Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 8 lipca 2021 r.[1]

Sprawa C-156/20

Zipvit Ltd
przeciwko
The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Supreme Court of the United Kingdom (sąd najwyższy Zjednoczonego Królestwa)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Prawo podatkowe – VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 168 i art. 178 lit. a) – Powstanie prawa do odliczenia w przypadku zakupu świadczenia omyłkowo uznanego za zwolnione z VAT – Ujęcie VAT w cenie pomimo błędu – Okres powstania prawa do odliczenia – VAT należny lub odprowadzony – Posiadanie faktury jako przesłanka materialna – Odróżnienie przesłanki materialnej od formalnych przesłanek prawa do odliczenia

I. Wprowadzenie

1. Dwa przedsiębiorstwa – zgodnie ze stanowiskiem Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (organu podatkowego i celnego, Zjednoczone Królestwo; zwanego dalej „HMRC"), ale błędnie w świetle prawa Unii – wspólnie wychodzą z założenia, że pewna usługa jest zwolniona z VAT. W konsekwencji uzgadnia się jedynie cenę bez VAT i uiszcza ją po wystawieniu faktury. Po wykryciu błędu HMRC, najwyraźniej między innymi również ze względów podyktowanych uproszczeniami administracyjnymi, „rezygnuje" z następczego pobrania podatku od świadczeniodawcy, ponieważ wielu ze świadczeniobiorców byłoby uprawnionych do odliczenia podatku naliczonego. Pod względem fiskalnym byłaby to jedynie gra o sumie zerowej, wiążąca się dla wszystkich stron z dużym wysiłkiem administracyjnym. Po upływie terminu przedawnienia po stronie świadczeniodawcy świadczeniobiorca (w niniejszej sprawie Zipvit) żąda odliczenia podatku naliczonego. HMRC odmawia jednak ze względu na brak faktury, na której wykazano by odrębnie jakikolwiek VAT.

2. W tym kontekście dwa punkty widzenia skłoniły sąd krajowy do wystąpienia do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Z jednej strony art. 73, 78 i 90 dyrektywy VAT wskazują, że podstawa opodatkowania VAT obejmuje zawsze wszystko, co świadczeniodawca rzeczywiście otrzymał. W konsekwencji na tej podstawie mogło powstać prawo Zipvit do odliczenia podatku naliczonego. Z drugiej strony w następstwie wyroku

[1] Język oryginału: niemiecki.

Trybunału w sprawie Vădan [2] powstały z kolei wątpliwości co do znaczenia faktury dla odliczenia podatku naliczonego. Nasuwa się zatem w szczególności pytanie, czy jest ona konieczna dla odliczenia podatku naliczonego.

3. W związku z powyższym Supreme Court of the United Kingdom (sąd najwyższy Zjednoczonego Królestwa) ma wątpliwości co do tego, czy odmówienie przez HMRC odliczenia podatku naliczonego było zgodne z prawem Unii. Inaczej widzi to z kolei Komisja, która wskazuje: „The simple answer to the issues raised in the present case is that since Zipvit has paid no VAT, it is not entitled to deduct input VAT. Sometimes simple answers are correct. The Commission submits that on the basis of the following considerations, this is one of those times".

4. Czasami odpowiedź tylko wygląda jednak na prostą, a w rzeczywistości wcale nie okazuje się taka prosta, jeśli poszukuje się rozwiązania, które uwzględnia także dogmatykę, systematykę i brzmienie dyrektywy VAT. O tym, że uzasadnienie zaproponowane przez Komisję w żadnym razie nie może być prawidłowe, świadczy już sam fakt, że warunkiem odliczenia podatku naliczonego nie jest dokonanie przez podatnika jakichkolwiek płatności. Ta tzw. zasada opodatkowania na podstawie uzgodnionych wpłat, mająca zastosowanie do odliczenia podatku naliczonego, została uznana w orzecznictwie Trybunału [3] i wynika obecnie również z dyrektywy. To, czy Zipvit nie zapłacił zatem kontrahentowi żadnego wynagrodzenia (0), zapłacił mu kwotę netto (100) lub wynagrodzenie brutto (120), nie ma zatem żadnego znaczenia dla odliczenia podatku naliczonego co do zasady.

5. W związku z tym Trybunał musi w niniejszej sprawie zająć się – nie do końca prostymi – zasadniczymi kwestiami dotyczącymi przepisów regulujących VAT. I tak nasuwa się pytanie, czy VAT jest zawsze zawarty w cenie, jeżeli transakcja (obiektywnie rzecz biorąc) podlega VAT, nawet jeśli kontrahenci i HMRC (subiektywnie) zakładają, że jest zwolniona z VAT. W przypadku udzielenia na to pytanie odpowiedzi twierdzącej – czy świadczeniobiorca może wówczas żądać zwolnienia z ciężaru tego zawartego już w cenie VAT, mimo że świadczeniodawca (wskutek błędu) nie wliczył go do świadczenia wzajemnego, a tym samym nie przeniósł go też na świadczeniobiorcę? Czy VAT „należny", o którym mowa w art. 168 lit. a) dyrektywy VAT, obejmuje VAT konkretnie należny od świadczeniodawcy (w niniejszej sprawie ze względu na przedawnienie VAT nie jest już należny), czy też VAT, który jest rzeczywiście należny w ujęciu abstrakcyjnym (tj. w świetle przepisów ustawowych, a w niniejszej sprawie w każdym razie w świetle prawa Unii)?

6. Ponieważ w przypadku błędnego założenia, że jego dostawa lub usługa jest zwolniona z VAT, świadczeniodawca nie wystawia oczywiście faktury z wykazanym VAT, funkcji faktury w przepisach regulujących VAT znów [4] przypada tu decydujące znaczenie dla odliczenia podatku naliczonego przez świadczeniobiorcę. Niezależnie od wyżej podniesionych kwestii odliczenie podatku naliczonego byłoby bowiem możliwe wyłącznie wtedy, gdyby posiadanie faktury z odrębnie wykazanym VAT nie stanowiło warunku odliczenia podatku naliczonego.

[2] Wyrok z dnia 21 listopada 2018 r. (C-664/16, EU:C:2018:933).

[3] Zobacz na przykład wyrok z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 63).

[4] Sprawa ta jest ściśle związana z pytaniem o znaczenie faktury z odrębnie wykazanym VAT dla odliczenia podatku naliczonego przez świadczeniobiorcę lub odbiorcę faktury, podniesionym w sprawie Wilo Salmson France (C-80/20). Zobacz w tej kwestii także moja opinia w sprawie Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326).

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

7. Artykuł 63 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[5] (zwanej dalej „dyrektywą VAT") reguluje moment, w którym ma miejsce zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, a VAT staje się wymagalny:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług".

8. Artykuł 73 dyrektywy VAT dotyczy podstawy opodatkowania:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia".

9. W art. 78 dyrektywy VAT wyjaśniono, co składa się na podstawę opodatkowania.

„Do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy:

a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT […]".

10. W art. 90 dyrektywy VAT uregulowano następczą zmianę podstawy opodatkowania i jej skutki dla świadczeniodawcy:

„1. W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

2. W przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1".

11. Artykuł 93 zdanie pierwsze dyrektywy VAT dotyczy stawki stosowanej do określonej podstawy opodatkowania i ma następujące brzmienie:

„Do transakcji podlegających opodatkowaniu stosuje się stawkę, która obowiązuje w momencie zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego".

[5] Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), w brzmieniu obowiązującym w latach będących przedmiotem sporu (od 2007 r. do marca 2010 r.), zmieniona ostatnio w tym zakresie dyrektywą Rady 2010/23/UE z dnia 16 marca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 72, s. 1). W odniesieniu do będącego przedmiotem sporu 2006 r. zastosowanie znajduje jeszcze co prawda poprzednia dyrektywa [szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1)], jednak zawarte w niej uregulowania – w zakresie mającym znaczenie dla niniejszej sprawy – były co do zasady takie same pod względem materialnoprawnym.

12. W odniesieniu do stawki podstawowej art. 96 dyrektywy VAT przewiduje:

„Państwa członkowskie stosują stawkę podstawową VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług”.

13. Artykuł 167 dyrektywy VAT dotyczy powstania prawa do odliczenia. Brzmi on następująco:

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

14. Artykuł 168 lit. a) dyrektywy VAT reguluje zakres przedmiotowy odliczenia podatku naliczonego:

„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”.

15. Natomiast art. 178 dyrektywy VAT reguluje wykonywanie prawa do odliczenia:

„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 […];

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

16. Artykuł 203 dyrektywy VAT zapewnia zgodność kwoty VAT wykazanej na fakturze z kwotą VAT należnego. Przewiduje on, co następuje:

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

17. W art. 226 dyrektywy VAT określono niezbędne dane, które należy umieścić na fakturze:

„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: […]

8. podstawę opodatkowania dla każdej stawki podatku lub zwolnienia, cenę jednostkową z wyłączeniem VAT, a także wszelkie upusty lub rabaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej;

9. zastosowaną stawkę VAT;

10. kwotę VAT do zapłaty, chyba że zastosowano procedurę szczególną, która zgodnie z niniejszą dyrektywą wyklucza podawanie takiej informacji […]”.

B. Prawo Zjednoczonego Królestwa

18. Zjednoczone Królestwo dokonało transpozycji dyrektywy VAT i jej poprzedniczki w ramach Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku od wartości dodanej z 1994 r., zwanej dalej „VATA”).

III. Postępowanie główne

19. Spółka Zipvit Ltd (zwana dalej „skarżącą”) prowadzi działalność w zakresie wysyłki preparatów witaminowych i suplementów mineralnych drogą pocztową. W okresie od dnia 1 stycznia 2006 r. do dnia 31 marca 2010 r. Royal Mail świadczyła na rzecz skarżącej szereg usług pocztowych na podstawie umów, które były indywidualnie negocjowane.

20. Royal Mail jest publiczną służbą pocztową w Zjednoczonym Królestwie. W myśl art. 132 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT państwa członkowskie zwalniają z VAT „świadczenie usług przez pocztę państwową i dostawę towarów z tymi usługami związaną, z wyjątkiem przewozu osób i usług telekomunikacyjnych”. W ramach transpozycji dyrektywy VAT ustawodawca i HMRC interpretowały ten przepis w ten sposób, że znajduje on zastosowanie do wszystkich usług pocztowych świadczonych przez Royal Mail. W akcie prawa krajowego wykonującym dyrektywę, tj. VATA, zawarto odnośny przepis (załącznik 9, grupa 3, pkt 1), a HMRC wydał zmierzające w tym samym kierunku Guidance Notes (wytyczne).

21. Umowa, na podstawie której Royal Mail świadczyła usługi, stanowiła, że kwoty wszystkich opłat pocztowych wskazanych jako płatne przez skarżącą nie zawierają VAT; skarżąca „jest zobowiązana do zapłaty VAT należnego od opłat pocztowych i innych opłat według odpowiedniej stawki”, zaś „VAT jest obliczany i płacony od [ceny handlowej usług]”. W związku z tym, w zakresie, w jakim VAT był należny z tytułu świadczenia usług, całkowita cena, którą skarżąca miała zapłacić za takie świadczenie na podstawie umowy, była ceną handlową powiększoną o VAT.

22. Ze względu jednak na brzmienie przepisów krajowych i wydanych wytycznych, a także wskutek przyjęcia powszechnie podzielanego, aczkolwiek błędnego poglądu, zgodnie z którym usługi te były zwolnione z VAT, na fakturach za usługi wystawionych skarżącej przez Royal Mail widniały one jako zwolnione z VAT (z oznaczeniem „E” od słowa „exempt”); ponadto na owych fakturach nie podano kwoty należnej z tytułu VAT i wskazano, że skarżąca jest zobowiązana jedynie do zapłaty ceny handlowej usług. Skarżąca w należyty sposób zapłaciła Royal Mail kwoty wskazane na fakturach. W chwili świadczenia usług skarżąca nie zgłaszała żadnych żądań dotyczących odzyskania naliczonego z ich tytułu VAT.

23. Royal Mail traktowała usługi jako zwolnione z VAT i nie wskazywała na wystawianych fakturach kwoty VAT, dlatego nie zadeklarowała w HMRC żadnych kwot odpowiadających VAT z tytułu świadczenia usług ani nie odprowadziła ich do HMRC. HMRC popełnił ten sam błąd lub też przyczynił się do błędu uczestników postępowania, ponieważ wydał Tax Guidance (wytyczne podatkowe) zawierające oświadczenia zmierzające w tym samym kierunku. W konsekwencji HMRC również nie żądał, aby Royal Mail odprowadziła VAT.

24. Taki stan rzeczy utrzymywał się przez kilka lat, do chwili wydania przez Trybunał wyroku z dnia 23 kwietnia 2009 r., TNT Post (C-357/07, EU:C:2009:248), w którym orzekł on, że zwolnienie dotyczące usług pocztowych ma zastosowanie jedynie do świadczenia usług, które publiczne służby pocztowe wykonują jako takie, nie zaś do świadczenia usług, których warunki zostały wynegocjowane indywidualnie.

25. W świetle takiej przedstawionej przez Trybunał wykładni dyrektywy VAT usługi, których dotyczy niniejsze postępowanie, należało traktować, w odnośnym okresie, jako usługi objęte stawką podstawową. Royal Mail powinna była naliczyć skarżącej całkowitą cenę należną z tytułu świadczenia usług, która byłaby równa cenie handlowej powiększonej o VAT naliczony według odpowiedniej stawki, a także powinna była zadeklarować w HMRC taki VAT i odprowadzić go do HMRC.

26. Po wydaniu wyroku TNT Post skarżąca wystąpiła teraz w odniesieniu do tych usług z żądaniem odliczenia podatku naliczonego. Kwoty te zostały obliczone w oparciu o założenie, że ceny faktycznie zapłacone tytułem świadczenia usług należy traktować jako zawierające VAT. Kwota dochodzona przez skarżącą jako VAT naliczony tytułem odnośnych usług wynosi 415 746 funtów szterlingów (GBP) (co odpowiada kwocie około 480 000 EUR) plus odsetki. Celem niniejszego postępowania jest ustanowienie precedensu w odniesieniu do usług świadczonych przez Royal Mail, które również niesłusznie uznano za zwolnione z VAT. Według sądu odsyłającego całkowita wysokość roszczeń wobec HMRC zawiera się w przedziale od 500 mln GBP do 1 mld GBP (co odpowiada kwotom około 575 mln EUR i 1,15 mld EUR).

27. HMRC oddalił żądania skarżącej. Wynikało to z faktu, że choć skarżąca była na podstawie umowy zobowiązana do zapłaty VAT od ceny handlowej usług, nie została obciążona VAT na odnośnych fakturach i tym samym go nie zapłaciła.

28. Tymczasem HMRC kontaktował się z Royal Mail w celu ustalenia w sposób jednoznaczny, na które z oferowanych przez nią usług miał wpływ wyrok TNT Post. W lipcu 2010 r. nie zakończył się jeszcze bieg krajowego sześcioletniego terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 5 Limitation Act 1980 (ustawy o terminach przedawnienia z 1980 r.), roszczenia Royal Mail, przysługującego jej na podstawie umowy, o zapłatę pozostałej części ceny całkowitej należnej jej w związku ze świadczeniem usług (tj. kwoty równej VAT należnemu z tytułu takiego świadczenia, obliczonemu od ceny handlowej usług). Zgłoszenie roszczeń wobec wszystkich klientów Royal Mail, których dotyczył wyrok TNT Post, w tym także skarżącej, pociągałoby jednak za sobą znaczne koszty i spowodowałoby duże obciążenie administracyjne po stronie Royal Mail, a przy tym nie miałoby uzasadnienia gospodarczego, dlatego też Royal Mail nie dochodziła takich roszczeń.

29. W tym czasie nie upłynęły też jeszcze terminy prawnopodatkowe, przewidziane w art. 73 ust. 6 i art. 77 ust. 1 VATA. HMRC uznał jednak, że nie powinien określać zobowiązań podatkowych, ponieważ odnośne usługi były zwolnione z VAT w świetle obowiązujących przepisów prawa krajowego, a Royal Mail w rzeczywistości nie otrzymała od skarżącej VAT należnego z tytułu usług. Ponadto HMRC stwierdził, że wzbudził u Royal Mail uzasadnione oczekiwanie, zgodnie z którym nie jest ona zobowiązana do pobrania VAT od usług. W związku z tym Royal Mail dysponowałaby skutecznymi środkami obrony w razie usiłowania wydania wobec niej decyzji w sprawie określenia zobowiązań podatkowych w celu doprowadzenia do zadeklarowania przez nią VAT od usług.

30. Po ponownym rozpatrzeniu sprawy skarżąca odwołała się od decyzji wydanej przez HMRC do First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sądu pierwszej instancji, izba podatkowa, Zjednoczone Królestwo). W tym czasie termin przedawnienia roszczeń Royal Mail przysługujących jej względem skarżącej na podstawie umowy o zapłatę pozostałej części ceny całkowitej należnej w związku ze świadczeniem usług zakończył już bieg w odniesieniu do większej części zrealizowanych transakcji świadczenia usług. W znacznej mierze (o ile nie całkowicie) upłynęły już wówczas także terminy na wydanie przez HMRC decyzji w sprawie określenia zobowiązań podatkowych Royal Mail.

31. First-tier Tribunal (sąd pierwszej instancji) oddalił odwołanie. Orzekł, że HMRC nie przysługuje wymagalna wierzytelność podatkowa wobec Royal Mail. Stwierdził, że Royal Mail nie wystawiła żadnych faktur wskazujących VAT jako należny. Ponadto HMRC nie wydał wobec Royal Mail decyzji, w których stwierdziłby, że Royal Mail jest zobowiązana do zapłaty VAT. W tych okolicznościach nie istniał VAT „należny lub zapłacony" przez Royal Mail z tytułu świadczenia usług w rozumieniu art. 168 lit. a) dyrektywy VAT.

32. Ponadto, ponieważ skarżąca nie posiada ważnych faktur podatkowych dokumentujących świadczenie usług, na których wskazano by obciążenie VAT, nie przysługuje jej prawo do żądania odliczenia takiego VAT jako naliczonego. Dokonanie na rzecz skarżącej zwrotu hipotetycznego VAT naliczonego z tytułu usług byłoby równoznaczne z bezpodstawnym wzbogaceniem skarżącej. Z gospodarczego punktu widzenia oznaczałoby to, że skarżąca otrzymałaby owe usługi za kwotę znacznie niższą od ich rzeczywistej wartości handlowej. Skarżąca odwołała się od tego wyroku. Upper Tribunal (Tax Chamber) (sąd wyższej instancji, izba podatkowa, Zjednoczone Królestwo) oddalił to odwołanie.

33. Court of Appeal (sąd apelacyjny, Zjednoczone Królestwo) również oddalił odwołanie skarżącej. Po przeanalizowaniu orzecznictwa Trybunału Court of Appeal (sąd apelacyjny) uznał, że przedstawienie przez skarżącą faktur VAT wskazujących, iż VAT został naliczony w odniesieniu do transakcji świadczenia usług, jak wymaga tego art. 226 pkt 9 i 10 dyrektywy VAT, stanowi warunek konieczny, który musi być spełniony, aby skarżąca mogła skorzystać z prawa do odliczenia VAT naliczonego w odniesieniu do usług. Court of Appeal (sąd apelacyjny) uznał, że stan prawny dotyczący faktury nie budzi uzasadnionych wątpliwości. Skarżąca odwołała się teraz do sądu odsyłającego.

IV. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i przebieg postępowania przed Trybunałem

34. Supreme Court of the United Kingdom (sąd najwyższy Zjednoczonego Królestwa), rozpatrujący odwołanie, postanowieniem z dnia 1 kwietnia 2020 r. zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Czy w sytuacji, w której: (i) organ podatkowy, usługodawca i przedsiębiorca będący podatnikiem błędnie interpretują unijne przepisy w dziedzinie VAT i traktują świadczenie, które podlega opodatkowaniu według stawki podstawowej, jako zwolnione z VAT; (ii) w umowie zawartej między usługodawcą a przedsiębiorcą wskazano, że cena świadczenia nie zawiera VAT oraz że jeżeli VAT jest należny, to uiszcza go przedsiębiorca; (iii) usługodawca nie żądał i nie może już żądać dodatkowego VAT należnego od przedsiębiorcy; oraz (iv) organ podatkowy nie może lub nie może już (ze względu na upływ terminów przedawnienia) żądać od usługodawcy VAT, który powinien był zostać zapłacony, dyrektywa Rady

2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej wywołuje skutek tego rodzaju, iż faktycznie zapłacona cena składa się z wymagalnej kwoty netto i naliczonego od niej VAT, tak że przedsiębiorca może żądać odliczenia, na podstawie art. 168 lit. a) tej dyrektywy, naliczonego podatku jako VAT, który został faktycznie »zapłacony« w odniesieniu do tego świadczenia?

2. Alternatywnie, czy w takich okolicznościach przedsiębiorca może żądać odliczenia, na podstawie art. 168 lit. a) dyrektywy [VAT], naliczonego podatku jako VAT, który był »należny« w odniesieniu do tego świadczenia?

3. Czy w sytuacji, w której organ podatkowy, usługodawca i przedsiębiorca będący podatnikiem błędnie interpretują unijne przepisy w dziedzinie VAT i traktują świadczenie, które podlega opodatkowaniu według stawki podstawowej, jako zwolnione z VAT, co skutkuje tym, że przedsiębiorca nie jest w stanie przedstawić organowi podatkowemu faktury VAT spełniającej wymagania zawarte w art. 226 pkt 9 i 10 dyrektywy [VAT] w odniesieniu do otrzymanego świadczenia, ów przedsiębiorca jest uprawniony do żądania odliczenia, na podstawie art. 168 lit. a) dyrektywy [VAT], naliczonego podatku?

4. Czy przy udzielaniu odpowiedzi na pytania od pierwszego do trzeciego:

   a) istotne jest ustalenie, czy usługodawcy przysługiwałby środek obrony, czy to ze względu na uzasadnione oczekiwania, czy też na innej podstawie, w świetle prawa krajowego lub prawa Unii, w razie próby wydania przez organ podatkowy decyzji w sprawie określenia zobowiązań podatkowych zobowiązującej go do zadeklarowania kwoty odpowiadającej VAT od świadczenia?

   b) ma znaczenie okoliczność, że przedsiębiorca wiedział w tym samym czasie co organ podatkowy i usługodawca, że świadczenie w istocie nie jest zwolnione [z VAT] lub że miał taką samą co owe podmioty możliwość powzięcia w tym przedmiocie wiedzy oraz że mógł się zwrócić z propozycją zapłaty VAT, który był należny w odniesieniu do świadczenia (w wysokości obliczonej na podstawie ceny handlowej świadczenia), tak aby mógł on zostać przekazany organowi podatkowemu, lecz tego zaniechał?".

35. W postępowaniu przed Trybunałem skarżąca, Zjednoczone Królestwo, Królestwo Hiszpanii, Republika Czeska, Republika Grecka i Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie.

V. Ocena prawna

A. W przedmiocie znaczenia pytań prejudycjalnych

36. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wcale nie tak rzadkiej sytuacji, w której w świetle orzecznictwa sądów ds. finansowych czy też – jak w niniejszej sprawie – Trybunału okazuje się, że stosowane przez lata opodatkowanie określonych transakcji (w tym przypadku pewnych usług pocztowych) było błędne. W niniejszej sprawie w Zjednoczonym Królestwie zakres stosowania przepisu przewidującego zwolnienie z VAT rozumiano szerzej, niż umożliwia to prawo Unii w świetle wykładni dokonanej przez Trybunał.

37. Jeżeli to (nowe) orzecznictwo skutkuje zobowiązaniem podatkowym wobec państwa w wyższej kwocie, administracja podatkowa, powołując się na obiektywny stan prawny, próbuje zwykle a posteriori określić odpowiednie zobowiązanie w zakresie VAT przedsiębiorstwa dokonującego świadczenia również w odniesieniu do transakcji dokonanych już w przeszłości. Nasuwa się od razu przy tym pytanie, czy w przypadku podatku pośredniego od konsumpcji, gdzie przedsiębiorstwo dokonujące świadczenia działa jedynie jako inkasent podatkowy na rzecz państwa[6], rzeczywiście można żądać, aby przedsiębiorstwo przewidywało to orzecznictwo. W szczególności należałoby wziąć pod uwagę, że inkasent podatkowy na rzecz państwa nie musi wykazywać się lepszą znajomością prawa podatkowego niż samo państwo, a tym samym mógł polegać na odpowiednich przepisach wykonawczych i administracyjnych. Sytuacja staje się szczególnie delikatna, jeżeli – jak w niniejszej sprawie – HMRC sam popełnił ten sam błąd co podatnik (w niniejszej sprawie Royal Mail), a świadczenie jako zwolnione z podatku traktował najwyraźniej również ustawodawca krajowy.

38. Przedstawione pytania dotyczą jednak drugiej strony medalu, a mianowicie odliczenia podatku naliczonego przez świadczeniobiorcę. Jeśli otrzymane świadczenia należy uznać za zwolnione z VAT, świadczeniobiorcy nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego. Jeśli jednak w świetle orzecznictwa okazuje się, że transakcja (obiektywnie rzecz biorąc) podlegała w rzeczywistości opodatkowaniu, prawo do odliczenia podatku naliczonego mogłoby co do zasady wchodzić w rachubę.

39. W przypadku błędu co do stawki podatku przedsiębiorstwo będące świadczeniodawcą podwyższyłoby zwykle cenę o odpowiednią kwotę VAT – jeżeli byłoby to możliwe pod względem cywilnoprawnym – i wystawiło świadczeniobiorcy odpowiednią fakturę (na wyższą kwotę). Świadczeniobiorca mógłby opłacić tę fakturę, a następnie na jej podstawie zneutralizować dodatkowe obciążenie w zakresie VAT w ramach odliczenia podatku naliczonego.

40. W niniejszej sprawie wybrano jednak inną drogę, która skłoniła sąd odsyłający do zadania przedstawionych powyżej pytań prejudycjalnych. Świadczeniobiorca nie musiał bowiem ponieść kosztu dodatkowego VAT, ponieważ świadczeniodawca nie podwyższył swojej ceny o VAT. Świadczeniodawca mógł z tego zrezygnować, ponieważ sam HMRC – ze wskazanych wyżej przyczyn – zrezygnował z następczego określenia zobowiązania podatkowego lub też transakcja w świetle prawa krajowego była zwolniona z VAT.

41. Ponieważ w świetle prawa Unii, obiektywnie rzecz biorąc, usługa podlegała jednak opodatkowaniu, a skarżąca zapłaciła określoną cenę, stoi ona obecnie na stanowisku, że, obiektywnie rzecz biorąc, w cenie tej był zawarty VAT należny w świetle prawa Unii. Uważa ona, że na podstawie art. 168 lit. a) dyrektywy VAT może też zneutralizować ten ciężar w zakresie „VAT należnego”, nawet jeśli Royal Mail ze względu na brak określenia zobowiązania podatkowego nigdy nie odprowadziła tego „VAT należnego” do wierzyciela podatkowego. Faktura wykazująca VAT, który Royal Mail jest zobowiązana zapłacić – rzeczywiście wymagana zgodnie z art. 178 lit. a) dyrektywy VAT – ma być natomiast zbędna, ponieważ sam Trybunał uznał fakturę jedynie za kryterium formalne.

42. Gdyby tak było, wszystkie podmioty uprawnione do odliczenia podatku naliczonego, dla których Royal Mail wykonywała świadczenia, uzyskałyby tak zwany „nieoczekiwany zysk”. Do momentu wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie zakresu stosowania przepisu przewidującego zwolnienie z VAT nie zakładały one bowiem odliczenia podatku naliczonego. To

[6] Zobacz w tej kwestii jedynie wyroki: z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 23); z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 21); z dnia 20 października 1993 r., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, pkt 25).

nieoczekiwane odliczenie podatku naliczonego skutkowałoby teraz potanieniem nabytych świadczeń kosztem wpływów z tytułu VAT, a tym samym podwyższeniem marży świadczeniobiorców (między innymi również marży skarżącej). Z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że chodzi łącznie o kwotę mieszczącą się w przedziale od około 575 mln EUR do około 1,15 mld EUR (a w niniejszej sprawie o 480 000 EUR).

43. Z tego względu w ramach swych pytań pierwszego i drugiego, które można przeanalizować łącznie, sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy w przypadku takiego wspólnego błędu i braku późniejszego naliczenia rzeczywiście należnego VAT można w ogóle mówić o ciężarze w zakresie „VAT należnego i zapłaconego" w rozumieniu art. 168 lit. a) dyrektywy VAT, który świadczeniobiorca może zneutralizować poprzez odliczenia podatku naliczonego. Dotyczy to odliczenia podatku naliczonego co do zasady (część C).

44. Pytanie trzecie dotyczy wykonania prawa do odliczenia podatku naliczonego, a tym samym odliczenia podatku naliczonego co do wysokości, jeżeli świadczeniobiorca ze względu na wspomniany wspólny błąd nie dysponuje fakturą, na której odrębnie wykazano rzeczywiście należny VAT (część B). Pytanie czwarte sądu odsyłającego odnosi się do pewnych szczegółów dotyczących wspólnego błędu i alternatywnych rozliczeń, wskutek których nie powstaje „nieoczekiwany zysk". Są one rozpatrywane w ramach pozostałych pytań.

45. Biorąc pod uwagę, że odpowiedź na pytania pierwsze i drugie jest właściwie konieczna tylko wtedy, kiedy z odpowiedzi na pytanie trzecie wyniknie, iż odliczenie podatku naliczonego jest możliwe również bez faktury, na której odrębnie wykazano VAT, zacznę od udzielenia odpowiedzi na pytanie trzecie. Dotyczy ono wykonania prawa do odliczenia podatku naliczonego oraz kwestii tego, czy wymagane w art. 178 lit. a) dyrektywy VAT *posiadanie faktury* stanowi przesłankę odliczenia podatku naliczonego – jak rozstrzygnął Trybunał w wyrokach Volkswagen[7] i Biosafe[8] (część B sekcja 2) – czy też przesłanka ta stała się zbędna w świetle wyroku Trybunału w sprawie Vădan[9] (zob. w tej kwestii część B sekcja 3).

B. W przedmiocie znaczenia faktury dla odliczenia podatku naliczonego (trzecie pytanie prejudycjalne)

1. Uwagi wstępne

46. Punkt wyjścia dla udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy niezbędnym warunkiem odliczenia podatku naliczonego jest faktura, na której odrębnie wykazano VAT, stanowi art. 167 dyrektywy VAT. Przewiduje on, że prawo (świadczeniobiorcy) do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny (a tym samym powstaje obowiązek podatkowy świadczeniodawcy – art. 63 dyrektywy VAT). Nie ma tu mowy o wymogu posiadania faktury.

47. Podczas gdy art. 167 dyrektywy VAT ma zasadniczo na celu zapewnienie równoczesności obowiązku podatkowego świadczeniodawcy i prawa świadczeniobiorcy do odliczenia, art. 178 dyrektywy VAT modyfikuje tę zasadę. Zgodnie z nim warunkiem skutecznego wykonania prawa

7 Wyrok z dnia 21 marca 2018 r. (C-533/16, EU:C:2018:204).

8 Wyrok z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

9 Wyrok z dnia 21 listopada 2018 r. (C-664/16, EU:C:2018:933).

do odliczenia jest bowiem nie tylko powstanie obowiązku podatkowego po stronie świadczeniodawcy, ale też *posiadanie* przez świadczeniobiorcę *faktury*. Faktura ta musi przy tym zawierać jeszcze określone dane (zob. art. 226 dyrektywy VAT).

48. Zgodnie z art. 167 i art. 63 dyrektywy VAT prawo do odliczenia można wykonać już w momencie wykonania świadczenia. W tym przypadku jedyną istotną kwestią jest to, czy pomimo wspólnego błędu zapłacona cena zawierała VAT (zob. w tej kwestii część C sekcja 3). Alternatywnie, zgodnie z art. 178 dyrektywy VAT, istotne jest także posiadanie odpowiedniej faktury, na której wykazano przeniesiony ciężar VAT.

49. Uważam, że właściwe jest to drugie podejście. Jedynie ten pogląd, przy bliższej analizie, okazuje się zgodny również z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału. Należy przy tym najpierw rozróżnić powstanie prawa do odliczenia *co do zasady* i powstanie prawa do odliczenia *co do wysokości*.

50. Jeśli dokładniej przyjrzeć się orzecznictwu Trybunału, można stwierdzić, że wypowiadał się on dotychczas przede wszystkim w kwestii powstania prawa do odliczenia *co do zasady*. W myśl tego orzecznictwa prawo do odliczenia, a w konsekwencji również 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 [10]. W świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału podstawowa zasada neutralności wymaga, by prawo do odliczenia lub zwrotu naliczonego VAT zostało przyznane w sytuacji spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymogów formalnych [11]. Wyjątkiem powinna być sytuacja, w której naruszenie takich wymogów formalnych skutkuje uniemożliwieniem dostarczenia niezbitych dowodów na spełnienie owych wymogów materialnych [12].

51. Artykuł 168 lit. a) dyrektywy VAT – który uzależnia przysługujące świadczeniobiorcy prawo do odliczenia „VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od […] usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika" – wyjaśnia przy tym ratio legis prawa do odliczenia. Ze względu na to, że VAT ma charakter podatku konsumpcyjnego [13] i jest pobierany pośrednio, poprzez odliczenie podatku naliczonego należy zdjąć z uprawnionego do niego świadczeniobiorcy ciężar VAT, który jest należny od innego podmiotu (świadczeniodawcy – w niniejszej sprawie Royal Mail) i został przeniesiony na świadczeniobiorcę za pośrednictwem ceny.

[10] Wyroki: z dnia 17 grudnia 2020 r., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, pkt 46); z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (Zwrot VAT – Faktury) (C-371/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 79); z dnia 2 maja 2019 r., Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, pkt 36); z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 39).

[11] Wyroki: z dnia 17 grudnia 2020 r., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, pkt 47); z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (Zwrot VAT – Faktury) (C-371/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 80); z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 41); z dnia 28 lipca 2016 r., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 45); z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 42); z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 58); z dnia 30 września 2010 r., Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, pkt 39); z dnia 21 października 2010 r., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 42); z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 63).

[12] Wyroki: z dnia 17 grudnia 2020 r., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, pkt 48); z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (Zwrot VAT – Faktury) (C-371/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 81); z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

[13] Zobacz wyroki: z dnia 10 kwietnia 2019 r., PSM „K" (C-214/18, EU:C:2019:301, pkt 40); z dnia 18 maja 2017 r., Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, pkt 69); z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 34); z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 19).

52. Jeśli potraktować tę koncepcję poważnie, kryterium musiałaby stanowić właściwie rzeczywista zapłata ceny przez skarżącą. Dopiero wtedy ponosi ona bowiem również w rzeczywistości (pośrednio) ciężar VAT. Uregulowanie zawarte w art. 167a dyrektywy VAT wskazuje jednak, że ustawodawca wydający dyrektywę przyznaje prawo do odliczenia także jeszcze przed dokonaniem zapłaty. Przepis ten pozwala odroczyć prawo do odliczenia do czasu zapłacenia VAT, jeżeli również obowiązek podatkowy powstaje dopiero z chwilą otrzymania zapłaty. Ma to sens tylko wtedy, gdy w pozostałych przypadkach odliczenie podatku naliczonego jest możliwe jeszcze przed dokonaniem zapłaty.

53. Wiadomo zatem, że ustawodawca wydający dyrektywę zakłada, iż świadczeniobiorca ponosi ciężar VAT co do zasady jeszcze przed dokonaniem zapłaty, ale po wykonaniu świadczenia. Na tym etapie prawo do odliczenia *co do zasady* już powstało.

2. Powstanie prawa do odliczenia co do wysokości

54. Wniosek ten nie mówi jednak nic o prawie do odliczenia *co do wysokości*. W tym względzie decydujące znaczenie ma uregulowanie zawarte w art. 178 lit. a) dyrektywy VAT.

55. Samo wykonanie świadczenia nie mówi bowiem jeszcze nic o tym, jak wysokie jest obciążenie świadczeniobiorcy VAT zawartym w cenie. Jest to tymczasem konieczne do wykonania prawa do odliczenia. Bardzo wyraźnie widać to w przypadkach takich jak niniejszy, gdzie strony wspólnie myliły się co do zwolnienia transakcji z VAT. Zgodnie z postanowieniami umowy Royal Mail i skarżąca wychodziły przecież z założenia, że ustalona cena nie zawiera VAT. Gdyby transakcja miała jednak podlegać VAT, w myśl postanowień umowy skarżąca miałaby dodatkowo ponosić jego ciężar. Nigdy do tego nie doszło, chociaż świadczenie bez wątpienia zostało wykonane. Samo wykonanie świadczenia nie mówi zatem jeszcze nic o tym, czy skarżąca poniosła ciężar VAT.

56. Jest zatem logiczne, że ustawodawca wydający dyrektywę nie wiąże wykonania prawa do odliczenia jedynie z wykonaniem świadczenia, lecz wymaga dodatkowo w art. 178 lit. a) dyrektywy VAT, aby świadczeniobiorca „posiadał fakturę” [14].

57. Wymóg posiadania faktury służy również realizacji zasady neutralności przewidzianej w przepisach dotyczących VAT. Zasada neutralności jest podstawową zasadą VAT wynikającą z charakteru podatku konsumpcyjnego [15]. Stanowi ona między innymi, że przedsiębiorstwo jako inkasent podatkowy na rzecz państwa powinno być zasadniczo zwolnione z ostatecznego obciążenia VAT [16], jeżeli działalność gospodarcza jako taka służy (zasadniczo) uzyskaniu obrotów podlegających opodatkowaniu [17].

[14] Podobnie także opinia rzecznika generalnego M. Camposa Sáncheza-Bordony w sprawie Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, pkt 60).

[15] W wyroku z dnia 13 marca 2014 r., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 43) Trybunał mówi o wskazówce interpretacyjnej.

[16] Wyroki: z dnia 13 marca 2008 r., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 25); z dnia 1 kwietnia 2004 r., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, pkt 39).

[17] Wyroki: z dnia 13 marca 2014 r., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 41); z dnia 15 grudnia 2005 r., Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, pkt 51); z dnia 21 kwietnia 2005 r., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, pkt 57); moja opinia w sprawie Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, pkt 25).

58. Z koncepcji ulgi [18] wynika, że odliczenie podatku naliczonego jest możliwe tylko wtedy, gdy świadczeniobiorca jest w ogóle obciążony VAT [19]. Jest on jednak obciążony nie już w chwili wykonania świadczenia, ale właściwie dopiero w momencie zapłaty wynagrodzenia (zob. w tej kwestii pkt 52 i 55 powyżej). U podstaw przepisu zawartego w art. 178 lit. a) dyrektywy VAT leży oczywiście założenie, że co do zasady płatność jest dokonywana niezwłocznie po otrzymaniu odpowiedniej faktury. Już w tym momencie można wówczas przyjąć niezwłoczne obciążenie świadczeniobiorcy.

59. Zostało to jednoznacznie zaznaczone we wcześniejszym orzecznictwie Trybunału, w którym twierdził on jeszcze [20], że prawo natychmiastowego odliczenia VAT opiera się na założeniu, iż podatnicy zasadniczo nie dokonują żadnych płatności i w związku z tym nie uiszczają żadnego podatku naliczonego przed otrzymaniem faktury lub innego dokumentu uznawanego za fakturę oraz że w związku z tym nie można założyć, iż obrót może zostać obciążony VAT przed jego zapłaceniem.

60. Zakres, w jakim świadczeniobiorca jest (lub będzie) obciążony VAT, wynika bowiem – jak słusznie zauważają również Hiszpania, Republika Czeska i Zjednoczone Królestwo – jedynie z faktu, że odpowiednia kwota VAT została uwzględniona w wynagrodzeniu, które odbiorca musi zapłacić. To, w jakim zakresie VAT został uwzględniony w wynagrodzeniu, wynika jednak jedynie z leżącego u podstaw transakcji stosunku prawnego i z *rozliczenia jego wykonania*. Rozliczenie wykonania czynności prawnej następuje poprzez przekazanie odpowiedniej faktury, na której świadczeniodawca ujawnia swoje obliczenia.

61. W postępowaniu masowym takim jak opodatkowanie VAT dopiero ujawnienie przeniesienia ciężaru VAT należnego za pośrednictwem ceny na świadczeniobiorcę zapewnia, że będzie on wiedział – a administracja podatkowa będzie mogła skontrolować – w jakiej wysokości ponosi ciężar VAT w ocenie świadczeniodawcy. Dzięki temu wie też, od kiedy i w jakiej wysokości może ponownie zneutralizować ten ciężar w zakresie VAT w ramach prawa do odliczenia podatku naliczonego.

62. Jeżeli, tak jak w niniejszej sprawie, obie strony oraz administracja podatkowa błędnie założyły, że transakcja jest zwolniona z VAT, w ramach ustalonego wynagrodzenia – jak słusznie podkreślają wszyscy uczestnicy postępowania z wyjątkiem skarżącej – nie *przenosi* się ciężaru VAT ze świadczeniodawcy na świadczeniobiorcę. Z tego względu świadczeniodawca nie wykazał go też na fakturze. Jeżeli po wykryciu błędu obie strony zdecydowałyby się zmienić umowę i uwzględnić w cenie brakujący VAT, wynikałoby to również z odpowiedniej faktury, na podstawie której świadczeniobiorca mógłby wówczas również odliczyć podatek naliczony. Odpowiednio Royal Mail byłaby też zobowiązana do zapłaty wykazanego a posteriori VAT najpóźniej z chwilą wystawienia faktury, zgodnie z art. 203 dyrektywy VAT [21]. Przywróciłoby to zgodność podatku naliczonego i obowiązku podatkowego, do której zmierza art. 178. lit. a) dyrektywy VAT.

[18] Tak już w moich opiniach w sprawie Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, pkt 59 i nast.) i w sprawie Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, pkt 44 i nast.).

[19] Podobnie opinia rzecznika generalnego M. Camposa Sáncheza-Bordony w sprawie Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, pkt 64).

[20] Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, pkt 35).

[21] Wbrew temu, co twierdzi skarżąca, art. 203 dyrektywy VAT nie jest jedynie „przepisem służącym zwalczaniu oszustw podatkowych", lecz zapewnia on także równoczesność odliczenia podatku naliczonego na podstawie faktury i obowiązku podatkowego wynikającego z jej wystawienia.

63. W efekcie przewidziany w art. 178 lit. a) dyrektywy VAT wymóg posiadania faktury jest właśnie przewidzianym w dyrektywie VAT środkiem, który służy przeniesieniu w sposób identyfikowalny dla wszystkich uczestników postępowania (w tym administracji podatkowej) obciążenia VAT ze świadczeniodawcy (który jest zobowiązany do zapłaty podatku) na świadczeniobiorcę (który ponosi jego ciężar za pośrednictwem ceny). Dopiero w ten sposób świadczeniobiorca może się zorientować co do zakresu obciążenia go VAT w ocenie świadczeniodawcy. Następnie na podstawie tej faktury, z której wynika ponoszone przez niego obciążenie, może ubiegać się o ulgę w tej wysokości.

64. Trybunał wystarczająco wyjaśnił już to znaczenie posiadania faktury jako niezbędnego środka przeniesienia ciężaru VAT i przesłanki przyznania ulgi poprzez prawo do odliczenia w swoich wyrokach Volkswagen [22] i Biosafe [23]. Podkreślają to także Zjednoczone Królestwo i Republika Czeska.

65. Wyrok Volkswagen dotyczył przypadku, w którym strony założyły, że transakcje nie podlegają opodatkowaniu. Po zauważeniu pomyłki wiele lat później po raz pierwszy wystawiono faktury z odrębnie wykazanym VAT i złożono wniosek o zwrot na podstawie dyrektywy w sprawie zwrotu VAT. Trybunał wyjaśnił [24], że w tych okolicznościach świadczeniobiorca obiektywnie nie miał możliwości wykonywania prawa do zwrotu przed dokonaniem tej korekty, ponieważ „nie dysponował […] wcześniej fakturami ani nie wiedział, że podatek był należny. Otóż dopiero w wyniku tej korekty przesłanki materialne i formalne dające prawo do odliczenia VAT zostały spełnione”.

66. Wyrok Biosafe dotyczył podobnej sytuacji jak niniejsza, z tą tylko różnicą, że domagano się odliczenia podatku naliczonego w przypadku wspólnego błędu co do prawidłowej stawki podatku. Przyjęto zbyt niską stawkę, a świadczeniodawca dokonał korekty swojej faktury dopiero po latach, podwyższając odrębnie wykazany VAT. Również w tym przypadku Trybunał stwierdził [25], że świadczeniobiorca obiektywnie nie miał możliwości wykonać swojego prawa do odliczenia przed korektą faktury, ponieważ wcześniej nie dysponował „dokumentami korygującymi pierwotne faktury i nie wiedział, że należna jest uzupełniająca kwota VAT. Bowiem dopiero w wyniku tej korekty materialne i formalne przesłanki dające prawo do odliczenia VAT zostały spełnione”.

67. W obu przypadkach Trybunał słusznie założył, że świadczeniobiorca zostaje obciążony dopiero w momencie, w którym dysponuje odpowiednią fakturą, z której wynika jego obciążenie VAT. Tymczasem w niniejszej sprawie skarżąca nie dysponuje tak skorygowaną fakturą.

68. Ponadto, jak już wyjaśnił Trybunał [26], dopiero posiadanie faktury umożliwia administracji podatkowej kontrolę powstałego obowiązku podatkowego i wykonywanego prawa do odliczenia VAT. Kontrola ta jest tym skuteczniejsza, im więcej danych zawiera taka faktura, co wyjaśnia już bardzo obszerny katalog zawarty w art. 226 dyrektywy VAT. Również to przemawia za tym, że

[22] Wyrok z dnia 21 marca 2018 r. (C-533/16, EU:C:2018:204).

[23] Wyrok z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

[24] Wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 49, 50).

[25] Wyroki: z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 42, 43).

[26] Wyroki: z dnia 15 listopada 2017 r., Geissel i Butin (C-374/16 i C-375/16, EU:C:2017:867, pkt 41); z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 27); zob. także moja opinia w sprawie Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, pkt 30, 32, 46).

posiadanie faktury z odrębnie wykazanym VAT jest istotne, a tym samym stanowi materialną przesłankę odliczenia podatku naliczonego. Bez takiej faktury skarżąca nie może zatem odliczyć podatku naliczonego.

3. Odliczenie podatku naliczonego bez faktury jednak możliwe?

a) Orzecznictwo Trybunału w sprawie dowodu z opinii biegłego na okoliczność prawa do odliczenia

69. Nic innego nie wynika z wyroku Trybunału w sprawie Vădan [27], jak już podkreślałam w innej opinii [28]. W jego pkt 42 Trybunał wyjaśnił co prawda, że ścisłe zastosowanie formalnego wymogu *przedstawienia* faktur narusza zasady neutralności i proporcjonalności, ponieważ skutkowałoby nieproporcjonalnym uniemożliwieniem podatnikowi korzystania z neutralności podatkowej dotyczącej jego transakcji.

70. Na pierwszy rzut oka można by pomyśleć, że w związku z tym możliwe jest odliczenie podatku naliczonego całkowicie bez faktury i wbrew brzmieniu art. 178. Takie odczytanie przywołanego wyroku okazuje się jednak nieprawidłowe.

71. Z jednej strony Trybunał miał bowiem w tej sprawie odpowiedzieć „jedynie" na pytanie o to, czy możliwe jest odliczenie podatku naliczonego na podstawie oszacowania biegłego co do wysokości typowego odliczenia podatku naliczonego w przypadku projektów budowlanych tego rodzaju. Trybunał słusznie udzielił na to pytanie odpowiedzi przeczącej. Odliczenie podatku naliczonego opiera się na *rzeczywistym*, a nie *typowym* obciążeniu VAT. Biegły w ramach oszacowania mógłby natomiast wykazać jedynie to drugie.

72. Z drugiej strony w toku całego postępowania kwestią otwartą pozostało to, czy kiedykolwiek wystawiono faktury z wykazanym VAT. Ustalono jedynie, że pierwotne faktury nie były już czytelne, a organ podatkowy nalegał na przedłożenie oryginałów. Ten ostatni wymóg nie jest jednak zgodny z dyrektywą. Nie wymaga ona, aby podatnik w chwili kontroli w zakresie VAT posiadał jeszcze fakturę i mógł ją przedłożyć, lecz jedynie aby posiadał fakturę w chwili wykonywania prawa do odliczenia. W przypadku późniejszego zagubienia faktury podatnik może oczywiście za pomocą wszelkich możliwych środków dowodowych (co do zasady na podstawie kopii) wykazać, że posiadał kiedyś fakturę, z której wynikało obciążenie VAT w określonej wysokości.

73. W związku z tym wyjaśnienia Trybunału zawarte w wyroku Vădan słusznie odnoszą się jedynie do *dowodu* na prawo do odliczenia [29]. Przesłanki materialne (tj. określone w art. 167 i 178 dyrektywy VAT) prawa do odliczenia można wykazać wszelkimi możliwymi środkami dowodowymi – dowód z opinii biegłego na okoliczność ustalenia typowego należnego VAT jest jednak w tym celu per se nieodpowiedni [30]. Wniosek ten wynika moim zdaniem jednoznacznie z sentencji wspomnianego wyroku, jeżeli odczytuje się ją w odniesieniu do zadanych pytań i przedstawionego stanu faktycznego.

[27] Wyrok z dnia 21 listopada 2018 r. (C-664/16, EU:C:2018:933).

[28] Zobacz moja opinia w sprawie Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, pkt 70 i nast.).

[29] Wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, pkt 44 – „przedstawienia obiektywnych dowodów"; pkt 45 – „dowody"; pkt 47 – „dowody"; pkt 48 – „przedstawić dowodu").

[30] Całkowicie słusznie w tym zakresie wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, pkt 45 – oszacowanie nie może zastąpić takich dowodów).

b) Orzecznictwo Trybunału dotyczące okresu, w którym można wykonać prawo do odliczenia

74. W przypadku takiego rozumienia wyroku Vădan [31] nie ma również sprzeczności z orzecznictwem Trybunału, w którym analizował on konkretny okres [32], w którym należy wykonać prawo do odliczenia. W wyrokach tych zawsze opierał się bowiem na przesłance posiadania faktury przez podlegającego opodatkowaniu świadczeniobiorcę [33].

75. I tak w wyroku Terra Baubedarf-Handel Trybunał stwierdził wyraźnie: „Z zasadą proporcjonalności w żadnym razie nie jest niezgodne to, że podatnik ma dokonać odliczenia podatku naliczonego za okres rozliczeniowy, w którym spełnione są przesłanki zarówno posiadania faktury lub dokumentu, który należy uznać za fakturę, jak i powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego. Wymóg ten jest bowiem z jednej strony zgodny z jednym z celów szóstej dyrektywy, którym jest zapewnienie pobierania i weryfikacji VAT (dowody), a z drugiej strony płatność za dostawę towarów lub usług, a tym samym odprowadzenie podatku naliczonego co do zasady nie następują przed otrzymaniem faktury” [34]. W wyroku Senatex [35] Trybunał uznał z kolei, że z prawa do odliczenia VAT należy co do zasady skorzystać za okres, w którym, po pierwsze, to prawo powstało, i po drugie, w którym podatnik jest „w posiadaniu faktury”.

76. Jeżeli jednak posiadanie faktury ma decydujące znaczenie dla okresu, w którym należy skorzystać z prawa do odliczenia, to posiadanie faktury stanowi już też kryterium materialne, a nie tylko formalne. Odliczenie podatku naliczonego wymaga w konsekwencji posiadania odpowiedniej faktury.

c) Orzecznictwo Trybunału w sprawie korekty niekompletnej lub nieprawidłowej faktury z mocą wsteczną

77. Wynika to ostatecznie również z nowszego orzecznictwa Trybunału w sprawie korekty faktur z mocą wsteczną [36]. Rzeczywiście w orzecznictwie tym Trybunał rozróżnia wymogi materialne i formalne prawa do odliczenia. Wymogi formalne tego prawa obejmują szczegółowe zasady i kontrolę jego wykonywania, a także prawidłowe funkcjonowanie systemu VAT, takie jak obowiązki dotyczące rachunkowości, wystawiania faktur i deklaracji [37]. W tym względzie podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, by prawo do odliczenia zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych

[31] Wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933).

[32] Dotyczyło to na przykład wyroków: z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691); z dnia 29 kwietnia 2004 r., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268).

[33] Podobnie również opinia rzecznika generalnego M. Camposa Sáncheza-Bordony w sprawie Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, pkt 58); zob. także moja opinia w sprawie Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, pkt 65 i nast.).

[34] Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, pkt 37).

[35] Wyrok z dnia 15 września 2016 r. (C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 35).

[36] Obejmuje to na przykład wyroki: z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691); z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690); z dnia 8 maja 2013 r., Petroma Transports i in. (C-271/12, EU:C:2013:297).

[37] Wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 47); zob. podobnie wyrok z dnia 11 grudnia 2014 r., Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 41, 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

wymogów formalnych [38]. W konsekwencji jeżeli organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że spełnione są przesłanki materialne, to nie mogą one wprowadzać dodatkowych warunków w zakresie przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku, które to warunki mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa [39].

78. Przy dokładnej lekturze orzecznictwo Trybunału dotyczące braków formalnych, które nie stoją na przeszkodzie odliczeniu podatku naliczonego, nigdy nie dotyczy jednak posiadania faktury jako takiej (lub jej istnienia), lecz zawsze szczegółów dotyczących sposobu sporządzania faktury [40].

79. W orzecznictwie tym jest mowa jedynie o niespełnieniu *niektórych* wymogów formalnych, nie zaś o niespełnieniu *wszystkich* wymogów formalnych. Na podstawie tego orzecznictwa nie można zatem dojść do wniosku, że prawo do odliczenia może powstać pomimo braku posiadania faktury. Sam Trybunał też mówi jedynie o tym, że „posiadanie faktury zawierającej dane przewidziane w art. 226 dyrektywy 2006/112 stanowi wymóg formalny, a nie materialnoprawną przesłankę prawa do odliczenia VAT” [41]. To prawda. Podanie *wszystkich* danych wskazanych w katalogu zawartym w art. 226 dyrektywy VAT stanowi przesłankę formalną. Jeżeli nie są one istotne (zob. bardziej szczegółowe wyjaśnienia w tej kwestii w pkt 81 i nast.), można je uzupełnić lub zmienić również następczo (na przykład zgodnie z art. 219 dyrektywy VAT). *Posiadanie* faktury zgodnie z art. 178 dyrektywy VAT jako okoliczność faktyczna nie stanowi jednak jako takie takiej przesłanki formalnej [42].

80. Ponadto z tej wypowiedzi Trybunał wnioskuje też „jedynie”, że organy podatkowe nie mogą odmówić prawa do odliczenia VAT tylko na tej podstawie, że faktura nie spełnia na przykład przesłanek wymaganych w art. 226 pkt 6 i 7 dyrektywy VAT (precyzyjne określenie ilości i rodzaju świadczenia oraz podanie daty świadczenia), jeżeli dysponują one wszystkimi informacjami do zbadania, że spełnione są przesłanki materialne dotyczące tego prawa [43]. To samo dotyczy informacji, o których mowa w art. 226 pkt 3 (podanie numeru identyfikacyjnego

[38] Wyroki: z dnia 17 grudnia 2020 r., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, pkt 47); z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (Zwrot VAT – Faktury) (C-371/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 80); z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 41); z dnia 28 lipca 2016 r., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 45); z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 42); z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 58); z dnia 30 września 2010 r., Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, pkt 39); z dnia 21 października 2010 r., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 42); z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 63).

[39] Wyroki: z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 42); z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 58, 59); zob. podobnie także wyroki: z dnia 1 marca 2012 r., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, pkt 43), jednakże w odniesieniu do odwrotnego obciążenia; z dnia 21 października 2010 r., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 42), także w odniesieniu do odwrotnego obciążenia.

[40] Tak wyraźnie w wyroku z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 39 i nast.). Również wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 35, 49) dotyczył faktury, której posiadanie było bezsporne, ale która zawierała w części nieprecyzyjne dane. Również w wyroku z dnia 15 lipca 2010 r., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, pkt 45) wspomniano o posiadaniu faktury pierwotnej.

[41] Wyroki: z dnia 15 listopada 2017 r., Geissel i Butin (C-374/16 i C-375/16, EU:C:2017:867, pkt 40); z dnia 15 września 2016 r., Senatex [C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 38 i podobnie pkt 29 („posiadania faktury wystawionej zgodnie z art. 226 tej dyrektywy”)]. Podobnie także wyroki: z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 42); z dnia 21 października 2010 r., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 47).

[42] Wydaje się, że z takiego założenia wychodzi również Trybunał (wyrok z dnia 30 września 2010 r., Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, pkt 45), kiedy mówi o tym, że art. 178 dyrektywy VAT sprzeciwia się nakładaniu dodatkowych wymogów formalnych. W takim wypadku art. 178 dyrektywy VAT jako taki nie może przecież stanowić jedynie wymogu formalnego. Również w wyrokach: z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 43) i z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 50) wyjaśniono, że materialne i formalne przesłanki dające prawo do odliczenia podatku naliczonego są spełnione dopiero po otrzymaniu faktury, z której wynika obciążenie VAT.

[43] Wyroki: z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 43).

VAT świadczeniodawcy)[44] czy też w art. 226 pkt 2 (podanie numeru faktury)[45]. W efekcie Trybunał przyznał moc wsteczną korekcie (formalnie nieprawidłowej) faktury będącej już w posiadaniu świadczeniobiorcy[46].

81. Jest to przekonujące. Dokument stanowiący rozliczenie dostawy lub usługi jest fakturą w rozumieniu art. 178 lit. a) dyrektywy VAT już wtedy, kiedy umożliwia zarówno świadczeniobiorcy, jak i organom podatkowym ustalenie, w odniesieniu do jakiej transakcji jaki świadczeniodawca kiedy przeniósł obciążenie VAT na jakiego świadczeniobiorcę i w jakiej wysokości. Wymaga to podania informacji o świadczeniodawcy, świadczeniobiorcy, przedmiocie świadczenia, cenie i oddzielnie wykazanym VAT[47]. Jeżeli tych pięć zasadniczych informacji jest podanych, jak wyjaśniłam już w innej opinii[48], cel faktury jest spełniony, a prawo do odliczenia ostatecznie powstaje[49].

82. Naruszenia obowiązku podania poszczególnych pozostałych danych przewidzianych w art. 226 dyrektywy VAT nie stoją natomiast na przeszkodzie odliczeniu podatku naliczonego, jeżeli zostaną usunięte jeszcze na etapie postępowania administracyjnego lub sądowego. Ten skutek prawny wynika ostatecznie z orzecznictwa Trybunału dotyczącego korygowania faktur z mocą wsteczną[50].

83. Jeżeli jednak – jak w niniejszym przypadku – brak na fakturze dotyczy odrębnego wykazania VAT, co jest jedną z zasadniczych cech faktury uprawniającej do odliczenia podatku naliczonego, odliczenie podatku naliczonego jest wykluczone już z tego tylko względu. Na podstawie faktury wskazującej świadczenie zwolnione z VAT świadczeniobiorca nie może żądać zwolnienia z obciążenia VAT. W tym względzie Zjednoczone Królestwo słusznie mówi o warunku wstępnym odliczenia podatku naliczonego. Z takiej faktury nie wynika bowiem obciążenie VAT. Wobec braku takiej faktury jako „środka przeniesienia" obciążenia przesłanki, o których mowa w art. 178 lit. a) dyrektywy VAT, nie są spełnione.

84. Również porównanie art. 178 lit. a) i f) dyrektywy VAT pokazuje wyraźnie, że prawodawca wydający dyrektywę ustanowił w normalnym przypadku pośredniego pobrania podatku [lit. a)] dodatkowy warunek – warunek posiadania faktury. W szczególnym przypadku bezpośredniego pobrania podatku [lit. f) – odwrotne obciążenie] przesłanka ta nie jest akurat konieczna[51]

[44] Wyrok z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 40 i nast.).

[45] Wyrok z dnia 15 lipca 2010 r., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, pkt 45); podobnie również wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, pkt 53, 57).

[46] Zobacz wyroki: z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 43); z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 44); z dnia 8 maja 2013 r., Petroma Transports i in. (C-271/12, EU:C:2013:297, pkt 34).

[47] Podobnie również Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy). Zobacz wyroki: z dnia 12 marca 2020 r., V R 48/17, BStBl. II 2020, 604, pkt 23; z dnia 22 stycznia 2020 r., XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, pkt 17; z dnia 20 października 2016 r., V R 26/15, BStBl. 2020, 593, pkt 19.

[48] Zobacz moja opinia w sprawie Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, pkt 93, 94).

[49] Jeżeli chodzi o kryterium „odrębnie wykazanego VAT", wynika to już z wyroków Trybunału Volkswagen i Biosafe, gdzie występowały faktury, w przypadku których nie można było wykonać prawa do odliczenia podatku naliczonego w odpowiedniej wysokości ze względu na brak wykazania VAT. Zobacz wyroki: z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 42, 43); z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 49, 50).

[50] Obejmuje to na przykład wyroki: z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 43); z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 44); z dnia 8 maja 2013 r., Petroma Transports i in. (C-271/12, EU:C:2013:297, pkt 34).

[51] Wyraźnie potwierdzono to w wyroku z dnia 1 kwietnia 2004 r., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, pkt 47, 51). W tym przypadku faktura nie pełni bowiem funkcji środka przeniesienia obciążenia VAT (zob. w tej kwestii szczegółowo pkt 60 i nast. powyżej), ponieważ świadczeniodawca nie jest zobowiązany do jego uiszczenia, a tym samym nie musi go też przenosić.

i w związku z tym nie została przewidziana. Uznanie posiadania faktury za zwykłą, nieistotną formalność stanowiłoby natomiast obejście konsekwencji wynikających z tego wyboru legislacyjnego.

d) Wniosek częściowy

85. Zarówno z brzmienia dyrektywy VAT, jak i z orzecznictwa Trybunału wynika zatem, że warunkiem prawa do odliczenia podatku naliczonego w określonej wysokości jest również to, aby świadczeniobiorca posiadał w którymś momencie fakturę, na której odrębnie wykazano przeniesiony ciężar VAT w tej wysokości. Ponieważ w niniejszej sprawie nigdy nie miało to miejsca, już z tego względu prawo skarżącej do odliczenia podatku naliczonego jest wykluczone.

4. Wnioski

86. Na pytanie trzecie należy udzielić odpowiedzi, zgodnie z którą warunkiem prawa do odliczenia podatku naliczonego są wykonanie świadczenia i posiadanie faktury [art. 178 lit. a) dyrektywy VAT], która dokumentuje przeniesienie ciężaru VAT poprzez jego odrębne wykazanie. W konsekwencji skarżąca w niniejszej sprawie, nie posiadająca takiej faktury, nie jest uprawniona do odliczenia podatku naliczonego.

C. Alternatywnie: w przedmiocie „VAT należnego lub zapłaconego" w rozumieniu art. 168 lit. a) dyrektywy VAT (pytania prejudycjalne pierwsze i drugie)

87. Jedynie na wypadek, gdyby Trybunał pozostawił pytanie o konieczność posiadania faktury z wykazanym VAT bez odpowiedzi lub dokonał innej oceny tej kwestii, zachodzi praktyczna potrzeba, aby odpowiedzieć na zadane przez sąd odsyłający pytania pierwsze i drugie.

88. W ramach obu tych pytań sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy faktycznie zapłacona cena zawsze składa się z wymagalnej kwoty netto i naliczonego od niej VAT. Odnosi się to do wykładni art. 73 i 78 dyrektywy VAT, dotyczących podstawy opodatkowania (zob. w tej kwestii sekcja 2). Ponadto sąd odsyłający chce się dowiedzieć, czy w takiej sytuacji – jeżeli cena zawiera również część odpowiadającą VAT – świadczeniobiorca może żądać odliczenia, na podstawie art. 168 lit. a) dyrektywy, naliczonego podatku jako VAT, który był faktycznie „należny lub zapłacony" w odniesieniu do tego świadczenia, nawet jeśli wskutek wspólnego błędu obie strony założyły, że usługa jest zwolniona z VAT. Ta druga kwestia dotyczy wykładni art. 168 lit. a) dyrektywy VAT. W tym względzie należy ustalić, o czyj VAT „należny lub zapłacony" chodzi (zob. w tej kwestii sekcja 1), a także czy ma to być VAT, który jest należny konkretnie, czy też VAT, który jest rzeczywiście należny (w ujęciu abstrakcyjnym) w przypadku prawidłowego zastosowania ustawy (zob. w tej kwestii sekcja 3).

1. W przedmiocie pojęcia „VAT należnego lub zapłaconego" zawartego w art. 168 lit. a) dyrektywy VAT

89. Artykuł 168 lit. a) dyrektywy VAT ma decydujące znaczenie dla stosunku między skarżącą (jako świadczeniobiorcą) a HMRC. Jest tam mowa o odliczeniu „VAT należnego lub zapłaconego". Należy wyjaśnić, o jaki VAT chodzi. W rachubę wchodzi „VAT należny lub zapłacony" w odniesieniu do Royal Mail (tj. świadczeniodawcy) lub skarżącej (tj. świadczeniobiorcy).

90. Ponieważ art. 168 lit. a) dyrektywy VAT dotyczy jednak odliczenia podatku naliczonego z nabywanego świadczenia, odpowiedź jest jednoznaczna. Na tym etapie, to znaczy w chwili nabycia świadczenia przez świadczeniobiorcę, VAT jest należny tylko od jednej osoby czy też tylko jedna osoba może go zapłacić. Osobą tą jest świadczeniodawca, a więc Royal Mail.

91. To, czy podatek jest należny od świadczeniobiorcy, czy zostaje przez niego zapłacony, zależy wyłącznie od transakcji sprzedażowych świadczeniobiorcy – w art. 168 dyrektywy VAT jest mowa o jego „opodatkowanych transakcjach". A contrario potwierdza to art. 169 dyrektywy VAT, który dopuszcza ponadto odliczenie podatku naliczonego w przypadku określonych transakcji sprzedażowych zwolnionych z VAT. W konsekwencji na tym etapie w ogóle nie jest jasne, czy świadczeniobiorca jest kiedykolwiek zobowiązany do zapłaty VAT na rzecz państwa. Podobnie Trybunał wielokrotnie orzekał już[52], że przedsiębiorca, który nie odnosi sukcesu i nie dokonuje transakcji sprzedażowych (tj. taki, od którego nigdy nie był należny VAT i który tym bardziej go nie odprowadził), jest uprawniony do odliczenia podatku naliczonego. Już choćby z tego powodu sformułowanie zawarte w art. 168 lit. a) dyrektywy VAT nie może się do niego odnosić.

92. W odniesieniu do jego transakcji zakupowych VAT nie jest bowiem należny od świadczeniobiorcy – poza przypadkami odwrotnego obciążenia, o których mowa w art. 194 i nast. dyrektywy VAT – i świadczeniobiorca nie może go też zapłacić. Pod względem cywilnoprawnym świadczeniobiorca jest zobowiązany do zapłaty jedynie ceny za dostawę lub usługę. I tylko tę cenę może też uiścić. Cena ta może zawierać część odpowiadającą matematycznie zobowiązaniu świadczeniodawcy w zakresie VAT. Nie zmienia to jednak faktu, że w chwili zapłaty ceny przez świadczeniobiorcę mamy również do czynienia wyłącznie z należną lub zapłaconą ceną, a nie należnym lub zapłaconym VAT. Wierzycielem podatkowym z tytułu VAT nie jest bowiem świadczeniodawca, lecz wyłącznie państwo.

93. Potwierdza to dalsze brzmienie art. 168 lit. a) dyrektywy VAT. Jest tam mowa o „VAT należnym […] w tym państwie członkowskim […]". Tymczasem cena czy też zawarta w niej część odpowiadająca matematycznie VAT nie jest należna w państwie członkowskim, lecz wobec kontrahenta. Właściwość prawa czy też sądu wynika w takim przypadku z postanowień umowy, a nie przepisów dotyczących VAT, które regulują określenie miejsca świadczenia.

94. W konsekwencji, wbrew temu, co twierdzi Komisja, „VAT należny lub zapłacony", o którym mowa w art. 168 lit. a) dyrektywy VAT, oznacza VAT należny danemu państwu członkowskiemu od przedsiębiorstwa dokonującego świadczenia lub zapłacony temu państwu przez to przedsiębiorstwo.

2. W przedmiocie odpowiadającej kwocie VAT części ceny usługi, która ma być zwolniona z VAT

95. Inną kwestią, którą należy rozpatrzeć odrębnie, jest to, czy cena należna od świadczeniobiorcy (lub przez niego zapłacona) zawiera VAT należny od świadczeniodawcy, nawet jeśli on sam lub wspólnie z kontrahentem (i ew. administracją podatkową) zakładał, że świadczenie jest zwolnione z VAT. Odpowiedź na to pytanie znajduje się jednak nie w art. 168 lit. a), lecz w art. 73 i 78 w związku z art. 90 dyrektywy VAT.

[52] Wyroki: z dnia 17 października 2018 r., Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 18); z dnia 29 lutego 1996 r., Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, pkt 17); z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, pkt 23, 24); a także moja opinia w sprawie Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301, pkt 16, 26).

96. Z art. 73 dyrektywy VAT wynika, że podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej. W art. 78 dyrektywy wymieniono określone elementy, które wlicza się do podstawy opodatkowania. Zgodnie z art. 78 lit. a) tej dyrektywy do tej podstawy opodatkowania nie wlicza się VAT.

97. Jeżeli ktoś płaci zatem za świadczenie podlegające opodatkowaniu 100, kwota ta zawiera już VAT – w tym zakresie wywód skarżącej jest słuszny. Wynika to z art. 78 lit. a) dyrektywy VAT. Ponieważ zgodnie z art. 93 i 96 tej dyrektywy stawka VAT znajduje jednak zastosowanie do podstawy opodatkowania, a ta nie zawiera VAT, otrzymaną cenę należy podzielić. W związku z powyższym w przypadku stawki VAT wynoszącej 20% otrzymane 100 dzieli się na podstawę opodatkowania (100/120 ze 100 = 83,33) i VAT należny z tego tytułu od świadczeniodawcy (20/120 ze 100 = 16,66). Stawka VAT wynosząca 20%, zastosowana zgodnie z art. 93 i 96 dyrektywy VAT do podstawy opodatkowania w wysokości 83,33, skutkuje wówczas VAT wynoszącym dokładnie 16,66. Ta metoda kalkulacji jest zawsze taka sama i niezależna od postanowień umownych lub błędu co do prawidłowej stawki podatku.

98. Zgodnie z zasadą ogólną ustanowioną w art. 73 dyrektywy VAT podstawę opodatkowania odpłatnej dostawy towarów lub odpłatnego świadczenia usług stanowi bowiem świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane z tego tytułu przez podatnika. Owo świadczenie wzajemne jest zatem wartością subiektywną, czyli rzeczywiście otrzymaną, a nie wartością oszacowaną według kryteriów obiektywnych [53]. Zasada ta powinna być stosowana zgodnie z podstawową zasadą rzeczonej dyrektywy, według której system VAT zmierza do obciążenia podatkiem jedynie końcowego konsumenta [54].

99. Trybunał słusznie zatem podkreśla w swoim orzecznictwie, że jeżeli umowa sprzedaży została zawarta bez żadnej wzmianki dotyczącej VAT, w sytuacji gdy dostawca zgodnie z prawem krajowym nie może odzyskać od nabywcy VAT, którego zażądał następnie organ podatkowy, uwzględnienie całkowitej ceny – bez odliczenia VAT – jako podstawy, do której stosowany jest VAT, powodowałoby, że VAT obciążałby tego dostawcę. To z kolei naruszałoby zatem zasadę, zgodnie z którą VAT jest podatkiem konsumpcyjnym, ponoszonym przez końcowego konsumenta [55]. Takie uwzględnienie całkowitej ceny naruszałoby ponadto zasadę, zgodnie z którą organ podatkowy nie może pobrać z tytułu VAT kwoty wyższej niż pobrana przez podatnika [56]. Konsekwencją powyższego jest to, że przewidziany w prawie Unii VAT jest już zawarty w (każdym) rzeczywiście otrzymanym świadczeniu wzajemnym.

100. Wątpliwe wydaje mi się natomiast to, czy rzeczywiście – jak stwierdza niekiedy [57] Trybunał – byłoby odwrotnie tylko dlatego, że dostawca zgodnie z prawem krajowym miałby jedynie możliwość podwyższenia ustalonej ceny o podatek znajdujący zastosowanie do transakcji i uzyskania tak podwyższonej ceny od nabywcy towaru. Zarówno z art. 90 dyrektywy VAT, jak

[53] Wyroki: z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 33); z dnia 26 kwietnia 2012 r., Balkan and Sea Properties (C-621/10 i C-129/11, EU:C:2012:248, pkt 43); z dnia 5 lutego 1981 r., Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, pkt 13).

[54] Wyroki: z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 34); z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 19).

[55] Wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 35).

[56] Wyroki: z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 36); z dnia 26 kwietnia 2012 r., Balkan and Sea Properties (C-621/10 i C-129/11, EU:C:2012:248, pkt 44); z dnia 3 lipca 1997 r., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 15); z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 24).

[57] Wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 37).

i orzecznictwa Trybunału wynika, że podstawę opodatkowania odpłatnej dostawy towarów lub odpłatnego świadczenia usług stanowi ostatecznie świadczenie wzajemne *rzeczywiście* otrzymane z tego tytułu przez podatnika [58].

101. Jeżeli wskutek zmiany umowy zmienia się następnie wysokość świadczenia wzajemnego (tj. ceny), art. 90 dyrektywy VAT umożliwia korektę, która – jak już wyjaśniał również Trybunał – może następnie skutkować zarówno niższym, jak i wyższym zobowiązaniem podatkowym (wynika to już z art. 73 dyrektywy VAT) [59]. Sama możliwość wysunięcia następczego roszczenia nie prowadzi jednak jeszcze do tego, że świadczeniobiorca rzeczywiście dysponuje też kwotą, której dotyczy to roszczenie. Ostatecznie kwestia ta może tu jednak pozostać bez odpowiedzi, ponieważ ze względu na upływ cywilnoprawnego terminu przedawnienia wysunięcie w niniejszej sprawie takiego następczego roszczenia nie jest już możliwe.

102. Jest zatem jasne, że art. 168 lit. a) dyrektywy VAT dotyczy VAT należnego od świadczeniodawcy, a z art. 73, 78 i 90 dyrektywy VAT wynika, że każda rzeczywiście otrzymana kwota zawiera przewidziany ustawowo VAT. Od powyższego należy natomiast oddzielić pytanie o to, czy ciężar tego immanentnego VAT został również przeniesiony na kontrahenta, w związku z czym będzie on uprawniony do odliczenia podatku naliczonego, na które udzielono odpowiedzi powyżej (w części B).

3. VAT należny od świadczeniodawcy w ujęciu abstrakcyjnym czy konkretnie?

103. W tym zakresie należy jeszcze „tylko” wyjaśnić, czy dla celów odliczenia podatku naliczonego – poza koniecznością posiadania faktury – pojęcie VAT należnego od świadczeniodawcy oznacza VAT, który jest konkretnie należny. W niniejszej sprawie taki podatek nie występuje, ponieważ ze względu na upływ przewidzianego w prawie podatkowym terminu przedawnienia wiadomo, iż rzeczywiście należny (przynajmniej w świetle prawa Unii) VAT nie może już zostać pobrany.

104. W przeciwnym razie pojęcie VAT należnego mogłoby również abstrakcyjnie oznaczać rzeczywiście (w tym przypadku w prawie Unii) należny VAT. W Zjednoczonym Królestwie w przypadku stawki VAT wynoszącej 20% należałoby go wówczas obliczyć w wysokości 20/120 otrzymanej ceny.

105. Z orzecznictwa Trybunału wynika przy tym jasno i wyraźnie, że odliczenie podatku naliczonego przez świadczeniobiorcę jest niezależne od konkretnego potraktowania i wykonania roszczenia o zapłatę podatku w odniesieniu do świadczeniodawcy. W utrwalonym orzecznictwie Trybunał rozstrzygnął w tym zakresie, że kwestia tego, czy VAT należny od wcześniejszych lub późniejszych transakcji sprzedaży dotyczących danych towarów został wpłacony do budżetu państwa, nie ma wpływu na prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego. VAT stosuje się bowiem do każdej czynności produkcji lub sprzedaży, z odliczeniem podatku dotyczącego kosztów poszczególnych elementów ceny [60].

[58] Tak wyraźnie w wyrokach: z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 33); z dnia 26 kwietnia 2012 r., Balkan and Sea Properties (C-621/10 i C-129/11, EU:C:2012:248, pkt 43); z dnia 3 lipca 1997 r., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 15).

[59] Zobacz w tej kwestii wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 27) oraz moja opinia w sprawie Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, pkt 63 i nast.).

[60] Wyroki: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 28); z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 40); z dnia 12 stycznia 2006 r., Optigen i in. (C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, pkt 54); a także postanowienie z dnia 3 marca 2004 r., Transport Service (C-395/02, EU:C:2004:118, pkt 26).

106. Orzecznictwo to pokazuje, że konkretne odliczenie podatku naliczonego przez świadczeniobiorcę jest niezależne od konkretnego zobowiązania podatkowego świadczeniodawcy. W związku z tym bez znaczenia jest też to, czy przysługiwał mu w niniejszej sprawie skuteczny środek obrony przed następczym opodatkowaniem (pytanie 4a).

107. Jeśli tak jest, pojęcie ciężaru VAT należnego od świadczeniodawcy, który za pośrednictwem ceny został przeniesiony na świadczeniobiorcę i może zostać przez niego zneutralizowany w ramach odliczenia podatku naliczonego, również co do zasady musi być postrzegane w ujęciu abstrakcyjnym. Chodzi zatem o rzeczywiście (abstrakcyjnie) należny VAT. Nie ma na to wpływu ani wspólny błąd kontrahentów (w tym błąd HMRC), ani fakt, że HMRC ze względu na praworządność i ze względów praktycznych zrezygnował lub musiał zrezygnować z następczego określenia zobowiązania podatkowego, a ponadto zdążył upłynąć termin przedawnienia zobowiązania podatkowego świadczeniodawcy.

4. Wnioski

108. W konsekwencji, z dogmatycznego punktu widzenia, pojęcie „VAT należnego lub zapłaconego", o którym mowa w art. 168 lit. a) dyrektywy VAT, odnosi się do VAT należnego od świadczeniodawcy w ujęciu abstrakcyjnym w prawidłowej wysokości, który jest już zawarty w rzeczywiście otrzymanej cenie.

109. Dla świadczeniobiorcy nabiera to jednak praktycznego znaczenia dopiero wtedy, kiedy otrzymuje odpowiednią fakturę z wykazanym VAT, która dokumentuje przeniesienie na niego ciężaru tego podatku. W przypadku wspólnego błędu świadczeniodawca wystawi mu jednak taką fakturę dopiero wtedy, kiedy albo sam będzie musiał ponieść ryzyko prawidłowego opodatkowania w zakresie VAT, albo świadczeniobiorca zapłaci następnie VAT, którego ciężar wskutek wspólnego błędu nie został jeszcze przeniesiony, a tym samym dokona się odpowiedniej korekty ceny.

VI. Wnioski

110. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby na pytania prejudycjalne przedstawione przez Supreme Court of the United Kingdom (sąd najwyższy Zjednoczonego Królestwa) Trybunał udzielił następujących odpowiedzi:

1. „VAT należny lub zapłacony", o którym mowa w art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, obejmuje VAT rzeczywiście należny państwu członkowskiemu od przedsiębiorstwa będącego świadczeniodawcą lub VAT zapłacony państwu członkowskiemu przez to przedsiębiorstwo.

2. Z art. 73 i 78 w związku z art. 90 dyrektywy VAT wynika, że podstawę opodatkowania odpłatnej dostawy towarów lub odpłatnego świadczenia usług stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane z tego tytułu przez podatnika, które zawiera już VAT.

3. Warunkiem prawa do odliczenia podatku naliczonego w świetle art. 168 lit. a) dyrektywy VAT jest jednak wykonanie świadczenia i posiadanie faktury [art. 178 lit. a) dyrektywy VAT], która dokumentuje przeniesienie ciężaru VAT. Niemożliwe jest natomiast odliczenie podatku naliczonego bez posiadania faktury, na której odrębnie wykazano VAT.

4. Świadczeniobiorca, który przed upływem cywilnoprawnego okresu przedawnienia nie postarał się o uzyskanie odpowiedniej faktury z odrębnie wykazanym VAT, bez takiej faktury nie może się też domagać wobec administracji podatkowej odliczenia podatku naliczonego.

5. Ponieważ odliczenie podatku naliczonego przez świadczeniobiorcę jest niezależne od konkretnego opodatkowania świadczeniodawcy, nie ma znaczenia, czy świadczeniodawcy przysługiwał skuteczny środek obrony przed własnym opodatkowaniem.