



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 21 października 2021 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 167–171 i art. 178 lit. a) – Prawo do odliczenia VAT – Zwrot VAT na rzecz podatników mających siedzibę w innym państwie członkowskim niż państwo członkowskie zwrotu – Posiadanie faktury – Dyrektywa 2008/9/WE – Odrzucenie wniosku o zwrot – „Wyksięgowanie” faktury przez dostawcę – Wystawienie nowej faktury – Nowy wniosek o zwrot – Odrzucenie

W sprawie C-80/20

mającej za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunalul București (sąd okręgowy w Bukareszcie, Rumunia) postanowieniem z dnia 19 grudnia 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 12 lutego 2020 r., w postępowaniu:

Wilo Salmson France SAS

przeciwko

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

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

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Wilo Salmson Francja SAS – C. Apostu, avocată,

* Język postępowania: rumuński.

– w imieniu rządu rumuńskiego – E. Gane oraz R.I. Hațieganu, w charakterze pełnomocników,
– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia oraz R. Lyal, w charakterze pełnomocników,
po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 22 kwietnia 2021 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 167 i 178 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 VAT”) oraz art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.U. 2008, L 44, s. 23).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Wilo Salmson France SAS (zwaną dalej „Wilo Salmson”) a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (krajową agencją administracji podatkowej – regionalną dyrekcją generalną ds. finansów publicznych w Bukareszcie, Rumunia) i Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (krajową agencją administracji podatkowej – regionalną dyrekcją generalną ds. finansów publicznych w Bukareszcie – organem podatkowym dla podatników niebędących rezydentami, Rumunia) (zwanymi dalej łącznie „organami podatkowymi”) w przedmiocie decyzji oddalającej wniosek o zwrot podatku od wartości dodanej (VAT) złożonego przez Wilo Salmson w 2015 r. w związku z nabyciem towarów dokonany w 2012 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

- 3 Artykuł 62 dyrektywy VAT definiuje do celów tej dyrektywy „zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego” jako „zdarzenie, w wyniku którego zostają spełnione prawne przesłanki wymagalności VAT”, a „wymagalność podatku” oznacza sytuację, „gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do żądania zapłaty podatku od osoby zobowiązanej do jego uiszczenia, nawet jeśli termin płatności może zostać odroczone”.
- 4 Artykuł 63 tej dyrektywy wyjaśnia, że „[z]darzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce a VAT staje się wymagalny, w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

5 Artykuł 167 wspomnianej dyrektywy przewiduje: „Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

6 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;

[...]”.

7 Zgodnie z art. 169 dyrektywy VAT:

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

a) transakcji podatnika związanych z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, dokonywanych poza terytorium państwa członkowskiego, w którym podatek jest należny lub został zapłacony, w odniesieniu do których VAT podlegałyby odliczeniu, gdyby zostały one dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego;

[...]”.

8 Artykuł 170 tej dyrektywy 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;

[...]”.

9 Artykuł 171 wspomnianej dyrektywy przewiduje w ust. 1, 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]”.

10 Artykuł 178 lit. a) tej dyrektywy wyjaśnia:

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

a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6 [...]”.

11 Przed zmianą dokonaną przez dyrektywę 2010/45 art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 przewidywał:

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

a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240 [...]”.

12 Artykuł 179 dyrektywy VAT stanowi w akapicie pierwszym:

„Podatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy kwoty VAT dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178”.

13 Tytuł X tej dyrektywy, zatytułowany „Odliczenia”, zawiera rozdział 5, dotyczący korekty odliczeń. W rozdziale tym art. 185 wspomnianej dyrektywy wyjaśnia w ust. 1:

„Korekta jest dokonywana w szczególności w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia, na przykład w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny”.

14 W tym samym rozdziale art. 186 owej dyrektywy wskazuje, że „[p]aństwa członkowskie określają szczegółowe przepisy wykonawcze dla art. 184 i 185”.

15 Artykuł 218 dyrektywy VAT, znajdujący się w rozdziale 3, zatytułowanym „Fakturowanie”, tytułu XI dyrektywy VAT, dotyczącego obowiązków podatników i niektórych osób niebędących podatnikami, przewiduje:

„Do celów niniejszej dyrektywy państwa członkowskie uznają za faktury dokumenty lub noty w formie papierowej lub w formie elektronicznej, które spełniają warunki określone w niniejszym rozdziale”.

16 Zgodnie z art. 219 tej dyrektywy:

„Każdy dokument lub notę, która zmienia fakturę pierwotną i odnosi się do niej w sposób wyraźny i jednoznaczny, uznaje się za fakturę”.

Dyrektywa 2008/9

17 Artykuł 1 dyrektywy 2008/9 stanowi, że dyrektywa ta „określa szczegółowe zasady zwrotu [VAT], przewidzianego w art. 170 [dyrektywy VAT], podatnikom niemającym siedziby na terytorium państwa członkowskiego zwrotu, którzy spełniają warunki określone w art. 3”.

18 Artykuł 2 tej dyrektywy zawiera następujące definicje:

„Na użytek niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:

[...]

3) »okres zwrotu« oznacza okres, o którym mowa w art. 16, objęty wnioskiem o zwrot podatku;

[...]

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

19 Artykuł 3 wspomnianej dyrektywy wyjaśnia, że ma ona zastosowanie do wszystkich podatników niemających siedziby w państwie członkowskim zwrotu, którzy spełniają wymienione w tym artykule warunki.

20 Artykuł 5 tej dyrektywy stanowi:

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

a) transakcji, o których mowa w art. 169 lit. a) i b) dyrektywy [VAT];

[...]

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

21 Artykuł 8 dyrektywy 2008/9 stanowi w ust. 2:

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

[...]

d) data i numer faktury lub dokumentu importowego;

[...]”.

22 Artykuł 10 tej dyrektywy stanowi:

„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”.

23 Zgodnie z art. 13 akapit pierwszy rzeczony dyrektywy:

„Jeżeli po przedłożeniu wniosku o zwrot proporcja podlegająca odliczeniu zostanie skorygowana zgodnie z art. 175 [dyrektywy VAT], wnioskodawca dokonuje korekty kwoty, o zwrot której się ubiegał lub której zwrot już uzyskał”.

24 Artykuł 14 tej dyrektywy przewiduje w ust. 1 lit. a):

„Wniosek o zwrot odnosi się do następujących transakcji:

a) zakupu towarów lub usług, który został zafakturowany w okresie zwrotu, pod warunkiem że VAT stał się wymagalny w momencie fakturowania lub wcześniej, lub w odniesieniu do którego VAT stał się wymagalny w okresie zwrotu, pod warunkiem że zakup ten został zafakturowany zanim podatek stał się wymagalny [...]”.

25 Artykuł 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9 stanowi:

„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”.

26 Artykuł 20 owej dyrektywy 2008/9 wskazuje:

„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 [...] dodatkowych informacji, w szczególności od wnioskodawcy lub właściwych organów państwa członkowskiego siedziby [...].

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

[...]

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”.

27 Zgodnie z art. 23 wspomnianej dyrektywy:

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

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

[...]”.

Prawo rumuńskie

28 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawa nr 571/2003 o kodeksie podatkowym) (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r.) w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych postępowania głównego (zwana dalej „kodeksem podatkowym”), stanowiła w art. 145 ust. 2:

„2. Każdy podatnik ma prawo do odliczenia podatku związanego z nabyciem, jeśli jest ono wykorzystywane do celów następujących transakcji:

a) opodatkowanych transakcji;

b) transakcji wynikających z działalności gospodarczej, w odniesieniu do których uważa się, że miejsce dostawy lub świadczenia usług znajduje się za granicą, w przypadku gdy podatek podlegałby odliczeniu, gdyby transakcje te zostały dokonane w Rumunii;

[...]”.

29 Artykuł 146 kodeksu podatkowego przewidywał ust. 1 lit. a):

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

a) w odniesieniu do podatku należnego lub zapłaconego z tytułu towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez podatnika, podatnik musi posiadać fakturę wystawioną zgodnie z postanowieniami art. 155 [...]”.

30 Artykuł 147² ust. 1 lit. a) tego kodeksu stanowił, że „podatnik niemający siedziby w Rumunii, lecz mający siedzibę w innym państwie członkowskim, który nie jest zidentyfikowany oraz nie podlega obowiązkowi identyfikacji do celów VAT w Rumunii, może skorzystać ze zwrotu [VAT] zapłaconego w związku z importem i zakupem towarów lub usług w Rumunii”.

31 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (dekret rządowy nr 44/2004) (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 112 z dnia 6 lutego 2004 r.) zatwierdza przepisy wykonawcze do kodeksu podatkowego, które znajdują się w załączniku do tego dekretu. W wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym przepisy te (zwane dalej „przepisami wykonawczymi”) odnoszą się w pkt 49 do obowiązującego wówczas art. 147² kodeksu podatkowego. Ów punkt 49 wskazuje w ust. 1:

„Zgodnie z art. 147² ust. 1 lit. a) kodeksu podatkowego każdy podatnik mający siedzibę nie w Rumunii, lecz w innym państwie członkowskim, może skorzystać ze zwrotu [VAT] zapłaconego z tytułu importu i zakupu towarów lub usług dokonanego w Rumunii”.

32 Wspomniany pkt 49 w ust. 15 lit. a) precyzuje, że wniosek o zwrot dotyczy „nabycia towarów lub usług zafakturowanych w okresie zwrotu, zapłaconych do dnia złożenia wniosku o zwrot” oraz że „[f]aktury, które nie zostały zapłacone do dnia złożenia wniosku o zwrot, są uwzględniane we wnioskach o zwrot odnoszących się do okresów, w których zostały one zapłacone”.

- 33 Punkt 49 ust. 16 przepisów wykonawczych wskazuje, że „[p]oza transakcjami, o których mowa w ust. 15, wnioski o zwrot może również odnosić się do faktur lub dokumentów importowych niebędących przedmiotem wcześniejszych wniosków o zwrot i dotyczących transakcji dokonanych w ciągu danego roku kalendarzowego”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 34 W 2012 r. Pompes Salmson SAS, której siedziba działalności gospodarczej znajduje się we Francji, nabyła od ZES Zollner Electronic SRL (zwaną dalej „Zollner”), która ma siedzibę i została zarejestrowana do celów VAT w Rumunii, maszyny produkcyjne. Ponieważ Pompes Salmson oddała owe maszyny do dyspozycji Zollner, aby spółka ta mogła wytworzyć towary, które następnie miały zostać jej dostarczone, maszyny te nie opuściły terytorium Rumunii.
- 35 W tym samym roku spółka Zollner wystawiła odpowiadające tym zakupom faktury zawierające VAT. Pompes Salmson wystąpiła o zwrot VAT zapłaconego w Rumunii w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 2012 r., zgodnie z dyrektywą 2008/9 oraz z art. 147² ust. 1 lit. a) kodeksu podatkowego w związku z pkt 49 przepisów wykonawczych. Wniosek ten został odrzucony decyzją z dnia 14 stycznia 2014 r. (zwaną dalej „decyzją z dnia 14 stycznia 2014 r.”) „ze względów związanych z dokumentami załączonymi do wniosku oraz w związku z brakiem zgodności faktur z przepisami”. Zollner dokonała wyksięgowania faktur wystawionych pierwotnie w 2012 r. Wystawiła ona nowe faktury w 2015 r. z tytułu tych samych zakupów.
- 36 W 2014 r. Pompes Salmson połączyła się z Wilo France SAS. Nowy podmiot powstały w wyniku tego połączenia, Wilo Salmson France, po przejęciu wszystkich praw i obowiązków Pompes Salmson złożył w 2015 r. na podstawie nowych faktur wystawionych przez Zollner nowy wniosek o zwrot VAT, który został zapłacony w Rumunii przy zakupie odnośnych maszyn, obejmujący okres od 1 sierpnia do 31 października 2015 r. Wniosek ten został odrzucony przez rumuńskie organy decyzją z dnia 12 maja 2016 r. ze względu na to, że Wilo Salmson nie przestrzegła pkt 49 ust. 16 przepisów wykonawczych oraz że wystąpiła już o zwrot VAT wskazanego w tych fakturach.
- 37 Wilo Salmson wniosła odwołanie od tej decyzji do Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (regionalnej dyrekcji generalnej ds. finansów publicznych w Bukareszcie – organu podatkowego dla podatników niebędących rezydentami, Rumunia). Decyzją z dnia 2 września 2016 r. odwołanie to zostało oddalone ze względu na to, że podatek VAT, o którego zwrot wniesiono, był przedmiotem wcześniejszego wniosku o zwrot i że transakcje, w odniesieniu do których wystąpiono o zwrot, nie dotyczyły roku 2015, lecz roku 2012.
- 38 Spółka ta wniosła zatem do Tribunalul București (sądu okręgowego w Bukareszcie, Rumunia), sądu odsyłającego, skargę o stwierdzenie nieważności owej decyzji z dnia 2 września 2016 r. oraz o stwierdzenie nieważności decyzji z dnia 12 maja 2016 r. odrzucających wniosek o zwrot kwoty 449 538,38 RON (rumuńskich lejów) (około 91 310 EUR), stanowiącej wartość VAT, o którego zwrot wniesiono za okres od 1 sierpnia do 31 października 2015 r.
- 39 Sąd odsyłający wskazuje, że musi ustalić, czy możliwe jest uzyskanie w 2015 r. zwrotu VAT zapłaconego z tytułu zakupów dokonanych w 2012 r., w odniesieniu do których ważne faktury podatkowe zostały wystawione dopiero w 2015 r. Uważa on, że sytuacja Wilo Salmson jest nietypowa na tle sytuacji przewidzianych w dyrektywie 2008/9 lub badanych już przez Trybunał z uwagi na to, że faktury wystawione przez Zollner w 2012 r. zostały przez nią anulowane

poprzez wyksięgowanie z uwagi na ich niezgodność z prawem, która została stwierdzona przez rumuńskie organy podatkowe, że z tytułu tych samych zakupów ważne faktury zostały wystawione dopiero w 2015 r., że Wilo Salmson wykonała swoje prawo do zwrotu w drodze wniosku o zwrot złożony w 2015 r., który zawierał faktury wystawione w 2015 r., oraz że owa spółka do tej pory nie uzyskała żądanego zwrotu.

- 40 Sąd ten twierdzi, że dyrektywa VAT nie reguluje terminu na wykonanie prawa do odliczenia i że w związku z tym należy wyjaśnić, czy data, od której termin ten biegnie, może być określona wyłącznie w odniesieniu do daty dostawy rozpatrywanych towarów z pominięciem wszelkich innych istotnych okoliczności. Z uwagi na art. 167 i 178 tej dyrektywy oraz na fakt, że wystawienie faktury wymyka się spod kontroli uprawnionego z tytułu tego prawa, konieczne jest, aby Trybunał wyjaśnił, czy w świetle pierwszej hipotezy z art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2008/9 wniosek o zwrot VAT może dotyczyć nabycia towarów lub usług, które zostały zafakturowane w okresie, którego dotyczy zwrot, niezależnie od tego, czy związany z nim VAT stał się wymagalny w tym okresie, czy wcześniej.
- 41 W odniesieniu do dwóch pierwszych pytań sąd odsyłający wskazuje, że rumuńskie organy podatkowe nie dokonały rozróżnienia między datą wystawienia faktur, jako elementem proceduralnym, a datą wymagalności VAT, jako elementem materialnym, podczas gdy każda z tych dat powinna wywoływać odmienne skutki na płaszczyźnie podatkowej, oraz że z prawa do odliczenia nie można skorzystać w braku faktury wystawionej zgodnie z wymogami prawnymi. O ile oczywiście konieczne jest, aby VAT stał się wymagalny przed wystawieniem faktury lub w chwili wystawienia faktury, o tyle jednak to chwila wystawienia faktury powinna mieć znaczenie jeżeli chodzi o złożenie wniosku o zwrot.
- 42 Odnosząc się do pytań trzeciego i czwartego, sąd ten wskazuje, że rumuńskie organy podatkowe uznały, iż faktury wystawione w 2015 r. za zakupy dokonane w 2012 r. nie mogły być przedmiotem wniosku o zwrot za rok 2015 ze względu na istnienie wcześniejszych faktur. Tymczasem faktury te zostały jednostronnie wyksięgowane przez Zollner, co wywołało skutki anulowania, a uprawniony z tytułu prawa do odliczenia nie miał do dyspozycji żadnego środka prawnego w celu zmuszenia dostawcy do wystawienia nowej faktury.
- 43 Ponadto z uwagi na art. 169 i 178 dyrektywy VAT, na pierwszą hipotezę z art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2008/9, a także na konieczność posiadania ważnej faktury w celu skorzystania z prawa do zwrotu, wniosek o zwrot VAT powinien opierać się wyłącznie na fakturach wystawionych w trakcie „okresu zwrotu”, przy czym jedynym przewidzianym warunkiem jest, aby VAT stał się wymagalny przed wystawieniem faktury lub równocześnie z jej wystawianiem.
- 44 W konsekwencji, ponieważ faktury wystawione w 2012 r. zostały uchylone przez Zollner, jedynie nowe faktury wystawione w 2015 r. mogły dowodzić zakupów i uzasadnić wniosek o zwrot rozpatrywany w postępowaniu głównym. W związku z tym jedynie te ostatnie faktury powinny zdaniem sądu odsyłającego stanowić „proceduralny punkt odniesienia” pozwalający na złożenie wniosku o zwrot zgodnie z dyrektywą 2008/9.
- 45 W tych okolicznościach Tribunalul București (sąd okręgowy w Bukareszcie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Co się tyczy wykładni art. 167 w związku z art. 178 [dyrektywy VAT]: czy istnieje rozróżnienie między momentem powstania prawa do odliczenia a momentem skorzystania z tego prawa z punktu widzenia funkcjonowania systemu VAT?

W tym celu konieczne jest wyjaśnienie, czy z prawa do odliczenia VAT można skorzystać w przypadku braku (ważnej) faktury podatkowej wystawionej w związku z dokonaniem nabyciem towarów.

- 2) Co się tyczy wykładni tych samych przepisów w związku z pierwszą [hipotezą] z art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2008/9: jaki jest proceduralny punkt odniesienia dla oceny prawidłowości skorzystania z prawa do zwrotu VAT?

W tym celu konieczne jest wyjaśnienie, czy można złożyć wniosek o zwrot VAT, który stał się wymagalny przed »okresem zwrotu«, lecz którego zafakturowanie miało miejsce w okresie zwrotu.

- 3) Co się tyczy wykładni tych samych przepisów pierwszej [hipotezy] z art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2008/9 w związku z art. 167 i 178 [dyrektywy VAT]: jakie są skutki anulowania i wystawienia nowych faktur z tytułu nabycia towarów przed »okresem zwrotu« dla skorzystania z prawa do zwrotu VAT odnoszącego się do takiego nabycia?

W tym celu konieczne jest wyjaśnienie, czy w przypadku anulowania przez dostawcę pierwotnych faktur wystawionych w związku z nabyciem towarów i wystawienia nowych faktur w późniejszym terminie skorzystanie przez beneficjenta z prawa do złożenia wniosku o zwrot VAT odnoszącego się do tego nabycia musi odnosić się do daty nowych faktur. Chodzi tu o sytuację, w której anulowanie pierwotnych faktur i wystawienie nowych faktur nie podlega kontroli odbiorcy, lecz wyłącznie uznaniu dostawcy.

- 4) Czy ustawodawstwo krajowe może uzależniać zwrot VAT przyznany zgodnie z dyrektywą [2008/9] od przesłanki wymagalności, w sytuacji gdy prawidłowa faktura została wystawiona w okresie objętym wnioskiem?”

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

- 46 Rząd rumuński podnosi, że przedłożone Trybunałowi pytania są niedopuszczalne. Z jednej strony miałyby one opierać się na błędnym i niekompletnym przedstawieniu okoliczności faktycznych leżących u podstaw sporu w postępowaniu głównym, przez co, gdyby okoliczności te zostały rektyfikowane i uwzględnione w całości, pytania te zostałyby pozbawione użyteczności i znaczenia dla rozstrzygnięcia tego sporu. Z drugiej strony owo przedstawienie okoliczności faktycznych miałyby się ograniczać do powtórzenia punktu widzenia tylko jednej ze stron owego sporu, a tym samym sąd odsyłający miałby nie dochować obowiązku wyjaśnienia okoliczności faktycznych przed wystąpieniem do Trybunału oraz obowiązku wskazania powodów, dla których zastanawia się nad wykładnią prawa Unii i uważa, iż odpowiedź Trybunału jest konieczna dla rozstrzygnięcia rozpatrywanego przez niego sporu.
- 47 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że art. 267 TFUE ustanawia procedurę bezpośredniej współpracy pomiędzy Trybunałem a sądami państw członkowskich. W ramach tej procedury, opartej na wyraźnym rozdziale zadań pomiędzy sądami krajowymi a Trybunałem, dokonanie wszelkich ustaleń i oceny rozpatrywanego stanu faktycznego sprawy stanowi kompetencję sądu krajowego, do którego należy ocena z punktu widzenia szczególnych okoliczności danej sprawy zarówno tego, czy do wydania wyroku jest mu niezbędne uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego,

jak i znaczenia skierowanych do Trybunału pytań, podczas gdy Trybunał jest uprawniony wyłącznie do orzekania o wykładni lub ważności aktów prawa Unii w oparciu o stan faktyczny i prawny przedstawiony przez sąd odsyłający (zob. podobnie wyroki: z dnia 20 grudnia 2017 r., *Schweppes*, C-291/16, EU:C:2017:990, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 20 kwietnia 2021 r., *Repubblica*, C-896/19, EU:C:2021:311, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 48 W związku z tym jeśli przedstawione pytania dotyczą wykładni lub ważności prawa Unii, Trybunał jest w zasadzie zobowiązany do wydania orzeczenia (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 czerwca 2015 r., *Gauweiler i in.*, C-62/14, EU:C:2015:400, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 15 lipca 2021 r., *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 49 Ponieważ pytania dotyczące prawa Unii korzystają z domniemania posiadania znaczenia dla sprawy, odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie pytania prejudycjalnego przedstawionego przez sąd krajowy jest możliwa tylko wtedy, gdy oczywiste jest, że wykładnia lub ocena prawa Unii, o którą wniesiono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem postępowania głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na przedstawione mu pytania (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 czerwca 2015 r., *Gauweiler i in.*, C-62/14, EU:C:2015:400, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 15 lipca 2021 r., *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 50 W niniejszej sprawie argumentacja przedstawiona przez rząd rumuński w celu wykazania braku użyteczności zadanych pytań dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym opiera się na krytyce dokonanej przez sąd odsyłający oceny okoliczności faktycznych, która miałyby być błędna i niepełna. Tymczasem zadaniem Trybunału nie jest kwestionowanie tej oceny, która w ramach niniejszego postępowania należy do kompetencji sądu krajowego. Argumentacja ta nie jest w konsekwencji wystarczająca do obalenia przywołanego w poprzednim punkcie domniemania posiadania przez pytania znaczenia dla sprawy (zob. analogicznie wyrok z dnia 16 czerwca 2015 r., *Gauweiler i in.*, C-62/14, EU:C:2015:400, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 51 W drugiej kolejności, w zakresie, w jakim rząd rumuński zauważa, że okoliczności faktyczne przedstawione przez sąd odsyłający polegają na powtórzeniu twierdzeń jednej ze stron w postępowaniu głównym, należy zauważyć, że sama tylko ta okoliczność, przy założeniu, że zostanie wykazana, nie dowodzi tego, iż postępując w ten sposób, sąd ten uchybił ciężącemu na nim obowiązкови wskazania w postanowieniu odsyłającym zgodnie z art. 94 regulaminu postępowania przed Trybunałem okoliczności faktycznych, na których opierają się pytania, ani powodów, dla których powziął on wątpliwości co do wykładni przepisów prawa Unii, których dotyczą pytania prejudycjalne, lub dla których uważa, że odpowiedź Trybunału jest konieczna dla rozpoznania rozpatrywanego przez niego sporu.
- 52 Przeciwnie, jak wynika z pkt 39–44 niniejszego wyroku, postanowienie odsyłające pozwala zrozumieć powody, dla których sąd odsyłający zastanawia się nad zakresem różnych przepisów dyrektywy VAT i dyrektywy 2008/9, oraz zawiera wystarczające wskazówki, aby umożliwić Trybunałowi dostarczenie mu elementów wykładni prawa Unii, które są mu niezbędne do rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu.

- 53 W tym względzie należy również przypomnieć, że ani art. 267 TFUE, ani żaden inny przepis prawa Unii nie wymaga ani nie zakazuje tego, aby sąd odsyłający dokonał po wydaniu orzeczenia w trybie prejudycjalnym zmiany ustaleń faktycznych i prawnych, jakie poczynił w ramach wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, pod warunkiem że sąd ten w pełni uwzględni wykładnię prawa Unii przyjętą przez Trybunał (zob. podobnie wyrok z dnia 5 lipca 2016 r., Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, pkt 28–30).
- 54 Z uwagi na powyższe należy stwierdzić, że przedstawione pytania są dopuszczalne.

Co do istoty

Uwagi wstępne

- 55 Tytułem wstępu należy zauważyć, że sąd odsyłający, który jako jedyny dysponuje wiedzą o wszystkich istotnych okolicznościach faktycznych i prawnych, zwraca się do Trybunału o dokonanie wykładni przepisów dyrektywy 2006/112 w brzmieniu wynikającym ze zmian wprowadzonych dyrektywą 2010/45, które zgodnie z art. 2 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy miały zastosowanie od dnia 1 stycznia 2013 r.
- 56 Tymczasem z postanowienia odsyłającego wynika, że dostawy towarów leżące u podstaw sporu w postępowaniu głównym zostały dokonane w 2012 r., że dokumenty uznane za faktury dotyczące tych dostaw zostały wystawione w 2012 r., a następnie zostały uznane za „niezgodne z przepisami” decyzją z dnia 14 stycznia 2014 r., w wyniku czego zostały one wyksięgowane w 2014 r. lub w 2015 r., oraz że ostatecznie nowe dokumenty uznane za faktury dotyczące tych samych dostaw zostały wystawione w 2015 r.
- 57 Ponadto, z jednej strony, zgodnie z art. 63 dyrektywy VAT zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. Z drugiej strony prawo do odliczenia przewidziane przez dyrektywę VAT, od którego uzależnione jest prawo do zwrotu (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo), jest zarówno na płaszczyźnie materialnej, jak i czasowej, bezpośrednio związane z wymagalnością VAT należnego lub zapłaconego od towarów i usług (zob. podobnie wyrok z dnia 27 czerwca 2018 r., Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, pkt 22), ponieważ art. 167 tej dyrektywy przewiduje, że prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.
- 58 Artykuły 64 i 65 dyrektywy VAT przewidują ponadto różne zasady dotyczące wymagalności mające zastosowanie w okolicznościach określonych w tych artykułach, podczas gdy art. 66 tej dyrektywy pozwala państwom członkowskim w drodze odstępstwa od tych artykułów 63–65 przewidzieć, że podatek staje się wymagalny dla niektórych transakcji lub dla określonych kategorii podatników w jednym z momentów określonych w tym art. 66.
- 59 Do sądu odsyłającego będzie zatem należało sprawdzenie w świetle wszystkich znanych mu okoliczności faktycznych i prawa krajowego, czy przepisy dyrektywy 2006/112, które wynikają ze zmian wprowadzonych dyrektywą 2010/45, są przepisami mającymi zastosowanie do rozstrzygnięcia każdego z poszczególnych aspektów rozpatrywanego przez niego sporu.

- 60 Należy jednak dodać w tym względzie, że jedyna zmiana wprowadzona przez dyrektywę 2010/45 do przepisu dyrektywy 2006/112, który ma znaczenie dla oceny niniejszej sprawy przez Trybunał, dotyczy art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112, który przed tą zmianą odsyłał nie do posiadania faktury „sporządzonej zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6” dyrektywy VAT, lecz do posiadania faktury wystawionej „zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240” dyrektywy 2006/112.
- 61 O ile prawdą jest, że w tych dwóch przypadkach chodzi o odesłania do odpowiednich przepisów tych dyrektyw przewidujących zasadniczo okoliczności i warunki, na jakich powinny być wystawiane faktury, ich treść, możliwość wystawiania lub przekazywania faktur elektronicznych, a także możliwość przyjęcia przez państwa członkowskie w pewnych okolicznościach procedur uproszczonych, o tyle jednak przepisy te nie są identyczne. Różnice w ich treści nie mają niemniej jednak wpływu na analizę, której powinien dokonać Trybunał w niniejszej sprawie, w związku z czym odpowiedzi, które zostaną udzielone w niniejszym wyroku, będą miały zastosowanie, nawet jeśli sąd odsyłający uznałby ostatecznie, że jedna lub kilka spornych kwestii, które ma rozstrzygnąć, nie są objęte czasowym zakresem stosowania przepisów dyrektywy VAT, lecz wersją dyrektywy 2006/112 poprzedzającą zmiany wprowadzone do niej dyrektywą 2010/45.

W przedmiocie pytania pierwszego

- 62 W odniesieniu do pytania pierwszego należy na wstępie zauważyć, że przedmiotem postępowania głównego jest sytuacja podatnika mającego siedzibę w państwie członkowskim innym niż to, w którym dokonano omawianych zakupów towarów. Sprawa w postępowaniu głównym nie dotyczy zatem przewidzianego w art. 168 dyrektywy VAT prawa do odliczenia VAT jako takiego, lecz prawa do zwrotu tego podatku, które zostało ustanowione w art. 170 tej dyrektywy, odsyłającego z kolei do transakcji, o których mowa w art. 169 tej dyrektywy.
- 63 Należy również przypomnieć, że art. 171 wspomnianej dyrektywy przewiduje w ust. 1, że zwrot VAT na rzecz podatników niemających siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi podlegające podatkowi, lecz którzy mają siedzibę w innym państwie członkowskim, dokonywany jest zgodnie z zasadami określonymi w dyrektywie 2008/9. Celem dyrektywy 2008/9 nie jest jednak określenie warunków wykonywania prawa do zwrotu ani zakresu tego prawa. Artykuł 5 akapit drugi owej dyrektywy wyjaśnia bowiem, że bez uszczerbku dla jej art. 6 prawo do zwrotu podatku naliczonego określa się zgodnie z dyrektywą VAT na zasadach stosowanych w państwie członkowskim zwrotu (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 35).
- 64 W tych okolicznościach należy przyjąć, że poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy art. 167–171 i 178 dyrektywy VAT oraz dyrektywę 2008/9 należy interpretować w ten sposób, że prawo do zwrotu VAT obciążającego dostawę towarów może być wykonywane przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, jeżeli podatnik ten nie posiada faktury w rozumieniu dyrektywy VAT dotyczącej nabycia odnośnych towarów.
- 65 Zgodnie z art. 1 dyrektywy 2008/9 celem tej dyrektywy jest określenie zasad zwrotu VAT przewidzianego w art. 170 dyrektywy VAT na rzecz podatników niemających siedziby w państwie członkowskim zwrotu, którzy spełniają warunki przewidziane w art. 3 tej pierwszej dyrektywy, przy czym warunki wykonania i zakres prawa do zwrotu zostały jednak zgodnie z przepisami tej dyrektywy, o czym przypomniano w pkt 63 niniejszego wyroku, określone na podstawie dyrektywy VAT stosowanej w państwie członkowskim zwrotu.

- 66 W ten sposób prawo podatnika mającego siedzibę w 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 VAT prawa do odliczenia podatku naliczonego w jego własnym państwie członkowskim (wyroki: z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 36 i przytoczone orzecznictwo; a także z dnia 17 grudnia 2020 r., Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, pkt 36 i przytoczone orzecznictwo)
- 67 Ponadto 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 gwarantuje w konsekwencji neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że działalność ta co do zasady sama podlega VAT (wyroki: z dnia 2 maja 2019 r., Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 17 grudnia 2020 r., Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, pkt 45).
- 68 Prawo do odliczenia, a w konsekwencji prawo do zwrotu, stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Może ono być wykonywane bezpośrednio w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje dokonane na wcześniejszym etapie obrotu (wyroki: z dnia 2 maja 2019 r., Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 17 grudnia 2020 r., Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, pkt 46).
- 69 Prawo do zwrotu VAT, podobnie jak prawo do jego odliczenia, podlega jednak wymogom lub przesłankom o charakterze zarówno materialnym, jak i formalnym (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 70 Jeżeli chodzi o materialne wymogi lub warunki regulujące wykonywanie tego prawa do zwrotu, to z art. 169 lit. a) i z art. 170 tej dyrektywy wynika, że aby możliwe było skorzystanie z prawa do zwrotu, po pierwsze, zainteresowany musi być „podatnikiem” w rozumieniu tej dyrektywy, niemającym siedziby w państwie członkowskim, w którym dokonuje on zakupów towarów lub usług lub importu towarów obciążonych VAT, oraz po drugie, towary lub usługi wskazane w celu uzasadnienia prawa do zwrotu VAT muszą być wykorzystywane przez podatnika do celów transakcji dokonywanych poza państwem członkowskim, w których podatek ten jest należny lub zapłacony, co dawałoby prawo do zwrotu, jeżeli transakcje te byłyby dokonywane w tym państwie członkowskim (zob. podobnie wyrok z dnia 2 maja 2019 r., Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, pkt 33). Podatnik ten powinien ponadto spełniać kumulatywne przesłanki wymienione w art. 3 dyrektywy 2008/9 (zob. podobnie wyrok z dnia 11 czerwca 2020 r., CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 71 Jeżeli chodzi o zasady wykonywania prawa do zwrotu, które odpowiadają wymogom lub przesłankom o charakterze formalnym, należy zauważyć, że w odniesieniu do prawa do odliczenia VAT art. 178 lit. a) dyrektywy VAT przewiduje, iż w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a) tej dyrektywy, podatnik musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z przepisami sekcji 3–6 rozdziału 3 tytułu XI tej dyrektywy (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 72 Trybunał wywnioskował z tego, że pomimo iż na podstawie art. 167 dyrektywy VAT prawo do odliczenia VAT powstaje w momencie, gdy podatek staje się wymagalny, to jednak wykonanie rzezonego prawa możliwe jest zasadniczo zgodnie z art. 178 tej dyrektywy dopiero wtedy, gdy podatnik wejdzie w posiadanie faktury (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo). Ponadto orzekł on, że tak samo jest w przypadku wykonywania prawa do zwrotu (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 49, 50).
- 73 Jeżeli chodzi o zasady zwrotu VAT, to należy przede wszystkim przypomnieć, że zgodnie z art. 8 ust. 2 lit. d) dyrektywy 2008/9 dla każdego państwa członkowskiego zwrotu i dla każdej faktury lub dokumentu importowego wniosek o zwrot VAT zawiera „datę i numer faktury lub dokumentu importowego”. Następnie zgodnie z art. 15 ust. 1 zdanie drugie tej dyrektywy wniosek uznaje się za złożony dopiero wtedy, gdy wnioskodawca przedstawi wszystkie informacje wymagane w szczególności przez ów art. 8. Wreszcie na podstawie art. 10 zdanie pierwsze wspomnianej dyrektywy 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 może wymagać, aby wraz z wnioskiem o zwrot wnioskodawca w rozumieniu tej dyrektywy przedłożył drogą elektroniczną kopię faktury lub dokumentu importowego.
- 74 Okoliczności te ilustrują również to, że aby możliwe było skorzystanie z prawa do zwrotu VAT przewidzianego w art. 170 i 171 dyrektywy VAT, którego szczegółowe zasady reguluje dyrektywa 2008/9, konieczne jest, aby podatnik niemający siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mający siedzibę w innym państwie członkowskim, posiadał fakturę dotyczącą nabycia danych towarów lub usług.
- 75 W tym względzie, jak wynika już zasadniczo z pkt 71 i 72 niniejszego wyroku, art. 178 lit. a) dyrektywy VAT wskazuje, że w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a) tej dyrektywy, podatnik musi w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z przepisami sekcji 3–6 rozdziału 3 tytułu XI tej dyrektywy, przy czym wymóg ten obowiązuje również na podstawie art. 5 akapit ostatni dyrektywy 2008/9 dla prawa do zwrotu przewidzianego w art. 170 dyrektywy VAT. Artykuły 218 i 219 tej ostatniej dyrektywy stanowią ponadto, odpowiednio, że państwa członkowskie uznają za faktury wszelkie dokumenty lub noty w formie papierowej lub w formie elektronicznej, które spełniają warunki określone w rozdziale 3 tytułu XI wspomnianej dyrektywy, oraz każdy dokument lub notę, która zmienia fakturę pierwotną i odnosi się do niej w sposób wyraźny i jednoznaczny, uznaje się za fakturę.
- 76 Należy jednak przypomnieć, że podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, by prawo do odliczenia lub zwrotu naliczonego VAT zostało przyznane w przypadku spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymogów formalnych [wyroki: z dnia 18 listopada 2020 r. Komisja/Niemcy (Zwrot VAT – Faktury), C-371/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 80 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 17 grudnia 2020 r., Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, pkt 47].
- 77 Inaczej powinno być jednak w sytuacji, w której naruszenie takich wymogów formalnych skutkuje uniemożliwieniem dostarczenia niezbitych dowodów na spełnienie owych wymogów materialnych [wyroki: z dnia 18 listopada 2020 r. Komisja/Niemcy (Zwrot VAT – Faktury), C-371/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 81 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 17 grudnia 2020 r., Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, pkt 48].

- 78 Jeżeli organ podatkowy dysponuje danymi koniecznymi dla ustalenia, że podatnik jest płatnikiem VAT, nie może on wprowadzać dodatkowych warunków, które mogłyby skutkować praktycznym uniemożliwieniem wykonania prawa do odliczenia lub zwrotu VAT [wyroki: z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (Zwrot VAT – Faktury), C-371/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 82 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 17 grudnia 2020 r., Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, pkt 53].
- 79 W tym względzie należy podkreślić, że art. 20 dyrektywy 2008/9 oferuje państwu członkowskiemu zwrotu, jeżeli uważa ono, iż nie znajduje się w posiadaniu informacji pozwalających mu na podjęcie decyzji dotyczącej całości lub części takiego wniosku, 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 takiego żądania udzielenia informacji przez podmiot, do którego to żądanie zostało skierowane.
- 80 Należy również przypomnieć, że zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez przepisy prawa Unii w dziedzinie VAT. Niemniej jednak środki przyjmowane przez państwa członkowskie nie mogą wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia takich celów. Środki te nie mogą wobec tego być wykorzystywane w sposób systematycznie podważający prawo do zwrotu VAT, a tym samym neutralność VAT [zob. analogicznie wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo; a także wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (Zwrot VAT – Faktury), C-371/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 83].
- 81 W konsekwencji tylko wtedy, gdy dokument jest dotknięty wadami, które pozbawiają krajowe organy podatkowe danych niezbędnych do uzasadnienia wniosku o zwrot, można uznać, że taki dokument nie stanowi „faktury” w rozumieniu dyrektywy VAT, w związku z czym nie można skorzystać z prawa do zwrotu, w sytuacji gdy podatnik wszedł w posiadanie takiego dokumentu.
- 82 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, iż art. 167–171 i 178 dyrektywy VAT oraz dyrektywę 2008/9 należy interpretować w ten sposób, że prawo do zwrotu VAT obciążającego dostawę towarów nie może być wykonywane przez podatnika niemającego siedziby w państwie zwrotu, lecz mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, jeżeli ów podatnik nie znajduje się w posiadaniu faktury w rozumieniu dyrektywy VAT dotyczącej nabycia odnośnych towarów. Tylko wtedy, gdy dokument jest dotknięty wadami, które pozbawiają krajowe organy podatkowe danych niezbędnych do uzasadnienia wniosku o zwrot, można uznać, że taki dokument nie stanowi „faktury” w rozumieniu dyrektywy VAT.

W przedmiocie pytań drugiego i czwartego

- 83 Poprzez pytania drugie i czwarte, które trzeba rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy art. 167–171 i 178 dyrektywy VAT oraz hipotezę pierwszą z art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2008/9 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby wniosek o zwrot VAT dotyczący danego okresu zwrotu został odrzucony ze względu na to, że VAT stał się wymagalny w trakcie wcześniejszego okresu zwrotu, podczas gdy został on zafakturowany dopiero w owym danym okresie zwrotu.
- 84 Tak jak zostało to już przypomniane w pkt 57 niniejszego wyroku, z art. 63 dyrektywy VAT wynika, że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny, w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. Ponadto zgodnie z art. 167

i art. 179 akapit pierwszy tej dyrektywy prawo do odliczenia VAT wykonywane jest co do zasady w tym samym okresie, w którym powstało, to znaczy z chwilą, gdy podatek stał się wymagalny (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 44).

- 85 Tymczasem, po pierwsze, jak wynika z pkt 82 niniejszego wyroku, aby podatnik niemający siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mający siedzibę w innym państwie członkowskim, mógł wykonać prawo do zwrotu VAT obciążającego dostawę towarów lub świadczenie usług przewidziane w art. 170 i 171 dyrektywy VAT oraz w dyrektywie 2008/9, konieczne jest, aby podatnik ten posiadał fakturę w rozumieniu dyrektywy VAT dotyczącą zakupu danych towarów lub usług.
- 86 Po drugie, art. 14 dyrektywy 2008/9 przewiduje w ust. 1 lit. a), że wniosek o zwrot odnosi się do zakupu towarów lub usług, który został zafakturowany w okresie zwrotu, pod warunkiem że VAT stał się wymagalny w momencie fakturowania lub wcześniej, lub w odniesieniu do którego VAT stał się wymagalny w okresie zwrotu, pod warunkiem że zakup ten został zafakturowany zanim podatek stał się wymagalny.
- 87 Z powyższego wynika, że w stosunku do podatników niemających siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mających siedzibę w innym państwie członkowskim, i pod warunkiem że podatek stał się wymagalny przed wystawieniem faktury lub w chwili jej wystawienia, to dzień, w którym podatnik wszedł w posiadanie faktury w rozumieniu dyrektywy VAT dotyczącej zakupu danych towarów lub usług, decyduje o zakupach, których może dotyczyć wniosek o zwrot. W konsekwencji wniosek o zwrot VAT nie może zostać odrzucony z tego tylko powodu, że VAT obciążający dostawę towarów lub świadczenie usług, o którego zwrot wniesiono, stał się wymagalny w danym okresie zwrotu, podczas gdy zakup ten został zafakturowany dopiero w późniejszym okresie zwrotu.
- 88 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na pytania drugie i czwarte należy odpowiedzieć, że art. 167–171 i 178 dyrektywy VAT oraz hipotezę pierwszą z art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2008/9 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby wniosek o zwrot VAT dotyczący danego okresu zwrotu został odrzucony z tego tylko powodu, że VAT stał się wymagalny we wcześniejszym okresie zwrotu, podczas gdy został on zafakturowany dopiero w owym danym okresie.

W przedmiocie pytania trzeciego

- 89 Tytułem wstępu należy zauważyć przede wszystkim, że pytanie trzecie opiera się w sposób dorozumiany na założeniu, zgodnie z którym omawiane w postępowaniu głównym dokumenty znajdujące się w posiadaniu podatnika w 2012 r., na podstawie których został złożony wniosek o zwrot odrzucony decyzją z dnia 14 stycznia 2014 r., stanowiły faktury w rozumieniu dyrektywy VAT. W przeciwnym razie bowiem, z odpowiedzi na pytania pierwsze, drugie i czwarte przedstawione w pkt 82 i 88 niniejszego wyroku, wynikałoby, że podatnik ten nie mógł przed 2015 r. wykonać prawa do zwrotu, ponieważ dopiero w tym roku wszedł w posiadanie takich faktur. Otóż w takich okolicznościach pytanie trzecie byłoby bezużyteczne dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym.

- 90 Następnie z postanowienia odsyłającego wynika, że wyksięgowanie faktury przez dostawcę produktu ma w prawie krajowym te same skutki, co jej anulowanie. Niemniej jednak z owego postanowienia nie wynika, że owo wyksięgowanie zostało dokonane w sposób uzgodniony, ani też to, że transakcje, za które wystawiono faktury w 2015 r. i które zostały dokonane w 2012 r., same zostały anulowane, lub też że w konsekwencji dokonano zwrotu zapłaconej ceny.
- 91 Wreszcie z postanowienia odsyłającego nie wynika, że podatnik zaskarżył decyzję z dnia 14 stycznia 2014 r., czego zresztą Wilo Salmson nie podnosi nawet w uwagach przedstawionych Trybunałowi. Należy zatem, z zastrzeżeniem ustaleń, których powinien dokonać sąd odsyłający, przyjąć również założenie, zgodnie z którym w chwili, gdy Zollner dokonała rozpatrywanego w postępowaniu głównym wyksięgowania i wystawienia nowych faktur, decyzja ta stała się ostateczna, jak twierdzi zresztą rząd rumuński w uwagach przedstawionych Trybunałowi.
- 92 W tych okolicznościach należy rozumieć, że poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy art. 167–171 i 178 dyrektywy VAT oraz dyrektywę 2008/9 należy interpretować w ten sposób, że jednostronne anulowanie faktury przez dostawcę po wydaniu przez państwo członkowskie zwrotu decyzji odrzucającej wniosek o zwrot, który opierał się na tej fakturze, oraz wówczas gdy decyzja ta stała się już ostateczna, po którym to anulowaniu nastąpiło wystawienie przez tego dostawcę w późniejszym okresie zwrotu nowej faktury dotyczącej tych samych dostaw, które nie zostały zakwestionowane, ma wpływ na istnienie prawa do zwrotu VAT, które zostało już wykonane, oraz na okres, z tytułu którego powinno ono zostać wykonane.
- 93 Należy zauważyć, że art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9 przewiduje, iż wniosek o zwrot przedkłada się państwu członkowskiemu siedziby „do 30 września roku kalendarzowego następującego po okresie zwrotu”. Termin ten jest terminem zawitym, którego niedochowanie pociąga za sobą wygaśnięcie prawa do zwrotu VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, pkt 26, 33; a także z dnia 2 maja 2019 r., *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, pkt 39). Możliwość złożenia wniosku o zwrot VAT bez żadnego ograniczenia w czasie byłaby bowiem sprzeczna z zasadą pewności prawa, która wymaga, aby sytuacja podatkowa podatnika z punktu widzenia jego praw i obowiązków względem organu podatkowego nie była w sposób bezterminowy możliwa do zakwestionowania (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 94 Ponadto zgodnie z art. 23 ust. 1 dyrektywy 2008/9 w przypadku gdy wniosek o zwrot zostanie odrzucony w całości lub w części, państwo członkowskie zwrotu przestawia wnioskodawcy w rozumieniu tej dyrektywy przyczyny odrzucenia wraz z decyzją o odrzuceniu wniosku, a zgodnie z ust. 2 tego artykułu odwołania od decyzji o odrzuceniu wniosku o zwrot wnioskodawca może składać do właściwych organów państwa członkowskiego zwrotu z zastrzeżeniem takich samych warunków dotyczących formy i terminów, jakie określono dla odwołań w przypadku wniosków o zwrot składanych przez osoby mające siedzibę w tym państwie członkowskim.
- 95 W tym względzie Trybunał uznał 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 wykonywanie uprawnień przyznanych przez unijny porządek prawny, nawet jeżeli z definicji wpływ tych terminów powoduje odrzucenie

w całości lub w części wniesionego środka (wyroki: z dnia 14 czerwca 2017 r., *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 2 lipca 2020 r., *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 96 Tymczasem, jak zauważyła również rzecznik generalna w pkt 100 i 101 opinii, uznanie, że w okolicznościach takich jak opisane w pkt 92 niniejszego wyroku jednostronne anulowanie faktury przez dostawcę, po tym jak decyzja o odrzuceniu pierwszego wniosku o zwrot opartego na tej fakturze stała się ostateczna, po czym nastąpiło wystawienie nowej faktury dotyczącej tych samych zakupów, pozwala podatnikowi w oparciu o nową fakturę na złożenie nowego wniosku o zwrot VAT dotyczącego tych samych zakupów w odniesieniu do późniejszego okresu zwrotu, co skutkowałoby umożliwieniem obejścia zarówno przewidzianego w art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9 terminu prekluzyjnego na złożenie wniosku o zwrot, jak i terminu na złożenie odwołania od owej decyzji o odrzuceniu, przewidzianego przez dane państwo członkowskie na podstawie art. 23 ust. 2 tej dyrektywy, pozbawiałoby te przepisy wszelkiej skuteczności i stanowiłoby naruszenie pewności prawa.
- 97 Ponadto prawdą jest z jednej strony, że dyrektywa VAT przewiduje możliwość korekty pierwotnie dokonanych odliczeń, jeżeli są one wyższe lub niższe od tych, do których podatnik miał prawo na podstawie jej rozdziału 5 tytułu X. W ten sposób art. 185 tej dyrektywy przewiduje w szczególności przypadki anulowanych zakupów, przy czym określenie zasad stosowania tego artykułu należy zgodnie z art. 186 wspomnianej dyrektywy do państw członkowskich. Ponadto, jak wynika z art. 219 tej dyrektywy, przewiduje ona możliwość skorygowania faktury, w szczególności jeżeli jest ona błędna lub pominięto na niej określone obowiązkowe dane (zob. podobnie wyrok z dnia 15 września 2016 r., *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 32, 34 i przytoczone tam orzecznictwo). Z drugiej strony art. 13 dyrektywy 2008/9 pozwala na skorygowanie wniosku o zwrot, jeżeli po jego złożeniu proporcjonalna część podlegająca odliczeniu zostaje skorygowana na podstawie art. 175 dyrektywy VAT.
- 98 Należy jednak stwierdzić, że okoliczności takie jak te opisane w pkt 92 niniejszego wyroku w żaden sposób nie wskazują na to, aby chodziło o korektę prawa do zwrotu, w następstwie którego złożono nowy wniosek o zwrot, ani o korektę faktur wystawionych w trakcie wcześniejszego okresu zwrotu, a ponadto w niniejszym przypadku sąd odsyłający nie przedstawił żadnej informacji, która mogłaby na to wskazywać, ponieważ, przeciwnie, trzecie z zadanych pytań opiera się, co zostało już stwierdzone w pkt 89 niniejszego wyroku, na przesłance, zgodnie z którą prawo do zwrotu mogło zostać skutecznie wykonane na podstawie pierwotnych faktur.
- 99 W tych okolicznościach orzecznictwo Trybunału dotyczące korekty odliczeń lub ewentualnej mocy wstecznej faktur korygujących nie jest w stanie podważyć stwierdzenia dokonanego w pkt 96 niniejszego wyroku.
- 100 W konsekwencji z uwagi na ogół powyższych rozważań na pytanie trzecie trzeba odpowiedzieć, iż art. 167–171 i 178 dyrektywy VAT oraz dyrektywę 2008/9 należy interpretować w ten sposób, że jednostronne anulowanie faktury przez dostawcę po wydaniu przez państwo członkowskie zwrotu decyzji odrzucającej wniosek o zwrot VAT, który opierał się na tej fakturze, oraz wówczas gdy decyzja ta stała się już ostateczna, po czym nastąpiło wystawienie przez tego dostawcę w późniejszym okresie zwrotu nowej faktury dotyczącej tych samych dostaw, które nie zostały zakwestionowane, nie ma żadnego wpływu na istnienie prawa do zwrotu VAT, które zostało już wykonane, ani na okres, z tytułu którego powinno ono zostać wykonane.

W przedmiocie kosztów

- 101 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:

- 1) Artykuły 167–171 i 178 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., oraz art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim należy interpretować w ten sposób, że prawo do zwrotu podatku od wartości dodanej (VAT) obciążającego dostawę towarów nie może być wykonywane przez podatnika niemającego siedziby w państwie zwrotu, lecz mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, jeżeli ów podatnik nie znajduje się w posiadaniu faktury w rozumieniu dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/45, dotyczącej nabycia odnośnych towarów. Tylko wtedy, gdy dokument jest dotknięty wadami, które pozbawiają krajowe organy podatkowe danych niezbędnych do uzasadnienia wniosku o zwrot, można uznać, że taki dokument nie stanowi „faktury” w rozumieniu dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/45.
- 2) Artykuły 167–171 i 178 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/45, oraz hipotezę pierwszą z art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2008/9 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby wniosek o zwrot podatku od wartości dodanej (VAT) dotyczący danego okresu zwrotu został odrzucony z tego tylko powodu, że ów VAT stał się wymagalny we wcześniejszym okresie zwrotu, podczas gdy został on zafakturowany dopiero w owym danym okresie.
- 3) Artykuły 167–171 i 178 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/45, oraz dyrektywę 2008/9 należy interpretować w ten sposób, że jednostronne anulowanie faktury przez dostawcę po wydaniu przez państwo członkowskie zwrotu decyzji odrzucającej wniosek o zwrot podatku od wartości dodanej (VAT), który opierał się na tej fakturze, oraz wówczas gdy decyzja ta stała się już ostateczna, po czym nastąpiło wystawienie przez tego dostawcę w późniejszym okresie zwrotu nowej faktury dotyczącej tych samych dostaw, które nie zostały zakwestionowane, nie ma żadnego wpływu na istnienie prawa do zwrotu VAT, które zostało już wykonane, ani na okres, z tytułu którego powinno ono zostać wykonane.

Podpisy