



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 23 kwietnia 2015 r.*

Wspólny system podatku od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Zasada neutralności podatkowej — Osoba zobowiązana do zapłaty podatku VAT — Nieprawidłowe rozliczenie podatku VAT przez odbiorcę towarów lub usługobiorcę — Objęcie usługodawcy obowiązkiem zapłaty podatku VAT — Odmowa przyznania usługodawcy zwrotu podatku VAT

W sprawie C-111/14

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wyrchowen administratiwen syd (Bułgaria) postanowieniem z dnia 24 lutego 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 marca 2014 r., w postępowaniu:

GST – Syrwez AG Germanija

przeciwko

Direktor na direkcija „Obzawane i danyczno-osiguritelna praktika” Płowdiw pri Centralno uprawlenie na Nacionalnata agencija za prihodite,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: S. Rodin, prezes izby, A. Borg Barthet (sprawozdawca) i E. Levits, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Direktor na direkcija „Obzawane i danyczno-osiguritelna praktika” Płowdiw pri Centralno uprawlenie na Nacionalnata agencija za prihodite przez G. Arnaudowa, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu bułgarskiego przez E. Petranową oraz M. Georgiewą, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa oraz I. Kotsoni, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: bułgarski.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez S. Petrovą oraz C. Soulay, działające w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 193 i 194 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347 s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r. (Dz.U. L 326, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), a także zasady neutralności podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy GST – Syrwiz AG Germanija (zwaną dalej „GST – Syrwiz” lub „spółką GST – Syrwiz”) a Direktor na direkcija „Obzawane i danyčno-osiguritelna praktika” Płowdiw pri Centralno uprawlenie na Nacionalnata agencija za prihodite (dyrektorem dyrekcji „Odwołania oraz praktyka podatkowa i zabezpieczenia społecznego” w mieście Płowdiw przy centralnym zarządzie krajowej agencji wpływów podatkowych, zwanym dalej „Direktor”) w przedmiocie odmowy przez ten organ zwrotu podatku VAT na rzecz GST – Syrwiz.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 193 dyrektywy VAT przewiduje:

„Każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty podatku [VAT], z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty podatku [VAT] zobowiązana jest inna osoba w przypadkach, o których mowa w art. 194–199 i art. 202”.

- 4 Artykuł 194 tej dyrektywy stanowi:

„1. W przypadku gdy podlegająca opodatkowaniu dostawa towarów lub świadczenie usług jest dokonywane przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim, w którym [podatek VAT] jest należny, państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty [podatku VAT] jest odbiorca towarów lub usługobiorca.

2. Państwa członkowskie określają warunki stosowania ust. 1”.

Prawo bułgarskie

- 5 Artykuł 82 Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (bułgarskiej ustawy o podatku VAT, DW nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r.), w wersji mającej zastosowanie do sprawy w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ZDDS”), określa osobę zobowiązaną do zapłaty podatku VAT w przypadku transakcji podlegającej opodatkowaniu.

6 Artykuł 82 ust. 1 ZDDS przewiduje:

„Podatek VAT jest należny od zarejestrowanej na podstawie niniejszej ustawy osoby – dostawcy dokonującego opodatkowanej dostawy towarów lub usługodawcy świadczącego podlegające opodatkowaniu usługi, z wyłączeniem przypadków określonych w ust. 4 i 5”.

7 Zgodnie z art. 82 ust. 2, „[w] przypadku gdy dostawca towarów lub usługodawca jest podatnikiem, który nie ma siedziby na terytorium kraju, a miejscem dostawy towarów lub świadczenia usługi jest terytorium kraju i dostawa ta podlega opodatkowaniu, podatek VAT jest należny od odbiorcy towarów lub od usługobiorcy w przypadku:

[...]

3) świadczenia usług – jeśli odbiorca towarów lub usługobiorca jest podatnikiem na podstawie art. 3 ust. 1, 5 i 6”.

8 Zgodnie z art. 71 ust. 1 pkt 1 ZDDS „podatnik wykonuje swoje prawo do odliczenia zaliczenia na poczet podatku, jeżeli spełnił następujące warunki: [...] posiada dokument podatkowy sporządzony zgodnie z wymogami określonymi w art. 114 i 115, w którym podatek został wskazany oddzielnie w odniesieniu do towarów lub usług, których jest on odbiorcą lub usługobiorcą [...]”.

9 Artykuł 102 ust. 1 ZDDS stanowi:

„W przypadku gdy organ podatkowy stwierdzi, że osoba nie spełniła w terminie swojego zobowiązania do złożenia wniosku o rejestrację, organ ten dokonuje rejestracji tej osoby, wydając decyzję o rejestracji, jeśli przesłanki rejestracji są spełnione”.

10 Artykuł 129 ust. 1, 5 i 7 Danychno-osiguriteln procesualen kodeks (kodeksu postępowania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego) stanowi:

„1. Zaliczenie lub zwrot mogą zostać dokonane z inicjatywy organu podatkowego lub na podstawie pisemnego wniosku zainteresowanej osoby. Wniosek o zaliczenie lub zwrot zostaje rozpatrzony, jeżeli został złożony przed upływem pięciu lat, liczonych od dnia 1 stycznia roku następującego po roku, w którym powstała podstawa do zwrotu, chyba że ustawa stanowi inaczej.

[...]

5. Organ podatkowy jest zobowiązany, w okresie 30 dni od przedłożenia mu prawomocnego wyroku sądowego albo niepodlegającej wzruszeniu decyzji administracyjnej, do zwrotu lub do zaliczenia w trybie ust. 2 pkt 2 w całości wskazanych w wyroku lub w decyzji kwot, wraz z odsetkami należnymi na podstawie ust. 6, w przypadku gdy w wyroku lub decyzji przyznano podatnikowi prawo do otrzymania: 1) kwot nienależnie zapłaconych, wpłaconych lub pobranych tytułem podatków, obowiązkowych składek na zabezpieczenie społeczne, opłat, grzywien, sankcji majątkowych, określonych, pobranych lub naliczonych przez organ podatkowy, w tym wpłaconych na podstawie pisemnego nakazu lub zawiadomienia; 2) kwot, których zwrotu odmówiono niezgodnie z prawem; 3) zasądzonych kwot i odszkodowań oraz poczynionych wydatków.

[...]

7. Decyzje w sprawie zaliczenia lub zwrotu podlegają zaskarżeniu w trybie postępowania odwoławczego od decyzji w sprawie powstania zobowiązania do zapłaty dodatkowej kwoty podatku”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 11 Od dnia 15 lutego do dnia 29 grudnia 2010 r. spółka GST – Syrwarz, z siedzibą w Niemczech, świadczyła usługi techniczne i konsultingowe na rzecz GST Skafolding Byłgarija EOOD (zwanej dalej „GST Skafolding” lub „spółką GST Skafolding”), z siedzibą w Bułgarii. Uważając, że spółka GST – Syrwarz nie dysponowała podczas świadczenia usług w spornym okresie stałym zakładem na terytorium Bułgarii, spółka GST Skafolding uiszczyła podatek VAT należny od wspomnianych usług zgodnie z procedurą odwrotnego obciążenia przewidzianą w art. 82 ust. 2 ZDDS. W tym zakresie zgodnie z art. 117 ust. 1 ZDDS spółka GST Skafolding sporządzała protokoły na podstawie faktur wydawanych przez GST – Syrwarz. Protokoły te były wpisywane do dziennika zakupów.
- 12 W decyzji w sprawie powstania zobowiązania do zapłaty dodatkowej kwoty podatku z dnia 12 marca 2012 r. bułgarski organ podatkowy stwierdził, że spółka GST – Syrwarz, w okresie, w którym świadczyła usługi na rzecz GST Skafolding, posiadała stały zakład w rozumieniu § 1 pkt 10 przepisów uzupełniających do ZDDS i że jest ona zobowiązana do zapłaty podatku VAT od tych usług. Organ ten doszedł do wniosku, że wspomniana spółka powinna była złożyć wniosek o rejestrację do celów podatku VAT do dnia 15 lutego 2010 r. W konsekwencji organ ten stwierdził, że wspomniana spółka jest zobowiązana do zapłaty podatku VAT za usługi świadczone od dnia 15 lutego do dnia 29 grudnia 2010 r. w wysokości 224 914,89 lewów bułgarskich (BGN) wraz z odsetkami za zwłokę.
- 13 W dniu 26 marca 2012 r. spółka GST – Syrwarz zapłaciła zażadaną przez organ podatkowy sumę, a w dniu 5 września 2012 r. złożyła wniosek o zaliczenie lub zwrot uiszczonego podatku na podstawie art. 129 ust. 1 Danycno-osiguriteln procesualen kodeks.
- 14 W decyzji w sprawie zaliczenia lub zwrotu z dnia 1 października 2012 r. organ podatkowy odmówił zwrotu z tego względu, że w niniejszym przypadku nie zostały spełnione ustawowe przesłanki zwrotu podatku VAT. Zdaniem tego organu, ponieważ decyzja w sprawie powstania zobowiązania do zapłaty dodatkowej kwoty podatku jest ważnym aktem administracyjnym i ponieważ brak jest prawomocnego wyroku sądowego lub niepodlegającej wzruszeniu decyzji administracyjnej w rozumieniu art. 129 ust. 5 Danycno-osiguriteln procesualen kodeks, zapłacony podatek nie może zostać uznany za nienależny i podlegać zwrotowi.
- 15 Spółka GST – Syrwarz wniosła odwołanie do Direktor. Decyzją z dnia 21 grudnia 2012 r. Direktor oddalił odwołanie, stwierdzając, że podważony akt jest zgodny z prawem ze względów, na podstawie których został wydany. Decyzja ta została zaskarżona do Administratiwen syd Płowdiw (sądu administracyjnego w Płowdiwie). Skarga ta także została oddalona ze względów równoznacznych z tymi, na które powołał się organ podatkowy. Spółka GST – Syrwarz wniosła skargę kasacyjną do Wyrchowen administratiwen syd (naczelnego sądu administracyjnego).
- 16 Sąd odsyłający podkreśla, że organ podatkowy odmówił spółce GST Skafolding prawa do odliczenia zaliczenia na poczet podatku VAT, który spółka ta uiszczyła, ponieważ nie posiadała ona odpowiedniego dokumentu podatkowego wymaganego przez art. 71 ust. 1 pkt 1 ZDDS. Zgodnie bowiem z ustawodawstwem bułgarskim istnienie decyzji w sprawie powstania zobowiązania do zapłaty dodatkowej kwoty podatku, takiej jak decyzja wydana w dniu 12 marca 2012 r., uniemożliwia dokonanie korekty dokumentów podatkowych. Spółka GST Skafolding została w ten sposób pozbawiona ważnego dokumentu podatkowego, który dawałby jej prawo do odliczenia zaliczenia na poczet podatku.
- 17 Sąd odsyłający podnosi także, że dwukrotne pobranie podatku VAT, czyli zarówno od usługodawcy, jak i od usługobiorcy, któremu to pobraniu towarzyszy odmowa zwrotu usługodawcy oraz odliczenia zaliczenia na poczet podatku usługobiorcy, jest sprzeczne za zasadą neutralności podatku VAT. Według tego sądu odmowa zwrotu prowadzi do przeniesienia zobowiązania podatkowego na usługodawcę.

- 18 Chociaż sąd odsyłający podnosi, że art. 193 i 194 dyrektywy VAT nie były przedmiotem wykładni, która mogłaby być przydatna w okolicznościach faktycznych niniejszego przypadku, to odwołuje się on do wyroku ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35), zgodnie z którym, w braku przepisów w krajowym prawie proceduralnym, prawa usługodawcy i usługobiorcy danej usługi polegające na traktowaniu ich w identyczny sposób w zakresie opodatkowania tej usługi oraz należnego od niej podatku VAT byłyby w praktyce całkowicie pozbawione skuteczności. Co się tyczy zasady neutralności podatkowej, sąd odsyłający powołuje się na wykładnię dokonaną przez Trybunał w wyroku Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233).
- 19 W powyższych okolicznościach Wyrchowen administratiwen syd postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy przepis art. 193 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT jest należny jedynie i wyłącznie od podatnika dokonującego podlegających opodatkowaniu dostaw towarów lub świadczenia usług, lub od osoby, na której rzecz następuje dostawa towarów lub świadczenie usług, w wypadku gdy podlegająca opodatkowaniu dostawa towarów lub świadczenie usług są dokonywane przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim, w którym podatek VAT jest należny, w zakresie, w jakim jest to przewidziane w odpowiednim państwie członkowskim, jednakże nie od dwóch osób jednocześnie?
 - 2) Jeżeli przyjmie się, że podatek VAT jest należny wyłącznie od jednej z dwóch osób – albo od dostawcy towarów lub od usługodawcy, albo od odbiorcy towarów lub od usługobiorcy, w wypadkach, w których jest to przewidziane przez odpowiednie państwo członkowskie – to czy zasady określonej w art. 194 dyrektywy VAT należy przestrzegać także w wypadkach, gdy usługobiorca nieprawidłowo stosował mechanizm odwrotnego obciążenia, kierowany założeniem, że usługodawca nie posiada stałego zakładu do celów podatku VAT na terytorium Republiki Bułgarii, podczas gdy usługodawca jednak ustanowił stały zakład w odniesieniu do świadczonych usług?
 - 3) Czy zasadę neutralności podatkowej jako zasadę podstawową, mającą znaczenie dla utworzenia i funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT, należy interpretować w ten sposób, że dopuszcza ona praktykę kontroli podatkowej taką jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, zgodnie z którą, pomimo zastosowania przez usługobiorcę procedury odwrotnego obciążenia, podatek VAT został naliczony po raz drugi także w odniesieniu do usługodawcy, mając na uwadze, że w odniesieniu do tego świadczenia usług podatek został już naliczony przez usługobiorcę, że wyłączone jest niebezpieczeństwo uszczuplenia wpływów podatkowych oraz że przewidziane w ustawie krajowej przepisy dotyczące korekty dokumentów podatkowych nie znajdują zastosowania?
 - 4) Czy zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że nie dopuszcza ona, aby na podstawie krajowego przepisu organ podatkowy odmówił usługodawcy zwrotu powtórnie naliczonego podatku VAT w odniesieniu do usługi, w przypadku której usługobiorca naliczył podatek VAT na podstawie art. 82 ust. 2 ZDDS, podczas gdy ten sam organ podatkowy odmówił usługobiorcy zwrotu powtórnie naliczonego podatku VAT z powodu braku odpowiedniego dokumentu podatkowego, a przewidziane w ustawie krajowej przepisy dotyczące korekty nie znajdują już zastosowania z powodu istnienia ważnej decyzji w sprawie powstania zobowiązania do zapłaty dodatkowej kwoty podatku?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 20 Poprzez pierwsze pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 193 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT jest należny jedynie albo od podatnika dokonującego świadczenia usług, albo od usługobiorcy, w wypadku gdy świadczenie to jest dokonywane ze stałego zakładu położonego w państwie członkowskim, w którym podatek VAT jest należny.
- 21 Zgodnie z art. 193 dyrektywy VAT podatek VAT jest należny od podatnika dokonującego opodatkowanego świadczenia usług, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty podatku VAT zobowiązana jest inna osoba w przypadkach, o których mowa między innymi w art. 194 tej dyrektywy. Zgodnie z art. 194 dyrektywy VAT, w przypadku gdy podlegająca opodatkowaniu dostawa towarów lub świadczenie usług są dokonywane przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim, w którym podatek VAT jest należny, państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty podatku jest usługobiorca.
- 22 Z powyższego wynika, że na mocy dyrektywy VAT podatek VAT jest należny co do zasady jedynie od usługodawcy, chyba że ten nie ma siedziby w państwie członkowskim, w którym podatek VAT jest należny, i w przypadku gdy państwo to przewidziało, że podatek VAT jest należny od usługobiorcy.
- 23 W niniejszym przypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że po przeprowadzeniu kontroli bułgarski organ podatkowy wydał w dniu 12 marca 2012 r. decyzję w sprawie powstania zobowiązania do zapłaty dodatkowej kwoty podatku, w której stwierdził, że usługodawca, GST – Syrwiz, posiada w Bułgarii stały zakład, z którego świadczone były usługi techniczne i konsultingowe na rzecz GST Skafolding.
- 24 W tych okolicznościach z powyższego wynika, że na mocy dyrektywy VAT jedynie usługodawca, czyli GST – Syrwiz, jest zobowiązany wobec bułgarskiego organu podatkowego do zapłaty podatku VAT należnego od usług, jakie świadczył on w Bułgarii od dnia 15 lutego do dnia 29 grudnia 2010 r.
- 25 Na pytanie pierwsze należy zatem odpowiedzieć, iż art. 193 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT jest należny jedynie od podatnika świadczącego usługi, w przypadku gdy świadczenie to jest dokonywane ze stałego zakładu położonego w państwie członkowskim, w którym podatek VAT jest należny.

W przedmiocie pytania drugiego

- 26 Poprzez drugie pytanie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 194 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż pozwala on organowi podatkowemu państwa członkowskiego na uznanie, że podatek VAT jest należny od podatnika, na rzecz którego usługi są świadczone ze stałego zakładu usługodawcy, w przypadku gdy zarówno usługodawca, jak i usługobiorca mają siedziby na terytorium tego samego państwa członkowskiego, także w wypadkach, gdy usługobiorca już zapłacił ten podatek w oparciu o nieprawidłowe założenie, że wspomniany usługodawca nie posiada stałego zakładu w tym państwie.
- 27 Jak przypomniano w pkt 21 niniejszego wyroku, możliwość dopuszczenia przez państwa członkowskie stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia jest ograniczona na mocy art. 194 dyrektywy VAT wyłącznie do przypadku, w którym usługodawca nie ma siedziby w państwie członkowskim, w którym podatek VAT jest należny.

- 28 Z powyższego wynika, że w przypadku gdy usługi były świadczone ze stałego zakładu usługodawcy położonego na terytorium państwa członkowskiego, w którym podatek VAT jest należny, nie można uznać, że usługobiorca jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT.
- 29 W tym względzie okoliczność, że usługobiorca zapłacił podatek VAT w oparciu o nieprawidłowe założenie, iż usługodawca nie posiada stałego zakładu w rozumieniu dyrektywy VAT, nie umożliwia organowi podatkowemu odstąpienia od stosowania tej zasady poprzez uznanie, że podatek VAT jest należny od usługobiorcy, a nie od usługodawcy.
- 30 Na drugie pytanie należy zatem odpowiedzieć, że art. 194 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie pozwala on organowi podatkowemu państwa członkowskiego na uznanie, iż podatek VAT jest należny od podatnika, na rzecz którego usługi są świadczone ze stałego zakładu usługodawcy, w przypadku gdy zarówno usługodawca, jak i usługobiorca mają siedziby na terytorium tego samego państwa członkowskiego, także w wypadkach, gdy usługobiorca już zapłacił ten podatek w oparciu o nieprawidłowe założenie, że wspomniany usługodawca nie posiada stałego zakładu w tym państwie.

W przedmiocie pytań trzeciego i czwartego

- 31 Poprzez pytania trzecie i czwarte, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy zasadę neutralności podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisowi krajowemu, który dopuszcza, aby organ podatkowy odmówił usługodawcy zwrotu zapłaconego przez niego podatku, podczas gdy usługobiorcy, który także zapłacił wspomniany podatek od tych samych usług, nie przyznano prawa do odliczenia z tego względu, że nie posiadał on odpowiedniego dokumentu podatkowego, przy czym prawo krajowe nie zezwala na dokonanie korekty dokumentów podatkowych, w przypadku gdy istnieje ostateczna decyzja w sprawie powstania zobowiązania do zapłaty dodatkowej kwoty podatku.
- 32 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że Trybunał wielokrotnie orzekał, iż zasada neutralności podatkowej znajduje odzwierciedlenie w systemie odliczeń, którego celem jest całkowite zwolnienie przedsiębiorcy z obciążenia podatkiem VAT należnym lub uiszczonym w ramach wszelkiej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem, by wszelka działalność gospodarcza, bez względu na jej cel czy rezultaty, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT, była opodatkowana w sposób całkowicie neutralny (wyrok Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 33 W drugiej kolejności Trybunał także orzekł, że w celu zapewnienia neutralności podatku VAT to do państw członkowskich należy ustanowienie w ich wewnętrznych porządkach prawnych możliwości dokonania korekty wszystkich bezzasadnie wykazanych na fakturze podatków, o ile wystawca faktury wykaże swoją dobrą wiarę. Jednakże jeśli wystawca faktury we właściwym czasie w pełni wyeliminował niebezpieczeństwo uszczuplenia wpływów podatkowych, zasada neutralności podatku VAT wymaga, by bezzasadnie wykazany na fakturze podatek VAT mógł podlegać korekcie, bez wymagania przez państwo członkowskie dobrej wiary wystawcy faktury. Prawo do korekty w takiej sytuacji nie może być uzależnione od dyskrecjonalnej oceny organów podatkowych (wyrok Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 26, 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 34 W trzeciej kolejności należy przypomnieć, że przepisy, jakie państwa członkowskie mogą wydawać w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobiegania przestępczości podatkowej, nie powinny wykraczać poza zakres konieczny do osiągnięcia takich celów. Nie mogą one być więc wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku VAT, stanowiącą fundamentalną zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego w przepisach prawa Unii w tej dziedzinie (wyrok Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 28, 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 35 W odniesieniu do sprawy w postępowaniu głównym z postanowienia odsyłającego wynika, po pierwsze, że na mocy obowiązującego prawa krajowego usługodawca nie ma już możliwości dokonania korekty wystawionych przez siebie faktur, ponieważ organ podatkowy w dniu 12 marca 2012 r. wydał wobec niego ostateczną decyzję w sprawie powstania zobowiązania do zapłaty dodatkowej kwoty podatku. Po drugie, nie zostało podważone, że usługodawca ten należnie zapłacił zażądany w tej decyzji podatek VAT nakazem zapłaty z dnia 26 marca 2012 r.
- 36 Poza tym, jak podnosi sąd odsyłający, ponieważ organ podatkowy ostatecznie odmówił podatnikowi, do którego zostały skierowane wspomniane faktury, prawa do odliczenia podatku VAT, który zapłacił on za pomocą mechanizmu odwrotnego obciążenia, niebezpieczeństwo uszczuplenia wpływów podatkowych związane z istnieniem tego prawa zostało w pełni wyeliminowane.
- 37 W takich okolicznościach, ponieważ usługodawca nie może dokonać korekty wspomnianych faktur, a zatem nie ma możliwości zażądania od usługobiorcy zapłaty podatku VAT, fakt, że organ podatkowy odmawia mu zwrotu tego podatku VAT, prowadzi do nałożenia na usługodawcę zobowiązania podatkowego do zapłaty tego podatku i tym samym jest sprzeczny z zasadą neutralności podatku VAT.
- 38 Natomiast inaczej byłoby w przypadku, gdyby usługodawca, po należyтым zapłaceniu podatku VAT, do zapłaty którego jest zobowiązany w związku z ostateczną decyzją w sprawie powstania zobowiązania do zapłaty dodatkowej kwoty podatku, mógł był zgodnie z ustawodawstwem krajowym dokonać korekty wystawionych faktur i odzyskać ten podatek VAT od usługobiorcy, który zażądałby od organu podatkowego jego odliczenia.
- 39 Ponadto brak możliwości dokonania korekty dokumentów podatkowych w okolicznościach sprawy w postępowaniu głównym, w jakich wyeliminowanie niebezpieczeństwa uszczuplenia wpływów podatkowych ma charakter ostateczny, nie jest konieczny do zapewnienia poboru podatku VAT i zapobiegania przestępczości podatkowej.
- 40 Wreszcie należy także przypomnieć, że zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny tych towarów i usług, tak że organ podatkowy nie może pobrać z tytułu podatku VAT kwoty wyższej niż kwota w ten sposób obliczona (zob. podobnie wyrok Tulică i Plavoşin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 32, 36 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 41 Tymczasem w okolicznościach takich jak te w sprawie w postępowaniu głównym odmówienie usługodawcy zwrotu podatku VAT oznacza nałożenie zobowiązania podatkowego z tytułu tego podatku zarówno na usługodawcę, jak i na usługobiorcę i prowadzi do sytuacji, w której organ podatkowy pobiera z tytułu podatku VAT kwotę wyższą od tej, którą usługodawca musiałby normalnie pobrać od usługobiorcy, gdyby mógł dokonać korekty wystawionych faktur, ponieważ organ ten pobrał podatek VAT dwukrotnie: po pierwsze – od usługobiorcy, a po drugie – od usługodawcy.
- 42 Z powyższych rozważań wynika, że na pytania trzecie i czwarte należy odpowiedzieć, iż zasadę neutralności podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisowi krajowemu, który dopuszcza, aby organ podatkowy odmówił usługodawcy zwrotu zapłaconego przez niego podatku, podczas gdy usługobiorcy, który także zapłacił ten podatek od tych samych usług, nie przyznano prawa do odliczenia z tego względu, że nie posiadał on odpowiedniego dokumentu podatkowego, przy czym prawo krajowe nie zezwala na dokonanie korekty dokumentów podatkowych, w przypadku gdy istnieje ostateczna decyzja w sprawie powstania zobowiązania do zapłaty dodatkowej kwoty podatku.

W przedmiocie kosztów

⁴³ 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 (szósta izba) orzeka, co następuje:

- 1) Artykuł 193 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że podatek od wartości dodanej jest należny jedynie od podatnika świadczącego usługi, w przypadku gdy świadczenie to jest dokonywane ze stałego zakładu położonego w państwie członkowskim, w którym podatek ten jest należny.
- 2) Artykuł 194 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/88, należy interpretować w ten sposób, że nie pozwala on organowi podatkowemu państwa członkowskiego na uznanie, iż podatek od wartości dodanej jest należny od podatnika, na rzecz którego usługi są świadczone ze stałego zakładu usługodawcy, w przypadku gdy zarówno usługodawca, jak i usługobiorca mają siedziby na terytorium tego samego państwa członkowskiego, także w wypadkach, gdy usługobiorca już zapłacił ten podatek w oparciu o nieprawidłowe założenie, że usługodawca nie posiada stałego zakładu w tym państwie.
- 3) Zasadę neutralności podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisowi krajowemu, który dopuszcza, aby organ podatkowy odmówił usługodawcy zwrotu zapłaconego przez niego podatku, podczas gdy usługobiorcy, który także zapłacił ten podatek od tych samych usług, nie przyznano prawa do odliczenia z tego względu, że nie posiadał on odpowiedniego dokumentu podatkowego, przy czym prawo krajowe nie zezwala na dokonanie korekty dokumentów podatkowych, w przypadku gdy istnieje ostateczna decyzja w sprawie powstania zobowiązania do zapłaty dodatkowej kwoty podatku.

Podpisy