

- *Prawo do zwrotu VAT bezpośrednio od organu podatkowego w sytuacji braku możliwości odzyskania podatku niesłusznie naliczonego od kontrahenta – dr Ewa Prejs, UMK*

**Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 13 października 2022 r. HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága (C-397/21)**

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 wyświadczył 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 wyświadczył 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 dokonał 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 wykładni prawa krajowego zgodnej z prawem Unii.

**Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

„10. Spółka, której następcą prawnym stała się Humda, korzystała z usług „BHA” Bíró Hűtéstechnikai 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 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 był należny na Węgrzech, ponieważ rozpatrywane świadczenie usług dotyczyło nieruchomości znajdującej 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 dyrekcji 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 jeśli 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 toczyło się postępowanie likwidacyjne i zdaniem syndyka BHA wiarygodność Humdy jest nieściągalna.

12 Ponieważ wniosek ten oraz późniejsze odwołanie do dyrekcji ds. odwołań zostały 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). (...)

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 zażądała 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 jeśli tak, to jakie są terminy, które należy brać pod uwagę w tym celu. (...)

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).(...)

26 Niemniej jednak należy dodać, że państwa członkowskie mają prawo obwarowania formalnych obowiązków podatników 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 umożliwiając skuteczne osiąganie celu zamierzonego przez uregulowanie krajowe, jednocześnie w jak najmniejszym stopniu zagrażają 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). (...)

32 W odniesieniu do obowiązku zapłaty odsetek należy przypomnieć, że Trybunał wielokrotnie orzekał, iż w przypadku gdy państwo członkowskie pobrało podatki z naruszeniem przepisów prawa Unii, podmiotom prawa przysługuje 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). (...)

34 Należy jednak stwierdzić, że w sprawie w postępowaniu głównym węgierski 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 rzeczywiście 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” (...).

37 W tym względzie Trybunał 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 wynikłe ze zwrotu nadwyżki 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 ostatecznego toczy się postępowanie likwidacyjne, podatnik będący usługobiorcą, który zapłacił nienależny VAT, ponosi w oczekiwaniu na zwrot rzeczonych podatku szkodę finansową z powodu niedostępności 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 równowagi i skuteczności. (...)

44 W niniejszym przypadku do sądu odsyłającego należeć będzie w szczególności zbadanie, czy zapewnienie pełnej skuteczności prawa Unii jest możliwe w drodze uwzględnienia całokształtu prawa krajowego i zastosowania w odpowiednim przypadku *mutatis mutandis* przepisów tego prawa.

### **Wyroki powiązane**

wyroki TS z dnia:

- 15 marca 2007 r., C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH przeciwko Ministero delle Finanze, EU:C:2007:167,
- 11 kwietnia 2019 r., PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327,
- 2 lipca 2020 r., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520,
- 12 maja 2021 r., technoRent International i in., C-844/19, EU:C:2021:378.

### **Przepisy**

Zasady prawa Unii.

### **Główne problemy**

1. Zwrot nienależnie zapłaconego VAT w świetle prawa unijnego i przepisów Kodeksu cywilnego.
2. Przedawnienie roszczenia o zwrot nienależnie zapłaconego VAT.
3. Prawo do zwrotu VAT od organu podatkowego w sytuacji braku możliwości odzyskania podatku niesłusznie naliczonego od kontrahenta.
4. Zwrot VAT z oprocentowaniem czy bez.