



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 17 grudnia 2020 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Zwrot VAT – Dyrektywa 2008/9/WE – Artykuł 8 ust. 2 lit. d) – Artykuł 15 – Podanie numeru faktury – Wniosek o zwrot

W sprawie C-346/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 13 lutego 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 maja 2019 r., w postępowaniu:

Bundeszentralamt für Steuern

przeciwko

Y-GmbH,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

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

rzecznik generalny: E. Tanchev,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Y-GmbH – G. Thurmayer, Steuerberater, oraz S. Ledermüller, Steuerberaterin,
- w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller oraz S. Eisenberg, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė oraz R. Pethke, w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

* Język postępowania: niemiecki.

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 8 ust. 2 lit. d) i art. 15 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), zmienionej dyrektywą Rady 2010/66/UE z dnia 14 października 2010 r. (Dz.U. 2010, L 275, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą 2008/9”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania toczącego się pomiędzy Bundeszentralamt für Steuern (federalnym urzędem skarbowym, Niemcy) a Y-GmbH w przedmiocie odmowy zwrotu podatku od wartości dodanej (VAT), z jaką spotkała się ta spółka.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2006/112

- 3 Artykuł 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), zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11) (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112”), stanowi:

„Wszyscy podatnicy, którzy [...] 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”.

- 4 Zgodnie z brzmieniem art. 171 ust. 1 tej dyrektywy:

„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”.

- 5 Artykuł 178 lit. a) rzeczony dyrektywy stanowi, że w celu skorzystania z prawa do odliczenia, w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług, podatnik musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6 tej dyrektywy.

- 6 Artykuł 226 dyrektywy 2006/112, znajdujący się w sekcji 4 rozdziału 3 tytułu XI, brzmi następująco:

„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:

[...]

- 2) kolejny numer, nadany w ramach jednej lub kilku serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;

[...]”.

Dyrektywa 2008/9

7 Artykuł 1 dyrektywy 2008/9 stanowi:

„Niniejsza dyrektywa określa szczegółowe zasady zwrotu [VAT] przewidzianego w art. 170 dyrektywy [2006/112]”.

8 Artykuł 2 tej dyrektywy głosi:

„Na użytek niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:

[...]

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

9 Artykuł 3 dyrektywy 2008/9 przewiduje:

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

- a) podczas okresu zwrotu podatnik ten nie miał na terytorium państwa członkowskiego zwrotu siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, z których dokonywano transakcji gospodarczych, albo, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, nie miał tam stałego miejsca zamieszkania ani zwykłego miejsca pobytu;
- b) podczas okresu zwrotu podatnik ten nie dostarczał żadnych towarów ani nie świadczył usług uważanych za dostarczane lub świadczone w państwie członkowskim zwrotu, z wyjątkiem następujących transakcji:
 - (i) dostawy usług transportu i usług pomocniczych do takich usług, zwolnionych zgodnie z art. 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 lub 160 dyrektywy [2006/112];
 - (ii) dostawy towarów i usług na rzecz osoby zobowiązanej do zapłaty VAT zgodnie z art. 194–197 i art. 199 dyrektywy [2006/112]”.

10 Zgodnie z art. 5 wspomnianej dyrektywy:

„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];
- b) transakcji na rzecz osoby zobowiązanej do zapłaty VAT zgodnie z art. 194–197 i art. 199 dyrektywy [2006/112], na zasadach stosowanych w państwie członkowskim zwrotu.

Bez uszczerbku dla art. 6, na użytek niniejszej dyrektywy prawo do zwrotu podatku naliczonego określa się zgodnie z dyrektywą [2006/112], na zasadach stosowanych w państwie członkowskim zwrotu”.

11 Artykuł 7 tej samej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„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”.

12 Artykuł 8 ust. 2 dyrektywy 2008/9 stanowi:

„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];
- c) z wyjątkiem przypadku importu, prefiks państwa członkowskiego zwrotu zgodnie z art. 215 dyrektywy [2006/112];
- 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, wyrażona w walucie państwa członkowskiego zwrotu;
- g) w stosownych przypadkach, proporcja podlegająca odliczeniu, obliczona zgodnie z art. 6, wyrażona jako wartość procentowa;
- h) rodzaj nabytych towarów i usług, określony przy użyciu kodów z art. 9”.

13 Artykuł 10 tej dyrektywy głosi:

„W przypadku gdy podstawa opodatkowania podana na fakturze lub dokumencie importowym wynosi 1000 EUR lub więcej lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej, państwo członkowskie zwrotu, bez uszczerbku dla wniosków o dodatkowe informacje na mocy art. 20, może wymagać, aby wraz z wnioskiem o zwrot wnioskodawca przedłożył drogą elektroniczną kopię faktury lub dokumentu importowego. W przypadku gdy faktura dotyczy paliwa, próg wynosi 250 EUR lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej”.

14 Artykuł 15 omawianej dyrektywy przewiduje:

„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.

[...]

2. Państwo członkowskie siedziby bezzwłocznie przesyła wnioskodawcy elektroniczne potwierdzenie otrzymania wniosku”.

15 Zgodnie z art. 20 tej dyrektywy:

„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”.

Prawo niemieckie

16 Artykuł 61 ust. 1 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku obrotowym), w wersji mającej zastosowanie do roku podatkowego rozpatrywanego w postępowaniu głównym, a mianowicie do roku obrotowego 2012, ma następujące brzmienie:

„Przedsiębiorca mający siedzibę w pozostałej części [Unii] przekazuje federalnemu urzędowi skarbowemu, za pośrednictwem portalu elektronicznego utworzonego w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę przedsiębiorca, elektroniczny wniosek o zwrot, zgodnie z zarządzeniem w sprawie przekazywania danych podatkowych, obejmujący wszystkie dane regulacyjne”.

17 Ten sam artykuł stanowi w ust. 2, że „wniosek o zwrot składa się w terminie dziewięciu miesięcy od końca roku kalendarzowego, w którym powstało prawo do jego złożenia”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

18 W dniu 29 października 2012 r. Y, spółka z siedzibą w Austrii, wystąpiła do federalnego urzędu skarbowego z wnioskiem o zwrot nadwyżki podatku naliczonego za okres od lipca do września 2012 r., za pośrednictwem portalu elektronicznego udostępnionego w państwie członkowskim jej siedziby.

19 Na wypełnionym przez Y formularzu wniosku numery podane jako numery faktur nie stanowiły, w odniesieniu do każdej odnośnej usługi lub każdego odnośnego towaru, kolejnych numerów faktury, lecz inne numery, które odsyłały do danej faktury.

20 Decyzją z dnia 25 stycznia 2013 r. federalny urząd skarbowy odrzucił wnioski o zwrot dotyczące faktur, o których mowa w poprzednim punkcie.

21 W dniu 8 lutego 2013 r. Y złożyła sprzeciw od powyższej decyzji.

22 Sprzeciw ten został oddalony przez federalny urząd skarbowy decyzją z dnia 7 stycznia 2014 r.

- 23 Aby uzasadnić oddalenie sprzeciwu, federalny urząd skarbowy wskazał, że Y nie złożyła wniosku o zwrot, zgodnie z wymogami prawnymi, w wyznaczonym terminie, czyli przed dniem 30 września 2013 r. W tym względzie federalny urząd skarbowy podniósł, że przed upływem tego terminu trzykrotnie pouczył on Y, że numery faktur wskazane we wniosku nie były zgodne z wymogami prawnymi.
- 24 Wyrokiem z dnia 14 września 2016 r. Finanzgericht Köln (sąd finansowy w Kolonii, Niemcy), rozpatrujący środek zaskarżenia od powyższej decyzji oddalającej sprzeciw, uwzględnił wniosek Y ze względu na to, po pierwsze, że podanie we wniosku numeru referencyjnego znajdującego się na fakturach obok kolejnego numeru tych faktur spełnia przesłanki formalne wymagane do złożenia wniosku o zwrot, a po drugie, iż brak numeru faktury nie powoduje nieważności wniosku o zwrot VAT, ponieważ nie można go uznać za „pozbawiony treści”.
- 25 Federalny urząd skarbowy wniósł przeciwko temu wyrokowi rewizję do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy), podnosząc, że orzeczenie Finanzgericht Köln (sądu finansowego w Kolonii) narusza art. 8 ust. 2 dyrektywy 2008/9.
- 26 Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) zastanawia się przede wszystkim nad kwestią, czy termin „numer faktury” zawarty w art. 8 ust. 2 lit. d) dyrektywy 2008/9 można interpretować w ten sposób, że obejmuje on numer referencyjny faktury, który widnieje na fakturze i stanowi dodatkowe kryterium porządkowe oprócz numeru faktury.
- 27 W tym względzie wskazuje on, że zasada neutralności VAT wymaga, aby termin „numery faktury” zawarty w art. 8 ust. 2 lit. d) dyrektywy 2008/9 interpretować w ten sposób, iż w kontekście wniosku o zwrot wystarczające jest wskazanie innego jasnego i szerszego kryterium porządkowego, podanego w tym wniosku.
- 28 To samo odnosi się do zasady proporcjonalności. Zdaniem bowiem sądu odsyłającego „w przypadku podania we wniosku numeru referencyjnego wymogi art. 8 ust. 2 lit. d) dyrektywy 2008/9 [...] są również spełnione, jak ma to miejsce w niniejszej sprawie, ponieważ pozwala to [federalnemu urzędowi skarbowemu] na wyraźne przyporządkowanie odnośnej faktury w ramach rozpatrywania wniosku o zwrot VAT”.
- 29 Niemniej jednak podnosi on, że – jak orzekł już Trybunał – prawo do odliczenia VAT jest uzależnione od spełnienia wymogów zarówno materialnych, jak i formalnych, co oznacza, iż w celu uzyskania zwrotu znaczenie powinien mieć jedynie kolejny numer w rozumieniu art. 226 pkt 2 dyrektywy 2006/112. Sąd ten dodaje jednak, że chociaż podanie takiego numeru jest odpowiednie dla osiągnięcia celu polegającego na wyraźnym przyporządkowaniu faktury, to nie jest ono konieczne.
- 30 W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) zastanawia się nad kwestią, czy wniosek o zwrot uważa się za formalnie kompletny i złożony w terminie, w sytuacji gdy odnosi się on do numerów faktury nadanych przez wnioskującego o zwrot, a nie do kolejnych numerów.
- 31 W tym względzie uważa on, że warunkiem ważności wniosku o zwrot naliczonego VAT nie jest prawidłowość treści tego wniosku, lecz jego kompletność pod względem formalnym. Oznacza to, że wniosek o zwrot odnoszący się do numeru faktury nadanego przez wnioskodawcę jest wprawdzie nieprawidłowy, lecz nie jest on niekompletny.
- 32 Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) zastanawia się wreszcie nad kwestią, czy należy uwzględnić fakt, że popełnienie błędu należy częściowo przypisać federalnemu urzędowi skarbowemu, którego formularze wniosków o zwrot VAT odnoszą się do ogólnego tytułu „numer pokwitowania”, a nie do „numeru faktury”.

33 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy wykładni art. 8 ust. 2 lit. d) dyrektywy 2008/9 [...], zgodnie z którym we wniosku o zwrot dla każdego państwa członkowskiego zwrotu i dla każdej faktury należy podać między innymi numer faktury, należy dokonywać w taki sposób, że wystarczające jest również podanie numeru referencyjnego faktury, który widnieje na fakturze i stanowi dodatkowe kryterium porządkowe oprócz numeru faktury?
- 2) W przypadku udzielenia na powyższe pytanie odpowiedzi przeczącej: czy wniosek o zwrot, w którym zamiast numeru faktury podany został numer referencyjny faktury, uznaje się za formalnie kompletny i złożony w terminie w rozumieniu art. 15 ust. 1 zdanie drugie dyrektywy 2008/9?
- 3) Czy przy udzielaniu odpowiedzi na pytanie drugie należy uwzględnić, że podatnik niemający siedziby w państwie członkowskim zwrotu, z perspektywy rozsądnego wnioskodawcy, z uwagi na utworzenie portalu elektronicznego w państwie siedziby i formularza państwa członkowskiego zwrotu mógł zakładać, że dla prawidłowego, a w każdym razie formalnie kompletnego i terminowego złożenia wniosku wystarczające jest wpisanie innego numeru porządkowego niż numer faktury, aby umożliwić przyporządkowanie faktury, której dotyczy wniosek?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 34 Poprzez pytania pierwsze i drugie, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 8 ust. 2 lit. d) i art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9 należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy wniosek o zwrot VAT nie zawiera kolejnego numeru faktury, ale zawiera inny numer umożliwiający identyfikację tej faktury, a tym samym danego towaru lub danej usługi, organ podatkowy państwa członkowskiego zwrotu jest zobowiązany uznać ten wniosek za „złożony” w rozumieniu art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9 oraz rozpatrzyć ów wniosek.
- 35 Na wstępie należy przypomnieć, że art. 170 i 171 dyrektywy 2006/112 oraz art. 3 i 5 dyrektywy 2008/9 regulują materialne przesłanki prawa do zwrotu VAT [wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (zwrot VAT – faktury), C-371/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 76].
- 36 W tym względzie Trybunał wyjaśnił już, że prawo podatnika mającego siedzibę w jednym 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 jego rzecz przez dyrektywę 2006/112 prawa do odliczenia podatku naliczonego w jego własnym państwie członkowskim [zob. podobnie wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (zwrot VAT – faktury), C-371/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 78 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 37 Artykuł 171 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przewiduje, że „[z]wrot 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”. Z kolei dyrektywa 2008/9 zawiera szereg odniesień do dyrektywy 2006/112 w celu sprecyzowania treści prawa do zwrotu.
- 38 Zgodnie z art. 15 ust. 1 akapit pierwszy zdanie drugie dyrektywy 2008/9 wniosek uznaje się za złożony dopiero wtedy, gdy wnioskodawca przedstawił wszystkie informacje wymagane na mocy art. 8, 9 i 11 tej dyrektywy.

- 39 W tym względzie należy zauważyć, że z lektury art. 8 ust. 2 lit. d) dyrektywy 2008/9 wynika, iż posługując się wyrażeniem „numer faktury”, prawodawca Unii odniósł się do tylko do jednego numeru, z wyłączeniem innych.
- 40 W tym kontekście należy zauważyć, że istnieje ścisły związek pomiędzy dyrektywą 2006/112 a dyrektywą 2008/9, przez co istotnemu pojęciu systemu VAT nie można przypisywać odmiennego znaczenia w zależności od tego, w której dyrektywie zostało ono zawarte.
- 41 Tymczasem wśród danych, które dla celów VAT muszą znajdować się obowiązkowo na wystawionych fakturach, art. 226 pkt 2 dyrektywy 2006/112 przewiduje „kolejny numer [...], który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę”.
- 42 Wynika stąd, że numer faktury, o którym mowa w art. 8 ust. 2 lit. d) dyrektywy 2008/9, odsyła do kolejnego numeru który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę.
- 43 Niemniej jednak brak wskazania takiego numeru faktury we wniosku o zwrot nie może prowadzić do odrzucenia tego wniosku, w sytuacji gdyby takie odrzucenie naruszało zasadę neutralności podatkowej lub zasadę proporcjonalności.
- 44 W istocie, pomimo znaczenia, jakie ma użycie kolejnego numeru faktury dla prawidłowego funkcjonowania systemu VAT, wymóg ten pozostaje warunkiem formalnym, który w pewnych okolicznościach powinien ustąpić pierwszeństwa zastosowaniu materialnych przesłanek prawa do zwrotu, zgodnie z zasadami neutralności i proporcjonalności (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, pkt 41, 42).
- 45 Zgodnie z orzecnictwem Trybunału prawo do zwrotu – podobnie jak prawo do odliczenia – stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu 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 całkowitą neutralność obciążeń podatkowych działalności gospodarczej, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że działalność ta co do zasady sama podlega opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 2 maja 2019 r., Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 46 Prawo do odliczenia, a w konsekwencji prawo do zwrotu, stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Prawo to jest wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku [zob. podobnie wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (zwrot VAT – faktury), C-371/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 79 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 47 Podstawowa zasada neutralności wymaga, by prawo do odliczenia lub zwrotu naliczonego VAT zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymogów formalnych [wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (zwrot VAT – faktury), C-372/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 80 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 48 Może być jednak inaczej w przypadku, gdy naruszenie takich wymogów formalnych skutkuje uniemożliwieniem dostarczenia niezbitych dowodów na spełnienie owych wymogów materialnych [wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (zwrot VAT – faktury), C-555/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 81 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 49 Należy zaś przypomnieć, że zgodnie z art. 20 wspomnianej dyrektywy, jeżeli państwo członkowskie zwrotu uważa, iż 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.

- 50 Przepis ten zostałby w znacznym stopniu pozbawiony skuteczności (effet utile), gdyby państwo członkowskie mogło natychmiastowo odrzucić wniosek o zwrot, bez względu na to, że numer umożliwiający identyfikację faktury został zawarty we wniosku.
- 51 W takim przypadku zasada neutralności i zasada proporcjonalności wymagają, aby organ podatkowy państwa członkowskiego zwrotu uznał wniosek za „złożony” w rozumieniu art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9, oraz, korzystając z możliwości przewidzianej w art. 20 ust. 1 tej dyrektywy, zażądał dodatkowych informacji, które mogą obejmować przekazanie kolejnego numeru faktury [wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (zwrot VAT – faktury), C-555/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 88].
- 52 Natomiast w przypadku, gdy państwo członkowskie, podobnie jak Republika Federalna Niemiec, jak wynika z wyroku z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (zwrot VAT – faktury) (C-371/19, niepublikowanego, EU:C:2020:936, pkt 74), skorzystało z możliwości przewidzianej w art. 10 dyrektywy 2008/9, wymagając od wnioskodawcy, aby wraz z wnioskiem o zwrot przedłożył kopię faktury, która jest dostępna organowi podatkowemu, organ ten jest zobowiązany rozpatrzyć ten wniosek bez żądania dodatkowych informacji dotyczących kolejnego numeru tej faktury.
- 53 Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem, jeżeli organ podatkowy dysponuje danymi koniecznymi dla ustalenia, że podatnik jest płatnikiem VAT, nie może on nakładać dodatkowych warunków, które mogłyby skutkować praktycznym uniemożliwieniem wykonania prawa do odliczenia lub zwrotu VAT [wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (zwrot VAT – faktury), C-555/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 82 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 54 Tak jest w szczególności w przypadku, gdy organ podatkowy dysponuje już oryginałem lub kopią danej faktury na podstawie dyrektywy 2008/9.
- 55 Po pierwsze, na podstawie art. 10 dyrektywy 2008/9, w przypadku gdy podstawa opodatkowania podana na fakturze wynosi 1000 EUR lub więcej lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej, przy czym w przypadku gdy faktura dotyczy paliwa, próg ten wynosi 250 EUR lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej, państwa członkowskie mogą wymagać, aby wraz z wnioskiem o zwrot wnioskodawca przedłożył kopię faktury.
- 56 Po drugie, zgodnie z art. 20 ust. 1 akapit trzeci wspomnianej dyrektywy, w przypadku gdy państwo członkowskie zwrotu ma uzasadnione wątpliwości co do ważności lub rzetelności konkretnego wniosku, może ono zażądać przedstawienia oryginału lub kopii stosownej faktury uzasadniającej wniosek, bez uwzględniania progów określonych w owym art. 10
- 57 Z wyjątkiem przypadków, w których oryginał lub kopia faktury są już dostępne organowi podatkowemu, organ ten może zażądać od wnioskodawcy podania kolejnego numeru tej faktury, a jeżeli nie spełni on tego żądania w terminie jednego miesiąca, o którym mowa w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9, wspomniany organ jest uprawniony do odrzucenia wniosku o zwrot VAT.
- 58 W świetle całości powyższych rozważań na pytania pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, że art. 8 ust. 2 lit. d) i art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9 należy interpretować w ten sposób, iż w przypadku gdy wniosek o zwrot VAT nie zawiera kolejnego numeru faktury, ale zawiera inny numer umożliwiający identyfikację tej faktury, a tym samym danego towaru lub danej usługi, organ podatkowy państwa członkowskiego zwrotu jest zobowiązany uznać ten wniosek za „złożony” w rozumieniu art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9 oraz rozpatrzyć go. W ramach rozpatrywania tego wniosku, i z wyjątkiem przypadków, w których oryginał lub kopia faktury są już dostępne organowi podatkowemu, organ ten

może zażądać od wnioskodawcy podania kolejnego numeru, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę, a jeżeli nie spełni on tego żądania w terminie jednego miesiąca, o którym mowa w art. 20 ust. 2 tej dyrektywy, wspomniany organ jest uprawniony do odrzucenia wniosku o zwrot.

- 59 W tym kontekście nie ma potrzeby badania elementów wymienionych przez sąd odsyłający w pytaniu trzecim.

W przedmiocie kosztów

- 60 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:

Artykuł 8 ust. 2 lit. d) i art. 15 ust. 1 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, zmienionej dyrektywą Rady 2010/66/UE z dnia 14 października 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy wniosek o zwrot podatku od wartości dodanej nie zawiera kolejnego numeru faktury, ale zawiera inny numer umożliwiający identyfikację tej faktury, a tym samym danego towaru lub danej usługi, organ podatkowy państwa członkowskiego zwrotu jest zobowiązany uznać ten wniosek za „złożony” w rozumieniu art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9, zmienionej dyrektywą 2010/66, oraz rozpatrzyć go. W ramach rozpatrywania tego wniosku, i z wyjątkiem przypadków, w których oryginał lub kopia faktury są już dostępne organowi podatkowemu, organ ten może zażądać od wnioskodawcy podania kolejnego numeru, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę, a jeżeli nie spełni on tego żądania w terminie jednego miesiąca, o którym mowa w art. 20 ust. 2 tej dyrektywy 2008/9, zmienionej dyrektywą 2010/66, wspomniany organ jest uprawniony do odrzucenia wniosku o zwrot.

Podpisy