



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 2 lipca 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) –
Dyrektywa 2006/112/WE – Korekta faktury – Podatek błędnie wykazany na fakturze –
Zwrot nienależnie zapłaconego podatku – Mechanizm odwrotnego obciążenia VAT –
Transakcje odnoszące się do okresu podatkowego, który był już przedmiotem kontroli podatkowej –
Neutralność podatkowa – Zasada skuteczności – Proporcjonalność

W sprawie C-835/18

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel Timișoara (sąd apelacyjny w Timisoarze, Rumunia) postanowieniem z dnia 21 listopada 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 grudnia 2018 r., w postępowaniu:

SC Terracult SRL

przeciwko

Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara –Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,

ANAF Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

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

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: R. Schiano, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 5 lutego 2020 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu SC Terracult SRL – I. Kocsis-Josan, avocată,
- w imieniu rządu rumuńskiego – początkowo E. Gane, R.I. Hațieganu, A. Wellman, O.-C. Ichim i C.-R. Canțar, następnie E. Gane, R.I. Hațieganu, A. Wellman i O.-C. Ichim, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: rumuński.

– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i N. Gossement, w charakterze pełnomocników,
po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 26 marca 2020 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni przepisów 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 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r. (Dz.U. 2013, L 201, s. 4) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), a także zasad neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności.
- 2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy SC Terracult SRL, będącą spółką handlową prawa rumuńskiego (zwaną dalej „spółką Terracult”) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 (regionalną dyrekcją generalną finansów publicznych w Timisoarze – prowincjonalnym organem administracji ds. finansów publicznych w Aradzie – wydziałem ds. kontroli podatkowych osób prawnych nr 5, Rumunia) i ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor (krajowym urzędem administracji podatkowej – regionalną dyrekcją generalną finansów publicznych w Timisoarze – wydziałem ds. rozpatrywania środków zaskarżenia, Rumunia) w przedmiocie żądania uchylenia decyzji podatkowej odmawiającej owej spółce prawa do zwrotu podatku od wartości dodanej (VAT) i określającej wobec niej wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Zgodnie z art. 193 dyrektywy VAT:

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

- 4 Artykuł 199a tej dyrektywy, wprowadzony dyrektywą 2013/43, która weszła w życie w dniu 15 sierpnia 2013 r., przewidywał:

„1. Państwa członkowskie mogą do dnia 31 grudnia 2018 r. i na okres co najmniej dwóch lat postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik, na rzecz którego wykonywana jest dowolna usługa lub dostarczany dowolny towar spośród poniżej wymienionych:

[...]

- i) dostawy zbóż i roślin przemysłowych (w tym nasion oleistych i buraków cukrowych), które w niezmienionym stanie zwykle nie są przeznaczone do konsumpcji ostatecznej;

[...]

- 1a. Państwa członkowskie mogą określić warunki stosowania mechanizmu, o którym mowa w ust. 1.

1c. Stosowanie mechanizmu przewidzianego w ust. 1 do dostaw wszelkich towarów lub usług wymienionych w lit. c)–j) tego ustępu jest uzależnione od wprowadzenia właściwych i skutecznych obowiązków sprawozdawczych dla podatników dostarczających towary lub usługi, do których ma zastosowanie mechanizm, o którym mowa w ust. 1”.

- 5 Na podstawie decyzji wykonawczej Rady z dnia 20 czerwca 2011 r. w sprawie upoważnienia Rumunii do stosowania szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 193 dyrektywy 2006/112 (Dz.U. 2011, L 163, s. 26) obowiązującej do dnia 31 marca 2013 r., a następnie na podstawie art. 199a ust. 1 dyrektywy VAT, wprowadzonej dyrektywą 2013/43, owo państwo członkowskie stosowało mechanizm odwrotnego obciążenia w odniesieniu do niektórych zbóż, w tym rzepaku.

Prawo rumuńskie

- 6 Zgodnie z art. 7 ust. 2 Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (dekretu rządowego nr 92 w sprawie kodeksu postępowania podatkowego) z dnia 24 grudnia 2003 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 941 z dnia 29 grudnia 2003 r.):

„Organ podatkowy jest uprawniony do badania z urzędu okoliczności faktycznych, do uzyskiwania i wykorzystania wszystkich informacji i dokumentów niezbędnych do prawidłowego ustalenia sytuacji podatkowej podatnika. W ramach tego badania organ podatkowy określa i bierze pod uwagę wszystkie istotne okoliczności sprawy”.

- 7 Artykuł 205 tego kodeksu, zatytułowany „Możliwość wniesienia odwołania”, stanowi w ust. 1:

„Odwołanie wnosi się, zgodnie z prawem, wobec jakiegokolwiek roszczenia podatkowego, jak również wszystkich innych podatkowych aktów administracyjnych. Odwołanie, stanowiące wewnętrzny administracyjny środek odwoławczy, nie wyłącza możliwości zgodnego z prawem złożenia sądowego środka zaskarżenia przysługującej stronom poszkodowanym przez podatkowy akt administracyjny lub z uwagi na brak takowego.

- 8 Zgodnie z art. 207 ust. 1 wspomnianego kodeksu:

„Odwołanie wnosi się w terminie 30 dni od dnia doręczenia podatkowego aktu administracyjnego pod rygorem uznania go za wniesione po terminie”.

- 9 Artykuł 213 tego kodeksu, zatytułowany „Rozpatrywanie odwołania”, w ust. 1 i 4 stanowi:

„1) Właściwy organ, orzekając w przedmiocie odwołania, dokonuje analizy podstaw faktycznych i prawnych, na których opiera się podatkowy akt administracyjny. Przy rozpatrywaniu odwołania uwzględnia się argumenty stron, przytoczone przez nie przepisy prawa oraz dokumenty znajdujące się w aktach sprawy. Odwołanie należy rozpatrywać w granicach żądań stron.

[...]

4) Podmiot składający odwołanie, strony występujące w charakterze interwenientów lub ich pełnomocnicy mogą przedstawiać nowe dowody na poparcie ich żądań. W tym przypadku organ podatkowy, który wydał zaskarżony podatkowy akt administracyjny, lub organ przeprowadzający kontrolę, odpowiednio, będzie miał możliwość wypowiedzieć się co do tych nowych dowodów”.

10 Legea nr. 571 privind Codul fiscal (ustawa nr 571 dotycząca kodeksu podatkowego) z dnia 22 grudnia 2003 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r.), zmieniona i uzupełniona w drodze Legea nr. 343 (ustawy nr 343) z dnia 17 lipca 2006 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 662 z dnia 1 sierpnia 2006 r.), na mocy której to ustawy dokonano transpozycji w szczególności dyrektywy VAT do prawa rumuńskiego, stanowi w art. 159:

„1) Korekty informacji wskazanych na fakturze lub w innych dokumentach, które ją zastępują, dokonuje się w następujący sposób:

- a) jeżeli dokument nie został wysłany do odbiorcy, anuluje się go i wystawia się nowy dokument;
- b) jeżeli dokument został wysłany do odbiorcy, to albo wystawia się nowy dokument, który powinien zawierać, po pierwsze, informacje zawarte w dokumencie pierwotnym, numer i datę korygowanego dokumentu oraz wartości ze znakiem ujemnym, oraz po drugie, prawidłowe informacje i wartości, albo wystawia się nowy dokument, który zawiera prawidłowe informacje i wartości, a jednocześnie wystawia się dokument z wartościami ze znakiem ujemnym, w którym wprowadza się numer i datę korygowanego dokumentu.

[...]

3) Podatnicy, którzy zostali poddani kontroli podatkowej oraz w stosunku do których stwierdzono i wykazano błędy w odniesieniu do ustalenia pobranego podatku, oraz którzy są zobowiązani do zapłaty takich kwot na podstawie aktu administracyjnego wydanego przez właściwy organ podatkowy, mogą wystawić odbiorcom faktury korygujące zgodnie z ust. 1 lit. b). Na wystawionych fakturach należy wskazać, że zostały one wystawione po przeprowadzeniu kontroli; faktury takie należy ująć w osobnej pozycji w deklaracji podatkowej. Odbiorcy mają prawo do odliczenia podatku wskazanego na takich fakturach, w granicach i na warunkach określonych w art. 145–147b”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 11 W dniach 10–14 października 2013 r. Donauland SRL, będący spółką handlową prawa rumuńskiego, dokonał dostawy rzepaku na rzecz Almos Alfons Mosel Handels GmbH (zwanego dalej „spółką Almos”), będącego spółką prawa niemieckiego. Spółka Donauland uznała odpowiadające temu transakcje za wewnątrzspółnotowe dostawy towarów.
- 12 Ponieważ podczas kontroli podatkowej, którą wobec niej przeprowadzano, spółka Donauland nie była w stanie przedstawić dokumentów poświadczających, że dostarczony w ten sposób rzepak opuścił terytorium Rumunii, właściwy organ podatkowy uznał, iż przewidziane dla wewnątrzspółnotowych dostaw towarów zwolnienie z VAT nie znajduje zastosowania do tych transakcji. Organ ów zobowiązał zatem spółkę Donauland, na mocy decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego z dnia 4 marca 2014 r. (zwanej dalej „decyzją podatkową z dnia 4 marca 2014 r.”), do zapłaty kwoty 440 241 lei rumuńskich (RON) (około 100 000 EUR) z tytułu VAT związanego z dostawami rzepaku na rzecz spółki Almos w październiku 2013 r. zakwalifikowanymi jako dostawy krajowe opodatkowane stawką podstawową w wysokości 24%. Spółka Donauland nie zakwestionowała tej decyzji podatkowej, która w konsekwencji stała się ostateczna.
- 13 W dniu 27 marca 2014 r. spółka Donauland, zgodnie z decyzją podatkową z dnia 4 marca 2014 r., zmieniła kwalifikację rozpatrywanych dostaw wewnątrzspółnotowych na dostawy krajowe podlegające stawce podstawowej VAT i w związku z tym wystawiła faktury korygujące. W fakturach tych stwierdzono, że te dostawy wewnątrzspółnotowe zostały anulowane i przekwalifikowane. W fakturach tych wspomniano o ich charakterze korygującym i wskazano, że wystawiono je na podstawie decyzji podatkowej z dnia 4 marca 2014 r.

- 14 W dniu 28 marca 2014 r. spółka Almos poinformowała spółkę Donauland, iż stwierdziła, że owe faktury korygujące zawierają jej niemiecki numer identyfikacji podatkowej, i wniosła o korektę tychże faktur tak, aby zawierały one rumuńskie dane identyfikacyjne tej spółki. Spółka Almos wskazała również spółce Donauland, że przedmiotowy rzepak nie opuścił terytorium Rumunii i że rozpatrywane dostawy powinny podlegać mechanizmowi odwrotnego obciążenia VAT.
- 15 W związku z tym w dniu 31 marca 2014 r. spółka Donauland wystawiła nowe faktury korygujące, przekwalifikujące rozpatrywane dostawy krajowe objęte zwykłą stawką VAT, aby zaklasyfikować je do kategorii dostaw towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia VAT, z powodu błędnej identyfikacji nabywcy wykrytej w następstwie wystosowanego przez spółkę Almos powiadomienia z dnia 28 marca 2014 r. Te nowe faktury korygujące zostały uwzględnione w deklaracji VAT za marzec 2014 r., dlatego też spółka Donauland odliczyła VAT związany z tymi fakturami od podatku należnego za bieżący okres. Ze względu na wyliczenie ujemnej kwoty VAT spółka Donauland wniosła o zwrot VAT w kwocie 440 241 RON (około 100 000 EUR) odpowiadającej dodatkowemu zobowiązaniu podatkowemu w zakresie VAT wskazanemu w decyzji podatkowej z dnia 4 marca 2014 r.
- 16 Po sprawdzeniu w okresie od dnia 28 listopada 2016 r. do dnia 10 lutego 2017 r. owego wniosku o zwrot VAT właściwy organ podatkowy decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego z dnia 10 lutego 2017 r. (zwaną dalej „decyzją podatkową z dnia 10 lutego 2017 r.”) ostatecznie obciążył spółkę Terracult, która nabyła spółkę Donauland w drodze przejęcia w dniu 1 sierpnia 2016 r., ową kwotą 440 241 RON (około 100 000 EUR) z tytułu dodatkowego zobowiązania podatkowego w zakresie VAT za dostawy rzepaku dokonane w październiku 2013 r. Ów organ podatkowy uznał w szczególności, że zmiana kwalifikacji tych dostaw rzepaku i ich zaklasyfikowanie do kategorii dostaw towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia VAT unieważniają w sposób niezgodny z prawem skutki decyzji podatkowej z dnia 4 marca 2014 r., podczas gdy decyzja ta stała się ostateczna.
- 17 Decyzja podatkowa z dnia 10 lutego 2017 r. była przedmiotem odwołania administracyjnego złożonego przez spółkę Terracult, które zostało oddalone w dniu 14 lipca 2017 r.
- 18 W dniu 2 lutego 2018 r. spółka Terracult wniosła skargę do Tribunalul Arad (sądu okręgowego w Aradzie, Rumunia) zmierzającą w szczególności do uchylecia decyzji z dnia 14 lipca 2017 r. oddalającej jej odwołanie, do częściowego uchylecia decyzji podatkowej z dnia 10 lutego 2017 r. i do uzyskania zwrotu kwoty zapłaconej na podstawie decyzji podatkowej z dnia 4 marca 2014 r. Spółka Terracult wskazała, że zwrot ten jest konieczny ze względu na fakt, iż spółka Donauland po prostu zastosowała się najpierw do informacji dostarczonych przez spółkę Almos, zgodnie z którymi dostarczony rzepak miał opuścić terytorium rumuńskie, następnie do decyzji podatkowej z dnia 4 marca 2014 r. stwierdzającej, że rzepak ten nie opuścił tego terytorium i nakładającej obowiązek zapłaty dodatkowej kwoty VAT z tytułu dostaw krajowych, a także, wreszcie, do okoliczności faktycznych prowadzących do zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia VAT do tych dostaw. Spółka Terracult podniosła, że zasady dotyczące tego mechanizmu i zasada neutralności VAT wymagały przyjęcia korekty rozpatrywanych faktur dokonanej w dniu 31 marca 2014 r. w zależności od okoliczności faktycznych oraz zwrotu nienależnie zapłaconej kwoty dodatkowego zobowiązania podatkowego w zakresie VAT.
- 19 W dniu 18 maja 2018 r. sąd ów oddalił skargę spółki Terracult, uzasadniając, że spółka Donauland nie wniosła odwołania administracyjnego, które pozwoliłoby jej zmienić ustalenia co do sytuacji podatkowej wskazane w decyzji podatkowej z dnia 4 marca 2014 r. W dniu 29 czerwca 2018 r. spółka Terracult wniosła apelację od orzeczenia oddalającego jej skargę do Curtea de Apel Timișoara (sądu apelacyjnego w Timișoarze, Rumunia).

- 20 Powziąwszy wątpliwości co do zgodności z prawem Unii właściwych przepisów krajowych i ich stosowania przez organy krajowe, Curtea de Apel Timișoara (sąd apelacyjny w Timisoarze) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy dyrektywa VAT, jak również zasady neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności stoją na przeszkodzie, w okolicznościach takich jak te będące przedmiotem postępowania głównego, praktyce administracyjnej lub interpretacji przepisów krajowych uniemożliwiającej korektę niektórych faktur i w związku z tym uwzględnienie skorygowanych faktur w deklaracji VAT za okres, w którym dokonano korekty, w odniesieniu do transakcji dokonanych w okresie, który był przedmiotem kontroli podatkowej, w wyniku której organy podatkowe wydały decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, która stała się ostateczna, w przypadku gdy po wydaniu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego ujawniono dodatkowe dane i informacje, które wymagałyby zastosowania innego systemu podatkowego?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 21 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy przepisy dyrektywy VAT oraz zasady neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym lub krajowej praktyce administracyjnej niepozwalającym podatnikowi, który dokonał transakcji, które następnie okazały się objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia VAT, na skorygowanie faktur związanych z tymi transakcjami i na powołanie się na nie przy dokonywaniu korekty wcześniejszej deklaracji podatkowej lub przy składaniu nowej deklaracji podatkowej uwzględniającej dokonaną w ten sposób korektę w celu uzyskania zwrotu VAT nienależnie wykazanego na fakturach i uiszczonego przez tego podatnika, ze względu na to, że okres, w którym transakcje te zostały dokonane, był już przedmiotem kontroli podatkowej, po zakończeniu której właściwy organ podatkowy wydał decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, która – ponieważ nie została zakwestionowana przez tego podatnika – stała się ostateczna.
- 22 Zainteresowane strony, które przedstawiły pisemne uwagi w niniejszej sprawie, są zgodne co do tego, że każda dostawa rzepaku zrealizowana w październiku 2013 r. w Rumunii przez dostawcę będącego podatnikiem na rzecz innego podatnika, z których każdy posiada rumuński numer identyfikacji podatkowej, powinna podlegać mechanizmowi odwrotnego obciążenia VAT. Zgodnie z tym mechanizmem nie dochodzi w ogóle do zapłaty VAT między dostawcą a podatnikiem będącym odbiorcą dostawy, gdyż ten ostatni w odniesieniu do dokonanych transakcji jest zobowiązany z tytułu podatku naliczonego (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 23 Ponieważ zgodnie z art. 193, 199 i 199a dyrektywy VAT podatek VAT nie jest należny od takiego dostawcy, nie można go uznać za osobę zobowiązaną do zapłaty tego podatku, a okoliczność, że dostawca ten zapłacił VAT w oparciu o błędne założenie, że dana dostawa nie była objęta mechanizmem odwrotnego obciążenia VAT, nie pozwala na odstępstwo od tej zasady (zob. podobnie wyrok z dnia 23 kwietnia 2015 r., GST – Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267, pkt 28, 29), co oznacza, że ten błędnie zafakturowany i zapłacony VAT należy co do zasady zwrócić rzeczonemu dostawcy.
- 24 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa Unii jest bowiem konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych jednostkom przez przepisy prawa Unii w takim kształcie, jaki nadała im wykładnia dokonana przez Trybunał. Odnośne państwo członkowskie jest zatem co do zasady zobowiązane do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii. Wniosek o zwrot nienależnie zapłaconego VAT należy do zakresu prawa do zwrotu nienależnego świadczenia, które zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ma na celu usunięcie skutków niezgodności podatku z prawem Unii

poprzez neutralizację ciężaru finansowego niesłusznie obciążającego podmiot, który go w ostateczności rzeczywiście ponosi (wyrok z dnia 14 czerwca 2017 r., *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, pkt 29, 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 25 W tym względzie należy przypomnieć, że zasada neutralności VAT, stanowiąca podstawową zasadę wspólnego systemu VAT, ma na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciężaru VAT w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. System ów zapewnia w ten sposób całkowitą neutralność opodatkowania każdej działalności gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem, że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2014 r., *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 26 W odniesieniu do zwrotu VAT błędnie wykazanego na fakturze Trybunał zauważył już, że dyrektywa VAT nie zawiera przepisów dotyczących dokonania przez wystawcę faktury korekty VAT nienależnie wykazanego w fakturze, w związku z czym to do państw członkowskich należy określenie zasad, na jakich można dokonać korekty VAT nienależnie wykazanego w fakturze (wyrok z dnia 11 kwietnia 2013 r., *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 27 W celu zapewnienia neutralności VAT to do państw członkowskich należy ustanowienie w ich wewnętrznych porządkach prawnych możliwości skorygowania wszystkich bezzasadnie wykazanych na fakturze podatków, o ile wystawca faktury wykaże dobrą wiarę (wyrok z dnia 11 kwietnia 2013 r., *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 28 Jednakże jeśli wystawca faktury we właściwym czasie w pełni wyeliminował ryzyko utraty wpływów podatkowych, zasada neutralności VAT wymaga, by bezzasadnie wykazany na fakturze VAT mógł podlegać korekcie, bez wymagania przez państwa członkowskie dobrej wiary wystawcy faktury. Prawo do korekty w takiej sytuacji nie może być uzależnione od dyskrecjonalnej oceny organu podatkowego (wyrok z dnia 11 kwietnia 2013 r., *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 29 Tymczasem w przypadku dostaw towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia VAT ryzyko utraty wpływów podatkowych związane z wykonywaniem prawa do zwrotu zostaje wyeliminowane. Jeżeli bowiem podatnik będący odbiorcą tych dostaw jest zobowiązany do zapłaty podatku naliczonego, może on co do zasady odliczyć ten podatek w taki sposób, że żadna kwota nie jest należna organom podatkowym (zob. podobnie wyrok z dnia 11 kwietnia 2019 r., *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 30 W konsekwencji, wobec braku ryzyka utraty wpływów podatkowych, odmowa przyznania dostawcy zwrotu nienależnie zapłaconego VAT, ponieważ podatek ten został wykazany na fakturze pomimo okoliczności, że zamiast zasad dotyczących zwykłego systemu VAT to przepisy dotyczące mechanizmu odwrotnego obciążenia VAT miały zastosowanie do dostawy dokonanej przez tego dostawcę w ramach działalności gospodarczej podlegającej VAT, oznaczałaby nałożenie na niego obciążenia podatkowego z naruszeniem zasady neutralności VAT.
- 31 Ponadto zasady skuteczności i proporcjonalności również stoją na przeszkodzie uregulowaniu lub praktyce administracyjnej takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym.
- 32 W odniesieniu do zasady skuteczności, która wymaga, aby przepis krajowego prawa procesowego nie powodował, iż wykonywanie uprawnień przyznanych jednostkom na mocy prawa Unii stało się praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, z orzecznictwa Trybunału wynika, że możliwość złożenia wniosku o zwrot VAT bez żadnego ograniczenia w czasie byłaby sprzeczna z zasadą pewności prawa, zgodnie z którą podatnik nie może być w nieskończoność narażony na kwestionowanie jego sytuacji podatkowej w zakresie praw i obowiązków względem organów podatkowych. Trybunał uznał również za zgodne z prawem Unii ustalenie pod rygorem prekluzji rozsądnych terminów wniesienia skargi w interesie pewności prawa, która chroni jednocześnie odnośnego podatnika i odnośny organ

administracyjny. Terminy takie nie czynią bowiem praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywania uprawnień przyznanych przez porządek prawny Unii, nawet jeżeli z definicji upływ tych terminów powoduje odrzucenie w całości lub w części wniesionej skargi (zob. podobnie wyrok z dnia 14 lutego 2019 r., *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, pkt 41, 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 33 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w sprawie w postępowaniu głównym organy podatkowe i sąd orzekający w pierwszej instancji odmówiły dostawcy prawa do skorzystania, w terminie pięciu lat, z krajowych przepisów podatkowych regulujących możliwość uzyskania zwrotu VAT błędnie wykazanego na fakturze i zapłaconego w drodze korekty wystawionych przez niego faktur z tego względu, że zgodnie z rozpatrywanymi w postępowaniu głównym przepisami krajowymi, do celów tego zwrotu, dostawca ten powinien był skorzystać z możliwości zakwestionowania pierwszej decyzji podatkowej, zanim stała się ona ostateczna.
- 34 Niemniej, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 47 opinii, chociaż przepisy krajowe przewidują, że do celów wniesienia odwołania podatnikowi przysługuje termin 30 dni od dnia doręczenia decyzji podatkowej, podatnik ów może jednak dysponować jedynie bardzo krótkim terminem na złożenie takiego odwołania, a nawet środek ten może ulec przedawnieniu, jeżeli okoliczności, na podstawie których możliwe jest zaskarżenie tej decyzji podatkowej, zostają ujawnione po wydaniu rzeczony decyzji, w związku z czym wykonanie prawa do odliczenia VAT przez podatnika staje się praktycznie niemożliwe lub co najmniej nadmiernie utrudnione. W niniejszej sprawie, zgodnie z informacjami, którymi dysponuje Trybunał, poprzednik spółki Terracult miał zaledwie kilka dni, aby skutecznie zaskarżyć pierwszą decyzję podatkową w ramach otwartej dla niego procedury wnoszenia odwołań.
- 35 W tych okolicznościach zasada skuteczności stoi na przeszkodzie takim przepisom krajowym lub krajowej praktyce administracyjnej, ponieważ mogą one pozbawić podatnika możliwości dokonania korekty faktur dotyczących niektórych z dokonanych przez niego transakcji i powołania się na nie w celu uzyskania zwrotu VAT nienależnie wykazanego na fakturze i zapłaconego przez tego podatnika, mimo że nie upłynął jeszcze przewidziany w tych przepisach pięcioletni termin zawity (zob. analogicznie wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 40).
- 36 W odniesieniu do wątpliwości sądu odsyłającego dotyczących zasady proporcjonalności należy przypomnieć, że ustawodawca krajowy ma możliwość obwarowania formalnych obowiązków podatników sankcjami o takim charakterze, aby zachęcały one tych podatników do wykonywania wspomnianych obowiązków, w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania systemu VAT, oraz że tym samym byłoby możliwe zastosowanie pieniężnej sankcji administracyjnej wobec podatnika, którego wniosek o zwrot nienależnie zapłaconego VAT wynika z jego własnego zaniedbania (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 48, 49).
- 37 Należy zauważyć, iż – w przypadku wykazania zaniedbania ze strony podatnika, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego – dane państwo członkowskie powinno ustanawiać przepisy, które umożliwiając skuteczne osiągnięcie celu zamierzonego przez uregulowanie krajowe, jednocześnie w jak najmniejszym stopniu zagrażają zasadom ustanowionym w prawie Unii, takim jak zasada neutralności VAT. W związku z tym, biorąc pod uwagę miejsce, jakie zasada ta zajmuje we wspólnym systemie VAT, sankcja polegająca na całkowitej odmowie prawa do uzyskania zwrotu VAT błędnie wykazanego na fakturze i nienależnie zapłaconego wydaje się nieproporcjonalna (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 50, 51 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 38 Należy również dodać, że – jak podkreślił rząd rumuński – należy odmówić prawa do zwrotu VAT, jeżeli prawo to jest przywoływane w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie. Zwalczenie oszustw i ewentualnych nadużyć stanowi bowiem cel znany i wspierany przez dyrektywę VAT, a podmioty prawa nie mogą powoływać się na normy prawa Unii w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie (zob. podobnie wyrok z dnia 3 października 2019 r., *Altic*, C-329/18, EU:C:2019:831, pkt 29).

i przytoczone tam orzecznictwo). Jednakże w niniejszej sprawie sąd odsyłający w żaden sposób nie wskazał we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na istnienie oszustwa lub nadużycia.

- 39 W świetle całości powyższych rozważań na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, iż przepisy dyrektywy VAT oraz zasady neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym lub krajowej praktyce administracyjnej niepozwalającym podatnikowi, który dokonał transakcji, które następnie okazały się objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia VAT, na skorygowanie faktur związanych z tymi transakcjami i na powołanie się na nie przy dokonywaniu korekty wcześniejszej deklaracji podatkowej lub przy składaniu nowej deklaracji podatkowej uwzględniającej dokonaną w ten sposób korektę w celu uzyskania zwrotu VAT nienależnie wykazanego na fakturach i uiszczonego przez tego podatnika, ze względu na to, że okres, w którym transakcje te zostały dokonane, był już przedmiotem kontroli podatkowej, po zakończeniu której właściwy organ podatkowy wydał decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, która – ponieważ nie została zakwestionowana przez tego podatnika – stała się ostateczna.

W przedmiocie kosztów

- 40 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 (piąta izba) orzeka, co następuje:

Przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r., oraz zasady neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym lub krajowej praktyce administracyjnej niepozwalającym podatnikowi, który dokonał transakcji, które następnie okazały się objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia podatkiem od wartości dodanej (VAT), na skorygowanie faktur związanych z tymi transakcjami i na powołanie się na nie przy dokonywaniu korekty wcześniejszej deklaracji podatkowej lub przy składaniu nowej deklaracji podatkowej uwzględniającej dokonaną w ten sposób korektę w celu uzyskania zwrotu VAT nienależnie wykazanego na fakturach i uiszczonego przez tego podatnika, ze względu na to, że okres, w którym transakcje te zostały dokonane, był już przedmiotem kontroli podatkowej, po zakończeniu której właściwy organ podatkowy wydał decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, która – ponieważ nie została zakwestionowana przez tego podatnika – stała się ostateczna.

Podpisy