

Sprawa C-397/21**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

29 czerwca 2021 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

25 maja 2021 r.

Strona skarżąca:

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

Druga strona postępowania:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcja ds. odwołań krajowej administracji podatków i cel, Węgry)

Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt)

[...]

W postępowaniu sądowo-administracyjnym wszczętym w celu rozstrzygnięcia sporu w dziedzinie podatków [...] na wniosek HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zártkörűen Működő Részvénytársaság (przed zmianą nazwy, VALOR HUNGARIAE Zártkörűen Működő Részvénytársaság), strony skarżącej, [...] przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcji ds. odwołań krajowej administracji podatków i cel), [(...) Budapeszt (...)], będącej drugą stroną postępowania, Fővárosi Törvényszék wydał następujące

postanowienie:

Tutejszy sąd [...] wszczyna postępowanie w sprawie odesłania prejudycjalnego przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej i zwraca się do niego 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 błędnie wystawia fakturę zawierającą 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 wystawcy, ani 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 poprzednim pytaniu nie zezwalają w żaden sposób odbiorcy faktury zwrócić 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 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?

[...] [kwestie proceduralne związane z prawem krajowym]

UZASADNIENIE

I. Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu

1. Poprzedniczka prawna skarżącej, Carpathia Nemzeti Gazdaságfejlesztési Innovációs Kft., zleciła jako zleceniodawca spółce Bíró Hűtéstechikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (zwanej dalej „BHA Kft.”) wykonanie usług w związku z wykonaniem robót budowlanych w ramach projektu zatytułowanego „Budowa pawilonu Węgier na wystawę światową w Mediolanie 2015 r.”. Za wykonane usługi BHA Kft. wystawiła dziewięć faktur na łączną kwotę 486 620 000 HUF, zawierającą podatek od wartości dodanej, na rzecz poprzedniczki prawnej skarżącej, która zapłaciła owe faktury. Następnie BHA Kft. wpłaciła do skarbu państwa VAT z tytułu rzeczonych faktur. W wyniku kontroli podatkowej przeprowadzonej w BHA Kft. w związku z transakcją organ podatkowy stwierdził, że transakcja ta nie była objęta terytorialnym zakresem stosowania ustawy o VAT, w związku z czym była zwolniona z VAT, mimo iż BHA Kft. naliczyła VAT w fakturach.

- 2 W dniu 19 lipca 2019 r. skarżąca złożyła do dyrekcji ds. podatków i cel w Budapeszcie północnym, będącej częścią krajowej administracji podatków i cel, jako organu podatkowego pierwszej instancji, wniosek o zwrot podatku od wartości dodanej w wysokości 126 248,760 HUF, odpowiadającej fakturom wystawionym na jej rzecz przez BHA Kft., oraz o naliczenie odsetek od tej kwoty i ich zapłatę. Na poparcie swojego wniosku skarżąca podniosła, że zapłaciła całkowitą kwotę dziewięciu faktur wystawionych przez BHA Kft. oraz że spółka ta wpłaciła do skarbu państwa [VAT] odpowiadający owym fakturom. Skarżąca twierdziła, że wskazana w jej wniosku o zwrot kwota VAT mogłaby, po pierwsze, być dochodzona od wystawcy faktury w drodze cywilnego postępowania sądowego, ponieważ podatek został błędnie naliczony w wystawionych fakturach. W następstwie sporu cywilnego właściwy organ podatkowy miał dokonać rozliczenia z BHA Kft., lecz w międzyczasie wobec BHA Kft. zostało wszczęte postępowanie likwidacyjne, w ramach którego poprzedniczka prawna skarżącej zwróciła się do likwidatora o włączenie tej wierzytelności do masy upadłości. Zdaniem likwidatora szanse na odzyskanie zgłoszonej wierzytelności są znikome.
- 3 W ramach postępowania wszczętego na wniosek skarżącej organ podatkowy pierwszej instancji oddalił w drodze decyzji [...] jej wniosek o zwrot podatku oraz o naliczenie i zapłatę odsetek. Skarżąca wniosła odwołanie od tej decyzji, w następstwie czego druga strona postępowania utrzymała w mocy decyzję wydaną w pierwszej instancji [...]. Ponadto organ podatkowy nie zakwestionował, że skarżąca zapłaciła na rzecz BHA Kft. wynagrodzenie będące przedmiotem wystawionych faktur zgodnie z ogólnym systemem podatkowym, powiększone o odpowiadający mu VAT, który został ujęty w deklaracji VAT BHA Kft. będącej w posiadaniu skarbu państwa, lecz organ podatkowy uznał, że zgodnie z art. 39 az általános forgalmi adóról szóló 2007. CXXVII. törvény (ustawy CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej; zwanej dalej „ustawą o VAT”) miejscem przeprowadzenia transakcji było miejsce, w którym znajdowała się nieruchomość, to znaczy Mediolan, w związku z czym transakcje te nie zostały przeprowadzone na terytorium kraju, wobec czego ustawa o VAT nie ma zastosowania i w takim przypadku wystawca faktury powinien był wystawić ją bez VAT z tytułu transakcji gospodarczej dokonanej poza zakresem stosowania ustawy o VAT.

II. Spór między stronami

- 4 Skarżąca wniosła skargę na decyzję drugiej strony postępowania, w której to skardze wniosła tytułem żądania głównego o zmianę wspomnianej decyzji zgodnie z art. 90 ust. 1 a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (ustawy I z 2017 r. o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; zwanej dalej „ustawą o postępowaniu przed sądami administracyjnymi”) oraz o stwierdzenie, że słusznie zażądała ona zwrotu kwoty 126 248 760 HUF wskazanej we wniosku o zwrot podatków, a także, że organ podatkowy pierwszej instancji powinien zapłacić odsetki od tej kwoty w wysokości 5% według obowiązującej rocznej podstawowej stopy oprocentowania banku centralnego zgodnie z art. 64 ust. 3

i art. 65 ust. 1 az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (ustawy CL z 2017 r. – ordynacja podatkowa; zwanej dalej „ordynacją podatkową”). Tytułem żądania ewentualnego skarżąca wnosi o stwierdzenie nieważności lub bezskuteczności decyzji, nakazanie przeprowadzenia nowego postępowania i nakazanie drugiej stronie postępowania wydania decyzji zgodnej z wnioskiem o zwrot podatku. Tytułem dalszego żądania ewentualnego skarżąca wnosi o stwierdzenie nieważności lub bezskuteczności decyzji wydanej w pierwszej instancji oraz o nakazanie organowi podatkowemu pierwszej instancji wydania nowej decyzji. Skarżąca kwestionuje szczegółowo decyzję organu podatkowego dotyczącą jej wniosku o zwrot podatku. Skarżąca twierdzi, że organ podatkowy uznał w swoich decyzjach, iż skarżąca jednoznacznie miała prawo do kwoty VAT, którą błędnie zapłaciła i która została nienależnie wpłacona do skarbu państwa, to znaczy, bez ważnej podstawy prawnej. Jednakże skarżąca nie może odzyskać wspomnianej kwoty, ponieważ jej wniosek o zwrot został oddalony, co jest niezgodne z prawem. Jej zdaniem w świetle wyroków Trybunału w dziedzinie zwrotu podatków oddalenie jej wniosku o zwrot jest niezgodne z zasadami dyrektywy VAT.

- 5 Druga strona postępowania wnosi w odpowiedzi na skargę o oddalenie skargi ze względu na to, że w jej ocenie transakcja gospodarcza została przeprowadzona w Mediolanie, to znaczy poza terytorium kraju, w związku z czym ustawa o VAT nie ma zastosowania, a w niniejszym przypadku, ponieważ transakcja została dokonana poza zakresem stosowania ustawy o VAT, BHA Kft. powinna była wystawić fakturę bez VAT. Zważywszy na to, że zapłata VAT nie była należna w niniejszej sprawie, nie powstało żadne krajowe zobowiązanie podatkowe, ani prawo do odliczenia podatku w odniesieniu do rzeczonych transakcji. Zdaniem drugiej strony postępowania przywołane przez skarżącą wyroki Trybunału nie odpowiadają okolicznościom faktycznym niniejszej sprawy, wobec czego w niniejszym przypadku wspomniane wyroki nie mają zastosowania do kwestii wykładni prawa, które powstają w niniejszej sprawie w odniesieniu do dyrektywy VAT.
- 6 W niniejszej sprawie bezsporne jest, że BHA Kft. wystawiła fakturę VAT z tytułu transakcji zwolnionej z VAT, której całkowita kwota została zapłacona przez skarżącą na rzecz wystawcy faktury, oraz że wartość VAT wskazana w fakturze w odniesieniu do tej kwoty została wpłacona do skarbu państwa (w wyniku nadpłaty dokonanej przez wystawcę faktury). Między stronami jest bezsporne, że VAT został nienależnie wpłacony do skarbu państwa, w związku z czym po wszczęciu postępowania sądowo-administracyjnego skarżąca wszczęła również w dniu 17 marca 2020 r. postępowanie cywilne dotyczące bezpodstawnego wzbogacenia przeciwko krajowej administracji podatków i cel, które to postępowanie było rozpatrywane [...] przez Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt). Na tym etapie postępowania postępowanie cywilne [...] między stronami jest zawieszone. Jednakże skarżąca uważa, że w przypadku wystawienia faktury zawierającej VAT z tytułu dostawy zwolnionej z VAT należy powołać się na zasady dyrektywy VAT, a mianowicie zasadę skuteczności, zasadę neutralności podatkowej i zasadę niedyskryminacji, z których wynika również

tzw. zasada zakazu bezpodstawnego wzbogacenia przez organ podatkowy, podlegająca prawu Unii. Skarżąca oparła swój wniosek o zwrot głównie na wyrokach Trybunału Farkas (C-564/15) i Porr Építési Kft. (C-691/17), które obejmują sytuacje faktyczne, które nie były wyłączone z terytorialnego zakresu stosowania ustawy o VAT.

III. Prawo Unii mające zastosowanie w niniejszej sprawie

- 7 Zgodnie z art. 167 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.
- 8 Zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT, 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: 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.
- 9 Zgodnie z art. 45 dyrektywy VAT miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomością, łącznie z usługami agentów nieruchomości i rzeczoznawców oraz usługami związanymi z przygotowywaniem i koordynacją prac budowlanych, takimi jak usługi architektów i biur nadzoru budowlanego, jest miejsce, w którym znajduje się dana nieruchomość.

IV. Prawo węgierskie mające zastosowanie w niniejszej sprawie

- 10 Artykuł 2 lit. a) ustawy o VAT: zgodnie z niniejszą ustawą opodatkowaniu podlegają: odpłatne dostawy towarów i odpłatne świadczenie usług wykonane na terytorium krajowym przez podatnika działającego w takim charakterze.
- 11 Artykuł 39 ust. 1 ustawy o VAT: w przypadku świadczenia usług bezpośrednio związanych z nieruchomościami miejscem świadczenia jest miejsce położenia nieruchomości. Ustęp 2: usługi bezpośrednio związane z nieruchomościami, o których mowa w ust. 1, obejmują w szczególności: usługi agentów i rzeczoznawców majątkowych, usługi hotelarskie, cesję praw użytkowania nieruchomości, a także usługi w zakresie przygotowania i koordynacji wykonania robót budowlanych.
- 12 Począwszy od dnia 1 stycznia 2020 r., węgierska ustawa o VAT wprowadziła przepis szczególny dotyczący zwrotu VAT, zawarty w art. 257/J, którego istotą i celem jest umożliwienie podatnikom złożenia do organu podatkowego, najpóźniej sześć miesięcy przed upływem terminu przedawnienia prawa do rozliczenia podatku, wniosku o zwrot VAT naliczonego, który nie został im

zwrócony w inny sposób. Ten węgierski przepis nie był zawarty w ustawie o VAT w chwili, gdy skarżąca złożyła wniosek o zwrot.

- 13 Artykuł 64 ust. 3 ordynacji podatkowej. Niezależnie od przepisów ust. 1, o ile podatnik nie złożył 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 żadnym przypadku nie przed upływem tego terminu; termin ten ulega przedłużeniu do 45 dni, w przypadku gdy kwota zwrotu podatku przekracza 1 mln HUF, jeżeli do dnia złożenia deklaracji podatnik zapłacił 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 wnioskowanej 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 zapłata ma miejsce wyłącznie na podstawie gwarancji wykonania uprzednio uzgodnionej w umowie.
- 14 Artykuł 65 ust. 1: w przypadku gdy organ podatkowy zalega z zapłatą danej kwoty, za każdy dzień zwłoki płaci odsetki o wartości równej odsetek za zwłokę. Mimo zaległości w płatności odsetki nie są należne, jeżeli wniosek (deklaracja) jest pozbawiony podstawy prawnej w odniesieniu do ponad 30% wnioskowanej kwoty (deklarowanej) lub jeżeli zapłatę uniemożliwia zaniechanie podatnika lub osoby zobowiązanej do udostępnienia informacji.

V. Uzasadnienie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 15 Zdaniem sądu odsyłającego, biorąc pod uwagę prawo węgierskie i opartą na nim praktykę organu podatkowego, a w konsekwencji prawo i praktykę węgierskie obowiązujące w chwili złożenia wniosku przez skarżącą, spór między stronami nie może zostać rozstrzygnięty bez porównania prawa stosowanego przez sąd krajowy z prawem Unii i ogólnymi zasadami dyrektywy VAT oraz bez zbadania, czy prawo węgierskie i oparta na nim praktyka organu podatkowego są zgodne z wymogami neutralności VAT, pewności prawa, skuteczności i niedyskryminacji, wynikającymi z prawa Unii.
- 16 Przedmiotem niniejszej skargi jest praktyka organu podatkowego wynikająca z zakresu terytorialnego ustawy o VAT obowiązującej w chwili złożenia wniosku przez skarżącą w 2019 r., polegająca na niezwracaniu odbiorcy faktury VAT nienależnie zapłaconego w sposób wiarygodny, mimo iż można było to

wywnioskować z zasad ogólnych. Jeśli chodzi o praktykę dotyczącą prawa [do odliczenia podatku] i odpowiadającego mu prawa do zwrotu nienależnie zapłaconego VAT, organ podatkowy zinterpretował przepisy krajowe w ten sposób, że skarżąca nie miała prawa do zwrotu VAT wskazanego w spornych fakturach, że strony nie kwestionują, iż podatek został zapłacony, mimo iż BHA Kft. wpłaciła VAT do skarbu państwa bez podejrzenia popełnienia oszustwa, a ponadto organ podatkowy uważa, że wyroki Trybunału wydane w sprawach *Porr Építési Kft.* i *Farkas* nie mają zastosowania w niniejszej sprawie, ponieważ niniejsza sprawa dotyczy transakcji zwolnionej z VAT, to znaczy, że nie istnieje prawo do odliczenia VAT, natomiast wspomniane sprawy C-564/15 i C-691/17 dotyczyły wystawienia faktur zgodnie z ogólnym systemem podatkowym, a nie prawidłowego wystawienia faktur podlegających VAT zgodnie z systemem odwrotnego obciążenia.

- 17 Zdaniem organu podatkowego skarżąca nie ma prawa do zwrotu podatku, ponieważ miejsce wykonania usługi nie znajdowało się na terytorium kraju, w związku z czym nie można również stwierdzić istnienia prawa do odliczenia, którego skarżąca sama nie zamierzała wykonać, gdyż oparła swój wniosek na prawie do zwrotu, nie wykazując jednak, że korzystała z usługi w charakterze podatnika. W przeciwieństwie do tego, co zostało orzeczone w sprawach *Porr Építési Kft.* i *Farkas*, nie chodzi o to, że strony powinny były zastosować inną formę opodatkowania mającą zastosowanie w prawie krajowym (system odwrotnego obciążenia) zamiast wystawiać faktury zgodnie z ogólnym systemem opodatkowania, lecz o to, że faktura z tytułu transakcji gospodarczej powinna była zostać wystawiona od samego początku jako odnosząca się do transakcji nieobjętej zakresem stosowania ustawy o VAT. Zdaniem organu podatkowego prawo skarżącej do zwrotu podatku nie może być wywodzone z wyroków Trybunału. Niniejszy spór dotyczy przepisów krajowych obowiązujących w okresie przed dniem 1 stycznia 2020 r. oraz opartej na nich praktyki prawnej, zgodnie z którymi organ podatkowy uznał za bezzasadny wniosek skarżącej o zwrot podatku.
- 18 Sąd odsyłający zwraca się do Trybunału z pytaniem, czy właściwe orzecznictwo wspólnotowe oraz zasady skuteczności, neutralności podatkowej i niedyskryminacji stoją na przeszkodzie prawu węgierskiemu dotyczącemu spornego okresu i opartej na nim praktyce organu podatkowego, zgodnie z którymi w sytuacji gdy odbiorca faktury otrzymuje fakturę zawierającą VAT z tytułu transakcji niepodlegającej opodatkowaniu VAT, nie można w rzeczywistości mówić o prawie do odliczenia podatku, oraz czy również w takim przypadku możliwe jest zwrócenie się bezpośrednio do organu podatkowego z wnioskiem o zwrot podatku, jeżeli spełniona jest przesłanka, zgodnie z którą odzyskanie danej kwoty VAT od wystawcy faktury w inny sposób na podstawie prawa cywilnego jest niemożliwe lub niezwykle trudne, w szczególności biorąc pod uwagę, że wystawca faktury został w międzyczasie postawiony w stan likwidacji, że faktura nie mogła zostać zmieniona zgodnie z oświadczeniem likwidatora, że wystawca faktury nie wystąpił o zwrot zapłaconego podatku oraz że skarżąca wszczęła postępowanie cywilne przeciwko

organowi podatkowemu, a ponadto, że spełniona została przesłanka, zgodnie z którą nie ma sporu co do tego, iż VAT został wpłacony do skarbu państwa, oraz że nie ma podejrzenia popełnienia oszustwa.

- 19 Sąd odsyłający uważa, że konieczne jest ustalenie, czy w niniejszej sprawie, [biorąc pod uwagę, że chodzi o] świadczenie usług poza terytorium krajowym, to znaczy o transakcję, która nie jest objęta zakresem stosowania ustawy o VAT, naruszone zostają zasady neutralności podatkowej i skuteczności, w sytuacji gdy organ podatkowy odmawia zwrotu nienależnie zapłaconego VAT bez uprzedniego sprawdzenia, czy wystawcy faktury są w stanie zwrócić usługobiorcy VAT nienależnie naliczony w fakturze, ponieważ zasady te wymagają, aby w przypadku gdy odzyskanie przez usługobiorcę od usługodawcy nienależnie naliczonego VAT jest niemożliwe lub niezmiernie trudne, w szczególności w przypadku niewypłacalności usługodawcy, usługobiorca może zwrócić się bezpośrednio do organu podatkowego z wnioskiem o jego zwrot.
- 20 Sąd odsyłający zwraca się również z pytaniem, czy w przypadku gdy odbiorca faktury ma prawo złożyć bezpośrednio do organu podatkowego wniosek o zwrot podatku, może to uczynić zgodnie z ogólnymi przepisami oraz czy przy dokonywaniu zwrotu organ podatkowy jest zobowiązany do zapłaty odsetek za zwłokę, a jeśli tak, to od którego dnia należy naliczyć te odsetki i czy odpowiednie terminy rozpatrywania wniosków także powinny zostać włączone do obliczenia.
- 21 [...]
- 22 [...]
- 23 [...]
- 24 [...] [kwestie proceduralne związane z prawem krajowym]

Budapeszt, w dniu 25 maja 2021 r.

[...]

[...] [podpisy]