Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 21 listopada 2024 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Odliczenie VAT – Zasada neutralności VAT – Spóźnione złożenie wniosku o rejestrację – Wystawianie faktur i dane na nich umieszczane – Faktura, na której nie wskazano naliczonego VAT – Podatek obliczony na podstawie protokołu – Brak faktury korygującej – Prawo do odliczenia – Wyłączenie

W sprawie C-624/23

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administrativen sad – Varna (sąd administracyjny w Warnie, Bułgaria) postanowieniem z dnia 27 września 2023 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 10 października 2023 r., w postępowaniu:

„SEM Remont” EOOD

przeciwko

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: F. Biltgen, prezes pierwszej izby, pełniący obowiązki prezesa siódmej izby, M.L. Arastey Sahún (sprawozdawczyni), prezes piątej izby, i J. Passer, sędzia,

rzecznik generalny: A.M. Collins,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu „SEM Remont” EOOD – A. Bochu, M. Gouraud i B. Le Bret, avocats,

– w imieniu Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite – D. Zhelyazkov,

* Język postępowania: bułgarski.

– w imieniu rządu bułgarskiego – T. Mitova i T. Tsingileva, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – D. Drambozova i J. Jokubauskaitė, w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 14), (zwanej dalej „dyrektywą VAT"), a także zasady neutralności podatku od wartości dodanej (VAT).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy „SEM Remont" EOOD a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (dyrektorem dyrekcji ds. odwołań oraz praktyki podatkowej i zabezpieczenia społecznego w Warnie przy krajowej agencji wpływów podatkowych, Bułgaria) w przedmiocie odmowy przyznania tej spółce prawa do odliczenia VAT.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 63 dyrektywy VAT przewiduje:

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

4 Artykuł 167 tejże dyrektywy stanowi:

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

5 Artykuł 168 rzeczonej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„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;

[…]".

6 Artykuł 176 tejże dyrektywy głosi:

„Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji [Europejskiej], Rada [Unii Europejskiej] określa wydatki, które nie dają prawa do odliczenia VAT. […]

Do czasu wejścia w życie przepisów, o których mowa w akapicie pierwszym, państwa członkowskie mogą utrzymać wszystkie wyłączenia przewidziane w prawie krajowym w dniu 1 stycznia 1979 r. lub, w odniesieniu do państw członkowskich, które przystąpiły do Wspólnoty [Europejskiej] po tym terminie, przepisy obowiązujące w dniu ich przystąpienia”.

7 Artykuł 178 dyrektywy VAT przewiduje:

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

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

[…]”.

8 Artykuł 179 tej dyrektywy stanowi:

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

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

9 Artykuł 203 rzeczonej dyrektywy ma następujące brzmienie:

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

10 Zgodnie z art. 218 tej dyrektywy:

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

11 Artykuł 219 dyrektywy VAT przewiduje:

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

12 Artykuł 226 tej dyrektywy, znajdujący się w sekcji 4 rozdziału 3 tytułu XI, stanowi:

„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:

[…]

3) numer identyfikacyjny VAT, o którym mowa w art. 214, pod którym podatnik dostarczył towary lub świadczył usługi;

[…]

6) ilość i rodzaj dostarczonych towarów lub zakres i charakter wykonanych usług;

7) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usług lub datę dokonania wpłaty zaliczki, o której mowa w art. 220 pkt 4 i 5, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;

[…]

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;

[…]”.

Prawo bułgarskie

13 Zgodnie z art. 25 zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ustawy o podatku od wartości dodanej, DV nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, (zwanej dalej „ZDDS”):

„1. Zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego w rozumieniu niniejszej ustawy jest dostawa towarów i świadczenie usług przez osoby podlegające opodatkowaniu na mocy niniejszej ustawy, nabycie wewnątrzwspólnotowe oraz przywóz towarów, o których mowa w art. 16.

2. […] Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce z chwilą przeniesienia własności rzeczy lub jakiegokolwiek innego prawa rzeczowego oraz wszelkich innych praw do rozporządzania rzeczą jak właściciel lub z chwilą wykonania usługi”.

14 Artykuł 71 ZDDS przewiduje:

„Osoba wykonuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli spełniona jest jedna z następujących przesłanek:

1) posiada dokument podatkowy sporządzony zgodnie z warunkami określonymi w art. 114 i 115, w którym VAT został wskazany oddzielnie w odniesieniu do towarów lub usług, których osoba ta jest odbiorcą lub usługobiorcą;

[…]”.

15 Zgodnie z art. 96 ust. 1 ZDDS:

„Każdy podatnik mający siedzibę na terytorium Bułgarii, który osiągnął obrót podlegający opodatkowaniu w wysokości co najmniej 50 000 BGN [lewów bułgarskich, około 25 600 EUR)] w okresie nieprzekraczającym dwunastu kolejnych miesięcy poprzedzających bieżący miesiąc, ma obowiązek dokonać zgłoszenia rejestracyjnego na podstawie tej ustawy w terminie siedmiu dni od zakończenia roku podatkowego, w którym osiągnął ten obrót. W przypadku gdy obrót osiągany jest w okresie nieprzekraczającym dwóch kolejnych miesięcy, w tym w bieżącym miesiącu, osoba zobowiązana jest dokonać zgłoszenia w terminie siedmiu dni od dnia, w którym osiągnięto obrót".

16 Artykuł 102 ZDDS przewiduje:

„1. W przypadku gdy organ podatkowy stwierdzi, że osoba nie wywiązała się w wyznaczonym terminie z obowiązku złożenia wniosku o rejestrację, organ ten dokonuje rejestracji tej osoby, wydając decyzję o rejestracji, jeśli przesłanki rejestracji są spełnione.

2. W decyzji, o której mowa w ust. 1, określa się podstawę i datę powstania obowiązku rejestracji.

3. […] Dla celów ustalenia zobowiązań podatkowych osoby, która nie dokonała zgłoszenia rejestracyjnego w terminie, podczas gdy była do tego zobowiązana, uważa się, że jest ona zobowiązana do zapłaty podatku z tytułu podlegających opodatkowaniu dostaw i dokonanych przez nią nabyć wewnątrzwspólnotowych, a także z tytułu świadczenia usług podlegających opodatkowaniu, z których skorzystała, z tytułu których zobowiązanym do zapłaty podatku jest odbiorca:

1) […] za okres od upływu terminu, w którym należało wydać decyzję o rejestracji, jeżeli osoba dokonała zgłoszenia rejestracyjnego w terminie, do dnia, w którym została zarejestrowana przez organ podatkowy;

2) […] za okres od upływu terminu, w którym należało wydać decyzję o rejestracji, jeżeli osoba dokonała zgłoszenia rejestracyjnego w terminie, do dnia ustania podstaw rejestracji.

4. […] W przypadkach, o których mowa w art. 96 ust. 1 zdanie drugie, dla celów ustalenia zobowiązań podatkowych osoby, która nie dokonała zgłoszenia rejestracyjnego w terminie, podczas gdy była do tego zobowiązana, uważa się, że osoba ta jest zobowiązana do zapłaty podatku od dostaw podlegających opodatkowaniu powodujących przekroczenie podlegającego opodatkowaniu progu obrotu w wysokości 50 000 BGN [około 25 600 EUR] od dnia przekroczenia progu obrotu do dnia, w którym została zarejestrowana przez organ podatkowy, lub do dnia ustania podstaw rejestracji. Podatek jest należny z tytułu podlegającej opodatkowaniu dostawy powodującej przekroczenie progu obrotu. Osoba jest również zobowiązana do zapłaty podatku od podlegających opodatkowaniu usług, z których skorzystała, z tytułu których zobowiązanym do zapłaty podatku jest odbiorca oraz od podlegających opodatkowaniu wewnątrzwspólnotowych nabyć dokonanych w tym okresie.

[…]".

17 Artykuł 114 ust. 1 ZDDS ma następujące brzmienie:

„Faktura musi zawierać następujące dane:

[…]

11) cenę jednostkową bez podatku i podstawę opodatkowania dostawy, a także udzielone upusty i rabaty, o ile nie są one uwzględnione w cenie jednostkowej;

12) stawkę podatku oraz, w przypadku stawki zerowej, powody jej zastosowania i przyczyny braku ustalenia podatku;

13) wysokość podatku;

14) kwota do zapłaty, jeżeli różni się od podstawy opodatkowania i podatku;

[…]”.

18 Artykuł 116 ZDDS stanowi:

„1. Nie można dokonywać korekt ani uzupełnień w fakturach i w notach korygujących do faktur. Nieprawidłowo wystawione lub skorygowane dokumenty powinny zostać anulowane i powinno się wystawić nowe dokumenty.

2. Za nieprawidłowo wystawione dokumenty uznaje się również faktury i noty korygujące do faktur, w których nie wskazano VAT, podczas gdy powinny one go wskazywać.

[…]

4. W celu unieważnienia nieprawidłowo wystawionego lub skorygowanego dokumentu, ujętego w księgach rachunkowych dostawcy lub nabywcy, sporządza się, dla każdej ze stron, protokół zawierający następujące informacje:

1) powody unieważnienia;

2) numer i datę unieważnionego dokumentu;

3) numer i datę wystawienia nowego dokumentu;

4) podpisy osób, które sporządziły protokół dla każdej ze stron.

5. Wszystkie egzemplarze unieważnionych dokumentów są przechowywane przez wydającego dokument oraz wpisywane do ksiąg rachunkowych dostawcy i odbiorcy zgodnie z rozporządzeniem wykonawczym do ustawy.

[…]

7. […] Korekty faktur i not w przypadku ostatecznego aktu wydanego przez organ podatkowy dokonuje się zgodnie z ust. 1–6, jeżeli z obowiązku podatkowego stwierdzonego w tym akcie wywiązano się na rzecz skarbu państwa na rachunek właściwej dyrekcji terytorialnej Natsionalna

agentsia za prihodite (krajowej agencji wpływów podatkowych, Bułgaria) lub gdy został on skompensowany przez organ podatkowy".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

19 SEM Remont jest spółką prawa bułgarskiego prowadzącą działalność w zakresie budowy podziemnych i lotniczych torów kolejowych. Spółka ta jest podatnikiem VAT.

20 W dniu 4 sierpnia 2020 r. spółka ta zawarła z Gidrostroy – Russia OOD, spółką prawa rosyjskiego specjalizującą się w udostępnianiu statków w celu wykonywania prac pogłębiarskich, umowę o wykonanie prac pogłębiarskich na obszarze wodnym portu w Warnie (Bułgaria). Na mocy tej umowy Gidrostroy – Russia była dostawcą, a SEM Remont – odbiorcą.

21 W dniach 31 października 2020 r. i 15 listopada 2020 r., Gidrostroy – Russia wystawiła na rzecz SEM Remont dwie faktury dotyczące prac wykonanych w ramach owej umowy na kwoty, odpowiednio, 1 320 542,97 BGN (około 675 200 EUR) i 2 440 972,26 BGN (około 1 248 100 EUR). W chwili wystawienia tych faktur Gidrostroy – Russia nie była zarejestrowana do celów VAT w Bułgarii na podstawie ZDDS, a zatem nie wskazała VAT na tych fakturach. Omawiane prace zostały wykonane później, a ich adresatem była ES BILD, spółka utworzona między SEM Remont a EIS – Stroitelna kompania AD, będącą przedstawicielem Gidrostroy – Russia w Bułgarii.

22 W dniu 26 listopada 2020 r. Gidrostroy – Russia dokonała zgłoszenia rejestracyjnego do celów VAT. W dniu 10 grudnia 2020 r. wydano wobec niej decyzję o rejestracji, która została jej doręczona w dniu 11 grudnia 2020 r.

23 Gidrostroy – Russia została poddana kontroli podatkowej, która pozwoliła wykazać, że spółka ta przekroczyła od dnia 9 grudnia 2019 r. przewidziany w art. 96 ust. 1 ZDDS próg podlegającego opodatkowaniu obrotu, uzasadniający jej rejestrację do celów VAT, i że w związku z tym powinna była dokonać na podstawie tego przepisu zgłoszenia rejestracyjnego, zgodnie z tą ustawą, najpóźniej w dniu 16 grudnia 2019 r. Wobec niewypełnienia tego obowiązku spółka ta została uznana za zobowiązaną do zapłaty VAT z tytułu dostaw powodujących przekroczenie tego progu w okresie od dnia 9 grudnia 2019 r. do dnia jej rzeczywistej rejestracji na podstawie art. 96 ust. 1 ZDDS, czyli do dnia 11 grudnia 2020 r.

24 W dniu 11 grudnia 2020 r. organ podatkowy wezwał Gidrostroy – Russia do naliczenia VAT od transakcji podlegających opodatkowaniu za ten okres i dostarczenia protokołu na podstawie art. 117 ust. 1 pkt 1 ZDDS. Pismem z dnia 12 lipca 2021 r. spółka ta doręczyła owemu organowi rzeczony protokół z dnia 29 czerwca 2021 r., w którym rozliczyła VAT, w którym to występowała jako usługodawca i odbiorca tych transakcji. Wspomniany protokół wskazywał w szczególności dwie faktury z dnia 31 października i 15 listopada 2020 r. na łączną kwotę VAT 752 303,05 BGN (około 384 650 EUR).

25 EIS – Stroitelna kompania, będąca przedstawicielem Gidrostroy – Russia w Bułgarii, której rachunek bankowy był wykorzystywany do wypełniania obowiązków podatkowych tej spółki w owym państwie członkowskim, zawarła w dniu 13 lipca 2021 r. z SEM Remont umowę, na mocy której ta ostatnia spółka udzieliła pierwszej wymienionej spółce pożyczki na kwotę 752 303,05 BGN, identyczną z kwotą VAT wykazaną w protokole dotyczącym tych dwóch faktur. Kwota tej pożyczki została rzeczywiście wykorzystana przez EIS – Stroitelna kompania do zapłaty VAT na rzecz bułgarskiego skarbu państwa.

26 Na podstawie rzeczonego protokołu SEM Remont zapisał w swoim rejestrze zakupów i w deklaracji VAT za okres podatkowy grudzień 2021 r. prawo do odliczenia VAT w kwocie 753 390,12 BGN (około 385 200 EUR).

27 Organ podatkowy stwierdził jednak, że w dniu wydania tego protokołu nie wystąpiło zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego i że w konsekwencji VAT nie był wymagalny. W tych okolicznościach organ ten doszedł do wniosku, że SEM Remont nie spełniał przesłanek odliczenia VAT, o których mowa w art. 71 ZDDS, ponieważ spółka ta nie posiadała faktur, na których wskazano VAT. Organ podatkowy uznał w tym względzie, że wspomniany protokół nie jest ważnym dokumentem potwierdzającym istnienie prawa do odliczenia.

28 W związku z tym na podstawie art. 25 ust. 1 i 4 ZDDS w związku z art. 71 ust. 1 tej ustawy organ podatkowy odmówił SEM Remont prawa do odliczenia rozpatrywanego VAT.

29 Ta odmowa organu podatkowego była ponadto uzasadniona okolicznością, że VAT związany z dostawami otrzymanymi od Gidrostroy – Russia został naliczony w wyniku postępowania kontrolnego przeprowadzonego względem tej spółki na podstawie art. 102 ust. 4 ZDDS. W tym zakresie organ ten przyjął wykładnię tego przepisu dokonaną przez Konstitutsionen sad (trybunał konstytucyjny, Bułgaria), zgodnie z którą dostawca transakcji podlegającej opodatkowaniu, który nie dokonał zgłoszenia rejestracyjnego w wymaganym terminie, jest zobowiązany do zapłaty VAT z tytułu tej transakcji, lecz nie ma prawa skorygować faktur wystawionych w okresie od dnia, w którym osiągnął próg podlegającego opodatkowaniu obrotu, od którego rejestracja do celów VAT jest obowiązkowa, do dnia, w którym został faktycznie zarejestrowany do celów VAT.

30 SEM Remont wniósł do Administrativen sad – Varna (sądu administracyjnego w Warnie, Bułgaria), będącego sądem odsyłającym, skargę na decyzję organu podatkowego odmawiającą tej spółce prawa do odliczenia VAT. Sąd ten zastanawia się nad zgodnością z dyrektywą VAT i zasadą neutralności VAT przepisów prawa krajowego i praktyki administracji krajowej, zgodnie z którymi w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym odbiorcy dostawy odmawia się prawa do odliczenia VAT, jeżeli dostawca, który nie był zarejestrowany dla celów VAT, wystawił fakturę bez wskazania VAT, lecz został zarejestrowany dla celów VAT na wniosek organu podatkowego po dokonaniu dostawy i w wyniku kontroli nie wystawił faktury korygującej, lecz protokół, w którym występował on jako dostawca i odbiorca tej transakcji oraz w którym wskazano rozpatrywaną fakturę, podstawę opodatkowania i naliczony w stosunku do owego dostawcy VAT.

31 W tych okolicznościach Administrativen sad – Varna (sąd administracyjny w Warnie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zgodnie z art. 63, 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 218–220, 226 i 228 [dyrektywy VAT] dopuszczalna jest praktyka organu skarbowego w zakresie stosowania przepisów krajowych, a w szczególności art. 71 ust. 1 [ZDDS] w związku z art. 25 ust. 1 ZDDS w związku z art. 102 ust. 4, a także art. 114, 116 i 117 ZDDS w związku z art. 125 i 126 ZDDS, w ramach której odmówiono usługobiorcy przy świadczeniu usługi opodatkowanej VAT prawa do odliczenia, zarówno w okresie wykonania świadczenia, jak i w okresie jego deklarowania, z tego względu, że na fakturze wystawionej mu przez usługodawcę nie wskazano VAT, a na późniejszym etapie (w toku kontroli usługodawcy) wystawiono dokument, który nie spełnia wymogów co do treści faktury (wystawiono protokół, a jako usługodawcę i usługobiorcę w protokole wskazano wystawcę protokołu), zaś w jego treści wskazano fakturę wystawioną na rzecz usługobiorcy a VAT został naliczony od wskazanej

w niej podstawy opodatkowania, który to VAT został zapłacony, a dopiero następnie usługobiorca zgłosił prawo do odliczenia (»prawo do skorzystania z ulgi podatkowej« zgodnie z ZDDS) na podstawie protokołu sporządzonego przez usługodawcę, a także czy taka praktyka czyni praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonanie prawa do odliczenia przez podatnika?

2) Na wypadek udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze, w jakim momencie należy wykonać prawo do odliczenia – w momencie wystawienia faktury, na której nie wskazano VAT, czy też w momencie wystawienia protokołu przez usługodawcę?

3) Czy zgodnie z art. 203 w związku z art. 178 lit. a) i art. 176 dyrektywy VAT oraz zasadą neutralności podatkowej dopuszczalne jest uregulowanie takie jak przewidziane w art. 102 ust. 4 ZDDS i praktyka krajowej administracji skarbowej, zgodnie z którymi usługodawca w ramach świadczeń usług podlegających opodatkowaniu VAT – w sytuacji gdy nie dokonał zgłoszenia rejestracyjnego na podstawie ZDDS w ustawowym terminie od dnia wystąpienia obowiązku obowiązkowej rejestracji na podstawie ZDDS – jest wyłącznie zobowiązany do zapłaty VAT od świadczeń usług dokonanych przez niego w okresie od dnia, w którym powstał jego obowiązek rejestracji, do dnia, w którym został on zarejestrowany przez organ skarbowy, a także nie przewidziano możliwości, by usługodawca, na którego nałożono zobowiązanie z tytułu VAT w trybie art. 102 ust. 4 ZDDS, wystawił faktury korygujące (lub inny dokument) usługobiorcom w ramach świadczeń usług, tak aby ci ostatni mogli wykonać prawo do odliczenia VAT?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

32 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, zgodnie z którym odbiorca dostawy podlegającej VAT jest pozbawiony prawa do odliczenia tego podatku przewidzianego w owej dyrektywie, w przypadku gdy dostawca, po pierwsze, uchybił ciążącemu na nim obowiązkowi przewidzianemu w przepisach krajowych, polegającemu na dokonaniu zgłoszenia rejestracyjnego do celów VAT, wystawiając odbiorcy faktury, na których nie wskazano VAT, a po drugie, w trakcie kontroli podatkowej sporządził on protokół, w którym wskazano ten VAT i w którym ów dostawca figurował również jako odbiorca tej dostawy.

33 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i następnych dyrektywy VAT stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie może być ograniczane. W szczególności prawo to wykonywane jest bezpośrednio w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (wyrok z dnia 13 stycznia 2022 r., Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Jednakże owo prawo do odliczenia jest uzależnione od spełnienia pewnych wymogów, a w szczególności wymogu przewidzianego w art. 168 lit. a) dyrektywy VAT, zgodnie z którym VAT, o którego odliczenie wniesiono, powinien być należny lub zapłacony (wyrok z dnia 13 stycznia 2022 r., Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, pkt 22).

35 Prawdą jest, że Trybunał orzekł, iż jeżeli cena towaru została ustalona przez strony bez żadnej wzmianki dotyczącej VAT, a dostawca tego towaru jest osobą zobowiązaną z tytułu VAT należnego w związku z czynnością podlegającą opodatkowaniu, ustalona cena, w przypadku gdy ów dostawca nie może odzyskać od nabywcy VAT żądanego przez organ podatkowy, powinna być uznana za cenę obejmującą już VAT (wyroki: z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 43; a także z dnia 13 stycznia 2022 r., Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, pkt 23; zob. podobnie wyrok z dnia 1 lipca 2021 r., Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, pkt 30–34).

36 Jednakże w niniejszej sprawie, jak wynika z postanowienia odsyłającego, sporne faktury wskazywały jedynie podstawę opodatkowania bez VAT, ponieważ podatek ten został wskazany wyłącznie w protokole sporządzonym przez dostawcę, czyli spółkę Gidrostroy – Russia, w trakcie kontroli podatkowej.

37 W tych okolicznościach domniemanie przewidziane w orzecznictwie, o którym mowa w pkt 35 niniejszego wyroku, nie znajduje zastosowania w postępowaniu głównym.

38 W odniesieniu do tego protokołu należy zauważyć, że prawdą jest, iż w wyroku z dnia 29 września 2022 r., Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, pkt 46), Trybunał orzekł, iż art. 203 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że umowę zbycia i leasingu zwrotnego, po zawarciu której strony nie wystawiły faktury, można uznać za fakturę w rozumieniu tego przepisu, w przypadku gdy umowa ta zawiera wszystkie informacje niezbędne do tego, by organ podatkowy państwa członkowskiego mógł ustalić, czy materialne przesłanki prawa do odliczenia VAT zostały w danym wypadku spełnione.

39 Jednakże, po pierwsze, protokół będący przedmiotem niniejszej sprawy, sporządzony przez Gidrostroy – Russia, który wskazywał, że spółka ta była jednocześnie dostawcą i odbiorcą danej transakcji i który został przekazany nie spółce SEM Remont, lecz organowi podatkowemu w trakcie kontroli przeprowadzonej przez ten organ, nie może być utożsamiana z umową między stronami, taką jak umowa będąca przedmiotem wyroku, o którym mowa w poprzednim punkcie.

40 Po drugie, jak wynika z orzecznictwa Trybunału, dyrektywa VAT i podstawowa zasada neutralności VAT wymagają, by prawo do odliczenia naliczonego VAT zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymagań formalnych (zob. podobnie wyrok z dnia 29 września 2022 r., Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Tymczasem należy stwierdzić, że w sprawie w postępowaniu głównym VAT nie został zapłacony przez spółkę SEM Remont i nie był od niej należny. Organ podatkowy stwierdził bowiem, że sporne faktury zostały wystawione w odniesieniu do transakcji dokonanej później przez Gidrostroy – Russia, przy czym odbiorcą tej transakcji była ES BILD, utworzona między spółkami SEM Remont i EIS – Stroitelna kompania.

42 Stwierdzenia tego nie podważa istnienie umowy pożyczki dotyczącej kwoty, w odniesieniu do której spółce SEM Remont odmówiono odliczenia VAT, zawartej pomiędzy tą ostatnią spółką a EIS – Stroitelna kompania, będącej przedstawicielem Gidrostroy – Russia, ponieważ taka umowa nie nakłada na SEM Remont obowiązku zapłaty VAT dostawcy i nie stanowi korekty faktur wystawionych przez Gidrostroy – Russia względem spółki SEM Remont.

43 W tych okolicznościach nie można uznać, że wymogi, o których mowa w pkt 34 niniejszego wyroku, od których uzależnione jest prawo do odliczenia VAT, zostały spełnione.

44 W świetle powyższych rozważań odpowiedź na pytanie pierwsze brzmi następująco: dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, zgodnie z którymi odbiorca dostawy podlegającej VAT jest pozbawiony prawa do odliczenia tego podatku przewidzianego w owej dyrektywie, w przypadku gdy dostawca, po pierwsze, uchybił ciążącemu na nim obowiązkowi przewidzianemu w owych przepisach, polegającemu na dokonaniu zgłoszenia rejestracyjnego do celów VAT, wystawiając odbiorcy faktury, na których nie wskazano VAT, a po drugie, w trakcie kontroli podatkowej sporządził on protokół, w którym wskazano ten VAT i w którym ów dostawca figurował również jako odbiorca tej dostawy.

W przedmiocie pytania drugiego

45 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy w przypadku, o którym mowa w pytaniu pierwszym, prawo do odliczenia VAT powstaje w chwili wystawienia faktury, na której nie wskazano tego podatku, czy też w chwili sporządzenia protokołu przez dostawcę.

46 Mając na uwadze odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze, pytanie drugie stało się bezprzedmiotowe i nie ma potrzeby udzielania na nie odpowiedzi.

W przedmiocie pytania trzeciego

47 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywę VAT i zasadę neutralności VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, które wyklucza możliwość korekty faktury, w przypadku gdy, po pierwsze, na fakturze, którą dostawca przekazał odbiorcy dostawy podlegającej VAT, nie wskazano tego podatku, a po drugie, podczas kontroli podatkowej wobec tego dostawcy sporządził on protokół, w którym wskazano VAT i w którym ów dostawca figurował również jako odbiorca tej dostawy.

48 O ile Trybunał uznał, iż podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, aby odliczenie lub zwrot naliczonego podatku VAT zostały przyznane nawet wówczas, gdy podatnicy nie spełnili niektórych wymogów formalnych, o tyle jest tak pod warunkiem, że zostały spełnione pozostałe wymogi materialne (wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 Jednocześnie orzecznictwo Trybunału dotyczące korekty z mocą wsteczną faktur dotyczy odliczenia VAT naliczonego.

50 W tym względzie w wyroku z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 43) Trybunał orzekł, że art. 167, art. 178 lit. a), art. 179 i art. 226 pkt 3 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym korekta faktury dotycząca obowiązkowych danych, a mianowicie numeru identyfikacyjnego do celów VAT, nie wywołuje skutków wstecznych, czyli zgodnie z którym wykonywane na podstawie skorygowanej faktury prawo do odliczenia nie odnosi się do roku, w którym ta faktura została pierwotnie wystawiona, lecz do roku, w którym faktura ta została skorygowana.

51 Jednakże w sprawie, w której zapadł ten wyrok, VAT naliczony został zapłacony przez spółkę, która w swoich deklaracjach podatkowych wykazała odliczenie tego VAT.

52 Jak wynika z wyroku z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 44), organy podatkowe nie mogą ograniczyć się do zbadania samej faktury. Powinny one wziąć pod uwagę także dodatkowe informacje dostarczone przez podatnika. Potwierdza to art. 219 dyrektywy VAT, który zrównuje z fakturą każdy dokument lub notę, która zmienia fakturę pierwotną i odnosi się do niej w sposób wyraźny i jednoznaczny.

53 W konsekwencji w tym ostatnim wyroku Trybunał orzekł, że art. 178 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on temu, aby krajowe organy podatkowe mogły odmówić prawa do odliczenia VAT tylko ze względu na to, że podatnik posiada fakturę, która nie spełnia wymogów art. 226 pkt 6 i 7 tej dyrektywy, podczas gdy organy te dysponują wszystkimi informacjami koniecznymi do zbadania, czy spełnione zostały materialne przesłanki wykonania tego prawa.

54 Również w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), naliczony VAT został zapłacony przez spółkę będącą odbiorcą usług podlegających VAT, która wniosła o odliczenie tego podatku.

55 Biorąc pod uwagę rozważania dotyczące pytania pierwszego w niniejszej sprawie, dotyczące braku prawa spółki SEM Remont do odliczenia VAT, należy podkreślić, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału mechanizm korekty nienależnie dokonanych odliczeń VAT przewidziany w dyrektywie VAT nie ma zastosowania, jeżeli wstępnego odliczenia dokonano przy braku jakiegokolwiek prawa do odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 11 kwietnia 2018 r., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, pkt 42, 43).

56 Ponadto choć w wyroku z dnia 8 maja 2013 r., Petroma Transports i in. (C-271/12, EU:C:2013:297, pkt 34, 35), Trybunał orzekł, że o ile wspólny system VAT nie zakazuje dokonywania korekty błędnych faktur, o tyle w odniesieniu do sporu rozpatrywanego w sprawie, w której wydany został ów wyrok, niezbędne informacje mające na celu uzupełnienie i korektę tych faktur zostały przedstawione po wydaniu przez administrację podatkową decyzji o odmowie prawa do odliczenia VAT. W związku z tym przed wydaniem tej decyzji faktury przedstawione temu organowi nie zostały jeszcze skorygowane, aby umożliwić mu zapewnienie prawidłowego poboru VAT i jego kontroli.

57 W pkt 36 tego wyroku Trybunał stwierdził, że zharmonizowany system VAT nie sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu, na mocy którego można odmówić prawa do odliczenia VAT podatnikom będącym usługobiorcami, którzy posiadają faktury zawierające braki, nawet jeśli zostają one uzupełnione poprzez przedstawienie informacji mających na celu wykazanie prawdziwości, charakteru i kwoty zafakturowanych transakcji po wydaniu takiej decyzji odmownej.

58 W wyroku z dnia 23 kwietnia 2015 r., GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, pkt 39), dotyczącym przepisów bułgarskich, Trybunał orzekł, że brak możliwości dokonania korekty dokumentów podatkowych, w przypadku gdy niebezpieczeństwo uszczuplenia wpływów podatkowych zostało ostatecznie wyeliminowane, nie jest konieczny do zapewnienia poboru VAT i zapobiegania przestępczości podatkowej.

59 Jednakże w sprawie, w której zapadł ten wyrok, zarówno usługodawca, jak i usługobiorca dokonali zapłaty VAT, a zatem pobór tego podatku przez organ podatkowy miał miejsce dwukrotnie. Nie istniało zatem żadne niebezpieczeństwo uszczuplenia wpływów podatkowych.

60 Nie jest tak natomiast w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, ponieważ, jak wskazano w pkt 41 niniejszego wyroku, naliczony VAT nie został zapłacony przez spółkę SEM Remont i nie był od niej należny.

61 Biorąc pod uwagę całość powyższych rozważań odpowiedź na pytanie trzecie brzmi następująco: dyrektywę VAT i zasadę neutralności VAT należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, które wyklucza możliwość korekty faktury, w przypadku gdy, po pierwsze, na fakturze, którą dostawca przekazał odbiorcy dostawy podlegającej VAT, nie wskazano tego podatku, a po drugie, podczas kontroli podatkowej wobec tego dostawcy sporządził on protokół, w którym wskazano VAT i w którym ów dostawca figurował również jako odbiorca tej dostawy.

W przedmiocie kosztów

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

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

1) **Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienioną dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r.,**

   należy interpretować w ten sposób, że:

   nie stoi ona na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, zgodnie z którym odbiorca dostawy podlegającej podatkowi od wartości dodanej (VAT) jest pozbawiony prawa do odliczenia tego podatku przewidzianego w owej dyrektywie, w przypadku gdy dostawca, po pierwsze, uchybił ciążącemu na nim obowiązkowi przewidzianemu w owych przepisach, polegającemu na dokonaniu zgłoszenia rejestracyjnego do celów VAT, wystawiając odbiorcy faktury, na których nie wskazano VAT, a po drugie, w trakcie kontroli podatkowej sporządził on protokół, w którym wskazano ten VAT i w którym ów dostawca figurował również jako odbiorca tej dostawy.

2) **Dyrektywę 2006/112, zmienioną dyrektywą 2010/45, oraz zasadę neutralności podatku od wartości dodanej (VAT)**

   należy interpretować w ten sposób, że:

   nie stoją one na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, które wyklucza możliwość korekty faktury, w przypadku gdy, po pierwsze, na fakturze, którą dostawca przekazał odbiorcy dostawy podlegającej VAT, nie wskazano tego podatku, a po drugie,

podczas kontroli podatkowej wobec tego dostawcy sporządził on protokół, w którym wskazano VAT i w którym ów dostawca figurował również jako odbiorca tej dostawy.

Podpisy