



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 11 kwietnia 2019 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Prawo do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT) – Artykuł 199 ust. 1 lit. a) – Mechanizm odwrotnego obciążenia – Nienależna zapłata podatku przez odbiorcę usług na rzecz usługodawców na podstawie błędnie wystawionej faktury zgodnie z ogólnym systemem podatkowym – Decyzja organu podatkowego stwierdzająca zaległość podatkową obciążającą odbiorcę usług i oddalająca wniosek o odliczenie – Brak zbadania możliwości zwrotu podatku przez organ podatkowy

W sprawie C-691/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry) postanowieniem z dnia 29 listopada 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 11 grudnia 2017 r., w postępowaniu:

PORR Építési Kft.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: C. Lycourgos (sprawozdawca), prezes izby, E. Juhász i M. Ilešič, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 9 stycznia 2019 r., rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu PORR Építési Kft. przez É. Radnai i G. Hajdu, ügyvédek,
- w imieniu rządu węgierskiego przez M.Z. Fehéra i G. Koósa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez K. Talabér-Ritz i L. Lozano Palacios, działające w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: węgierski.

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1), (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112”) oraz zasad proporcjonalności, neutralności podatkowej i skuteczności.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką PORR Építési Kft. (zwaną dalej „PORR”) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcją ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry) (zwaną dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie wezwania do pokrycia należności podatkowej przez tą spółkę z powodu niezastosowania przepisów krajowych dotyczących systemu odwrotnego obciążenia podatkiem od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 167 dyrektywy 2006/112 stanowi:

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

- 4 Artykuł 168 tej dyrektywy stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

- a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

- 5 Artykuł 178 omawianej dyrektywy stanowi:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

[...]

- f) jeśli podatnik jest zobowiązany do zapłaty VAT jako usługobiorca lub nabywca, w przypadku gdy zastosowanie mają art. 194–197 i art. 199, musi dopełnić formalności określonych przez każde państwo członkowskie”.

6 Zgodnie z art. 199 ust. 1 tejsze dyrektywy:

„Państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik – odbiorca następujących transakcji:

a) dostawy prac budowlanych, w tym prac obejmujących naprawę, porządkowanie, konserwację, przebudowę i rozbiórkę nieruchomości, jak również odbiór robót budowlanych uznawany za dostawę towarów na podstawie art. 14 ust. 3;

[...]”.

7 Artykuł 226 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221, do celów VAT, zawierają wyłącznie następujące dane:

[...]

11 a) w przypadku, gdy nabywca lub usługobiorca są zobowiązani do zapłaty VAT – wyrazy »odwrotne obciążenie«

[...]”.

8 Artykuł 226 dyrektywy 2006/112, w wersji obowiązującej przed wejściem w życie dyrektywy 2010/45, miał następujące brzmienie:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221, do celów VAT, zawierają wyłącznie następujące dane:

[...]

11) w przypadku zwolnienia albo gdy nabywca lub usługobiorca jest zobowiązany do zapłaty VAT, odesłanie do właściwego przepisu niniejszej dyrektywy lub odpowiedniego przepisu krajowego lub każde inne odesłanie wskazujące, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia lub podlega procedurze odwrotnego obciążenia;

[...]”.

Prawo węgierskie

9 Paragraf 70 ust. 1 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy nr CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej), w wersji mającej zastosowanie w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o VAT”), stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług podstawa opodatkowania obejmuje:

[...]

b) koszty dodatkowe, jakie dostawca towaru lub usługodawca przenieśli na nabywcę towaru lub usługobiorcę, a zwłaszcza koszty prowizji lub wszelkiego rodzaju pośrednictwa, opakowania, transportu i ubezpieczenia;

[...]”.

10 Paragraf 119 ust. 1 tej ustawy ma następujące brzmienie:

„O ile ustawa nie stanowi inaczej, prawo do odliczenia podatku powstaje z chwilą, gdy należy określić podatek należny odpowiadający podatkowi naliczonemu (§ 120) [...]”.

11 Paragraf 120 wspomnianej ustawy stanowi:

„Jeżeli podatnik jako taki używa produktów lub usług lub wykorzystuje je w inny sposób, aby dokonywać opodatkowanych dostaw towarów lub świadczenia usług, jest uprawniony do odliczenia od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić, kwoty:

- a) podatku naliczonego przez innego podatnika – w tym osoby lub podmioty podlegające opodatkowaniu uproszczonym podatkiem dochodowym od osób prawnych – w związku z nabyciem towarów lub usług;
- b) podatku obliczanego przez innego podatnika jako podatek, który należy zapłacić w związku z nabyciem towarów – w tym wewnątrzspółnotowym nabyciem towarów – lub korzystaniem z usług;

[...]”.

12 Paragraf 127 ustawy o podatku VAT ma następujące brzmienie:

„1. Obiektywną przesłanką skorzystania z prawa do odliczenia jest osobiste posiadanie przez podatnika:

- a) w przypadku, o którym mowa w § 120 lit. a) – faktury wystawionej na jego nazwisko, która poświadcza wykonanie transakcji;
- b) w przypadku, o którym mowa w § 120 lit. b):
 - (ba) w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia towarów – faktury wystawionej na jego nazwisko, która poświadcza wykonanie transakcji lub
 - (bb) w każdym innym przypadku nieobjętym ppkt (ba) – również faktury wystawionej na jego nazwisko, która poświadcza wykonanie transakcji lub jeżeli w chwili ustalenia podatku faktura nie znajduje się w posiadaniu podatnika wszelką dokumentacją konieczną dla obliczenia kwoty podatku;

[...]”.

4. Kwota podatku naliczonego podlegająca odliczeniu nie może przewyższać kwoty wskazanej jako VAT w jakimkolwiek dokumencie, o którym mowa w ust. 1, lub kwoty, którą można obliczyć jako VAT na podstawie takiego dokumentu.

[...]

13 Zgodnie z § 169 ustawy o VAT:

„Faktura musi zawierać następujące informacje:

[...]

- j) kwota podatku należnego, o ile przepisy tej ustawy nie stanowią inaczej;

- k) [...] w przypadku zwolnienia z VAT albo w przypadku gdy to nabywca towarów lub usługobiorca jest zobowiązany do zapłaty podatku, wyraźne odesłanie do przepisu prawa lub inne wyraźne odniesienie do okoliczności, iż sprzedaż towarów lub świadczenie usług
- (ka) jest zwolnione z VAT, lub
 - (kb) podlega opodatkowaniu w siedzibie lub miejscu zamieszkania nabywcy towarów lub usługobiorcy;

[...]”.

- 14 Paragraf 142 ust. 1 tej ustawy stanowi:

„Podatek jest płacony przez nabywcę towaru lub usługobiorcę:

[...]

- b) w przypadku robót budowlanych lub budowlano-montażowych oraz innych robót budowlano-montażowych, które mogą zostać zakwalifikowane jako świadczenie usług w związku z budową, rozbudową, przebudową i inną zmianą nieruchomości, w tym całkowitym demontażem budynku, pod warunkiem że budowa, rozbudowa, przebudowa i wszelkie inne zmiany takich nieruchomości podlegają obowiązkowi uzyskania zezwolenia na budowę, o której to okoliczności usługobiorca powinien poinformować uprzednio na piśmie usługodawcę;

[...]”.

Okoliczności faktyczne i pytanie prejudycjalne

- 15 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (dyrekcja podatkowa dla dużych podatników podlegająca krajowej administracji ds. skarbu i ceł, Węgry) przeprowadziła kontrolę a posteriori deklaracji podatkowych PORR, dotyczącą podatków i pomocy pochodzącej z budżetu państwa za lata 2010 i 2011.
- 16 Decyzją z dnia 13 marca 2015 r. rzeczony organ podatkowy nakazał PORR zapłatę kwot w wysokości 88 644 000 forintów węgierskich (HUF) (około 275 000 EUR) z tytułu niezapłaconego VAT, 26 593 000 HUF (około 82 200 EUR) z tytułu grzywny podatkowej, 13 908 000 HUF (około 43 000 EUR) z tytułu odsetek za zwłokę oraz 500 000 HUF (około 1550 EUR) z tytułu grzywny za brak wykonania zobowiązania.
- 17 W następstwie odwołania wniesionego przez PORR od powyższej decyzji z dnia 13 marca 2015 r. organ podatkowy w dniu 31 lipca 2015 r. utrzymał tę decyzję w zakresie, w jakim określała ona wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie VAT.
- 18 Jak bowiem wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, w związku z budową autostrady PORR otrzymał od co najmniej trzech dostawców faktury wystawione zgodnie z ogólnym systemem podatkowym, które określały wysokość VAT. PORR zapłacił te faktury, odliczył wskazane kwoty VAT, a następnie wystąpił o ich zwrot. Jednakże organ podatkowy uznał, iż transakcje gospodarcze wskazane na spornych fakturach dotyczyły głównego zakresu działalności budowlanej oraz że zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami krajowymi powinny one podlegać systemowi odwrotnego obciążenia VAT. Wystawcy faktur powinni byli zatem wystawić faktury bez wskazania kwoty VAT lub ze wskazaniem, że podlegały one systemowi odwrotnego obciążenia.
- 19 Organ podatkowy stwierdził w związku z tym, że PORR mógł korzystać z prawa do odliczenia kwot VAT wskazanych na tych fakturach wyłącznie na podstawie § 120 lit. b) ustawy o VAT, a nie na podstawie § 120 lit. a) tej ustawy. Wskazał on, że nie doszło do podwójnego opodatkowania oraz że

błędne zafakturowanie nie zwalniało PORR od poniesienia nałożonych kar. Organ podatkowy podkreślił również, że wystawcy faktur będących przedmiotem postępowania głównego mogli zostać wezwani do skorygowania tych faktur.

- 20 PORR wniósł do Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sądu administracyjnego i pracy dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry) skargę na tę decyzję organu podatkowego. W ramach skargi przedsiębiorstwo to podnosi tytułem głównym, że organ podatkowy dokonał błędnej kwalifikacji okoliczności faktycznych, uznając, iż faktury będące przedmiotem postępowania głównego podlegały mechanizmowi odwrotnego obciążenia.
- 21 Tytułem ewentualnym PORR podnosi, że zakładając, iż sporne faktury podlegały rzeczywiście systemowi odwrotnego obciążenia, organ podatkowy pozbawił tę spółkę prawa do odliczenia VAT. PORR podkreśla, że organ podatkowy nie zakwestionował istnienia transakcji z przedsiębiorstwami będącymi wystawcami faktur, oraz dodaje, iż przedsiębiorstwa te wywiązały się najprawdopodobniej z obowiązku zapłaty pobranego VAT, to znaczy, wpłaciły VAT na rzecz budżetu państwa.
- 22 PORR zauważa tym samym, że organ podatkowy uchybił ciążącemu na nim obowiązkowi zbadania, czy wystawcy faktur będących przedmiotem postępowania głównego zapłacili VAT i czy możliwe było jeszcze skorygowanie tych faktur. Organ ten a fortiori nie wziął pod uwagę okoliczności, że taka korekta była prawdopodobnie wykluczona, ponieważ autokorekta jest w istocie zakazana w przypadku kontroli wcześniejszych deklaracji. W związku z tym spółka ta została ostatecznie pozbawiona możliwości skorzystania z prawa do odliczenia.
- 23 W odpowiedzi na skargę organ podatkowy podnosi, że przyznał on PORR prawo do odliczenia VAT naliczonego w odniesieniu do faktur wystawionych zgodnie z systemem odwrotnego obciążenia, co wyklucza ryzyko podwójnego opodatkowania.
- 24 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy dla miasta stołecznego Budapeszt) odnosi się do orzecznictwa Trybunału, zgodnie z którym, jeżeli zwrot VAT błędnie uiszczony na rzecz organu podatkowego okazuje się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony, w szczególności w wypadku niewypłacalności dostawcy, zasada skuteczności wymaga, aby dany nabywca towarów mógł skutecznie dochodzić zwrotu bezpośrednio od organów podatkowych. Zatem państwa członkowskie w celu przestrzegania zasady skuteczności powinny określić środki i zasady proceduralne niezbędne do umożliwienia odbiorcy odzyskania podatku nienależnie wykazanego w fakturze.
- 25 Zdaniem sądu odsyłającego organ podatkowy powinien był zbadać, czy wystawcy faktur mogli zwrócić skarżącej w postępowaniu głównym kwoty nienależnie zapłaconego VAT oraz czy byli oni uprawnieni do zażądania od tego organu zwrotu tych kwot. Z uwagi na to, że kontrola podatkowa została wszczęta, co uniemożliwiało dokonanie jakiegokolwiek autokorekty, organ podatkowy był zobowiązany do uregulowania sytuacji. Sąd odsyłający zastanawia się zatem, czy to na podstawie sądowego postępowania administracyjnego, czy też na podstawie nowego postępowania przed organem podatkowym skarżąca w postępowaniu głównym powinna mieć możliwość uzyskania kwoty nienależnie zapłaconego VAT.
- 26 W tych okolicznościach sąd odsyłający postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy przepisy dyrektywy [2006/112], a w szczególności zasady proporcjonalności, neutralności podatkowej i skuteczności, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one praktyce organu podatkowego państwa członkowskiego, z wyjątkiem przypadku oszustwa podatkowego, który podejmując decyzję o nałożeniu podatku, odmawia prawa do odliczenia, z którego podatnik mógł skorzystać na podstawie faktury VAT wystawionej zgodnie z ogólnym systemem

podatkowym, ze względu na to, że faktura dotycząca odnośnej transakcji powinna była zostać wystawiona zgodnie z systemem odwrotnego obciążenia, jednak przed odmową prawa do odliczenia organ podatkowy nie zbadał:

- czy wystawca faktury mógł zwrócić jej odbiorcy nienależnie zapłaconą kwotę VAT oraz
- czy wystawca faktury mógł zgodnie z prawem (na mocy przepisów państwa członkowskiego) dokonać korekty tej faktury w ramach autokorekty, uzyskując na tej podstawie od organu podatkowego zwrot nienależnie zapłaconego przez niego podatku?

2) Czy przepisy dyrektywy [2006/112], a w szczególności zasady proporcjonalności, neutralności podatkowej i skuteczności, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one praktyce organu podatkowego państwa członkowskiego, który podejmując decyzję o nałożeniu podatku, odmawia prawa do odliczenia, z którego podatnik mógł skorzystać na podstawie faktury VAT wystawionej zgodnie z ogólnym systemem podatkowym, ze względu na to, że faktura dotycząca odnośnej transakcji powinna była zostać wystawiona zgodnie z systemem odwrotnego obciążenia, jednak organ podatkowy, podejmując decyzję o nałożeniu podatku, nie zdecydował o zwrocie na rzecz odbiorcy faktury nienależnie zapłaconego podatku, pomimo że wystawca faktury zapłacił na rzecz skarbu państwa zafakturowany VAT?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 27 Poprzez pytania prejudycjalne, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywa 2006/112 oraz zasady proporcjonalności, neutralności podatkowej i skuteczności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się praktyce organu podatkowego, zgodnie z którą w przypadku braku podejrzeń o popełnieniu oszustwa, organ ten odmawia przedsiębiorstwu prawa do odliczenia VAT, który przedsiębiorstwo to, jako usługobiorca, nienależnie zapłaciło dostawcy tych usług na podstawie faktury, którą dostawca ten sporządził zgodnie z ogólnym systemem VAT, podczas gdy właściwa transakcja podlegała mechanizmowi odwrotnego obciążenia, przy czym
- przed odmową prawa do odliczenia organ podatkowy nie zbadał, czy wystawca tej błędnej faktury mógł zwrócić jej odbiorcy nienależnie zapłaconą kwotę VAT ani, czy mógł on dokonać korekty tej faktury w ramach mechanizmu autokorekty zgodnie z właściwymi przepisami krajowymi, uzyskując na tej podstawie zwrot nienależnie zapłaconego przez niego na rzecz skarbu państwa podatku, lub
 - organ podatkowy nie zdecydował sam zwrócić odbiorcy tej faktury podatku, który nienależnie zapłacił jej wystawcy, i który ten ostatni zapłacił następnie nienależnie na rzecz skarbu państwa.
- 28 Na wstępie należy zauważyć, że postanowienie odsyłające nie zawiera żadnej informacji pozwalającej Trybunałowi na ocenę przydatności wykładni zasady proporcjonalności do celów udzielenia odpowiedzi na zadane pytania. W związku z tym udzielenie odpowiedzi na te pytania będzie ograniczało się do interpretacji odpowiednich przepisów dyrektywy 2006/112, a także zasad neutralności podatkowej i skuteczności.
- 29 W pierwszej kolejności należy zbadać, czy odmowa prawa do odliczenia TVA usługobiorcy znajdującemu się w sytuacji takiej jak PORR jest zgodna z powyższymi przepisami i zasadami.
- 30 Należy w tym względzie przypomnieć, że na podstawie systemu odwrotnego obciążenia nie dochodzi w ogóle do zapłaty podatku VAT między usługodawcą a usługobiorcą, gdyż ten ostatni w ramach dokonanych transakcji jest zobowiązany z tytułu naliczonego podatku VAT i może jednocześnie co do

zasady odliczyć ten podatek w taki sposób, że żadna kwota nie jest należna organom podatkowym (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 31 Należy również podkreślić, że prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie może być ograniczane (wyroki: z dnia 15 lipca 2010 r., Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, pkt 37; z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 42).
- 32 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego całkowitą neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama podatkowi VAT (wyroki: z dnia 22 lutego 2001 r., Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, pkt 24; z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 43).
- 33 Należy ponadto przypomnieć, że w odniesieniu do sposobów wykonywania prawa do odliczenia VAT w systemie odwrotnego obciążenia objętym art. 199 ust. 1 dyrektywy 2006/112 podatnik, który jako usługobiorca jest zobowiązany do zapłaty związanego z tym VAT, nie ma obowiązku posiadania faktury wystawionej zgodnie z formalnymi warunkami tej dyrektywy, by móc skorzystać z przysługującego mu prawa do odliczenia, i powinien tylko spełniać wymogi formalne ustanowione przez dane państwo członkowskie przy wykonywaniu prawa wyboru przyznanego mu w art. 178 lit. f) omawianej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 34 W niniejszym przypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że faktury będące przedmiotem postępowania głównego nie zawierały obowiązkowych danych wymaganych na mocy § 169 ust. 1 lit. k) ustawy o VAT oraz że PORR błędnie zapłacił VAT nieprawidłowo wykazany na tych fakturach wystawcom rzeczonych faktur, podczas gdy na podstawie systemu odwrotnego obciążenia, powinienn był jako usługobiorca bezpośrednio uiścić VAT organom podatkowym, zgodnie z § 142 ust. 1 lit. b) tej ustawy, za pomocą którego Węgry wprowadziły opcję przewidzianą w art. 199 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112.
- 35 W związku z tym oprócz faktu, że sporne faktury nie spełniały wymogów formalnych przewidzianych w przepisach krajowych transponujących tę dyrektywę, nie została też spełniona materialna przesłanka tego systemu, a mianowicie, zapłata podatku VAT organom podatkowym przez podatnika wnioskującego o odliczenie. Sytuacja taka uniemożliwiła organom podatkowym dokonanie kontroli stosowania systemu odwrotnego obciążenia i pociągała za sobą ryzyko utraty wpływów podatkowych po stronie zainteresowanego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 45, 46).
- 36 Ponadto TVA zapłacony przez PORR usługodawcom, będącym wystawcami faktur, nie był należny, podczas gdy wykonywanie prawa do odliczenia jest ograniczone jedynie do podatków należnych, czyli podatków związanych z czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT lub zapłaconych, o ile były należne (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 47).
- 37 Z uwagi na to, że PORR nie dotrzymał materialnego wymogu systemu odwrotnego obciążenia i zapłacony usługodawcom VAT nie był należny, spółka ta nie mogła powołać się na prawo do odliczenia tego podatku.
- 38 W drugiej kolejności należy zbadać, czy zgodnie z orzecznictwem Trybunału, jak podnosi zasadniczo PORR, przed odmową przez organ podatkowy prawa do odliczenia VAT, który podatnik błędnie zapłacił wystawcom faktur takich, jak w postępowaniu głównym, powinien on sprawdzić, czy mają oni możliwość skorygowania tych faktur i zwrotu temu podatnikowi wskazanych w nich kwot VAT.

Zdaniem PORR, gdyby przyjąć, że organ podatkowy mógł odmówić odbiorcy faktur prawa do odliczenia VAT, nie wymagając jednocześnie od wystawców tych faktur, aby zastosowali system odwrotnego obciążenia i skorygowali wspomniane faktury, odbiorca tych faktur podlegałby podwójnemu opodatkowaniu. W niniejszym przypadku PORR uważa, że przepisy krajowe dotyczące kontroli podatkowych nie pozwalają wystawcom faktur na ich skorygowanie.

- 39 W tej kwestii należy przypomnieć, że w braku przepisów Unii w zakresie żądania zwrotu podatków przepisami postępowania służącymi ochronie wynikających z prawa Unii praw jednostek są – zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej państw członkowskich – wewnętrzne przepisy tych państw, a warunki występowania z tymi żądaniami muszą być zgodne z zasadami równoważności oraz skuteczności, a zatem nie mogą być mniej korzystne niż warunki dotyczące podobnych żądań opartych na przepisach prawa krajowego i nie mogą być ukształtowane w sposób czyniący praktycznie niemożliwym wykonywanie praw przyznanych przez porządek prawny Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 50, 52 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 40 W tym kontekście Trybunał przyznał, iż system, zgodnie z którym, po pierwsze, dostawca usług, który błędnie wpłacił VAT na rzecz organów podatkowych, może żądać jego zwrotu, a po drugie, odbiorca tych usług może wnieść przeciwko temu dostawcy powództwo cywilne o zwrot nienależnego świadczenia, jest zgodny z zasadami neutralności i skuteczności. W istocie system taki umożliwia odbiorcy, który poniósł ciężar podatku wykazanego w fakturze w wyniku błędu, otrzymanie zwrotu kwot zapłaconych nienależnie (zob. podobnie wyrok z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 38, 39; z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 51).
- 41 W niniejszej sprawie, z zastrzeżeniem ustaleń, których musi dokonać sąd odsyłający, rząd węgierski potwierdził zarówno w swoich uwagach na piśmie, jak i podczas rozprawy przed Trybunałem, że węgierski system prawny, a w szczególności zasady proceduralne w zakresie żądania zwrotu podatków nienależnie pobranych, pozwala z jednej strony usługobiorcy, który jest odbiorcą faktur, na których VAT został wykazany w wyniku błędu, na wniesienie przeciwko dostawcom usług, którzy wystawili owe faktury powództwa cywilnego o zwrot nienależnego świadczenia w celu odzyskania nienależnie wypłaconych kwot, a z drugiej strony, na żądanie przez tych dostawców usług od organu podatkowego zwrotu podatku VAT nienależnie zapłaconego.
- 42 Należy jednak zauważyć, że jeżeli w sytuacji gdy VAT został rzeczywiście zapłacony przez dostawcę usług na rzecz skarbu państwa, zwrot VAT przez tego dostawcę na rzecz usługobiorcy okaże się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony, w szczególności w przypadku upadłości dostawcy, zasada skuteczności może wymagać, by odbiorca usług mógł skierować żądanie zwrotu bezpośrednio do organów podatkowych. W takiej sytuacji państwa członkowskie w celu przestrzegania zasady skuteczności powinny określić środki i zasady proceduralne niezbędne do umożliwienia odbiorcy usług odzyskania podatku nienależnie wykazanego w fakturze (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 53).
- 43 Podczas rozprawy przed Trybunałem PORR stwierdził, że jeden z dostawców usług, który wystawił faktury będące przedmiotem postępowania głównego, był objęty postępowaniem upadłościowym lub był nim objęty wcześniej. Z zastrzeżeniem ustaleń, jakich powinien dokonać sąd odsyłający, stwierdzenie to stanowi wskazówkę, że uzyskanie przez PORR zwrotu VAT nieprawidłowo wykazanego na fakturze przez tego dostawcę mogło być nadmiernie utrudnione lub niemożliwe.
- 44 Ponadto należy dodać, że zgodnie z informacjami sądu odsyłającego w niniejszej sprawie nic nie wskazuje na istnienie przestępstwa, a dostawcy usług, którzy wystawili faktury sporne w postępowaniu głównym, zapłacili VAT skarbowi państwa, tak iż ten ostatni nie poniósł szkody ze względu na to, że owe faktury zostały błędnie wystawione na zasadach ogólnego opodatkowania zamiast odwrotnego obciążenia.

- 45 W tych okolicznościach PORR powinien mieć możliwość skierowania swojego wniosku o zwrot bezpośrednio do organu podatkowego, gdyby uzyskanie przez PORR od dostawców usług spornych w postępowaniu głównym zwrotu VAT nieprawidłowo wykazanego na fakturze okazało się nadmiernie utrudnione lub niemożliwe, w szczególności w wypadku niewypłacalności rzeczonych dostawców. Taki wniosek byłby jednak odmienny od wniosku o odliczenie VAT, który jest przedmiotem sporu w postępowaniu głównym.
- 46 Ponadto, co się tyczy kwestii podniesionej przez sąd odsyłający w odniesieniu do istnienia ewentualnego obowiązku sprawdzenia przez organ podatkowy, czy korekta odnośnych faktur i odzyskanie przez wystawców tych faktur podatku nienależnie zapłaconego skarbowi państwa są prawnie możliwe, należy przypomnieć, że spór w postępowaniu głównym dotyczy oddalenia przez organ podatkowy wniosku o odliczenie VAT, złożonego przez odbiorcę tych faktur. Możliwość skorygowania lub odzyskania podatku nienależnie zapłaconego skarbowi państwa, jaką dysponują wystawcy takich faktur, jest z pewnością, jak wskazano w pkt 42–45 niniejszego wyroku, aspektem, który należy zbadać w celu ustalenia, czy odbiorcy spornych faktur powinni mieć możliwość skierowania żądania zwrotu bezpośrednio do organów podatkowych. Jednakże aspekt ten nie jest istotny dla sprawdzenia zgodności z prawem Unii oddalenia przez organ podatkowy wniosku o odliczenie VAT złożonego przez odbiorcę rozpatrywanych faktur w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym.
- 47 Z powyższego wynika, że w zakresie, w jakim węgierski system umożliwia PORR odzyskanie podatku nienależnie zapłaconego wystawcom spornych faktur, organ podatkowy nie jest zobowiązany, przed oddaleniem wniosku o odliczenie VAT, ani do sprawdzenia, czy wystawcy ci mogą sprostować te faktury na podstawie przepisów krajowych, ani do nakazania takiego sprostowania.
- 48 Z powyższych rozważań wynika, że dyrektywa 2006/112 oraz zasady proporcjonalności, neutralności podatkowej i skuteczności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one praktyce organu podatkowego, zgodnie z którą w przypadku braku podejrzeń o popełnieniu oszustwa organ ten odmawia przedsiębiorstwu prawa do odliczenia VAT, który przedsiębiorstwo to, jako usługobiorca, nienależnie zapłaciło dostawcy tych usług na podstawie faktury, którą dostawca ten sporządził zgodnie z ogólnym systemem VAT, podczas gdy właściwa transakcja podlegała mechanizmowi odwrotnego obciążenia, przy czym:
- przed odmową prawa do odliczenia organ podatkowy nie zbadał, czy wystawca tej błędnej faktury mógł zwrócić jej odbiorcy nienależnie zapłaconą kwotę VAT ani czy mógł on dokonać korekty tej faktury w ramach mechanizmu autokorekty zgodnie z właściwymi przepisami krajowymi, uzyskując na tej podstawie zwrot nienależnie zapłaconego przez niego na rzecz skarbu państwa podatku, lub
 - organ podatkowy nie zdecydował sam zwrócić odbiorcy tej faktury podatku, który nienależnie zapłacił jej wystawcy, i który ten ostatni zapłacił następnie nienależnie na rzecz skarbu państwa.

Zasady te wymagają jednak, aby usługobiorca miał możliwość skierowania swojego wniosku o zwrot bezpośrednio do organu podatkowego, gdyby zwrot VAT nieprawidłowo wykazanego na fakturze przez dostawcę usług na rzecz usługobiorcy zwrotu okazał się nadmiernie utrudniony lub niemożliwy, w szczególności w wypadku niewypłacalności dostawcy.

W przedmiocie kosztów

- 49 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 (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienioną dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. oraz zasady neutralności podatkowej i skuteczności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one praktyce organu podatkowego, zgodnie z którą w przypadku braku podejrzeń o popełnieniu oszustwa, organ ten odmawia przedsiębiorstwu prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej, który przedsiębiorstwo to, jako usługobiorca, nienależnie zapłaciło dostawcy tych usług na podstawie faktury, którą dostawca ten sporządził zgodnie z ogólnym systemem podatku od wartości dodanej (VAT), podczas gdy właściwa transakcja podlegała mechanizmowi odwrotnego obciążenia, przy czym

- przed odmową prawa do odliczenia organ podatkowy nie zbadał, czy wystawca tej błędnej faktury mógł zwrócić jej odbiorcy nienależnie zapłaconą kwotę VAT ani czy mógł on dokonać korekty tej faktury w ramach mechanizmu autokorekty zgodnie z właściwymi przepisami krajowymi, uzyskując na tej podstawie zwrot nienależnie zapłaconego przez niego na rzecz skarbu państwa podatku, lub**
- organ podatkowy nie zdecydował sam zwrócić odbiorcy tej faktury podatku, który nienależnie zapłacił jej wystawcy i który ten ostatni zapłacił następnie nienależnie na rzecz skarbu państwa.**

Zasady te wymagają jednak, aby usługobiorca miał możliwość skierowania swojego wniosku o zwrot bezpośrednio do organu podatkowego, gdyby zwrot VAT nieprawidłowo wykazanego na fakturze przez dostawcę usług na rzecz usługobiorcy okazał się nadmiernie utrudniony lub niemożliwy, w szczególności w wypadku niewypłacalności usługodawcy.

Podpisy