Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 13 marca 2025 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) – Zmiana kwalifikacji przez organ podatkowy transakcji sprzedaży na przeniesienie przedsiębiorstwa znajdujące się poza zakresem stosowania VAT – Brak korekty faktury przed upływem terminu przedawnienia – Brak możliwości odzyskania VAT zapłaconego z tytułu tej transakcji – Zasady skuteczności i neutralności podatkowej – Zwrot podatku

W sprawie C-640/23

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Înalta Curte de Casație și Justiție (najwyższy sąd kasacyjny, Rumunia) postanowieniem z dnia 26 czerwca 2023 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 października 2023 r., w postępowaniu:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea,

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

przeciwko

Greentech SA,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: A. Kumin, prezes izby, F. Biltgen (sprawozdawca), prezes pierwszej izby, i S. Gervasoni, sędzia,

rzecznik generalny: R. Norkus,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Greentech SA – D.-D. Dascălu oraz A.M. Iordache, avocați,

* Język postępowania: rumuński.

– w imieniu rządu rumuńskiego – M. Chicu, E. Gane oraz A. Wellman, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – M. Herold oraz T. Isacu de Groot, w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni zasad neutralności podatku od wartości dodanej (VAT), pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, a także art. 2, 19, 168 i 203 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, zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (regionalną dyrekcją generalną ds. finansów publicznych w Gałaczu – departamentalną administracją finansów publicznych we Vrancea, Rumunia) i Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (dyrekcją generalną ds. administracji dużych podatników, Rumunia) a Greentech SA w przedmiocie dodatkowych zobowiązań podatkowych z tytułu VAT i związanych z nim opłat nałożonych na Greentech.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[…]".

4 Artykuł 19 tej dyrektywy stanowi:

„W przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie lub jako aportu do spółki całości lub części majątku, państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następca prawny przekazującego.

W przypadkach gdy odbiorca nie podlega w pełni opodatkowaniu, państwa członkowskie mogą przedsięwziąć środki niezbędne w celu uniknięcia zakłóceń konkurencji. Mogą także przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie przepisów niniejszego artykułu".

5 Artykuł 29 rzeczonej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Art. 19 stosuje się na takich samych warunkach do świadczenia usług”.

6 Zgodnie z art. 167 tej dyrektywy

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

7 Artykuł 168 dyrektywy VAT 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;

b) VAT należnego od transakcji uznanych za dostawy towarów i świadczenie usług zgodnie z art. 18 lit. a) i art. 27;

c) VAT należnego od wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) pkt (i);

d) VAT należnego od transakcji uznanych za wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów zgodnie z art. 21 i 22;

e) VAT należnego lub zapłaconego z tytułu importu towarów na terytorium tego państwa członkowskiego”.

8 Zgodnie z art. 179 tej dyrektywy:

„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.

Państwa członkowskie mogą jednakże wymagać od podatników dokonujących okazjonalnych transakcji, o których mowa w art. 12, stosowania prawa do odliczenia dopiero w momencie dostawy”.

9 Artykuł 203 tej dyrektywy przewiduje:

„Każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT”.

Prawo rumuńskie

Kodeks podatkowy

10 Zgodnie z art. 3 lit. a) Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy) z dnia 22 grudnia 2003 r. (*Monitorul Oficial al României*, cz. I, nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r., zwanej dalej „kodeksem podatkowym”):

„Podatki i opłaty uregulowane w niniejszym kodeksie opierają się na następujących zasadach:

a) neutralności środków podatkowych wobec różnych kategorii inwestorów i kapitału oraz form własności, gwarantujących równe warunki działania dla rumuńskich i zagranicznych inwestorów oraz kapitału”.

11 Artykuł 126 ust. 1 kodeksu podatkowego przewiduje:

„Do celów VAT transakcjami podlegającymi opodatkowaniu w Rumunii są te, które spełniają łącznie następujące warunki:

a) czynności, które w świetle art. 128–130 stanowią dostawę towarów lub świadczenie usług opodatkowane VAT, dokonywane odpłatnie, lub czynności do nich podobne”.

12 Artykuł 128 ust. 7 kodeksu podatkowego stanowi:

„Przekazanie całości lub części majątku, dokonywane przy przekazaniu aktywów lub pasywów, w zależności od przypadku, niezależnie od tego, czy przekazanie to następuje w następstwie sprzedaży, czy w wyniku czynności takich jak podział, łączenie lub wniesienie wkładu do kapitału spółki, nie stanowi dostawy towarów, jeżeli nabywca majątku jest podatnikiem. Uznaje się, że nabywca jest następcą prawnym przekazującego w odniesieniu do korekty przewidzianego w ustawie prawa do odliczenia”.

13 Artykuł 145 ust. 2 kodeksu podatkowego ma następujące brzmienie:

„Każdy podatnik ma prawo do odliczenia podatku dotyczącego nabycia, jeśli służy ono do celów następujących transakcji:

a) transakcji opodatkowanych;

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;

c) transakcji zwolnionych zgodnie z art. 143, 144 i 144^{1};

d) transakcji zwolnionych zgodnie z art. 141 ust. 2 lit. a) pkt 1–5 i art. 141 ust. 2 lit. b), w przypadku gdy nabywca lub odbiorca mają miejsce zamieszkania lub siedzibę poza Wspólnotą [Europejską] lub gdy transakcje te są bezpośrednio związane z towarami przeznaczonymi do wywozu poza Wspólnotę, jak również w odniesieniu do transakcji dokonywanych przez pośredników działających w imieniu i na rzecz innej osoby, jeżeli biorą oni udział w przebiegu takich transakcji;

e) transakcji, o których mowa w art. 128 ust. 7 i w art. 129 ust. 7, jeżeli podatek miałby zastosowanie do odnośnego przeniesienia”.

Kodeks postępowania podatkowego

14 Artykuł 84 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală (rozporządzenia rządu nr 92/2003 w sprawie kodeksu postępowania podatkowego, zwanego dalej „kodeksem postępowania podatkowego”) stanowi:

„1) Podatnicy z własnej inicjatywy mogą dokonać korekty deklaracji podatkowych z zachowaniem terminów przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego.

2) Deklaracje podatkowe mogą być korygowane w każdym przypadku wykrycia przez podatnika błędów w uprzednio złożonej deklaracji w drodze złożenia deklaracji korygującej.

3) W przypadku [VAT] korekta błędów w deklaracjach podatkowych jest przeprowadzana na podstawie przepisów kodeksu podatkowego. Błędy pisarskie w deklaracji dotyczącej [VAT] są korygowane w oparciu o procedury przyjęte w drodze zarządzenia prezesa [Agenția Națională de Administrare Fiscală (krajowej agencji administracji podatkowej, ANAF)].

4) Deklaracje podatkowe nie mogą być składane i nie mogą być korygowane w wyniku uchylenia zastrzeżeń kolejnej kontroli, z wyjątkiem sytuacji, w których korekta wynika ze spełnienia bądź niespełnienia przesłanki ustawowej, która wymaga korekty podstawy opodatkowania lub odpowiedniego podatku.

5) Pod pojęciem »błędów«, w znaczeniu niniejszego artykułu, rozumie się błędy dotyczące wysokości podatku, opłat i składek, składników majątku i przychodów podlegających opodatkowaniu, a także innych elementów wchodzących w skład podstawy opodatkowania.

6) Jeżeli w trakcie kontroli podatkowej podatnik złoży lub skoryguje deklaracje dotyczące okresów i podatków, opłat, składek i innych przychodów, objętych kontrolą podatkową, nie zostaną one uwzględnione przez organ podatkowy”.

15 Artykuł 90 kodeksu postępowania podatkowego przewiduje:

„1) Wysokość zobowiązań podatkowych jest ustalana z zastrzeżeniem późniejszej kontroli.

2) Decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego wydana z zastrzeżeniem późniejszej kontroli może zostać uchylona lub zmieniona, z inicjatywy organu podatkowego lub na wniosek podatnika, na podstawie ustaleń właściwego organu podatkowego.

3) Zastrzeżenie późniejszej kontroli zostaje zniesione dopiero po upływie terminu przedawnienia lub w wyniku kontroli podatkowej przeprowadzonej przed upływem terminu przedawnienia.

4) Jeżeli podatnik skoryguje deklaracje podatkowe zgodnie z art. 84 ust. 4, zastrzeżenie późniejszej kontroli staje się ponownie skuteczne”.

16 Artykuł 91 kodeksu postępowania podatkowego stanowi:

„1) Prawo organu podatkowego do ustalenia zobowiązań podatkowych przedawnia się w terminie pięciu lat, chyba że ustawa stanowi inaczej.

2) Bieg terminu przedawnienia, o którym mowa w ust. 1, rozpoczyna się w dniu 1 stycznia roku następującego po roku, w którym powstało zobowiązanie podatkowe zgodnie z art. 23, chyba że ustawa stanowi inaczej.

3) Prawo do ustalenia zobowiązań podatkowych przedawnia się w terminie dziesięciu lat, jeżeli wynikają one z popełnienia czynu przewidzianego w prawie karnym.

4) Bieg terminu, o którym mowa w ust. 3, rozpoczyna się w dniu popełnienia czynu stanowiącego przestępstwo podlegające jako takie karze na mocy prawomocnego orzeczenia sądowego".

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

17 W okresie od 23 listopada 2015 r. do 15 lipca 2016 r. względem spółki Greentech została przeprowadzona kontrola podatkowa zakończona wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, w której nałożono na tę spółkę dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 4 388 720 lei rumuńskich (RON) (około 882 352 EUR) z tytułu VAT i związanych z nim opłat. Te dodatkowe zobowiązania podatkowe zostały nałożone w wyniku dokonanej przez rumuński organ podatkowy zmiany kwalifikacji transakcji sprzedaży sprzętu przez Greenfiber International SA (zwanej dalej „Greenfiber") na rzecz spółki Greentech z pierwotnie podlegającej opodatkowaniu VAT dostawy towarów, dającej spółce Greentech prawo do odliczenia VAT naliczonego, na przekazanie części majątku między dwiema powiązanymi spółkami, która to transakcja nie podlega VAT zgodnie z art. 128 ust. 7 kodeksu podatkowego.

18 Ponadto w okresie od 28 maja do 17 listopada 2015 r. spółka Greenfiber również była przedmiotem kontroli podatkowej, która doprowadziła do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w dniu 26 listopada 2015 r. W ramach tej kontroli rumuński organ podatkowy uznał, że traktowanie pod względem podatkowym transakcji przekazania majątku przez Greenfiber i Greentech, zgodnie z którym transakcja podlegała VAT, było prawidłowe i że spółka Greenfiber prawidłowo pobrała i zapłaciła VAT związany z tą transakcją skarbowi państwa.

19 Ponieważ odwołanie wniesione przez Greentech od decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w przedmiocie dodatkowych zobowiązań z tytułu VAT, które na nią nałożono, zostało w części oddalone, spółka Greentech wniosła skargę do Curtea de Apel Ploiești (sądu apelacyjnego w Ploeszti, Rumunia).

20 W dniu 26 listopada 2018 r. sąd ten uwzględnił skargę spółki Greentech, stwierdzając częściową nieważność decyzji oddalającej to odwołanie (zwane dalej „wyrokiem z dnia 26 listopada 2018 r.").

21 W dniu 12 marca 2019 r. Curtea de Apel Ploiești (sąd apelacyjny w Ploeszti) uchylił również w części decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego i sprawozdanie z kontroli podatkowej dotyczące kontroli przeprowadzonej względem spółki Greentech.

22 Rumuński organ podatkowy wniósł skargę kasacyjną od wyroku z dnia 26 listopada 2018 r., uzupełnionego wyrokiem z dnia 12 marca 2019 r., do Înalta Curte de Casație și Justiție (najwyższego sądu kasacyjnego, Rumunia), który jest sądem odsyłającym.

23 W dniu 23 listopada 2021 r. sąd ten uwzględnił rzeczoną skargę kasacyjną, częściowo uchylił wyrok z dnia 26 listopada 2018 r. i orzekając ponownie, uwzględnił w części skargę spółki Greentech w zakresie, w jakim stwierdził on nieważność zaskarżonych podatkowych aktów administracyjnych, wyłącznie w odniesieniu do dodatkowych zobowiązań podatkowych ustalonych za rok 2009 (zwany dalej „wyrokiem z dnia 23 listopada 2021 r.”). Skarga spółki Greentech została oddalona jako bezzasadna w pozostałym zakresie, a kwota wcześniej przyznana jej z tytułu kosztów postępowania została obniżona.

24 Spółka Greentech wniosła od tego wyroku skargę o wznowienie postępowania do Înalta Curte de Casație și Justiție (najwyższego sądu kasacyjnego), podnosząc, że wspomniany wyrok narusza orzecznictwo Trybunału, w szczególności wyroki z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), i z dnia 11 kwietnia 2019 r., PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), zgodnie z którym prawo do odliczenia VAT należy przyznać również w sytuacjach, w których dane transakcje nie są objęte zakresem stosowania VAT, jeżeli ze szczególnych okoliczności sprawy wynika, że odzyskanie kwoty zapłaconej z tytułu VAT przez osobę, która go zapłaciła, byłoby niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, gdyż w przeciwnym razie groziłoby to naruszeniem zasad neutralności VAT i skuteczności.

25 W dniu 31 stycznia 2023 r. Înalta Curte de Casație și Justiție (najwyższy sąd kasacyjny) uwzględnił wspomnianą skargę o wznowienie postępowania i częściowo uchylił wyrok z dnia 23 listopada 2021 r. w świetle zarzutu skargi kasacyjnej dotyczącego zmiany kwalifikacji transakcji sprzedaży sprzętu na przekazanie majątku. Sąd ten nakazał ponowne rozpoznanie tego zarzutu i wysłuchał stron na rozprawie w dniu 9 maja 2023 r.

26 Sąd odsyłający zauważa w szczególności, że w zakresie, w jakim w wyroku z dnia 26 listopada 2018 r. potwierdzono, iż traktowanie pod względem podatkowym rozpatrywanej transakcji przez Greenfiber i Greentech było prawidłowe, spółki te nie miały żadnego uzasadnionego powodu, aby dokonać korekty faktury potwierdzającej tę transakcję przed ogłoszeniem wyroku z dnia 23 listopada 2021 r. Ponadto spółka Greenfiber mogła dokonać korekty tej faktury dopiero po ogłoszeniu tego ostatniego wyroku. Jednakże w dniu ogłoszenia wspomnianego wyroku prawo do skorygowania wspomnianej faktury było już przedawnione, ponieważ termin przedawnienia upłynął w maju 2021 r.

27 Sąd ten uważa, że rozpatrywana przez niego sytuacja jest podobna do sytuacji leżącej u podstaw sprawy, w której zapadł wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), ze względu na istnienie, przynajmniej pozornie, obiektywnej niemożności odzyskania VAT ze względu na to, że Greenfiber nie ma możliwości dokonania korekty faktury i rozliczenia VAT z uwagi na upływ przewidzianego w tym względzie terminu przedawnienia. Sytuacja ta byłaby również podobna do sytuacji leżącej u podstaw sprawy, w której zapadł wyrok z dnia 11 kwietnia 2019 r., PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), ponieważ odzyskanie VAT od wystawcy faktury wydaje się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione. Po pierwsze bowiem, termin przedawnienia w dziedzinie podatków upłynął, w związku z czym Greenfiber nie może dokonać korekty faktur, a po drugie, rumuński organ podatkowy potwierdził w następstwie kontroli podatkowej przeprowadzonej względem spółki Greenfiber, że ta prawidłowo zafakturowała i zapłaciła odnośny VAT.

28 Sąd odsyłający zastanawia się ponadto, czy w świetle wykładni dyrektywy VAT ma znaczenie okoliczność, że rumuński organ podatkowy potraktował na dwa całkowicie różne sposoby tę samą transakcję handlową dotyczącą sprzętu, którego przeniesienie doprowadziło do poboru VAT, a mianowicie, po pierwsze, jako transakcję podlegającą opodatkowaniu VAT w odniesieniu do spółki Greenfiber, od której ten sprzęt został zakupiony i na rzecz której spółka Greentech zapłaciła podatek VAT, a po drugie, jako transakcję niepodlegającą opodatkowaniu VAT w przypadku spółki Greentech.

29 W tych okolicznościach Înalta Curte de Casație și Justiție (najwyższy sąd kasacyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy zasady neutralności, pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, ustanowione w art. 2, 19 i 168 [dyrektywy VAT] w związku z art. 203 [tej dyrektywy], stoją na przeszkodzie odmowie uznania prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego z tytułu transakcji sprzedaży, która została następnie przekwalifikowana przez organy podatkowe na przekazanie przedsiębiorstwa nieobjęte zakresem stosowania podatku VAT, w sytuacji gdy podatek ten został już pobrany przez państwo, a jego zwrot nie jest możliwy na podstawie przepisów krajowych?”,

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

30 Na wstępie należy przypomnieć, że w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do tego ostatniego należy udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. Mając to na uwadze, Trybunał powinien w razie potrzeby przeformułować przedłożone mu pytania. Ponadto Trybunał może być zmuszony wziąć pod rozwagę normy prawa Unii, na które sąd krajowy nie powołał się w swoim pytaniu (zob. podobnie wyrok z dnia 7 września 2023 r., Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że istotnym elementem charakteryzującym sytuację rozpatrywaną w postępowaniu głównym jest okoliczność, iż zdaniem sądu odsyłającego Greentech nie ma obecnie faktycznej możliwości uzyskania zwrotu VAT, który sprzedawca, czyli Greenfiber, nienależnie zafakturował i zapłacił skarbowi państwa. Tymczasem w takiej sytuacji zasadą, którą należy w szczególności uwzględnić, jest zasada skuteczności, a nie zasada pewności prawa lub zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań.

32 W związku z tym w celu udzielenia sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi należy rozumieć, że poprzez zadane pytanie sąd ten dąży w istocie do ustalenia, czy art. 168 i 203 dyrektywy VAT, a także zasady neutralności VAT i skuteczności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniom krajowym lub krajowej praktyce administracyjnej, które nie pozwalają podatnikowi na odliczenie VAT naliczonego z tytułu transakcji, w odniesieniu do której organ podatkowy w wyniku kontroli podatkowej zmienił kwalifikację na transakcję niepodlegającą VAT, mimo że uzyskanie przez tego podatnika od sprzedawcy zwrotu nienależnie zapłaconego w ten sposób VAT wydaje się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione.

33 W tym względzie należy przypomnieć, że prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie może być ograniczane (wyroki: z dnia 15 lipca 2010 r., Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, pkt 37; z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 42). System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego

przedsiębiorcy. Wspólny system VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego neutralność jakiejkolwiek działalności gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama podatkowi VAT (wyroki: z dnia 22 lutego 2001 r., Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, pkt 24; z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 43).

34 W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że transakcja, która miała miejsce między spółkami Greenfiber a Greentech, została w odniesieniu do drugiego z tych podatników ostatecznie zakwalifikowana przez rumuński organ podatkowy jako transakcja niepodlegająca opodatkowaniu VAT i że Greenfiber nie ma możliwości skorygowania faktury dotyczącej tej transakcji oraz rozliczenia VAT po upływie przewidzianego w tym celu terminu przedawnienia.

35 W tym względzie zgodnie z orzecznictwem Trybunału, w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której podatnik zapłacił VAT nienależnie wykazany na fakturze, co do zasady to do wystawcy faktury należy dokonanie jej korekty, przy czym w braku w dyrektywie VAT przepisu dotyczącego korekty przez wystawcę faktury bezzasadnie wykazanego na fakturze VAT do państw członkowskich należy co do zasady określenie warunków, na jakich VAT ten może zostać skorygowany (wyrok z dnia 13 października 2022 r., HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W celu zapewnienia neutralności VAT państwa członkowskie winny ustanowić w swych wewnętrznych porządkach prawnych możliwości skorygowania wszystkich bezzasadnie wykazanych na fakturze podatków, o ile wystawca faktury wykaże dobrą wiarę (wyrok z dnia 13 października 2022 r., HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Z orzecznictwa Trybunału wynika również, że uregulowania krajowe, na mocy których z jednej strony dostawca usług, który błędnie wpłacił VAT na rzecz organów podatkowych, może żądać jego zwrotu, a z drugiej strony odbiorca tych usług może wnieść przeciwko temu dostawcy powództwo cywilne o zwrot nienależnego świadczenia, są zgodne z zasadami neutralności VAT i skuteczności. W rzeczywistości bowiem system taki umożliwia odbiorcy, który poniósł ciężar VAT wykazanego w fakturze w wyniku błędu, otrzymanie zwrotu nienależnie zapłaconych kwot (wyrok z dnia 13 października 2022 r., HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Jeżeli, tak jak w niniejszej sprawie, zwrot VAT stał się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony, to zasady neutralności VAT i skuteczności wymagają, aby państwa członkowskie przewidziały instrumenty niezbędne do umożliwienia usługobiorcy odzyskania VAT nienależnie wykazanego na fakturze i zapłaconego, w szczególności poprzez skierowanie wniosku o zwrot bezpośrednio do organów podatkowych (wyrok z dnia 13 października 2022 r., HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo). W związku z tym, jeżeli sprzedawca nie może już skorygować faktury dotyczącej danej transakcji, a zatem nabywca nie ma możliwości uzyskania zwrotu VAT bezzasadnie wykazanego na fakturze od sprzedawcy, nabywca powinien, zgodnie z przywołanym powyżej orzecznictwem, mieć możliwość skierowania swojego wniosku o zwrot bezpośrednio do organów podatkowych.

39 Należy jednak stwierdzić, że jak wynika z pkt 45 wyroku z dnia 11 kwietnia 2019 r., PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), taki wniosek o zwrot należy odróżnić od wniosku o odliczenie VAT, takiego jak wniosek będący przedmiotem sporu w postępowaniu głównym.

40 System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy, a wykonywanie prawa do odliczenia jest ograniczone jedynie do podatków należnych, czyli podatków związanych z czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT lub zapłaconych, o ile były należne (wyrok z dnia 11 kwietnia 2019 r., PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo). W związku z tym w braku transakcji podlegającej opodatkowaniu VAT podatnik nie może powoływać się na prawo do odliczenia VAT w związku z tą transakcją (zob. podobnie wyrok z dnia 11 kwietnia 2019 r., PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, pkt 37). Stwierdzenia tego nie podważa fakt, że w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym nie istnieje ryzyko utraty wpływów podatkowych.

41 Ponieważ transakcja będąca przedmiotem postępowania głównego została ostatecznie zakwalifikowana jako transakcja niepodlegająca opodatkowaniu VAT, VAT zapłacony przez Greentech na rzecz wystawcy faktury, spółki Greenfiber, nie był „należny” w rozumieniu orzecznictwa Trybunału.

42 W świetle powyższych rozważań odpowiedź na pytanie prejudycjalne powinna brzmieć tak, że art. 168 i 203 dyrektywy VAT, a także zasady neutralności VAT i skuteczności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie uregulowaniom krajowym lub krajowej praktyce administracyjnej, które nie pozwalają podatnikowi na odliczenie VAT naliczonego z tytułu transakcji, w odniesieniu do której organ podatkowy w wyniku kontroli podatkowej zmienił kwalifikację na transakcję niepodlegającą VAT, mimo że uzyskanie przez tego podatnika od sprzedawcy zwrotu nienależnie zapłaconego w ten sposób VAT wydaje się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione. Zasady te wymagają jednak, aby w takiej sytuacji podatnik ten mógł skierować swój wniosek o zwrot bezpośrednio do organów podatkowych.

W przedmiocie kosztów

43 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 168 i 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego system podatku od wartości dodanej, a także zasady neutralności podatku od wartości dodanej (VAT) i skuteczności

należy interpretować w ten sposób, że:

nie stoją one na przeszkodzie uregulowaniom krajowym lub krajowej praktyce administracyjnej, które nie pozwalają podatnikowi na odliczenie VAT naliczonego z tytułu transakcji, w odniesieniu do której organ podatkowy w wyniku kontroli podatkowej zmienił kwalifikację na transakcję niepodlegającą VAT, mimo że uzyskanie przez tego podatnika od sprzedawcy zwrotu nienależnie zapłaconego w ten sposób VAT wydaje się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione. Zasady te wymagają jednak, aby w takiej sytuacji podatnik ten mógł skierować swój wniosek o zwrot bezpośrednio do organów podatkowych.

Podpisy