”.

### ***Prawo węgierskie***

6 Paragraf 2 lit. a) általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy nr CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej) [Magyar Közlöny 2007/155. (XI.16)], w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu głównym, stanowi:

„Podatkowi przewidzianemu w niniejszej ustawie podlegają:

a) dostawy towarów lub świadczenia usług wykonane przez podatnika – działającego w takim charakterze – na terytorium kraju w zamian za wynagrodzenie”.

7 Artykuł 39 tej ustawy przewiduje:

„1) Miejscem świadczenia usług związanych bezpośrednio z nieruchomością jest miejsce położenia tej nieruchomości.

2) Świadczenie usług związanych bezpośrednio z nieruchomością, o których mowa w ust. 1,

obejmuje między innymi: usługi agentów i rzeczoznawców ds. nieruchomości, usługi zakwaterowania handlowego, usługi przenoszenia praw do korzystania dotyczących wykorzystywania nieruchomości, jak również usługi mające na celu przygotowanie lub koordynowanie wykonywania robót na nieruchomościach”.

8 Paragraf 64 ust. 3 adózá rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (ustawy nr CL z 2017 r. – kodeks postępowania podatkowego), w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu głównym (zwanej dalej „kodeksem postępowania podatkowego”), stanowi:

„Niezależnie od przepisów ust. 1, o ile podatnik nie złoży wniosku o zwrot podatku w deklaracji podatkowej kończącej likwidację (likwidacja uproszczona) lub likwidację dobrowolną (likwidacja uproszczona dobrowolna), zwrot podatku od wartości dodanej będącego przedmiotem wniosku następuje w terminie 30 dni, który zaczyna biec z dniem otrzymania deklaracji podatkowej, lecz w każdym przypadku nie przed upływem tego terminu; termin ten ulega przedłużeniu do 45 dni, w przypadku gdy kwota zwrotu podatku przekracza 1 mln [forintów węgierskich (HUF) (około 2500 EUR)], jeżeli do dnia złożenia deklaracji podatnik zapłaci w całości kwotę, w tym podatek od wynagrodzenia wskazanego w fakturze za każdą z transakcji, z tytułu których powstało prawo do naliczenia VAT – wykonując prawo do odliczenia podatku w danym okresie rozliczeniowym na podstawie faktury lub faktur dokumentujących realizację tych transakcji – lub jeżeli jego dług wygasł w całości w inny sposób, a podatnik wskazuje w swojej deklaracji, że przesłanka ta została spełniona. Jeżeli w tym okresie zostanie wszczęta lub trwa kontrola podatkowa podatnika dotycząca objętej wnioskiem dotacji budżetowej, termin na przyznanie dotacji budżetowej rozpoczyna bieg z dniem, w którym decyzja w sprawie ustaleń z kontroli staje się ostateczna. Do celów stosowania tego przepisu wynagrodzenie uznaje się za zapłacone, jeżeli zapłacone ma miejsce wyjątkowo na podstawie uprzednio uzgodnionej w umowie gwarancji wykonania”.

9 Paragraf 65 ust. 1 kodeksu postępowania podatkowego stanowi:

„W przypadku gdy organ podatkowy zalega z zapłatą danej kwoty, za każdą dzień zwroci płatnik odsetki według stawki równej stawce odsetek za zwłokę. Jednakże mimo zwroci w płatności odsetki nie są należne, jeżeli wniosek (deklaracja) jest nieuzasadniony w odniesieniu do ponad 30% objętej wnioskiem kwoty (deklarowanej) lub jeżeli brak zwrotu wynika z braku należytej staranności podatnika lub osoby zobowiązanej do udostępnienia informacji”.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

10 Spółka, której następnie prawnym stała się Humda, korzystała z usług „BHA” Bíró Hőtechnikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (zwanej dalej „BHA”) polegających na świadczeniu na jej rzecz przez BHA usług w ramach projektu budowy pawilonu Węgier na wystawie światowej, która odbyła się w Mediolanie 2015 r. (Włochy) (zwanego dalej „rozpatrywanym świadczeniem usług”). W związku z tymi usługami BHA wystawiła dziewięć faktur zawierających VAT w łącznej kwocie 486 620 000 HUF (około 1 230 500 EUR). Faktury te zostały zapłacone przez spółkę, której następnie prawnym jest Humda, a BHA przekazała zafakturowany VAT węgierskiemu organowi podatkowemu. Podczas kontroli organ ten stwierdził, że na podstawie węgierskich przepisów VAT, o którym mowa, nie byłoby należny na Węgrzech, ponieważ rozpatrywane świadczenie usług dotyczyło nieruchomości znajdujących się we Włoszech. W związku z tym omawiany VAT został błędnie zafakturowany.

11 W celu odzyskania kwoty odpowiadającej nienależnie zapłaconemu VAT Humda zwróciła się do Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatóság (regionalnej dyirekcji ds. podatków i cel dla Północnego Budapesztu, podległej krajowej administracji celnej i podatkowej, Węgry) z wnioskiem o zwrot kwoty 126 248 760 HUF (około 320 000 EUR),

odpowiadającej kwocie tego VAT, a także o zapłatę odsetek od tego podatku. Zdaniem Humdy nawet jeżeli to do niej należy wystąpienie o zwrot tej kwoty od wystawcy faktury w ramach postępowania cywilnego, który powinien następnie uregulować swoją sytuację przed właściwym organem podatkowym, w niniejszym przypadku ma ona do czynienia z sytuacją, w której wobec BHA toczy się postępowanie likwidacyjne i zdaniem syndyka BHA wiarytelność Humdy jest nieciągła.

12 Ponieważ wniosek ten oraz późniejsze odwołanie do dyrekcji ds. odwołań zostało oddalone, Humda wniosła skargę do sądu odsyłającego, Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry), żądając zasadniczo zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji wydanej przez dyrekcję ds. odwołań. Wspomniana skarga, zgodnie z informacjami zawartymi we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, opiera się zasadniczo na wyrokach Trybunału z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302) i z dnia 11 kwietnia 2019 r., PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327).

13 Dyrekcja ds. odwołań twierdzi, że wyroki te nie mają znaczenia dla sprawy, ponieważ w niniejszym przypadku rozpatrywane zawiadzenie usług nie zostało wykonane na terytorium Węgier i nie daje ono Humdzie prawa do odliczenia. Ponadto spółka ta nie chciała skorzystać z prawa do odliczenia. Tymczasem w wyrokach przywołanych przez tę spółkę Trybunał wypowiedział się w przedmiocie nienależnej zapłaty VAT przez usługobiorcę na rzecz usługodawców z tytułu faktury wystawionej nieprawidłowo na podstawie zasad zwykłego opodatkowania, podczas gdy transakcja, której dotyczyła ta faktura, podlegała systemowi odwrotnego obciążenia. Dyrekcja ds. odwołań podnosi, że ze względu na to, iż rozpatrywane zawiadzenie usług nie jest objęte zakresem stosowania węgierskich przepisów z dziedziny VAT, nie można dokonać zwrotu, którego domaga się Humda.

14 Ze względu na wspomniane wyroki sąd odsyłający zastanawia się, czy mające zastosowanie przepisy krajowe oraz krajowa praktyka administracyjna są zgodne z dyrektywą VAT, a w szczególności z zasadami skuteczności, neutralności VAT i zakazu dyskryminacji. W tym zakresie wyjaśnia on, że w niniejszym przypadku odzyskanie nienależnej zapłaconego VAT jest niemożliwe lub nadmiernie utrudnione w ramach postępowania cywilnego, ponieważ, po pierwsze, wobec BHA toczy się w międzyczasie postępowanie likwidacyjne, po drugie, likwidator tej spółki oświadczył, że nie ma możliwości zmiany faktury wystawionej wcześniej przez BHA, po trzecie, spółka ta nie żądała zwrotu nienależnej zapłaconego VAT, po czwarte, Humda wszczęła jednak postępowanie cywilne przeciwko węgierskiemu organowi celnemu, po piąte, bezsporne jest, że VAT został przekazany skarbowi państwa, po szóste, wykluczone jest jakiegokolwiek podejrzenie oszustwa.

15 Sąd odsyłający zastanawia się ponadto, czy przy założeniu, że Humda jest uprawniona do bezpośredniego wystąpienia do węgierskiego organu podatkowego z wnioskiem o zwrot, organ ten jest zobowiązany do zapłaty odsetek za zwłokę od kwoty podlegającej zwrotowi, a jeżeli tak, to jakie są terminy, które należy brać pod uwagę w tym celu.

16 W tych okolicznościach Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy dyrektywy VAT w świetle jej ogólnych zasad, w szczególności zasad skuteczności i neutralności podatkowej, należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym i opartej na nich praktyce krajowej, zgodnie z którymi w przypadku gdy podatnik VAT bieżąco wystawia faktury zawierające VAT w odniesieniu do dostawy zwolnionej z VAT i wpłaca ten podatek do skarbu państwa w sposób wiarygodny, a odbiorca faktury płaci ów VAT na rzecz wystawcy faktury, który naliczył VAT, organ podatkowy

nie dokonuje zwrotu tego VAT ani na rzecz wystawcy, ani na rzecz odbiorcy faktury?

2) W przypadku udzielenia przez Trybunał odpowiedzi twierdzącej na pierwsze pytanie prejudycjalne: Czy przepisy dyrektywy VAT w świetle jej ogólnych zasad, w szczególności zasad skuteczności, neutralności podatkowej i niedyskryminacji, należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które w sytuacji opisanej w [pierwszym pytaniu] nie zezwalają w żaden sposób odbiorcy faktury na zwrócenie się bezpośrednio do krajowego organu podatkowego z wnioskiem o zwrot VAT lub też zezwalają na to tylko wtedy, gdy odzyskanie danej kwoty VAT w inny sposób na podstawie prawa cywilnego jest niemożliwe lub nadmiernie trudne, w szczególności w sytuacji, gdy wystawca faktury został w międzyczasie postawiony w stan likwidacji?

3) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na poprzednie pytanie prejudycjalne: Czy w takim przypadku krajowy organ podatkowy państwa członkowskiego jest zobowiązany do zapłaty odsetek od VAT podlegającego zwrotowi? W przypadku gdy taki obowiązek istnieje, to jaki okres on obejmuje? Czy ów obowiązek podlega ogólnym przepisom dotyczącym zwrotu VAT?

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### ***W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego***

17 Poprzez pytania pierwsze i drugie, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy dyrektywę VAT, w świetle zasad skuteczności i neutralności VAT, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona przepisom państwa członkowskiego, na podstawie których podatnik, na rzecz którego inny podatnik świadczy usługę, nie może dochodzić bezpośrednio od organu podatkowego zwrotu kwoty odpowiadającej VAT, który został nienależnie wykazany na fakturze wystawionej mu przez tego usługodawcę i który został przekazany przez tego dostawcę skarbowi państwa, podczas gdy odzyskanie tej kwoty od wspomnianego usługodawcy jest niemożliwe lub nadmiernie utrudnione z uwagi na to, iż był on przedmiotem postępowania likwidacyjnego.

18 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zasada neutralności VAT, która leży u podstaw wspólnego systemu VAT ustanowionego przez przepisy Unii, jest zapewniona przez mechanizm prawa do odliczenia mający na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciążaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej i gwarantujący w konsekwencji neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że działalność ta sama podlega co do zasady opodatkowaniu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 1 lipca 2021 r., Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo). Prawdą jest, że z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wynika wyraźnie, że Humda korzystała z prawa do odliczenia wykazanego na fakturze i błędnie zapłaconego VAT. Niemniej jednak ponieważ w pytaniach pierwszym i drugim sąd odsyłający powołuje się na zasadę neutralności VAT, należy stwierdzić, z zastrzeżeniem zweryfikowania tego przez wspomniany sąd, że Humda lub spółka, której jest ona następcą prawnym, miała prawo do odliczenia owego VAT.

19 Po przyjęciu takiego założenia należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w braku w dyrektywie VAT przepisu dotyczącego dokonania przez wystawcę faktury korekty VAT nienależnie wykazanego na fakturze co do zasady do państw członkowskich należy określić warunki, na jakich można dokonać korekty tego VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 38; a także z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 W celu zapewnienia neutralności VAT państwa członkowskie winny ustanowić w swych wewnętrznych porządkach prawnych możliwości skorygowania wszystkich bezzasadnie wykazanych na fakturze podatków, o ile wystawca faktury wykaże dobrą wiarę (wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult, C-7835/18, EU:C:2020:520, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 Z orzecznictwa Trybunału wynika również, że uregulowanie krajowe, na mocy którego z jednej strony dostawca usług, który błędnie wpłacił VAT na rzecz organów podatkowych, może żądać jego zwrotu, a z drugiej strony odbiorca tych usług może wnieść przeciwko temu dostawcy powództwo cywilne o zwrot nienależnego świadczenia, jest zgodne z zasadami neutralności i skuteczności. W rzeczywistości bowiem system taki umożliwia odbiorcy, który poniósł ciężar VAT wykazanego w fakturze w wyniku błędu, otrzymanie zwrotu nienależnie zapłaconych kwot (zob. podobnie wyrok z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 39).

22 Jeżeli zwrot VAT okaże się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony, w szczególności w przypadku niewypłacalności dostawcy, zasady neutralności VAT i skuteczności wymagają, aby państwa członkowskie przewidziały instrumenty niezbędne do umożliwienia odbiorcy odzyskania VAT nienależnie wykazanego na fakturze i zapłaconego, w szczególności poprzez skierowanie wniosku o zwrot bezpośrednio do organu podatkowego (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 41; z dnia 11 kwietnia 2019 r., PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, pkt 48).

23 Na tej podstawie Trybunał doszedł do wniosku, iż w celu przestrzegania zasady skuteczności państwa członkowskie powinny przewidzieć środki i zasady proceduralne niezbędne dla umożliwienia odbiorcy odzyskania nienależnie wykazanego w fakturze podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 41).

24 Z zastrzeżeniem uwag wstępnych przedstawionych w pkt 18 niniejszego wyroku orzecznictwo to można zastosować do sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym. Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika bowiem, po pierwsze, że rozpatrywane świadczenie usług dotyczy nieruchomości położonej w innym państwie członkowskim niż to, w którym podatek został omyłkowo zapłacony. Tymczasem w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), świadczenie usług również nie podlegało opodatkowaniu VAT w danym państwie członkowskim, ponieważ usługi te były świadczone w innym państwie członkowskim. Po drugie, z wniosku tego wynika, że w niniejszej sprawie nie doszło ani do nadużycia, ani do oszustwa, ponieważ zarówno usługodawca, jak i usługobiorca działali w dobrej wierze. Z powyższego wynika, że zarówno w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym, jak i w sprawie, w której zapadł wspomniany wyrok, nie istnieje ryzyko utraty wpływów podatkowych, a uzyskanie przez usługobiorcę zwrotu nienależnie zapłaconego VAT od usługodawcy jest niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, ponieważ w międzyczasie usługodawca ten stał się przedmiotem postępowania likwidacyjnego.

25 Wbrew temu, co podniósł rzędnik w uwagach na piśmie, możliwość zastosowania w niniejszej sprawie orzecznictwa wynikającego z wyroku z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167) nie może zostać podważona ze względu na to, że spór w postępowaniu głównym nie dotyczy prawa do odliczenia przysługującego usługobiorcy. W wyroku tym Trybunał nie uwzględnił bowiem takiego źródnicowania, lecz wypowiedział się w sposób ogólny. Ponadto, tak jak w niniejszej sprawie, okoliczności sprawy, w której zapadł wspomniany wyrok, dotyczyły świadczenia niepodlegającego opodatkowaniu VAT w państwie członkowskim, w którym podatek ten został zafakturowany i do budżetu którego został

przekazany.

26 Niemniej jednak należy dodać, że państwa członkowskie mają prawo obwarowania formalnych obowiązków podatków sankcjami o takim charakterze, aby zachęcały one tych podatników do wykonywania wspomnianych obowiązków, a to w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania systemu VAT, oraz że tym samym możliwe jest zastosowanie pieniężnej sankcji administracyjnej wobec podatnika, którego wniosek o zwrot nienależnie zapłaconego VAT wynika z jego własnego zaniedbania (wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 W tym względzie Trybunał wyjaśnił, iż w przypadku wykazania zaniedbania ze strony podatnika – czego ustalenie należy do sądu odsyłającego – dane państwo członkowskie powinno ustanawiać przepisy, które umożliwiają skuteczne osiągnięcie celu zamierzonego przez uregulowanie krajowe, jednocześnie w jak najmniejszym stopniu zagrażając zasadom ustanowionym w prawie Unii, takim jak zasada neutralności VAT. W związku z tym, z uwagi na miejsce, jakie zasada ta zajmuje we wspólnym systemie VAT, sankcja polegająca na całkowitej odmowie prawa do uzyskania zwrotu VAT błędnie wykazanego na fakturze i nienależnie zapłaconego wydaje się nieproporcjonalna (wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Należy jeszcze przypomnieć, że oczywiście zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę VAT. Podobnie Trybunał wielokrotnie orzekał, że podmioty prawa nie mogą powoływać się na normy prawa Unii w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie. W konsekwencji krajowe organy administracyjne i sądowe powinny odmówić możliwości skorzystania z prawa do zwrotu nienależnie wykazanego na fakturze i zapłaconego VAT, jeżeli zostanie wykazane na podstawie obiektywnych okoliczności, że prawo to jest podnoszone w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Jednakże z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że uregulowanie sporne w postępowaniu głównym, w sposób, w jaki stosuje je właściwy organ podatkowy, w okolicznościach opisanych w pytaniu pierwszym i w braku ryzyka oszustwa lub nadużycia ze strony odnośnych podatników sprowadza się de facto do odmowy zwrotu na rzecz usługobiorcy nienależnie wykazanego i zapłaconego VAT. Wynika z tego, z zastrzeżeniem ustaleń, których powinien dokonać sąd odsyłający, że uregulowanie to jest nieproporcjonalne.

30 Z uwagi na powyższe rozważania na pytania pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, iż dyrektywę VAT w świetle zasad skuteczności i neutralności VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona uregulowaniu państwa członkowskiego, na podstawie którego podatek, na rzecz którego inny podatek wywiadczył usługę, nie może dochodzić bezpośrednio od organu podatkowego zwrotu kwoty odpowiadającej VAT, który został mu nienależnie wykazany na fakturze przez tego usługodawcę i który ów usługodawca przekazał skarbowi państwa, podczas gdy odzyskanie owej kwoty od wspomnianego usługodawcy jest niemożliwe lub nadmiernie utrudnione ze względu na to, iż usługodawca ten jest przedmiotem postępowania likwidacyjnego, i to także wówczas, gdy nie można zarzucić owym dwóm podatnikom żadnego oszustwa lub nadużycia, a tym samym nie istnieje ryzyko utraty wpływów podatkowych przez owe państwo członkowskie.

### ***W przedmiocie pytania trzeciego***

31 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy podatek, na rzecz którego inny podatek

wy?wiadczy? us?ug?, mo?e dochodzi? bezpo?rednio od organu podatkowego zwrotu kwoty odpowiadaj?cej VAT, który zosta? mu nienale?nie wykazany na fakturze przez tego us?ugodawc? i który zosta? przez tego ostatniego przekazany skarbowi pa?stwa, organ ten ma obowi?zek zap?aty odsetek od tej kwoty, a je?li tak, to za jaki okres i na jakich zasadach.

32 W odniesieniu do obowi?zku zap?aty odsetek nale?y przypomnie?, ?e Trybuna? wielokrotnie orzeka?, i? w przypadku gdy pa?stwo cz?onkowskie pobra?o podatki z naruszeniem przepisów prawa Unii, podmiotom prawa przys?uguje prawo do zwrotu nie tylko nienale?nie pobranego podatku, lecz tak?e kwot zap?aconych na rzecz tego pa?stwa lub zatrzymanych przez to pa?stwo w bezpo?rednim zwi?zku z tym podatkiem. Dotyczy to równie? strat spowodowanych utrat? mo?liwo?ci dysponowania ?rodkami finansowymi w wyniku przedwczesnego pobrania podatku. W ten sposób zasada zobowi?zuj?ca pa?stwa cz?onkowskie do zwrotu wraz z odsetkami kwot podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii wynika z tego w?a?nie prawa (zob. podobnie wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Littlewoods Retail i in., C?591/10, EU:C:2012:478, pkt 25, 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Trybuna? doda?, i? w braku przepisów na poziomie Unii to do pa?stw cz?onkowskich nale?y ustanowienie w krajowym porz?dku prawnym warunków, na jakich takie odsetki powinny by? wp?acane, a w szczególno?ci stawek i sposobu obliczania takich odsetek (odsetki proste lub z?o?one). Warunki te musz? by? zgodne z zasadami równowa?no?ci i skuteczno?ci, a zatem nie mog? by? mniej korzystne ni? warunki dotycz?ce podobnych roszcze? opartych na przepisach prawa krajowego i nie mog? by? ukszta?towane w sposób czyni?cy praktycznie niemo?liwym wykonywanie praw przyznanych przez porz?dek prawny Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Littlewoods Retail i in., C?591/10, EU:C:2012:478, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Nale?y jednak stwierdzi?, ?e w sprawie w post?powaniu g?ównym w?gierski organ podatkowy za??da? zap?aty omawianego VAT nie z naruszeniem przepisów Unii, lecz na podstawie art. 203 dyrektywy VAT, który stanowi, ?e „ka?da osoba wykazuj?ca VAT na fakturze jest zobowi?zana do zap?aty podatku wykazanego na fakturze”, w zwi?zku z czym VAT omy?kowo wykazany na fakturze jest nale?ny. Z orzecznictwa Trybuna?u wynika bowiem, ?e wykazany na fakturze VAT jest nale?ny od wystawcy tej faktury równie? w przypadku braku rzeczywistej dokonanej transakcji podlegaj?cej opodatkowaniu (wyrok z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA., C?712/17, EU:C:2019:374, pkt 26).

35 Tym samym nie mo?na uzna?, i? w niniejszym przypadku VAT zosta? pobrany „z naruszeniem prawa Unii” w rozumieniu wyroku z dnia 19 lipca 2012 r. Littlewoods Retail i in. (C?591/10, EU:C:2012:478), w zwi?zku z czym ze wspomnianego wyroku nie mo?na wywie?? ?adnej wskazówki w odniesieniu do ewentualnych odsetek, jakie powinien zap?aci? organ podatkowy w sytuacji takiej jak w post?powaniu g?ównym.

36 Niemniej jednak poniewa?, jak to wynika z odpowiedzi na dwa pierwsze pytania, na pa?stwach cz?onkowskich ci??y obowi?zek przewidzenia mo?liwo?ci korekty lub zwrotu VAT omy?kowo wykazanego na fakturze i zap?aconego na rzecz podatnika posiadaj?cego prawo do odliczenia zap?aconego w ten sposób VAT, w szczególno?ci je?eli brak jest ryzyka utraty wp?ywów podatkowych przez dane pa?stwo cz?onkowskie, a taki zwrot wierzytelno?ci z tytu?u VAT mo?e by? z uwagi na jego charakter porównany do „nadwy?ki VAT” w rozumieniu art. 183 dyrektywy VAT, w sytuacji takiej jak omawiana w post?powaniu g?ównym nale?y odwo?a? si? do tego ostatniego przepisu.

37 W tym wzgl?dzie Trybuna? orzek?, ?e chocia? art. 183 dyrektywy VAT nie przewiduje obowi?zku zap?aty odsetek od nadwy?ki VAT podlegaj?cej zwrotowi ani nie precyzuje momentu, od którego takie odsetki by?yby nale?ne, to zasada neutralno?ci systemu podatkowego VAT wymaga, aby straty finansowe wynik?e ze zwrotu nadwy?ki VAT dokonanego po przekroczeniu

rozsądnego terminu zostały zrekompensowane poprzez zapłatę odsetek za zwłokę (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2021 r., *technoRent International i in.*, C-844/19, EU:C:2021:378, pkt 40).

38 Otóż w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, charakteryzującej się tym, że zwrot VAT przez usługodawcę, który omyłkowo zafakturował ten podatek, jest niemożliwy lub nadmiernie utrudniony ze względu na fakt, iż wobec tego ostatniego toczy się postępowanie likwidacyjne, podatnik będący usługobiorcą, który zapłacił nienależny VAT, ponosi w oczekiwaniu na zwrot rzeczonych podatku szkody finansowe z powodu niedostępnoci kwoty odpowiadającej kwocie tego podatku. W tych okolicznościach jeżeli organ podatkowy nie zwraca tego nienależnie zapłaconego VAT w rozsądnym terminie po złożeniu przez tego podatnika stosownego wniosku opartego na fakcie, że odzyskanie nienależnie zapłaconej kwoty na rzecz usługodawcy jest niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, to stanowi to naruszenie zasady neutralności podatkowej.

39 Jeżeli chodzi o zasady stosowania odsetek z tytułu zwrotu nienależnie wykazanego i zapłaconego VAT, to z pkt 33 niniejszego wyroku wynika, że w braku przepisu dyrektywy VAT w tej dziedzinie zasady te są objęte zakresem autonomii proceduralnej państw członkowskich, regulowanej przez zasady równoważności i skuteczności.

40 Jeżeli chodzi o zasadę skuteczności, jedyną sporną zasadą w niniejszej sprawie, to wymaga ona, by krajowe przepisy dotyczące między innymi obliczania ewentualnie należnych odsetek nie skutkowały pozbawieniem podatnika stosownego odszkodowania z tytułu straty spowodowanej zwrotem VAT, który nie nastąpił w rozsądnym terminie. Do sądu odsyłającego należy ustalenie w świetle ogółu okoliczności sprawy w postępowaniu głównym, czy taka sytuacja ma miejsce w niniejszym przypadku.

41 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału zarówno krajowe organy administracji, jak i sądy krajowe, do których należy w ramach ich właściwości stosowanie przepisów prawa Unii, są zobowiązane zapewnić pełną skuteczność tych przepisów (wyrok z dnia 12 maja 2021 r., *technoRent International i in.*, C-844/19, EU:C:2021:378, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo), dokonując w razie potrzeby zgodnej wykładni prawa krajowego.

42 Ów obowiązek dokonywania zgodnej wykładni prawa krajowego wymaga, aby w razie potrzeby sąd krajowy wziął pod uwagę całość prawa krajowego celem dokonania oceny, w jakim stopniu prawo to może zostać zastosowane w sposób, który nie prowadzi do rezultatu sprzecznego z prawem Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2021 r., *technoRent International i in.*, C-844/19, EU:C:2021:378, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Niemniej jednak zasada zgodnej wykładni prawa krajowego ma pewne granice. W rzeczywistości bowiem obowiązek odwoła się przez sąd krajowy do treści prawa Unii przy dokonywaniu wykładni i stosowaniu odpowiednich przepisów prawa krajowego jest ograniczony przez ogólne zasady prawa, w tym zasadę pewności prawa, i nie może służyć jako podstawa do dokonywania wykładni prawa krajowego *contra legem* (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2021 r., *technoRent International i in.*, C-844/19, EU:C:2021:378, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 W niniejszym przypadku do sądu odsyłającego należy przede wszystkim zbadać, czy zapewnienie pełnej skuteczności prawa Unii jest możliwe w drodze uwzględnienia całości prawa krajowego i zastosowania w odpowiednim przypadku *mutatis mutandis* przepisów tego prawa.

45 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, iż art. 183 dyrektywy VAT, w świetle zasady neutralności VAT, należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy podatnik, na rzecz którego inny podatnik wywiadczył usługę, może dochodzić bezpośrednio od organu podatkowego zwrotu kwoty odpowiadającej VAT, który został mu nienależnie wykazany na fakturze przez owego usługodawcę i który został przekazany przez tego usługodawcę skarbowi państwa, organ ten jest zobowiązany do zapłaty odsetek od tej kwoty, jeżeli nie dokona zwrotu tej kwoty w rozsądnym terminie po tym, jak został do tego wezwany. Zasady stosowania odsetek od tej kwoty należy do autonomii proceduralnej państw członkowskich, ograniczonej przez zasady równowagi i skuteczności, przy czym przepisy krajowe dotyczące w szczególności obliczania ewentualnie należnych odsetek nie mogą prowadzić do pozbawienia podatnika stosownego odszkodowania z tytułu straty spowodowanej zwłoką w zwrocie tej kwoty. Do sądu odsyłającego należy uczynienie wszystkiego, co leży w zakresie jego kompetencji, aby zapewnić pełną skuteczność owego art. 183 poprzez dokonanie wykadni prawa krajowego zgodnej z prawem Unii.

### **W przedmiocie kosztów**

46 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionych 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 (siódma izba) orzeka, co następuje:

1) **Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w świetle zasad skuteczności i neutralności podatku od wartości dodanej (VAT),**

**należy interpretować w ten sposób, że:**

**sprzeciwia się ona uregulowaniu państwa członkowskiego, na podstawie którego podatnik, na rzecz którego inny podatnik wywiadczył usługę, nie może dochodzić bezpośrednio od organu podatkowego zwrotu kwoty odpowiadającej VAT, który został mu nienależnie wykazany na fakturze przez tego usługodawcę i który ów usługodawca przekazał skarbowi państwa, podczas gdy odzyskanie owej kwoty od wspomnianego usługodawcy jest niemożliwe lub nadmiernie utrudnione ze względu na to, iż usługodawca ten jest przedmiotem postępowania likwidacyjnego, i to także wówczas, gdy nie można zarzucić owym dwóm podatnikom żadnego oszustwa lub nadużycia, a tym samym nie istnieje ryzyko utraty wpływów podatkowych przez owe państwo członkowskie.**

2) **Artykuł 183 dyrektywy 2006/112, w świetle zasady neutralności podatku od wartości dodanej (VAT),**

**należy interpretować w ten sposób, że:**

**w przypadku gdy podatnik, na rzecz którego inny podatnik wywiadczył usługę, może dochodzić bezpośrednio od organu podatkowego zwrotu kwoty odpowiadającej VAT, który został mu nienależnie wykazany na fakturze przez owego usługodawcę i który został przekazany przez tego usługodawcę skarbowi państwa, organ ten jest zobowiązany do zapłaty odsetek od tej kwoty, jeżeli nie dokona zwrotu tej kwoty w rozsądnym terminie po tym, jak został do tego wezwany. Zasady stosowania odsetek od tej kwoty należy do autonomii proceduralnej państw członkowskich, ograniczonej przez zasady równowagi i skuteczności, przy czym przepisy krajowe dotyczące w szczególności obliczania ewentualnie należnych odsetek nie mogą prowadzić do pozbawienia podatnika**

stosownego odszkodowania z tytułu straty spowodowanej zwrotem w zwrocie tej kwoty. Do sądu odsyłającego należy uczynienie wszystkiego, co leży w zakresie jego kompetencji, aby zapewnić pełną skuteczność owego art. 183 poprzez dokonanie wykazania prawa krajowego zgodnej z prawem Unii.

Podpisy

\* Język postępowania: węgierski.