

Downloaded via the EU tax law app / web

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (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 zwrotu odbiorcy przez organ podatkowy nienależnie zapłaconego VAT – Zasady skuteczności, neutralności podatkowej i niedyskryminacji

W sprawie C-397/21

mającej za przedmiot wniosków 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 Fellebviteli Igazgatósága,

TRYBUNAŹ (siódma izba),

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

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 „Humda”) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrektora ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry) (zwaną dalej „dyrektora ds. odwołań”) w przedmiocie oddalenia przez tego dyrektora wniosku Humdy o zwrot podatku od wartości dodanej (VAT), który został wykazany omyłkowo na fakturze w odniesieniu do transakcji niepodlegających 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 należny lub zapłacony 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 jednak 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 adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (ustawy nr CL z 2017 r. – kodeks postępowania podatkowego), w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu gównym (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 każdy dzień zwłoki płaconych odsetki według stawki równej stawce odsetek za zwłokę. Jednakże mimo zwłoki 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 gówne i pytania prejudycjalne

10 Spółka, której następcą prawnym stała się Humda, korzystała z usług „BHA” Bíró H?téstechnikai 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. (W?ochy) (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 następcą 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 Északbudapesti Adó- és Vámigazgatóság (regionalnej dyrekcji ds. podatków i cła 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 wierzytelność Humdy jest nieciągła.

12 Ponieważ wniosek ten oraz późniejsze odwołanie do dyrekcji ds. odwołań zostało oddalone, Humda wniosła skargę do sądu odsyłającego, Fővárosi Törvényszék (sądu 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 świadczenie 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 świadczenie 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 nienależnie 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 nienależnie 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 dopytuje 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 ciężaru 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-7835/18, 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 możliwość skorygowania wszystkich bezzasadnie wykazanych na fakturze podatków, o ile wystawca faktury wykaże dobrą wiarę (wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult, C-835/18, 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 błądnie 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 rzecznik 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 zróżnicowania, 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 Trybuna wyjaśni, 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 Trybuna wielokrotnie orzeka, 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 Trybuna, 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

wywiadczy usługę, może dochodzi bezpośrednio od organu podatkowego zwrotu kwoty odpowiadającej VAT, który został mu nienależnie wykazany na fakturze przez tego usługodawcę i który został przez tego ostatniego przekazany skarbowi państwa, organ ten ma obowiązek zapłaty odsetek od tej kwoty, a jeżeli tak, to za jaki okres i na jakich zasadach.

32 W odniesieniu do obowiązku zapłaty odsetek należy przypomnieć, że Trybuna wielokrotnie orzeka, iż w przypadku gdy państwo członkowskie pobrało podatki z naruszeniem przepisów prawa Unii, podmiotom prawa przysuguje prawo do zwrotu nie tylko nienależnie pobranego podatku, lecz także kwot zapłaconych na rzecz tego państwa lub zatrzymanych przez to państwo w bezpośrednim związku z tym podatkiem. Dotyczy to również strat spowodowanych utratą możliwości dysponowania środkami finansowymi w wyniku przedwczesnego pobrania podatku. W ten sposób zasada zobowiązująca państwa członkowskie do zwrotu wraz z odsetkami kwot podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii wynika z tego właśnie 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, iż w braku przepisów na poziomie Unii to do państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym warunków, na jakich takie odsetki powinny być wpłacone, a w szczególności stawek i sposobu obliczania takich odsetek (odsetki proste lub złożone). Warunki te muszą być zgodne z zasadami równoważności i skuteczności, a zatem nie mogą być mniej korzystne niż warunki dotyczące podobnych roszczeń opartych na przepisach prawa krajowego i nie mogą być ukształtowane w sposób czyniący praktycznie niemożliwym wykonywanie praw przyznanych przez porządek 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 Należy jednak stwierdzić, że w sprawie w postępowaniu głównym właściwy organ podatkowy zażądał zapłaty omawianego VAT nie z naruszeniem przepisów Unii, lecz na podstawie art. 203 dyrektywy VAT, który stanowi, że „każda osoba wykazująca VAT na fakturze jest zobowiązana do zapłaty podatku wykazanego na fakturze”, w związku z czym VAT omyłkowo wykazany na fakturze jest należny. Z orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że wykazany na fakturze VAT jest należny od wystawcy tej faktury również w przypadku braku rzeczywistej dokonanej transakcji podlegającej opodatkowaniu (wyrok z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 26).

35 Tym samym nie można uznać, iż w niniejszym przypadku VAT został 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 związku z czym ze wspomnianego wyroku nie można wywieść żadnej wskazówki w odniesieniu do ewentualnych odsetek, jakie powinien zapłacić organ podatkowy w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym.

36 Niemniej jednak ponieważ, jak to wynika z odpowiedzi na dwa pierwsze pytania, na państwach członkowskich ciąży obowiązek przewidzenia możliwości korekty lub zwrotu VAT omyłkowo wykazanego na fakturze i zapłaconego na rzecz podatnika posiadającego prawo do odliczenia zapłaconego w ten sposób VAT, w szczególności jeżeli brak jest ryzyka utraty wpływów podatkowych przez dane państwo członkowskie, a taki zwrot wierzycelności z tytułu VAT może być z uwagi na jego charakter porównany do „nadwyżki VAT” w rozumieniu art. 183 dyrektywy VAT, w sytuacji takiej jak omawiana w postępowaniu głównym należy odwołać się do tego ostatniego przepisu.

37 W tym względzie Trybuna orzekł, że chociaż art. 183 dyrektywy VAT nie przewiduje obowiązku zapłaty odsetek od nadwyżki VAT podlegającej zwrotowi ani nie precyzuje momentu, od którego takie odsetki byłyby należne, to zasada neutralności systemu podatkowego VAT wymaga, aby straty finansowe wynikające ze zwrotu nadwyżki VAT dokonanej po przekroczeniu

rozs?dnego terminu zosta?y zrekompensowane poprzez zap?at? odsetek za zw?ok? (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2021 r., technoRent International i in., C?844/19, EU:C:2021:378, pkt 40).

38 Otó? w sytuacji takiej jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym, charakteryzuj?cej si? tym, ?e zwrot VAT przez us?ugodawc?, który omy?kowo zafakturowa? ten podatek, jest niemo?liwy lub nadmiernie utrudniony ze wzgl?du na fakt, i? wobec tego ostatniego toczy si? post?powanie likwidacyjne, podatnik b?d?cy us?ugobiorc?, który zap?aci? nienale?ny VAT, ponosi w oczekiwaniu na zwrot rzeczzonego podatku szkod? finansow? z powodu niedost?pno?ci kwoty odpowiadaj?cej kwocie tego podatku. W tych okoliczno?ciach je?eli organ podatkowy nie zwraca tego nienale?nie zap?aconego VAT w rozs?dnym terminie po z?o?eniu przez tego podatnika stosownego wniosku opartego na fakcie, ?e odzyskanie nienale?nie zap?aconej kwoty na rzecz us?ugodawcy jest niemo?liwe lub nadmiernie utrudnione, to stanowi to naruszenie zasady neutralno?ci podatkowej.

39 Je?eli chodzi o zasady stosowania odsetek z tytu?u zwrotu nienale?nie wykazanego i zap?aconego VAT, to z pkt 33 niniejszego wyroku wynika, ?e w braku przepisu dyrektywy VAT w tej dziedzinie zasady te s? obj?te zakresem autonomii proceduralnej pa?stw cz?onkowskich, regulowanej przez zasady równowa?no?ci i skuteczno?ci.

40 Je?eli chodzi o zasad? skuteczno?ci, jedyn? sporn? zasad? w niniejszej sprawie, to wymaga ona, by krajowe przepisy dotycz?ce mi?dzy innymi obliczania ewentualnie nale?nych odsetek nie skutkowa?y pozbawieniem podatnika stosownego odszkodowania z tytu?u straty spowodowanej zwrotem VAT, który nie nast?pi? w rozs?dnym terminie. Do s?du odsy?aj?cego nale?y ustalenie w ?wietle ogó?u okoliczno?ci sprawy w post?powaniu g?ównym, czy taka sytuacja ma miejsce w niniejszym przypadku.

41 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u zarówno krajowe organy administracji, jak i s?dy krajowe, do których nale?y w ramach ich w?a?ciwo?ci stosowanie przepisów prawa Unii, s? zobowi?zane zapewni? pe?n? skuteczno?? 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), dokonuj?c w razie potrzeby zgodnej wyk?adni prawa krajowego.

42 Ów obowi?zek dokonywania zgodnej wyk?adni prawa krajowego wymaga, aby w razie potrzeby s?d krajowy wzi?? pod uwag? ca?okszta?t prawa krajowego celem dokonania oceny, w jakim stopniu prawo to mo?e zosta? zastosowane w sposób, który nie prowadzi?by 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 wyk?adni prawa krajowego ma pewne granice. W rzeczywisto?ci bowiem obowi?zek odwo?ania si? przez s?d krajowy do tre?ci prawa Unii przy dokonywaniu wyk?adni i stosowaniu odpowiednich przepisów prawa krajowego jest ograniczony przez ogólne zasady prawa, w tym zasad? pewno?ci prawa, i nie mo?e s?u?y? jako podstawa do dokonywania wyk?adni 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 s?du odsy?aj?cego nale?e? b?dzie w szczególno?ci zbadanie, czy zapewnienie pe?nej skuteczno?ci prawa Unii jest mo?liwe w drodze uwzgl?dnienia ca?okszta?tu prawa krajowego i zastosowania w odpowiednim przypadku mutatis mutandis przepisów tego prawa.

45 Z uwagi na ogólną naturę 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 należą 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 należą 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 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.