



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 2 maja 2019 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Zwrot VAT – Dyrektywa 2008/9/WE – Artykuł 20 – Żądanie udzielenia dodatkowych informacji sformułowane przez państwo członkowskie zwrotu – Informacje, których należy dostarczyć w terminie jednego miesiąca od dnia otrzymania wniosku przez odbiorcę – Charakter prawny tego terminu i konsekwencje jego niedotrzymania

W sprawie C-133/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez tribunal administratif de Montreuil (sąd administracyjny w Montreuil, Francja) postanowieniem z dnia 14 lutego 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 lutego 2018 r., w postępowaniu:

Sea Chefs Cruise Services GmbH

przeciwko

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Prechal, prezes izby, F. Biltgen, J. Malenovský, C.G. Fernlund (sprawozdawca) i L.S. Rossi, sędziowie,

rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Sea Chefs Cruise Services GmbH przez D. Martin-Picod, avocate,
- w imieniu rządu francuskiego przez A. Alidière, E. de Moustier i D. Colasa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez S. Jiménez García, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez N. Gossement i J. Jokubauskaitė, działające w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: francuski.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 17 stycznia 2019 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 20 ust. 2 dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.U. 2008, L 44, s. 23).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Sea Chefs Cruise Services GmbH (zwaną dalej „Sea Chefs”), spółką z siedzibą w Niemczech, a ministre de l’Action et des Comptes publics (ministrem ds. działań i rachunków publicznych, Francja) w przedmiocie decyzji tego organu o odrzuceniu wniosku Sea Chefs o zwrot podatku od wartości dodanej (VAT) zapłaconego przez tę spółkę za rok 2014.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2008/9

- 3 Motyw 2 dyrektywy 2008/9 ma następujące brzmienie:

„Ustalenia zawarte w [ósmej dyrektywie Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. 1979, L 331, s. 11 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 79)] należy zmienić pod względem terminu, w jakim podmioty gospodarcze są powiadamiane o decyzjach dotyczących wniosków o zwrot. Jednocześnie należy ustanowić obowiązek przedstawiania odpowiedzi w określonych terminach także przez te podmioty. Ponadto należy uprościć i unowocześnić procedurę przez uwzględnienie wykorzystania nowoczesnych technologii”.

- 4 Zgodnie z motywem 3 dyrektywy 2008/9:

„Nowa procedura powinna poprawić sytuację podmiotów gospodarczych, ponieważ państwa członkowskie są zobowiązane do wypłaty odsetek, jeżeli zwrot został zrealizowany z opóźnieniem, a prawo podmiotów gospodarczych do odwołania zostanie wzmocnione”.

- 5 Artykuł 1 tej dyrektywy stanowi:

„Niniejsza dyrektywa określa szczegółowe zasady zwrotu [VAT] przewidzianego w art. 170 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)], podatnikom niemającym siedziby na terytorium państwa członkowskiego zwrotu [...]”.

6 Artykuł 2 dyrektywy 2008/9 stanowi:

„Na użytek niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:

[...]

5) »wnioskodawca« oznacza podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim zwrotu, występującego z wnioskiem o zwrot”.

7 Artykuł 3 tej dyrektywy przewiduje:

„Niniejsza dyrektywa ma zastosowanie do wszystkich podatników niemających siedziby w państwie członkowskim zwrotu, którzy spełniają następujące warunki:

[...]”.

8 Artykuł 5 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Każde państwo członkowskie zwraca wszystkim podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu wszelki VAT naliczony w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług na ich rzecz przez innych podatników w tym państwie członkowskim lub w odniesieniu do importu towarów do tego państwa członkowskiego, o ile takie towary i usługi są używane w celu dokonania następujących transakcji:

a) transakcji, o których mowa w art. 169 lit. a) i b) dyrektywy 2006/112/WE;

[...]”.

9 Artykuł 7 dyrektywy 2008/9 przewiduje:

„W celu otrzymania zwrotu VAT w państwie członkowskim zwrotu podatnik niemający siedziby w państwie członkowskim zwrotu kieruje do tego państwa członkowskiego elektroniczny wniosek o zwrot i przedkłada go państwu członkowskiemu, w którym ma siedzibę, za pośrednictwem portalu elektronicznego utworzonego przez to państwo członkowskie”.

10 Artykuł 8 tej dyrektywy stanowi:

„1. Wniosek o zwrot zawiera następujące informacje:

a) nazwisko/nazwę i pełny adres wnioskodawcy;

b) adres do kontaktu drogą elektroniczną;

c) opis działalności gospodarczej wnioskodawcy, na potrzeby której nabywane są towary i usługi;

d) okres zwrotu objęty wnioskiem;

e) oświadczenie wnioskodawcy, że podczas okresu zwrotu nie dostarczył żadnych towarów ani nie świadczył żadnych usług uważanych za dostarczone lub wykonane w państwie członkowskim zwrotu [...];

f) numer identyfikacyjny VAT lub numer rejestracji podatkowej wnioskodawcy;

g) szczegółowe dane dotyczące rachunku bankowego, w tym numer IBAN i kod BIC.

2. Oprócz informacji określonych w ust. 1 we wniosku o zwrot, dla każdego państwa członkowskiego zwrotu i dla każdej faktury lub dokumentu importowego, znajdują się następujące informacje:

- a) nazwisko/nazwa i pełny adres dostawcy;
- b) z wyjątkiem przypadku importu numer identyfikacyjny VAT lub numer rejestracji podatkowej dostawcy, nadany przez państwo członkowskie zwrotu zgodnie z przepisami art. 239 i 240 dyrektywy 2006/112/WE;
- c) z wyjątkiem przypadku importu prefiks państwa członkowskiego zwrotu zgodnie z art. 215 dyrektywy 2006/112/WE;
- d) data i numer faktury lub dokumentu importowego;
- e) podstawa opodatkowania i kwota VAT wyrażone w walucie państwa członkowskiego zwrotu;
- f) kwota VAT podlegająca odliczeniu, obliczona zgodnie z art. 5 i art. 6 akapit drugi [dyrektywy 2008/9], wyrażona w walucie państwa członkowskiego zwrotu;
- g) w stosownych przypadkach, proporcja podlegająca odliczeniu, obliczona zgodnie z art. 6 [tej dyrektywy], wyrażona jako wartość procentowa;
- h) rodzaj nabytych towarów i usług, określony przy użyciu kodów z art. 9 [tej dyrektywy]”.

11 Artykuł 9 dyrektywy 2008/9 przewiduje:

„1. We wniosku o zwrot do opisu rodzaju nabytych towarów i usług stosuje się jeden z następujących kodów:

[...]

2. Państwo członkowskie zwrotu może wymagać od wnioskodawcy dodatkowych informacji, przedstawionych za pomocą kodów elektronicznych, odnoszących się do każdego kodu określonego w ust. 1 w zakresie, w jakim informacje takie są niezbędne z powodu jakichkolwiek ograniczeń prawa do odliczenia na mocy dyrektywy 2006/112/WE, na zasadach stosowanych w państwie członkowskim zwrotu lub do celów zastosowania odpowiedniego odstępstwa uzyskanego przez państwo członkowskie zwrotu na mocy art. 395 lub 396 wspomnianej dyrektywy”.

12 Artykuł 11 dyrektywy 2008/9 stanowi:

„Państwo członkowskie zwrotu może wymagać od wnioskodawcy przedstawienia opisu prowadzonej przez niego działalności gospodarczej za pomocą zharmonizowanych kodów określonych zgodnie z art. 34a ust. 3 akapit drugi rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 [z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylającego rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. 2003, L 264, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 392)]”.

13 Artykuł 15 tej dyrektywy brzmi następująco:

„1. Wniosek o zwrot przedkłada się państwu członkowskiemu siedziby do 30 września roku kalendarzowego następującego po okresie zwrotu. Wniosek uznaje się za złożony dopiero wtedy, gdy wnioskodawca przedstawił wszystkie informacje wymagane na mocy art. 8, 9 i 11.

[...]”.

14 Artykuł 19 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„1. Państwo członkowskie zwrotu bezzwłocznie powiadamia wnioskodawcę, drogą elektroniczną, o dacie otrzymania wniosku.

2. Państwo członkowskie zwrotu powiadamia wnioskodawcę o decyzji o przyjęciu lub odrzuceniu wniosku o zwrot w terminie czterech miesięcy od jego otrzymania przez to państwo członkowskie”.

15 Artykuł 20 tej samej dyrektywy stanowi:

„1. Gdy państwo członkowskie zwrotu uważa, że nie posiada wszystkich stosownych informacji, na podstawie których można podjąć decyzję dotyczącą całości lub części wniosku o zwrot, może ono zażądać, drogą elektroniczną, dodatkowych informacji, w szczególności od wnioskodawcy lub właściwych organów państwa członkowskiego siedziby, w terminie czterech miesięcy, o którym mowa w art. 19 ust. 2. W przypadku gdy dodatkowe informacje są wymagane od osoby innej niż wnioskodawca lub właściwy organ państwa członkowskiego, wniosek należy złożyć drogą elektroniczną wyłącznie wtedy, gdy odbiorca wniosku z takim żądaniem ma dostęp do takich środków.

Gdy zachodzi taka konieczność, państwo członkowskie zwrotu może zażądać dostarczenia dalszych dodatkowych informacji.

Informacje żądane zgodnie z niniejszym ustępem mogą obejmować przedstawienie oryginału lub kopii stosownej faktury lub dokumentu importowego, w przypadkach gdy państwo członkowskie zwrotu ma uzasadnione wątpliwości co do ważności lub rzetelności konkretnego wniosku. W takim przypadku progi określone w art. 10 nie mają zastosowania.

2. Państwo członkowskie zwrotu musi otrzymać informacje żądane na mocy ust. 1 w terminie jednego miesiąca od daty otrzymania takiego żądania przez osobę, do której skierowane jest żądanie”.

16 Artykuł 21 dyrektywy 2008/9 przewiduje:

„W przypadku gdy państwo członkowskie zwrotu żąda dodatkowych informacji, powiadamia ono wnioskodawcę o decyzji o przyjęciu lub odrzuceniu wniosku o zwrot w terminie dwóch miesięcy od otrzymania żądanych informacji lub, jeśli jego żądanie przekazania informacji dodatkowych pozostało bez odpowiedzi, w terminie dwóch miesięcy od upłynięcia terminu, o którym mowa w art. 20 ust. 2. Niemniej jednak termin, w którym należy podjąć decyzję dotyczącą całości lub części wniosku o zwrot, zawsze wynosi co najmniej sześć miesięcy od daty otrzymania wniosku przez państwo członkowskie zwrotu.

W przypadku gdy państwo członkowskie zwrotu żąda dalszych dodatkowych informacji, przekazuje ono wnioskodawcy decyzję dotyczącą całości lub części wniosku o zwrot w terminie ośmiu miesięcy od otrzymania wniosku przez to państwo członkowskie”.

17 Artykuł 23 tej dyrektywy stanowi:

„1. W przypadku gdy wniosek o zwrot zostanie odrzucony w całości lub części, państwo członkowskie zwrotu przedstawia wnioskodawcy, wraz z decyzją, przyczyny odrzucenia wniosku.

2. Odwołania od decyzji o odrzuceniu wniosku o zwrot wnioskodawca może składać do właściwych organów państwa członkowskiego zwrotu z zastrzeżeniem tych samych warunków dotyczących formy i terminów, jakie określono dla odwołań w przypadku wniosków o zwrot składanych przez osoby mające siedzibę w tym państwie członkowskim.

Jeżeli, na mocy przepisów państwa członkowskiego zwrotu, niepodjęcie decyzji dotyczącej wniosku o zwrot w terminie określonym w niniejszej dyrektywie nie jest uważane za przyjęcie ani za odrzucenie wniosku, wnioskodawca ma do dyspozycji wszelkie procedury administracyjne lub sądowe, którymi dysponują podatnicy mający siedzibę w tym państwie członkowskim. Jeżeli żadna z takich procedur nie jest dostępna, niepodjęcie decyzji dotyczącej wniosku o zwrot w tych terminach oznacza, że wniosek uznaje się za odrzucony”.

18 Artykuł 26 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Odsetki od kwoty zwrotu należnej wnioskodawcy są mu należne od państwa członkowskiego zwrotu w przypadku wypłaty zwracanej kwoty po terminie określonym w art. 22 ust. 1.

Przepisy akapitu pierwszego nie mają zastosowania, jeżeli wnioskodawca nie dostarczy w określonym terminie państwu członkowskiemu zwrotu zażądanych przez nie dodatkowych informacji lub dalszych dodatkowych informacji. [...]”.

Dyrektywa 2006/112

19 Dyrektywa 2006/112/WE, zmieniona dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11, zwana dalej „dyrektywą VAT”), przewiduje w art. 9 ust. 1 akapit drugi:

„»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

20 Artykuł 167 dyrektywy VAT stanowi:

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

21 Artykuł 169 tej dyrektywy stanowi:

„Poza prawem do odliczenia, o którym mowa w art. 168, podatnik ma prawo do odliczenia VAT określonego w tym artykule, jeżeli towary i usługi są wykorzystywane do następujących celów:

- a) transakcji podatnika związanych z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, dokonywanych poza terytorium państwa członkowskiego, w którym podatek jest należny lub został zapłacony, w odniesieniu do których VAT podlegały odliczeniu, gdyby zostały one dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego;
- b) transakcji podatnika, które są zwolnione zgodnie z art. 138, 142 i 144, art. 146–149, art. 151, 152, 153 i 156, art. 157 ust. 1 lit. b) oraz art. 158–161 i art. 164;
- c) transakcji podatnika, które są zwolnione zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. a)–f), jeżeli nabywca ma siedzibę poza Wspólnotą lub jeżeli transakcje te są bezpośrednio związane z towarami, które mają być przedmiotem eksportu poza Wspólnotę”.

22 W myśl art. 170 tej dyrektywy:

„Wszyscy podatnicy, którzy, w rozumieniu art. 1 [trzynastej] dyrektywy [Rady] 86/560/EWG [z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym

siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz.U. 1986, L 326, s. 40 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 129], art. 2 pkt 1 i art. 3 dyrektywy 2008/9/WE oraz art. 171 niniejszej dyrektywy, nie mają siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające VAT, mają prawo otrzymać zwrot tego podatku, o ile te towary i usługi są wykorzystywane do celów następujących transakcji:

- a) transakcji, o których mowa w art. 169;
- b) transakcji, z tytułu których podatek jest płatny wyłącznie przez nabywcę lub usługobiorcę zgodnie z art. 194–197 i art. 199”.

23 Artykuł 171 ust. 1 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„Zwrot VAT podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające VAT, lecz którzy mają siedzibę w innym państwie członkowskim, dokonywany jest zgodnie z procedurą określoną w dyrektywie 2008/9/WE”.

Prawo francuskie

24 Artykuł 242-0 W załącznika II do code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego), poprzez który do prawa francuskiego został transponowany art. 20 dyrektywy 2008/9, przewiduje:

„I. Organ podatkowy może zażądać, drogą elektroniczną w terminie, o którym mowa w art. 242-0 V pkt II, dodatkowych informacji w szczególności od wnioskodawcy lub właściwych organów państwa członkowskiego Unii Europejskiej, w którym znajduje się jego siedziba, w przypadku gdy organ ten uważa, że nie posiada wszystkich informacji potrzebnych do wydania decyzji dotyczącej całości lub części wniosku o zwrot złożonego przez wnioskodawcę. W przypadku gdy dodatkowe informacje są wymagane od osoby innej niż wnioskodawca lub właściwe organy państwa członkowskiego, wniosek należy złożyć drogą elektroniczną, jeżeli adresat wniosku ma dostęp do takich środków.

Jeśli urząd skarbowy uzna to za stosowne, może zażądać dodatkowych informacji.

W ramach tych wniosków urząd skarbowy może wymagać od wnioskodawcy przekazania oryginału faktury lub dokumentu przywozowego, jeżeli ma uzasadnione wątpliwości co do ważności lub rzetelności danej należności. Wniosek może dotyczyć wszystkich transakcji niezależnie od ich wysokości.

II. Dodatkowe informacje żądane na mocy pkt I muszą być przekazane w terminie jednego miesiąca od daty otrzymania takiego żądania przez adresata”.

Spór w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

25 W dniu 17 września 2015 r. Sea Chefs, spółka z siedzibą w Niemczech, złożyła wniosek o zwrot nadwyżki VAT, którą dysponowała w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r., za pośrednictwem portalu elektronicznego udostępnionego w państwie członkowskim jej siedziby.

26 W dniu 14 grudnia 2015 r. francuska administracja podatkowa (zwana dalej „administracją podatkową”) skierowała do Sea Chefs pocztą elektroniczną żądanie udzielenia dodatkowych informacji. Wobec braku odpowiedzi w wyznaczonym terminie jednego miesiąca administracja ta w dniu 29 stycznia 2016 r. odrzuciła wniosek o zwrot złożony przez tę spółkę.

- 27 Sea Chefs wniosła skargę na tę decyzję odrzucającą do tribunal administratif de Montreuil (sądu administracyjnego w Montreuil, Francja). Na poparcie skargi spółka ta przedstawiła przed tym sądem dokumenty i informacje, o które administracja podatkowa zwróciła się w żądaniu udzielenia dodatkowych informacji.
- 28 Administracja podatkowa uważa, że skargę należy uznać za niedopuszczalną ze względu na to, że niedochowanie wyznaczonego terminu jednego miesiąca na udzielenie odpowiedzi doprowadziło do prekluzji wniosku o zwrot, co uniemożliwiło usunięcie braków poprzez przedłożenie bezpośrednio przed sądem krajowym dodatkowych informacji właściwych dla ustalenia prawa do zwrotu VAT.
- 29 Sea Chefs utrzymuje, że uniemożliwienie jej uregulowania swojej sytuacji w ramach odwołania przewidzianego w art. 23 dyrektywy 2008/9 jest sprzeczne z zasadą neutralności VAT oraz zasadą proporcjonalności.
- 30 Sąd odsyłający wskazuje, że dyrektywa 2008/9 nie określa ani konsekwencji dla prawa do zwrotu VAT wynikających z niedochowania terminu na udzielenie odpowiedzi, o którym mowa w art. 20 ust. 2 tej dyrektywy, ani tego, czy podatnik ma możliwość usunięcia braków swego wniosku poprzez przedstawienie przed sądem krajowym dowodów właściwych dla ustalenia jego prawa do zwrotu.
- 31 W tych okolicznościach tribunal administratif de Montreuil (sąd administracyjny w Montreuil) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przepisy [art. 20 ust. 2] dyrektywy [2008/9] powinny być interpretowane w ten sposób, że wprowadzają zasadę prekluzji, co oznacza, że podatnik z jednego państwa członkowskiego żądający zwrotu [VAT] od państwa członkowskiego, w którym nie ma siedziby, nie może usunąć braków swojego wniosku o zwrot w postępowaniu przed sądem rozpoznającym sprawy podatkowe, jeżeli uchybił terminowi na odpowiedź na żądanie udzielenia informacji sformułowane przez administrację zgodnie z przepisami [art. 20 ust. 1 tej dyrektywy], czy też, przeciwnie, należy je interpretować w ten sposób, że taki podatnik w ramach przysługującego mu prawa do odwołania przewidzianego w art. 23 [wspomnianej] dyrektywy oraz w świetle zasady neutralności i zasady proporcjonalności [VAT] może usunąć braki swojego wniosku w postępowaniu przed sądem właściwym w sprawach podatkowych?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 32 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 należy interpretować w ten sposób, że termin jednego miesiąca przewidziany w tym przepisie na dostarczenie państwu członkowskiemu zwrotu dodatkowych informacji zażądanych przez to państwo członkowskie jest terminem zawitym, który oznacza, że w przypadku jego przekroczenia lub braku odpowiedzi podatnik traci możliwość usunięcia braków swego wniosku o zwrot poprzez przedłożenie bezpośrednio przed sądem krajowym dodatkowych informacji właściwych dla wykazania jego prawa do zwrotu VAT.
- 33 Należy z jednej strony przypomnieć, że zgodnie z art. 170 lit. a) dyrektywy VAT w związku z jej art. 169 oraz art. 3 i 5 dyrektywy 2008/9 każdy podatnik, który nie ma siedziby w państwie członkowskim, w którym dokonuje zakupów towarów i usług lub przywozu towarów podlegających VAT, ma prawo otrzymać zwrot tego podatku, o ile te towary i usługi są wykorzystywane albo do transakcji związanych z działalnością określoną w art. 9 ust. 1 akapit drugi pierwszej z tych dyrektyw, dokonywanych poza terytorium państwa członkowskiego, w którym podatek ten jest należny lub został zapłacony, i które dawałyby prawo do odliczenia, gdyby zostały dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego, albo w odniesieniu do transakcji zwolnionych, o których mowa we wspomnianym art. 169 lit. b) i c). Z drugiej strony art. 171 dyrektywy VAT odsyła do dyrektywy 2008/9 w odniesieniu do szczegółowych zasad wykonywania tego prawa.

- 34 Co się tyczy prawa do zwrotu, Trybunał wyjaśnił już, że prawo podatnika mającego siedzibę w danym państwie członkowskim do uzyskania zwrotu VAT zapłaconego w innym państwie członkowskim, w sposób, w jaki zostało ono uregulowane w dyrektywie 2008/9, zależy od ustanowionego na rzecz tego podatnika przez dyrektywę VAT prawa do odliczenia VAT zapłaconego w jego własnym państwie członkowskim (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 35 Ponadto Trybunał wyjaśnił, że prawo do zwrotu – podobnie jak prawo do odliczenia – stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez prawo Unii, która ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia zatem neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że działalność ta, co do zasady, sama podlega opodatkowaniu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 37, 38 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 36 Prawo do odliczenia i w konsekwencji do zwrotu stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Prawo to przysługuje w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 37 W odniesieniu do szczegółowych zasad wykonywania prawa do zwrotu podatku VAT należy zaznaczyć z jednej strony, że art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9 ustanawia szereg obowiązków, które musi spełnić podatnik objęty zakresem stosowania tej dyrektywy, aby kwalifikować się do zwrotu, a mianowicie złożyć w państwie członkowskim swojej siedziby wnioski o zwrot „au plus tard” (najpóźniej) w terminie przewidzianym w tym przepisie, jak również dostarczyć wszystkich informacji wymaganych na mocy art. 8, 9 i 11 tej dyrektywy. Z drugiej strony zgodnie z art. 20 wspomnianej dyrektywy, jeżeli państwo członkowskie zwrotu uważa, że nie jest w posiadaniu informacji pozwalających mu na podjęcie decyzji dotyczącej całości lub części takiego wniosku, ma ono możliwość zażądania, w szczególności od podatnika lub właściwych organów państwa członkowskiego siedziby, dodatkowych informacji, które muszą zostać przekazane w terminie jednego miesiąca od daty otrzymania przez odbiorcę żądania udzielenia informacji.
- 38 Co się tyczy tego ostatniego przepisu, należy stwierdzić, że jego brzmienie, jako takie, nie pozwala na rozstrzygnięcie, czy określony w nim termin jest terminem zawitym. Niemniej niewiążący charakter tego terminu może zostać wywiedziony z kontekstu, w jaki wpisuje się ten przepis w dyrektywie 2008/9.
- 39 Co się bowiem tyczy terminu na złożenie wniosku przewidzianego w art. 7 ósmej dyrektywy 79/1072, w którym figurowało już wyrażenie „au plus tard” (najpóźniej), przejęte w art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9, Trybunał uznał, że wyrażenie to wskazuje bardzo wyraźnie, iż wniosek o zwrot nie może być skutecznie złożony po upływie wyznaczonego w tym celu terminu i że w konsekwencji termin ten jest terminem zawitym, którego przekroczenie powoduje wygaśnięcie prawa do zwrotu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Elsam, C-294/11, EU:C:2012:382, pkt 26, 33).
- 40 Tymczasem, po pierwsze, w przeciwieństwie do art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9, art. 20 ust. 2 wspomnianej dyrektywy nie zawiera wyrażenia „au plus tard” (najpóźniej).
- 41 Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 36 opinii, brak takiego wyrażenia sugeruje, że w kontekście dyrektywy 2008/9 prawodawca Unii nie zamierzał wprowadzać terminu zawitego w jej art. 20 ust. 2.
- 42 Po drugie, podczas gdy wniosek o zwrot VAT przewidziany w art. 15 wspomnianej dyrektywy musi zostać złożony przez podatnika, dodatkowych informacji wymaganych na podstawie art. 20 tej dyrektywy można zażądać od osoby innej niż podatnik lub od organów państwa członkowskiego

siedziby podatnika. W tym wypadku brak odpowiedzi lub odpowiedź po terminie ze strony tej innej osoby lub tych organów prowadziłyby, pomimo braku możliwości wpływania przez podatnika w jakikolwiek sposób na wysłanie odpowiedzi, do utraty prawa tego podatnika do zwrotu VAT z naruszeniem podstawowych zasad wspólnego systemu VAT, przypomnianych w pkt 34–36 niniejszego wyroku.

- 43 Ponadto również z art. 21 i 26 tej dyrektywy można wywnioskować, że termin jednego miesiąca przewidziany w jej art. 20 ust. 2 nie jest terminem zawitym.
- 44 Jeśli chodzi bowiem w pierwszej kolejności o art. 21 dyrektywy 2008/9, z jego brzmienia wynika, że w przypadku gdy państwo członkowskie zwrotu nie otrzyma żądanych dodatkowych informacji, termin, w którym państwo członkowskie ma obowiązek powiadomić o decyzji o przyjęciu lub odrzuceniu wniosku o zwrot, zaczyna bieg od upływu terminu określonego w art. 20 ust. 2 tej dyrektywy. Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 40 opinii, wspomniany art. 21 nie wyklucza, że nawet przy braku przekazania zażądanych dodatkowych informacji wniosek o zwrot może zostać przyjęty.
- 45 Co się tyczy w drugiej kolejności art. 26 dyrektywy 2008/9, który interpretowany w świetle jej motywu 3 raczej wzmocnia pozycję podatnika, w szczególności poprzez przyznanie mu odsetek za zwłokę, jeżeli zwrot został zrealizowany z opóźnieniem, z akapitu drugiego tego artykułu wynika, że jeżeli zwrot został zrealizowany z opóźnieniem wynikającym z faktu, że podatnik nie przekazał państwu członkowskiemu zwrotu w wyznaczonym terminie zażądanych dodatkowych informacji, to państwo członkowskie nie jest zobowiązane do zapłaty odsetek za zwłokę takiemu podatnikowi. Gdyby termin jednego miesiąca, o którym mowa w art. 20 ust. 2 wspomnianej dyrektywy, stanowił termin zawity, opóźnienie w odpowiedzi na żądanie udzielenia dodatkowych informacji prowadziło by siłą rzeczy do odrzucenia wniosku o zwrot, a nie do dokonania zwrotu z opóźnieniem, ale bez odsetek za zwłokę. Wynika z tego, że wykładnia art. 20 ust. 2 polegająca na uznaniu tego terminu za termin zawity prowadziła by do bezprzedmiotowości art. 26 akapit drugi tej dyrektywy.
- 46 Termin jednego miesiąca przewidziany w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 na dostarczenie państwu członkowskiemu zwrotu dodatkowych informacji zażądanych przez to państwo członkowskie nie jest więc terminem zawitym.
- 47 Poza tym choć z orzecznictwa Trybunału dotyczącego terminów zawitych w dziedzinie VAT wynika, że termin zawity, którego upływ wiąże się dla niewystarczająco starannego podatnika, który w wyznaczonym terminie nie zgłosił odliczenia naliczonego VAT, z sankcją w postaci utraty przez niego prawa do odliczenia, jest zgodny z dyrektywą VAT, o ile są poszanowane zasady równoważności i skuteczności (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo), to jednak art. 20 dyrektywy 2008/9 ma zastosowanie, jeżeli wniosek o zwrot został już złożony w terminie określonym w art. 15 tej ostatniej dyrektywy.
- 48 W tych okolicznościach, jako że termin jednego miesiąca przewidziany w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 na dostarczenie państwu członkowskiemu zwrotu dodatkowych informacji zażądanych przez to państwo członkowskie nie jest terminem zawitym, w przypadku gdy wniosek o zwrot zostanie odrzucony w całości lub części, pomimo braku przedstawienia żądanych dodatkowych informacji, decyzja taka może zostać zaskarżona, zgodnie z art. 23 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy, przez podatnika do właściwych organów państwa członkowskiego zwrotu w formie i w terminach określonych dla odwołań dotyczących wniosków o zwrot składanych przez osoby mające siedzibę w tym państwie członkowskim. Z powyższego wynika, że niedochowanie terminu przewidzianego w art. 20 ust. 2 tej dyrektywy nie oznacza, że podatnik traci możliwość usunięcia braków swego wniosku o zwrot poprzez przedłożenie bezpośrednio przed sądem krajowym dodatkowych informacji właściwych dla wykazania jego prawa do zwrotu VAT.

- 49 Uwzględniając całość powyższych rozważań, należy odpowiedzieć na zadane pytanie, że art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9 należy interpretować w ten sposób, iż termin jednego miesiąca przewidziany w tym przepisie na dostarczenie państwu członkowskiemu zwrotu dodatkowych informacji zażądanych przez to państwo członkowskie nie jest terminem zawitym, który oznaczałby, że w przypadku przekroczenia tego terminu lub braku odpowiedzi podatnik traci możliwość usunięcia braków swego wniosku o zwrot poprzez przedłożenie bezpośrednio przed sądem krajowym dodatkowych informacji właściwych dla wykazania jego prawa do zwrotu VAT.

W przedmiocie kosztów

- 50 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 20 ust. 2 dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim, należy interpretować w ten sposób, iż termin jednego miesiąca przewidziany w tym przepisie na dostarczenie państwu członkowskiemu zwrotu dodatkowych informacji zażądanych przez to państwo członkowskie nie jest terminem zawitym, który oznaczałby, że w przypadku przekroczenia tego terminu lub braku odpowiedzi podatnik traci możliwość usunięcia braków swego wniosku o zwrot poprzez przedłożenie bezpośrednio przed sądem krajowym dodatkowych informacji właściwych dla wykazania jego prawa do zwrotu podatku od wartości dodanej.

Podpisy