Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MICHALA BOBEKA
przedstawiona w dniu 26 marca 2020 r.[1]

Sprawa C-835/18

SC Terracult SRL
przeciwko
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,
Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Curtea de Apel Timişoara (sąd apelacyjny w Timisoarze, Rumunia)]

Odesłanie prejudycjalne – Opodatkowanie – Dyrektywa 2006/112/WE – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Mechanizm odwrotnego obciążenia – Korekta bezzasadnie wykazanego na fakturze podatku – Zwrot nienależnie zapłaconego podatku – Transakcje odnoszące się do okresu podatkowego, który był już przedmiotem kontroli podatkowej – Zasada skuteczności – Neutralność podatkowa – Dobra wiara – Nadużycie prawa – Oszustwo podatkowe – Pewność prawa

I. Wprowadzenie

1. Podatnik był przedmiotem kontroli przeprowadzonej przez organy podatkowe. Po stwierdzeniu błędów w odniesieniu do określonej transakcji, w której podatnik ten działał w charakterze dostawcy, organy podatkowe wydały decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, żądając od podatnika zapłaty dodatkowego podatku od wartości dodanej (VAT). Podatnik zastosował się do decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego i zapłacił żądany dodatkowy (VAT).

2. W późniejszym terminie wystąpiły jednak nowe fakty, które doprowadziły do zastosowania wobec spornej transakcji innego systemu podatkowego (mechanizmu odwrotnego obciążenia). Czy w tych okolicznościach krajowe organy podatkowe mogą odmówić podatnikowi prawa do dokonania korekty odpowiednich faktur, a tym samym pozbawić go prawa do korekty w zakresie kwoty podatku, ponieważ faktury dotyczą transakcji dokonanych w okresie, który był przedmiotem kontroli podatkowej, a wynikająca z tej kontroli decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego nie została wówczas zakwestionowana przez podatnika?

1 Język oryginału: angielski.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

3. Artykuł 193 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [2], w wersji obowiązującej w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych [3], stanowił:

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

4. Artykuł 199a dyrektywy VAT stanowił:

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

[…]

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

[…]".

5. Zgodnie z decyzją wykonawczą 2011/363/UE. Rumunia była upoważniona do stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do niektórych zbóż, w tym rzepak [4]. W dniu 20 lutego 2014 r. Rumunia poinformowała Komisję, że zgodnie z dyrektywą 2013/43 będzie nadal stosować ów mechanizm w odniesieniu do określonych zbóż do dnia 18 grudnia 2018 r.

B. Prawo krajowe

6. Zgodnie z art. 7 ust. 2 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (dekretu ustawodawczego nr 92/2003 wprowadzającego kodeks postępowania podatkowego) organ podatkowy jest uprawniony do zbadania z urzędu okoliczności faktycznych, uzyskania i wykorzystania wszystkich informacji oraz dokumentów niezbędnych do prawidłowego ustalenia sytuacji podatkowej podatnika, a także określa on i bierze pod uwagę wszystkie istotne okoliczności danego przypadku.

7. Zgodnie z art. 205 ust. 1 i art. 207 ust. 1 kodeksu postępowania podatkowego od aktu administracyjnego dotyczącego opodatkowania zażalenie wnosi się w terminie 30 dni od jego doręczenia pod rygorem uznania go za wniesione po terminie. Postępowanie zażaleniowe nie pozbawia podatnika prawa do sądowego środka ochrony prawnej na warunkach przewidzianych prawem.

2 Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwana dalej „dyrektywą VAT").

3 Wskutek zmiany wprowadzonej dyrektywą Rady 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112 (Dz.U. 2013, L 201, s. 4).

4 Decyzja wykonawcza Rady z dnia 20 czerwca 2011 r. w sprawie upoważnienia Rumunii do stosowania szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 193 dyrektywy 2006/112 (Dz.U. 2011, L 163, s. 26).

8. Artykuł 213 ust. 1 kodeksu postępowania podatkowego stanowi:

„Właściwy organ, orzekając w przedmiocie zażalenia, dokonuje analizy podstaw faktycznych i prawnych, na których opiera się akt administracyjny dotyczący opodatkowania. Przy rozpatrywaniu zażalenia uwzględnia się argumenty stron, przytoczone przez nie przepisy prawa oraz dokumenty znajdujące się w aktach sprawy. Zażalenie należy rozpatrywać w granicach odwołania".

9. Artykuł 159 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 wprowadzającej kodeks podatkowy), zmienionej i uzupełnionej przez Legea nr. 343/2006 (ustawę nr 343/2006), która w tytule VI transponowała do prawa krajowego w szczególności dyrektywę VAT, stanowi:

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

[…]

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

[…]

3) Podatnicy, którzy zostali poddani kontroli podatkowej oraz w stosunku do których stwierdzono i wykazano błędy w odniesieniu do prawidłowego ustalenia pobranego podatku oraz którzy są zobowiązani do zapłaty takich kwot na podstawie aktu administracyjnego wydanego przez właściwy organ podatkowy, mogą wystawić odbiorcom faktury korygujące zgodnie z ust. 1 lit. b). W wystawionych fakturach należy wskazać, że zostały one wystawione po przeprowadzeniu kontroli. Faktury takie należy ująć w osobnej pozycji w deklaracji podatkowej. Odbiorcy mają prawo do odliczenia podatku wskazanego w takich fakturach, w granicach i na warunkach określonych w art. 145–147^{2}".

III. Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne

10. Wobec spółki Donauland SRL, która w późniejszym czasie dokonała połączenia poprzez przejęcie ze spółką Terracult SRL (zwaną dalej „spółką Terracult"), rumuńskie organy podatkowe przeprowadziły kontrolę podatkową, która zakończyła się w marcu 2014 r. W wyniku tejże kontroli stwierdzono, że w okresie od 10 do 14 października 2013 r. spółka Donauland sprzedała rzepak spółce Almos Alfons Mosel Handels GmbH (Niemcy) (zwanej dalej „spółką Almos"). Po stwierdzeniu, że spółka Donauland nie może przedstawić dokumentów potwierdzających, które poświadczyłyby, że towary opuściły terytorium Rumunii, organy podatkowe uznały, iż zwolnienie z VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów nie miało do owych dostaw zastosowania.

11. W dniu 4 marca 2014 r. organy wydały decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego (zwaną dalej „pierwszą decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego") oraz protokół kontroli podatkowej, w których określono niektóre dodatkowe obciążenia dla spółki Donauland, w tym kwotę 440 241 lejów rumuńskich (RON) tytułem VAT za niektóre dostawy rzepaku dla spółki Almos dokonane w październiku 2013 r., które uznano za dostawy krajowe, przy zastosowaniu standardowej stawki VAT wynoszącej 24%.

12. Spółka Donauland nie zaskarżyła pierwszej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

13. W dniu 28 marca 2014 r. spółka Almos powiadomiła spółkę Donauland, że stwierdziła, iż faktury wystawione przez Donauland zawierały niemiecki numer identyfikacji podatkowej spółki Almos. Spółka Almos poinformowała spółkę Donauland, że towary nie opuściły terytorium Rumunii i zażądała wystawienia skorygowanych faktur zawierających dane identyfikacyjne przedstawicielstwa podatkowego spółki Almos w Rumunii.

14. Na podstawie dokumentacji wystawionej przez spółkę Almos spółka Donauland zaksięgowała 180 faktur korygujących, zgodnie z art. 159 ust. 3 ustawy nr 571/2003 wprowadzającej kodeks podatkowy. Te fqktury korygujące został wystawione dla spółki Almos (zarówno dla spółki Almos z siedzibą w Niemczech, jak i dla jej przedstawicielstwa podatkowego w Rumunii), a z ich treści wynikały następujące transakcje: 1) wyksięgowanie dokonanych dostaw wewnątrzwspólnotowych i ich przeklasyfikowanie jako dostawy krajowe, przy zastosowaniu podstawowej stawki VAT w wysokości 24%, oraz 2) wyksięgowanie takich dostaw krajowych, do których zastosowano podstawową stawkę VAT, i ich włączenie do kategorii dostaw towarów, w odniesieniu do których zastosowano mechanizm odwrotnego obciążenia, w oparciu o stwierdzenie błędnej identyfikacji nabywcy w następstwie powiadomienia z dnia 28 marca 2014 r.

15. Faktury korygujące wystawione przez spółkę Donauland zostały uwzględnione w deklaracji VAT za marzec 2014 r. Spółka ta odliczyła VAT związany z tymi fakturami od podatku należnego za tenże okres.

16. Po złożeniu wniosku o zwrot VAT przeprowadzono nową kontrolę podatkową w okresie od listopada 2016 r. do lutego 2017 r., po zakończeniu której wydano decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego z dnia 10 lutego 2017 r. (zwaną dalej „drugą decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego"). W decyzji tej ustalono obowiązek zapłaty przez spółkę Terracult kwoty 440 241 RON tytułem dodatkowego VAT.

17. Od drugiej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego spółka Terracult wniosła zażalenie w drodze administracyjnej, które zostało oddalone w dniu 14 lipca 2017 r. przez Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (regionalną dyrekcję generalną finansów publicznych w Timișoarze, Rumunia).

18. W dniu 2 lutego 2018 r. spółka Terracult wszczęła postępowanie przed Tribunalul Arad (sądem wyższego rzędu w Arad, Rumunia), wnosząc, między innymi, o częściowe stwierdzenie nieważności drugiej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego oraz o zwrot kwoty zapłaconej przez spółkę na podstawie pierwszej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Sąd ten oddalił ową skargę.

19. W dniu 29 czerwca 2018 r. spółka Terracult złożyła odwołanie od tego wyroku do Curtea de Apel Timișoara (sądu apelacyjnego w Timisoarze, Rumunia). Powziąwszy wątpliwość co do prawidłowej wykładni odpowiednich przepisów prawa Unii, sąd ten postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy dyrektywa VAT, jak również zasady neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności stoją na przeszkodzie, w okolicznościach takich jak te będące przedmiotem postępowania głównego, praktyce administracyjnej lub interpretacji przepisów krajowych uniemożliwiającej korektę niektórych faktur i w związku z tym uwzględnienie skorygowanych faktur w deklaracji VAT za okres, w którym dokonano korekty, w odniesieniu do transakcji dokonanych w okresie, który był przedmiotem kontroli

podatkowej, w wyniku której organy podatkowe wydały decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, która stała się ostateczna, w przypadku gdy po wydaniu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego ujawniono dodatkowe dane i informacje, które wymagałyby zastosowania innego systemu podatkowego?”.

20. Uwagi na piśmie przedstawili spółka Terracult, rząd rumuński i Komisja Europejska. Wspomniane strony przedstawiły także swoje stanowiska ustnie podczas rozprawy w dniu 5 lutego 2020 r.

IV. Analiza

21. Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy przepisy dyrektywy VAT oraz zasady neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności stoją na przeszkodzie przepisowi lub praktyce państwa członkowskiego, które nie zezwalają na korektę niektórych faktur w odniesieniu do transakcji dokonanych w okresie, który był przedmiotem kontroli podatkowej, w wyniku której to kontroli organy te wydały decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, która stała się ostateczna, w przypadku gdy po wydaniu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego pojawiły się dodatkowe informacje, które powodowałyby zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia.

22. Moim zdaniem taka praktyka jest niezgodna z prawem Unii. Aby wyjaśnić ten wniosek, konieczne jest, po pierwsze, zidentyfikowanie podatnika zobowiązanego do zapłaty VAT z tytułu spornej transakcji (A). Następnie podkreślę znaczenie prawa do dokonania korekty podatku i do uzyskania zwrotu nienależnie zapłaconych podatków (B). Na koniec przejdę do oceny przesłanek przytoczonych przez władze rumuńskie w celu sprzeciwienia się korekcie podatku i zwrotowi nienależnie zapłaconego podatku w niniejszej sprawie (C).

A. Podatnik zobowiązany do zapłaty VAT

23. Zgodnie z art. 193 dyrektywy VAT „[k]ażdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub [podlegającego opodatkowaniu] świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT, *z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba* w przypadkach, o których mowa w art. 194–199b i art. 202” [5].

24. Na mocy decyzji wykonawczej 2011/363 Rumunia została upoważniona – w okresie istotnym dla sprawy – do zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do sprzedaży rzepaku. Zgodnie z art. 199a ust. 1 dyrektywy VAT, w takim przypadku, „osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest *podatnik, na rzecz którego wykonywana jest [usługa lub dostawa]*” [6].

25. W związku z powyższym Trybunał potwierdza, że na podstawie systemu odwrotnego obciążenia nie dochodzi w ogóle do zapłaty VAT między dostawcą a nabywcą towarów, gdyż ten ostatni w ramach dokonanych transakcji jest zobowiązany z tytułu podatku naliczonego i może jednocześnie co do zasady odliczyć ten podatek w taki sposób, że żadna kwota nie jest należna organom podatkowym [7].

5 Wyróżnienie moje.

6 Wyróżnienie moje.

7 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 13 czerwca 2013 r., Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, pkt 23); z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 41); z dnia 11 kwietnia 2019 r., PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, pkt 30).

26. Ponieważ (obecnie) strony uznają za bezsporne, że w odniesieniu do spornej transakcji zastosowanie ma mechanizm odwrotnego obciążenia, to odbiorca, a nie dostawca, był zobowiązany do zapłaty VAT. Okoliczność, że dostawca zapłacił VAT w oparciu o nieprawidłowe założenie, iż mechanizm odwrotnego obciążenia nie miał zastosowania, nie umożliwia organowi podatkowemu odstąpienia od stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia poprzez uznanie, że VAT jest należny od dostawcy, a nie od odbiorcy [8].

27. W związku z tym należy zbadać, czy dostawca jest co do zasady uprawniony do dokonania korekty bezzasadnie wykazanego na fakturze podatku i do uzyskania zwrotu nienależnie zapłaconego podatku.

B. Prawo do dokonania korekty bezzasadnie wykazanego na fakturze podatku i do uzyskania zwrotu nienależnie zapłaconego podatku

28. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem „w celu zapewnienia neutralności podatku VAT to do państw członkowskich należy ustanowienie w ich wewnętrznych porządkach prawnych *możliwości skorygowania wszystkich bezzasadnie wykazanych na fakturze podatków*, o ile wystawca faktury wykaże swoją dobrą wiarę” [9].

29. Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem *prawo do uzyskania zwrotu podatków* pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa Unii jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych jednostkom przez przepisy prawa Unii w takim kształcie, jaki nadała im wykładnia dokonana przez Trybunał. Państwa członkowskie są zatem zobowiązane co do zasady do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii [10].

30. W braku przepisów Unii w zakresie procedur dokonywania przez wystawcę faktury korekty VAT bezzasadnie wykazanego na fakturze [11] i zwrotu podatków [12] przepisami postępowania w tym celu są – zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej państw członkowskich – wewnętrzne przepisy tych państw. Owe przepisy krajowe muszą być jednak zgodne z zasadami równoważności oraz skuteczności, a zatem nie mogą być mniej korzystne niż te dotyczące podobnych żądań opartych na przepisach prawa krajowego i nie mogą być ukształtowane w sposób czyniący praktycznie niemożliwym wykonywanie praw przyznanych przez porządek prawny Unii.

31. W związku z tym podatnik, który bezzasadnie wykazał VAT na fakturze, powinien mieć możliwość dokonania korekty i, w stosownych przypadkach, wystąpienia z wnioskiem o zwrot. Procedury, zgodnie z którymi podatnik może dokonać korekty podatku i dochodzić zwrotu, są określone w prawie krajowym.

32. W niniejszej sprawie nie twierdzi się, że procedury krajowe nie są zgodne z zasadą równoważności. Spółka Terracult podnosi jednak, że procedury te naruszają między innymi zasadę skuteczności, ponieważ uniemożliwiają jej dokonanie korekty i dochodzenie zwrotu.

8 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 23 kwietnia 2015 r., GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, pkt 29).

9 Zobacz wyrok z dnia 11 kwietnia 2013 r., Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo) (wyróżnienie moje).

10 Zobacz między innymi wyrok z dnia 16 maja 2013 r., Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

11 Zobacz między innymi wyrok z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 48, 49).

12 Zobacz na przykład wyrok z dnia 11 kwietnia 2019 r., PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

33. Stanowisko to jest kwestionowane przez rząd rumuński. Rząd ten twierdzi, że w niniejszej sprawie organy mogły zgodnie z prawem uniemożliwić dostawcy dokonanie korekty i dochodzenie zwrotu. Przemawiają za tym dwie przesłanki. Po pierwsze, dostawca nie zakwestionował pierwszej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w przewidzianym terminie. Po drugie, rząd rumuński wydaje się sugerować, że dostawca nie działał w dobrej wierze lub nadużywał swoich praw. Powyższe argumenty poddam kolejno ocenie.

C. Czy organy podatkowe mogły odmówić wydania zgody na dokonanie korekty i zwrot?

1. Terminy

34. Rząd rumuński twierdzi, że spółka Terracult nie zaskarżyła pierwszej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w przewidzianym terminie. Tym samym decyzja stała się ostateczna i brak było możliwości jej zaskarżenia.

35. Moim zdaniem przytoczonym przez siebie argumentem rząd rumuński utożsamia ze sobą dwie sytuacje. Z jednej strony istnieje scenariusz, w którym pewne okoliczności lub ich ocena prawna zostały poddane kontroli przez organ administracyjny. Metaforycznie rzecz ujmując, otwarto, skontrolowano i zamknięto skrzynię z pewnymi elementami. Z drugiej strony istnieje zgoła inny scenariusz, w którym później pojawiają się nowe fakty, które w momencie kontroli nie znajdowały się w skrzyni. W tej sytuacji owe konkretne elementy nigdy nie mogły być przedmiotem kontroli zwyczajnie ze względu na to, że nie istniały w danym czasie.

36. W odniesieniu do pierwszego scenariusza byłbym skłonny przyznać, że gdyby decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego była obarczona błędem w chwili jej wydania, niewątpliwie to do spółki Terracult należałoby zaskarżenie jej w terminie przewidzianym w prawie krajowym. Brak wniesienia środka zaskarżenia mógł oznaczać, że decyzja stała się ostateczna i – niezależnie od jej prawidłowości czy zgodności z prawem – nie podlegała już zaskarżeniu przez podatnika.

37. Trybunał konsekwentnie uznaje za zgodne z prawem Unii ustalenie pod rygorem prekluzji rozsądnych terminów wniesienia skargi w interesie pewności prawa, która chroni jednocześnie odnośnego podatnika i odnośny organ administracyjny. Terminy takie nie czynią bowiem praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywania uprawnień przyznanych przez unijny porządek prawny, nawet jeżeli z definicji upływ tych terminów powoduje odrzucenie w całości lub w części wniesionej skargi [13].

38. Stosując tę zasadę, Trybunał orzekł w odniesieniu do mechanizmu odwrotnego obciążenia, że termin zawity, którego upływ wiąże się dla niewystarczająco starannego podatnika z sankcją, nie może być uznany za niezgodny z systemem ustanowionym na mocy dyrektywy VAT [14]. Możliwość złożenia wniosku o zwrot nadpłaconego VAT bez żadnego ograniczenia w czasie byłaby bowiem sprzeczna z zasadą pewności prawa, zgodnie z którą podatnik nie może być w nieskończoność narażony na kwestionowanie jego sytuacji w zakresie praw i obowiązków względem organów podatkowych [15].

13 Zobacz między innymi wyrok z dnia 14 lutego 2019 r., Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

14 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

15 Zobacz wyrok z dnia 14 lutego 2019 r., Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

39. Jednakże niniejsza sprawa zdaje się mieć odmienny charakter. Można przyjąć, że wpisuje się ona w drugi z opisanych wyżej scenariuszy. W rozpatrywanej sprawie decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego, na ile można to ustalić na podstawie akt sprawy, nie była obarczona błędem w chwili jej wydania przez organy podatkowe. Decyzja ta uwzględniała dane ujęte w fakturach i wyniki kontroli przeprowadzonej przez organy podatkowe. Dopiero później, na wniosek spółki Almos skierowany do spółki Donauland, pierwotne dane uległy zmianie.

40. Sytuacja zmieniła się zatem dopiero *po* wydaniu decyzji określającej wysokość zobowiązania i zastosowania się do niej przez spółkę Terracult [16]. Wniosek odbiorcy o zastosowanie rumuńskiego numeru VAT skutkował zmianą systemu prawnego. W tych okolicznościach trudno jest obwiniać spółkę Terracult, że postanowiła skorzystać z najbardziej oczywistego mechanizmu korekty bezzasadnie wykazanego na fakturze VAT, zamiast kwestionować zgodność z prawem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

41. W moim rozumieniu prawdopodobnie spółka Terracult miała możliwość zaskarżenia pierwszej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego na mocy prawa krajowego, mimo że nie jest ona niezgodna z prawem, na podstawie nowych okoliczności, które wyszły na jaw po jej wydaniu [17]. Niemniej w świetle przepisów unijnych i krajowych byłoby to nieco niestandardowe postępowanie ze strony spółki Terracult.

42. Szczególny mechanizm mający na celu naprawienie sytuacji, z jaką mamy do czynienia w postępowaniu głównym, jest wyraźnie przewidziany w prawie krajowym w art. 159 ustawy nr 571/2003 wprowadzającej kodeks podatkowy. Istnienie takiego mechanizmu jest – co zasługuje na podkreślenie – nakazane przez prawo Unii. Trybunał wyjaśnił już, że zasada neutralności oraz zasada skuteczności *wymagają* od państw członkowskich określenia środków prawnych i zasad proceduralnych niezbędnych do umożliwienia podatnikom skorygowania podatku bezzasadnie wykazanego na fakturze i uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa Unii [18].

43. Argumenty przytoczone przez rząd rumuński w celu zakwestionowania możliwości podjęcia przez spółkę Terracult takiego działania nie są przekonujące. Rząd ten sugeruje, że rozpatrywana sprawa może prowadzić do sprzeczności między, z jednej strony, zasadą pewności prawa (wynikającą z konieczności zachowania ważności aktów niezaskarżonych w przewidzianym terminie) a, z drugiej strony, zasadą neutralności podatkowej (wynikającą z konieczności zagwarantowania, by podatnik nie uiszczał podatku, do którego zapłaty nie był zobowiązany), i że może to w uzasadniony sposób prowadzić do preferencyjnego traktowania pierwszej z nich względem drugiej.

44. Nie jest to, moim zdaniem, prawidłowy sposób przedstawienia niniejszej sprawy. Jak już wspomniano powyżej w pkt 35 niniejszej opinii, chciałbym jeszcze raz podkreślić, że przedmiotowa sprawa nie dotyczy decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, której zarzuca się błędy lub niezgodność z prawem, a która nie została zaskarżona w wyznaczonym terminie. Dotyczy ona transakcji, która po ujawnieniu nowych okoliczności faktycznych została ponownie poddana analizie po wydaniu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Wymaganie od podatnika zaskarżenia (prawdopodobnie zgodnej z prawem i ważnej) decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w tych okolicznościach jest nie tylko sprzeczne z logiką, ale budzi również szereg wątpliwości z punktu widzenia neutralności podatkowej, równości i prawa do skutecznego środka prawnego.

16 Trudno zatem uznać, że spółka Terracult działała bez należytej staranności, uiszczając wymagany podatek w wykonaniu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Niezależnie od okoliczności była ona do tego zobowiązana na mocy art. 203 dyrektywy VAT, zgodnie z którym „[k]ażda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT".

17 Rząd rumuński argumentował, że jest to rzeczywiście możliwe i stanowisko to zdaje się znajdować potwierdzenie w odpowiedziach udzielonych przez sąd odsyłający na pytania postawione przez Trybunał. Należy jednak zauważyć, że Terracult nie podzieliła tego stanowiska, podnosząc, że kwestia ta nie jest uregulowana w prawie krajowym.

18 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 11 kwietnia 2013 r., Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

45. Po pierwsze, interpretowane w ten sposób prawo krajowe przewidywałoby bardzo różne traktowanie podatników, którzy moim zdaniem znajdują się w podobnej sytuacji. Długość okresu, w którym podatnik może dokonać korekty zawartych w fakturach informacji i przystąpić do korekty [wysokości podatku], zależałaby od tego, czy organy podatkowe przeprowadziły kontrolę i wydały decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Podatnicy, którzy byli przedmiotem kontroli, mieliby tylko 30 dni na skorygowanie faktur w drodze zakwestionowania zgodności z prawem kontroli podatkowej. Ci, którzy nie byli przedmiotem kontroli, mieliby na to normalny okres pięciu lat. Wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego oznaczałoby zatem, że okres 30 dni zastąpiłby zwyczajowy pięcioletni okres.

46. To zróżnicowanie wydaje się niemożliwe do uzasadnienia, ponieważ w odniesieniu do nowych okoliczności, które pojawiają się w późniejszym czasie, obaj podatnicy mogą znajdować się w dokładnie takiej samej sytuacji. W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem „zasada równego traktowania, której wyrazem w dziedzinie podatku VAT jest zasada neutralności podatkowej, wymaga, aby sytuacje porównywalne nie były traktowane w różny sposób, chyba że takie zróżnicowanie jest obiektywnie uzasadnione” [19].

47. Po drugie, zobowiązanie podatnika do zaskarżenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w terminie 30 dni, nawet jeśli okoliczności, które mogą stanowić podstawę do dokonania korekty, wyjdą na jaw po wydaniu tej decyzji, może spowodować, że prawo do skutecznego środka odwoławczego stanie się bezskuteczne: w zależności od tego, kiedy okoliczności te wyjdą na jaw, podatnik może mieć bardzo niewiele czasu na zaskarżenie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, a nawet środek ten może ulec przedawnieniu. Na przykład w przedmiotowej sprawie spółka Terracult miałaby zaledwie kilka dni na zaskarżenie pierwszej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (wydanej w dniu 4 marca 2014 r.) po ujawnieniu nowych okoliczności (w dniu 28 marca 2014 r.). W przypadku braku kontroli i decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego spółka Terracult miałaby możliwość dokonania korekty faktur i korekty wysokości podatku w dłuższym terminie wynoszącym pięć lat.

48. Wreszcie po trzecie, te dość osobliwe konsekwencje podkreślają problematyczny punkt wyjścia. Należy podkreślić, że zasadniczo krajowy przepis przewidujący brak możliwości ponownego rozpatrzenia spraw, które już raz poddano kontroli (administracyjnej czy sądowej), jest uzasadniony i właściwy. Jednakże z logicznego punktu widzenia zasada ta może być stosowana tylko w odniesieniu do tych kwestii prawnych lub faktycznych, które rzeczywiście były przedmiotem kontroli. Natomiast skutek przedawnienia nie może rozciągać się na nowe okoliczności, które nie były i nie mogły być przedmiotem takiej kontroli, ponieważ nie istniały w danym momencie [20].

49. W świetle powyższego stwierdzam, że przepisy dyrektywy VAT oraz zasady neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności stoją na przeszkodzie przepisowi lub praktyce państwa członkowskiego, które nie zezwalają na korektę faktur w odniesieniu do transakcji dokonanych w okresie, który był przedmiotem kontroli podatkowej, w wyniku której to kontroli organy podatkowe wydały decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, która stała się ostateczna, w przypadku gdy po wydaniu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego pojawiły się dodatkowe informacje, które powodowałyby zastosowanie innego systemu podatkowego (mechanizmu odwrotnego obciążenia).

19 Zobacz na przykład wyrok z dnia 13 marca 2014 r., Jetair i BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, pkt 53).

20 Szerszą analogię można poczynić, stosując tę samą logikę w kontekście kontroli sądowej. W tym zakresie istnieje jeszcze większy imperatyw stabilności i niezmienności stosunków prawnych po ich powstaniu wskutek prawomocnego orzeczenia sądu, które jest z pewnością silniejsze niż w przypadku decyzji administracyjnych czy podatkowych. Jednakże nawet w tym kontekście okoliczność, że sprawa była przedmiotem odwołania lub nawet drugiego odwołania, nie stoi na przeszkodzie ponownemu rozpatrzeniu sprawy, jeżeli w późniejszym czasie wyjdą na jaw nowe okoliczności faktyczne uzasadniające zastosowanie tego nadzwyczajnego środka. Są to po prostu różne sprawy i różne środki odwoławcze. Podobne rozumowanie należy zatem zastosować a fortiori do systemu VAT, który już przewiduje i uznaje znacznie większą elastyczność *ex post* i możliwość ponownej korekty w imię neutralności podatkowej.

2. Dobra wiara, nadużycie praw i oszustwo

50. Rząd rumuński podnosi również, że prawo do dokonania korekty i dochodzenia zwrotu, które jest zwykle przewidziane w przepisach krajowych, może doznawać ograniczeń w okolicznościach takich jak okoliczności, z którymi mamy do czynienia w postępowaniu głównym, ponieważ dostawca nie działał w dobrej wierze, a co najmniej nadużył swoich praw. W tym względzie rząd rumuński podkreśla, że korekta faktur skutkowała unieważnieniem wyników pierwszej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Ponadto rząd ten wskazuje, że towary sprzedawane przez spółkę Terracult na rzecz spółki Almos stały się – po tej sprzedaży – przedmiotem pewnych podejrzanych transakcji między spółką Almos a osobą trzecią.

a) Dobra wiara

51. Na wstępie należy wskazać, że chociaż prawo do korekty podatku bezzasadnie wykazanego na fakturze musi przysługiwać podatnikowi, gdy działał on w dobrej wierze, to dobra wiara nie jest przesłanką uzyskania prawa do dokonania korekty. Trybunał orzekł bowiem, że jeśli wystawca faktury we właściwym czasie w pełni wyeliminował niebezpieczeństwo utraty wpływów podatkowych, to zasada neutralności VAT wymaga, by bezzasadnie wykazany na fakturze VAT mógł podlegać korekcie, bez wymagania przez państwa członkowskie dobrej wiary wystawcy faktury. Korekta ta nie może być uzależniona od dyskrecjonalnej oceny organu podatkowego [21].

52. W związku z tym należy wskazać, że w odpowiedzi na pytania Trybunału sąd odsyłający stwierdza, że z akt sprawy wynika, iż organy podatkowe nigdy nie żądały zapłaty należnego podatku od odbiorcy (spółki Almos). Nie jest jasne, dlaczego organy podatkowe nie podjęły żadnej próby sprawdzenia, czy podatek mógł zostać zapłacony przez odbiorcę, aby kwota nienależnie zapłacona przez dostawcę (spółkę Terracult) mogła zostać zwrócona bez ponoszenia uszczerbku przez budżet państwa. Rząd rumuński, zapytany podczas rozprawy o przyczynę tego stanu rzeczy, nie był w stanie przedstawić żadnego wyjaśnienia.

53. Niezależnie od tego aspektu i co ważniejsze- nie przekonują mnie argumenty, które przytacza rząd rumuński w ramach niniejszego postępowania, sugerując, że spółka Terracult nie działała w dobrej wierze.

54. W szczególności nie rozumiem logiki stojącej za argumentem, zgodnie z którym fakt, że skutkiem korekty faktur jest unieważnienie ustaleń znajdujących się w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego wynikających z kontroli podatkowej, sam w sobie nie świadczy o tym, że podatnik nie działał w dobrej wierze.

55. Korekta faktur ma na celu zmianę wcześniejszej sytuacji, która na podstawie okoliczności, które wyszły na jaw później, jest uważana za nieprawidłową. W związku z tym sam fakt, że skorygowane faktury unieważniły skutki pierwszej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, nie może przesądzać o braku ani nie jest wystarczający do ustalenia braku dobrej wiary po stronie podatnika. W tym celu wymaga się jeszcze jednego elementu. Należy przypomnieć w tym względzie, że pojęcie „dobrej wiary" wiąże się z tym, że podatnik dochowuje wszelkiej staranności przezornego podmiotu [22].

21 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 58, 68); z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 37, 38); z dnia 11 kwietnia 2013 r., Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 27).

22 Wyrok z dnia 21 grudnia 2011 r., Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, pkt 26).

56. Organy podatkowe mogą zatem powoływać się na brak dobrej wiary tylko wówczas, gdy wyraźnie zarzucają podatnikowi dopuszczenie się zaniedbania, wyjaśniają okoliczności prawne i faktyczne, które przemawiają za tym poglądem, a w stosownych przypadkach przedstawiają dowody potwierdzające te zarzuty [23]. Tymczasem w niniejszej sprawie, z pewnością w odniesieniu do okoliczności faktycznych i stanowisk przedstawionych Trybunałowi, nie wydaje się, aby istniał jakikolwiek jasny i uzasadniony zarzut w tym względzie.

57. Należy przypomnieć, że nie ma znaczenia, że unieważnienie pierwszej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego nastąpiło po przeprowadzeniu kontroli podatkowej. W sprawie Zabrus Siret [24] – niedawnej sprawie, która również dotyczyła przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania głównego – Trybunał jednoznacznie stwierdził bowiem, że „[przepisy dyrektywy VAT] oraz zasady skuteczności, neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, takiemu jak omawiane w postępowaniu głównym, które w drodze odstępstwa od pięcioletniego terminu przedawnienia ustanowionego w prawie krajowym dla korekty deklaracji [VAT], uniemożliwia podatnikowi w okolicznościach takich, jak w postępowaniu głównym, dokonanie takiej korekty w celu dochodzenia przez niego prawa do odliczenia z tego tylko powodu, że korekta ta dotyczy okresu, który był już przedmiotem kontroli podatkowej” [25].

58. Sąd odsyłający przytacza ten wyrok w swoim wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, stając na stanowisku, że zasady wynikające z tego wyroku powinny mieć zastosowanie do sytuacji będącej przedmiotem postępowania głównego.

59. Podzielam to stanowisko. W świetle argumentów przytoczonych przez rząd rumuński w uwagach pisemnych i ustnych wydaje się, że głównym problemem w omawianej sprawie jest to, że organy podatkowe już objęły kontrolą sporną transakcję i w związku z tym nie uznają tego, że podatnik może następnie cofnąć wyniki ich decyzji, nie korzystając ze „standardowych kanałów”: skargę administracyjną, po której, w stosownych przypadkach, następuje postępowanie sądowe. W pkt 34–49 powyżej wyjaśniłem jednak, dlaczego w przedmiotowej sprawie takie stanowisko jest nie do przyjęcia.

b) Nadużycie praw

60. Te same uwagi odnoszą się do sugestii rządu rumuńskiego, że spółka Terracult dopuściła się nadużycia swoich praw.

61. W tym kontekście można przypomnieć, że stwierdzenie nadużycia jest uzależnione od spełnienia dwóch warunków. Po pierwsze, dane transakcje, mimo że spełniają warunki formalne ustanowione przez odpowiednie przepisy dyrektywy VAT i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, powinny skutkować osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą owe przepisy. Po drugie, z ogółu obiektywnych czynników powinno wynikać, że celem spornych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej [26].

62. Jednak na podstawie dokumentów zawartych w aktach sprawy nie mogę stwierdzić, że organy podatkowe ustaliły istnienie jakiegokolwiek nadużycia.

23 Więcej w tej kwestii, zob. moja opinia w sprawie Altic (C-329/18, EU:C:2019:442, w szczególności pkt 33–36).

24 Wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r. (C-81/17, EU:C:2018:283).

25 Ibidem, pkt 56 i sentencja.

26 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 74, 75); z dnia 22 marca 2012 r., Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 49).

63. Po pierwsze, nie jest jasne, jaką „korzyść finansową, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą przepisy [o VAT]" spółka Terracult mogłaby starać się uzyskać swoim działaniem. Jak wspomniano w pkt 23–26 powyżej, spółka Terracult nie jest zobowiązana do zapłaty podatku, który zapłaciła. Jednak po pierwszej kontroli podatkowej zapłaciła ten podatek w prawidłowej wysokości. Następnie, jak zauważyła spółka Terracult podczas rozprawy, spółka ta znalazła się między młotem a kowadłem: z jednej strony odprowadziła do skarbu państwa VAT, który nie jest należny, a mimo to nie może zostać zwrócony; z drugiej strony, odbiorca odmawia zwrotu tego podatku spółce Terracult, ponieważ przedmiotowa transakcja nie podlega zwykłemu systemowi podatkowemu, lecz mechanizmowi odwrotnego obciążenia. Koniec końców spółka Terracult zostaje obciążona podatkiem, do uiszczenia którego nie była zobowiązana.

64. Na tej podstawie wydaje mi się, że spółka Terracult nie stara się uzyskać nienależnej korzyści, a jedynie próbuje przywrócić neutralność w odniesieniu do spornej transakcji.

65. Po drugie, należy przypomnieć, że w celu stwierdzenia nadużycia organy podatkowe muszą ustalić konkretne elementy, które umożliwią im uznanie, że strony wykorzystały sztuczną konstrukcję w celu obejścia odpowiednich przepisów dotyczących VAT, aby uzyskać nienależną, w przeciwnym wypadku, korzyść [27]. Tymczasem z akt sprawy, a z pewnością z postanowienia odsyłającego, nie wynika nic, co budziłoby wątpliwości co do rzeczywistego charakteru korekt dokonanych w fakturach dotyczących spornej transakcji. Sama okoliczność, że korekta faktur skutkowała unieważnieniem wyników poprzedniej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, nie może, jak już wcześniej wyjaśniono, stanowić dowodu braku rzeczywistego charakteru transakcji.

66. W świetle tych rozważań, w sytuacji takiej jak sytuacja, z którą mamy do czynienia w postępowaniu głównym, istotne znaczenie ma ustalenie, czy korekta faktur jest uzasadniona nowymi okolicznościami, na które powołuje się spółka Terracult, czy też przeciwnie – została dokonana w nieuczciwych celach. To prowadzi mnie do kolejnego elementu, na który powołuje się rząd rumuński w tym kontekście.

c) Oszustwo

67. W swoich uwagach rząd rumuński odnosi się do faktu, że rzepak sprzedawany przez spółkę Terracult na rzecz spółki Almos w następstwie tej sprzedaży był przedmiotem pewnych podejrzanych transakcji między spółką Almos i stroną trzecią.

68. W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem podatnik traci prawo do odliczenia, jeżeli wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez swoje działanie uczestniczył w transakcji związanej z oszustwem podatkowym w zakresie VAT. Właściwe organy podatkowe, które stwierdziły oszustwo lub nieprawidłowości, jakich dopuścił się przedsiębiorca, są zobowiązane wykazać - w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od drugiego przedsiębiorcy, aby dokonał ustaleń, do których nie jest on zobowiązany - że ten ostatni wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z oszustwem podatkowym w zakresie VAT [28].

69. Natomiast w przypadku gdy materialne i formalne przesłanki powstania prawa do odliczenia zostały spełnione, niezgodne z dyrektywą VAT jest sankcjonowanie odmową możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach danej transakcji jego partner handlowy lub inny przedsiębiorca działający na wcześniejszym lub późniejszym etapie łańcucha dostaw dopuścił się oszustwa podatkowego w zakresie VAT [29].

27 Więcej w tej kwestii, zob. moja opinia w sprawie Cussens i in. (C-251/16, EU:C:2017:648, pkt 23–31, 58–107).

28 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 48, 50); z dnia 3 października 2019 r., Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, pkt 30, 31).

29 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 45, 46); z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 49).

70. W tym zakresie, aby fakty przytoczone przez rząd rumuński nabrały znaczenia w odniesieniu do spółki Terracult, organy podatkowe powinny były ustalić, że spółka Terracult była częścią procederu noszącego znamiona oszustwa, a przynajmniej że wiedziała lub powinna była o nim wiedzieć. Tymczasem, przynajmniej w ramach niniejszego postępowania, rząd rumuński ograniczył się do twierdzeń, że doszło do oszustwa lub innego niezgodnego z prawem zachowania. Ponadto nie przedstawił żadnych dowodów potwierdzających insynuację, że spółka Terracult wiedziała lub powinna była wiedzieć o podejrzanych transakcjach przeprowadzonych z użyciem omawianych towarów po dokonaniu sprzedaży na rzecz spółki Almos.

71. W trakcie rozprawy rząd rumuński poproszono o doprecyzowanie, dlaczego, jego zdaniem, spółka Terracult nie dochowała niezbędnej staranności w odniesieniu do tych transakcji oraz jakie przepisy prawa krajowego lub unijnego mogą stanowić podstawę do wymagania od tej spółki dołożenia wyższego stopnia staranności. Rząd rumuński miał jednak trudności z udzieleniem jasnej odpowiedzi na to pytanie. Odwołał się jedynie do braku reakcji ze strony spółki Terracult przy poszukiwaniu dokumentów, które dotyczyły miejsca dostawy towarów sprzedanych spółce Almos, oraz, bardziej ogólnie, do (nieokreślonych) braków w księgowości.

72. Uznałem tę odpowiedź za zaskakującą, w szczególności z uwagi na to, że spółka Terracult (a następnie spółka Almos) podzieliły ustalenia organów podatkowych w odniesieniu do przeklasyfikowania sprzedaży jako sprzedaży krajowej, a przed rozprawą nie zarzucono spółce Terracult żadnych braków w księgowości. W każdym razie nie jestem przekonany, czy takie uchybienia – które, jak słusznie zauważyła Komisja, są prawdopodobnie błahe i mają charakter czysto formalny – mogą uzasadniać całkowitą utratę prawa do dokonania korekty i uzyskania zwrotu przez spółkę Terracult.

73. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem państwa członkowskie są wprawdzie uprawnione do wydania przepisów służących zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu przestępczości podatkowej. Jednakże przepisy te nie powinny wykraczać poza zakres konieczny do osiągnięcia zamierzonych celów i nie mogą być więc wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność VAT [30]. Trybunał stwierdził w szczególności, że sankcja polegająca na bezwarunkowej odmowie prawa do odliczenia jest nieproporcjonalna w przypadku, w którym nie stwierdzono istnienia jakiegokolwiek oszustwa lub zagrożenia dla budżetu państwa [31]. Podobna zasada musi bez wątpienia zachowywać aktualność w przypadku bezwzględnej odmowy zezwolenia podatnikowi na korektę podatku bezzasadnie wykazanego na fakturze i uzyskanie zwrotu nienależnie zapłaconego podatku.

74. Państwo członkowskie może zatem odmówić prawa do dokonania korekty i uzyskania zwrotu, o które ubiega się podatnik, jedynie w przypadku gdy organy podatkowe mogą, w oparciu o obiektywne czynniki, ustalić w wymagany prawem sposób, że korekta faktur, która doprowadziła do zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia, została dokonana w złej wierze, stanowiła nadużycie prawa lub była związana z oszustwem podatkowym, o którym dostawca wiedział lub powinien był wiedzieć.

75. Niewątpliwie do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy z tego rodzaju sytuacją mamy do czynienia w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym.

30 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 11 kwietnia 2013 r., Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 28, 29).

31 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 68, 70).

V. Wnioski

76. Proponuję, aby na pytanie prejudycjalne skierowane przez Curtea de Apel Timișoara (sąd apelacyjny w Timisoarze, Rumunia) Trybunał odpowiedział w sposób następujący:

– Dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, jak również zasady neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności stoją na przeszkodzie przepisowi lub praktyce państwa członkowskiego, które nie zezwalają na korektę faktur w odniesieniu do transakcji dokonanych w okresie, który był przedmiotem kontroli podatkowej, w wyniku której to kontroli organy podatkowe wydały decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, która stała się ostateczna, w przypadku gdy po wydaniu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego pojawiły się dodatkowe informacje, które powodowałyby zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia.

– Państwo członkowskie może odmówić prawa do dokonania korekty i uzyskania zwrotu nienależnie zapłaconego przez dostawcę podatku jedynie w przypadku, gdy organy podatkowe mogą, w oparciu o obiektywne czynniki, ustalić w wymagany prawem sposób, że korekta faktur, która doprowadziła do zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia, została dokonana w złej wierze, stanowiła nadużycie prawa lub była związana z oszustwem podatkowym, o którym dostawca wiedział lub powinien był wiedzieć. Do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy z tego rodzaju sytuacją mamy do czynienia w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym.