Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 11 kwietnia 2013 r.*

Podatki — Podatek VAT — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 203 — Zasada neutralności podatkowej — Zwrot dostawcy zapłaconego podatku w razie odmowy prawa do odliczenia udzielonej odbiorcy dostawy podlegającej zwolnieniu

W sprawie C-138/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administratiwen syd Warna (Bułgaria) postanowieniem z dnia 6 marca 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 marca 2012 r., w postępowaniu:

Rusedespred OOD

przeciwko

Direktor na direkcija „Obżałwane i uprawlenie na izpyłnenieto" – grad Warna pri Centralno uprawlenie na Nacionałnata agencija za prichodite,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: T. von Danwitz (sprawozdawca), prezes izby, A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby i C. Vajda, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Direktor na direkcija „Obżałwane i uprawlenie na izpyłnenieto" – grad Warna pri Centralno uprawlenie na Nacionałnata agencija za prichodite przez S. Złatewą, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu bułgarskiego przez C. Iwanowa i D. Drambozową, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i D. Rusanowa, działających w charakterze pełnomocników,

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

* Język postępowania: bułgarski.

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. L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Rusedespred OOD (zwaną dalej „spółką Rusedespred") a Direktor na direkcija „Obžalwane i uprawlenie na izpyłnenieto" – grad Warna pri Centralno uprawlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (dyrektorem do spraw odwołań i egzekucji dla miasta Warna bułgarskiej agencji przychodów publicznych, zwanym dalej „organem odwoławczym") w przedmiocie udzielonej przez tego ostatniego odmowy zwrotu spółce Rusedespred podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") wykazanego przez tę spółkę na fakturze przekazanej kontrahentowi, po tym jak organy podatkowe odmówiły owemu kontrahentowi prawa do odliczenia tego podatku ze względu na nieopodatkowany charakter świadczenia.

Ramy prawne

Prawo Unii Europejskiej

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

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

[…]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[…]".

4 Artykuł 203 dyrektywy stanowi:

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

Prawo bułgarskie

5 Artykuł 12 ust. 1 Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ZDDS") stanowi:

„Transakcją podlegającą opodatkowaniu jest każda dostawa towaru lub każde świadczenie usługi w rozumieniu art. 6 i 9, jeżeli są one dokonywane przez osobę będącą podatnikiem na podstawie niniejszej ustawy, a miejsce wykonania świadczenia znajduje się w kraju, a także każda transakcja opodatkowana zerową stawką podatku, która jest dokonywana przez osobę będącą podatnikiem, chyba że niniejsza ustawa stanowi inaczej".

6 Zgodnie z art. 45 ust. 3 ZDDS:

„Transakcjami […] zwolnionymi są: dostawa używanych budynków lub ich części, dostawa gruntów związanych z tymi budynkami lub ich częściami, a także ustanowienie i przeniesienie innych praw rzeczowych do nich”.

7 Zgodnie z art. 70 ust. 5 ZDDS prawo do odliczenia podatku VAT zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu nie przysługuje, jeżeli podatek ten został wykazany na fakturze bezzasadnie.

8 Zgodnie z art. 85 ZDDS podatek jest należny od każdego, kto wykazał go na fakturze lub innym dokumencie w rozumieniu art. 112 tej ustawy.

9 Artykuł 116 ZDDS stanowi:

„(1) Niedozwolone są poprawki i dopiski na fakturach i związanych z nimi dokumentach. Dokumenty zawierające błędy lub poprawki unieważnia się i zastępuje nowymi dokumentami.

[…]

(3) Za dokumenty zawierające błędy uznaje się również faktury i związane z nimi dokumenty, na których wykazano podatek VAT w sposób nieuzasadniony.

(4) W celu unieważnienia dokumentu zawierającego błędy lub poprawki, ujętego w księgach rachunkowych dostawcy lub nabywcy, wystawia się, dla każdej ze stron, dokument unieważniający, zawierający następujące informacje:

1. powody unieważnienia;

2. numer i datę unieważnionego dokumentu;

3. numer i datę nowego dokumentu;

4. podpis osoby, która wystawiła dokument unieważniający dla każdej ze stron.

(5) Wystawca zachowuje wszystkie egzemplarze unieważnionego dokumentu, a dostawca i nabywca uwzględniają je w sposób określony w przepisach wykonawczych do niniejszej ustawy”.

10 Zwrot kwot nienależnie zapłaconych regulują art. 128 i 129 danyczno-osiguritełen procesualen kodeks (kodeksu postępowania w sprawach podatkowych i ubezpieczeń społecznych).

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 W dniu 15 sierpnia 2009 r. spółka Rusedespred wystawiła Esi Trejd EOOD (zwanej dalej „spółką Esi Trejd”) fakturę dotyczącą sprzedaży i renowacji budynku. Na fakturze tej wskazano cenę budynku i jego renowacji, kwotę podatku od czynności cywilnoprawnych, kwotę opłaty rejestracyjnej oraz kwotę podatku VAT.

12 Ponieważ sprzedaż budynku podlegała zwolnieniu z podatku VAT, podatek ten naliczono na podstawie pozostałych trzech elementów, to jest kosztów renowacji, podatku od czynności cywilnoprawnych i opłaty rejestracyjnej.

13 Następnie spółka Rusedespred uwzględniła tę fakturę w deklaracji podatkowej za odpowiedni okres podatkowy, a spółka Esi Trejd skorzystała z prawa do odliczenia wykazanego na niej podatku VAT.

14 W 2010 r. w spółce Esi Trejd przeprowadzono kontrolę podatkową, w wyniku której organ podatkowy decyzją korygującą z dnia 18 czerwca 2010 r. odmówił tej spółce prawa do odliczenia podatku VAT wykazanego na omawianej fakturze. Zdaniem organu podatkowego całość dokonanych transakcji podlegała zwolnieniu, w związku z czym wykazanie podatku VAT na fakturze było nieuzasadnione. Decyzja ta stała się ostateczna w dniu 4 kwietnia 2011 r.

15 W dniu 9 maja 2011 r. spółka Rusedespred wniosła do organu podatkowego o zwrot bezzasadnie wykazanej na fakturze kwoty. Organ ten przeprowadził kontrolę w spółce i na mocy decyzji korygującej z dnia 2 czerwca 2011 r. odmówił zwrotu, nie stwierdziwszy nienależnej zapłaty podatku VAT. Zgodnie bowiem z art. 85 ZDDS podatek VAT wykazany na fakturze z dnia 15 sierpnia 2009 r. był zdaniem organu podatkowego należny od spółki Rusedespred jako podmiotu, który wykazał go na fakturze.

16 Organ odwoławczy decyzją z dnia 25 sierpnia 2011 r. utrzymał w mocy decyzję korygującą z dnia 2 czerwca 2011 r. Spółka Rusedespred wniosła skargę do Administratiwen syd Warna, twierdząc, że organ podatkowy niesłusznie odmówił zwrotu podatku VAT nienależnie zapłaconego od dostawy podlegającej zwolnieniu, zważywszy, że wcześniej w drodze ostatecznej decyzji korygującej odmówił odbiorcy faktury prawa do odliczenia owego podatku.

17 W trakcie postępowania głównego organ odwoławczy utrzymywał, że podatek wyszczególniony na spornej fakturze był należny na mocy art. 85 ZDDS. Jego zdaniem podatnik, uznawszy, że popełnił błąd, wystawiając ową fakturę, miał możliwość sprostowania tego błędu w trybie przewidzianym w art. 116 ZDDS.

18 Sąd odsyłający zwraca uwagę, że w niniejszej sprawie spółce Esi Trejd odmówiono prawa do odliczenia podatku VAT wykazanego na fakturze na mocy ostatecznej decyzji. Zdaniem tego sądu należy uznać, że niebezpieczeństwo uszczuplenia dochodów z podatku VAT w związku z prawem do odliczenia zostało „całkowicie i bezsprzecznie" wyeliminowane. W związku z tym żądanie od dostawcy zapłaty owego podatku na podstawie art. 85 ZDDS jest sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej.

19 Jeśli chodzi o możliwość sprostowania błędnej faktury przez spółkę Rusedespred, sąd odsyłający wskazuje, że wbrew twierdzeniom organu podatkowego w niniejszej sprawie nie ma takiej możliwości. Procedura sprostowania dokumentów zawierających błędy, uregulowana w art. 116 ZDDS, wymagałaby unieważnienia wystawionego już dokumentu podatkowego. Unieważnienie omawianej faktury jest jednak niedopuszczalne, ponieważ transakcja była już przedmiotem kontroli podatkowej, a odbiorcy odmówiono prawa do odliczenia wykazanego na fakturze podatku VAT w drodze ostatecznej decyzji korygującej.

20 Wobec powyższego sąd odsyłający stawia pytanie, czy podatnik może, na podstawie zasad prawa Unii normujących wspólny system podatku VAT, skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT błędnie wykazanego na fakturze. Uznawszy, że rozstrzygnięcie sporu w sprawie głównej jest uzależnione od wykładni prawa Unii, Administratiwen syd Warna postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zgodnie z zasadą neutralności podatku VAT podatnik jest uprawniony, w ramach określonego terminu przedawnienia, do żądania zwrotu bezzasadnie wykazanego i nienależnego podatku [VAT], jeśli na podstawie prawa krajowego transakcja, której dotyczy podatek, jest zwolniona, niebezpieczeństwo uszczuplenia wpływów podatkowych nie występuje i nie znajdują zastosowania przewidziane w przepisach krajowych zasady dotyczące sprostowania faktur?

2) Czy wspólny system podatku [VAT] oraz zasady neutralności, skuteczności i równego traktowania stoją na przeszkodzie opartej na przepisie krajowym stanowiącym transpozycję art. 203 dyrektywy [2006/112] odmowie organu podatkowego zwrotu podatnikowi podatku [VAT] wykazanego na fakturze wystawionej przez tego podatnika, jeżeli podatek ten nie jest należny, ponieważ dotyczy transakcji zwolnionej, a został bezzasadnie wykazany na fakturze, naliczony i uiszczony, przy

czym nabywcy odmówiono już na mocy ostatecznej decyzji prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do tej samej transakcji z tego względu, że dostawca naliczył podatek niezgodnie z prawem?

3) Czy podatnik może bezpośrednio powołać się na obowiązujące we wspólnym systemie podatku [VAT] zasady, a konkretnie na zasadę neutralności podatku VAT oraz skuteczności, w celu zakwestionowania obowiązywania niezgodnego z owymi zasadami przepisu krajowego lub jego stosowania przez organy podatkowe i sądy, albo braku takiego przepisu?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

21 Występując z pytaniami pierwszym i drugim, które trzeba rozpatrywać łącznie, sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy zasadę neutralności podatku VAT, skonkretyzowaną w orzecznictwie dotyczącym art. 203 dyrektywy 2006/112, należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie odmowie przez organ podatkowy, na podstawie przepisu krajowego służącego transpozycji tego artykułu, zwrotu wykonawcy świadczenia podlegającego zwolnieniu podatku VAT błędnie wykazanego na fakturze wystawionej przez niego kontrahentowi, z tego względu, iż wykonawca ten nie dokonał sprostowania błędnej faktury, podczas gdy organ podatkowy w sposób ostateczny odmówił temu kontrahentowi prawa do odliczenia owego podatku VAT, w związku z czym zasady sprostowania dokumentów przewidziane w prawie krajowym nie znajdują zastosowania.

22 Odpowiadając na to pytanie, należy, po pierwsze, zauważyć, że zgodnie z art. 203 dyrektywy 2006/112 każdy, kto wykazuje podatek VAT na fakturze, jest zobowiązany do jego zapłaty.

23 Jak zaś wynika z orzecznictwa Trybunału, osoby te są zobowiązane z tytułu podatku VAT wykazanego na fakturze niezależnie od jakiegokolwiek zobowiązania do jego zapłaty z tytułu transakcji podlegającej podatkowi VAT (zob. wyroki: z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-566/07 Stadeco, Zb.Orz. s. I-5295, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-642/11 Stroj trans, pkt 29).

24 Postanawiając, że podatek VAT wykazany na fakturze jest należny, art. 203 dyrektywy 2006/112 ma na celu eliminację ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych, jakie może powodować prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. tej dyrektywy (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Stadeco, pkt 28; w sprawie Stroj trans, pkt 32). Jak wynika z postanowienia odsyłającego, w sprawie głównej takie niebezpieczeństwo nie występuje, jako że organ podatkowy odmówił w sposób ostateczny odbiorcy spornej faktury prawa do odliczenia.

25 Po drugie, w odniesieniu do zwrotu podatku VAT błędnie wykazanego na fakturze, należy przypomnieć, że dyrektywa 2006/112 nie zawiera przepisów dotyczących dokonania przez wystawcę faktury korekty podatku VAT bezzasadnie wykazanego w fakturze, w związku z czym to do państw członkowskich należy określenie zasad, na jakich można dokonać korekty podatku VAT bezzasadnie wykazanego w fakturze (zob. podobnie wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth i Strobel, Rec. s. I-6973, pkt 48, 49; ww. wyrok w sprawie Stadeco, pkt 35).

26 Trybunał orzekł już, że 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 (zob. wyrok z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87 Genius, Rec. s. 4227, pkt 18; ww. wyrok w sprawie Stadeco, pkt 36).

27 Jednakże jeśli wystawca faktury we właściwym czasie w pełni wyeliminował niebezpieczeństwo uszczuplenia dochodów podatkowych, zasada neutralności podatku VAT wymaga, by bezzasadnie wykazany na fakturze podatek VAT mógł podlegać korekcie, bez wymagania przez państwo członkowskie dobrej wiary wystawcy faktury. Prawo do korekty w takiej sytuacji nie może być uzależnione od dyskrecjonalnej oceny organów podatkowych (zob. ww. wyroki: w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, pkt 58, 68; a także w sprawie Stadeco, pkt 37, 38).

28 Po trzecie, trzeba przypomnieć, iż państwa członkowskie są wprawdzie uprawnione do wydania przepisów służących zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu przestępczości podatkowej (zob. ww. wyrok w sprawie Stadeco, pkt 39). W szczególności zasada, zgodnie z którą korekty faktury należy dokonać przed otrzymaniem zwrotu błędnie wykazanego podatku VAT, powinna co do zasady pozwolić na wyeliminowanie ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych (zob. ww. wyrok w sprawie Stadeco, pkt 42).

29 Jednakże przepisy te nie powinny wykraczać poza zakres konieczny do osiągnięcia zamierzonych celów i nie mogą być więc wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku VAT, stanowiącą fundamentalną zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego w przepisach prawa Unii w tej dziedzinie (zob. ww. wyrok w sprawie Stadeco, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 W związku z tym, jeśli zwrot podatku VAT staje się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony ze względu na warunki, na jakich można występować z wnioskami o zwrot, zasada neutralności oraz zasada skuteczności mogą wymagać, by państwa członkowskie określiły środki prawne i zasady proceduralne niezbędne do umożliwienia odbiorcy odzyskania podatku bezzasadnie wykazanego na fakturze (zob. ww. wyrok w sprawie Stadeco, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 W sprawie głównej, jak wynika z postanowienia odsyłającego, prawo bułgarskie przewiduje co do zasady możliwość otrzymania zwrotu podatku VAT błędnie wykazanego na fakturze, lecz uzależnia skorzystanie z tego prawa od uprzedniej korekty błędnej faktury. Jak wskazano w pkt 28 niniejszego wyroku, taki warunek może służyć wyeliminowaniu niebezpieczeństwa uszczuplenia dochodów podatkowych.

32 Z postanowienia odsyłającego wynika zaś również, że spółka Rusedespred nie ma już zgodnie z prawem krajowym możliwości sprostowania spornej faktury, po tym jak organ podatkowy w sposób ostateczny odmówił odbiorcy faktury prawa do odliczenia wykazanego na niej podatku VAT.

33 Ponadto, jak podaje sąd odsyłający, ponieważ organ podatkowy w sposób ostateczny odmówił odbiorcy spornej faktury prawa do odliczenia, niebezpieczeństwo uszczuplenia dochodów podatkowych związane z owym odliczeniem zostało całkowicie wyeliminowane.

34 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że poddanie korekty podatku VAT błędnie wykazanego na fakturze warunkowi skorygowania tej faktury, który stał się niemożliwy do spełnienia, wykracza poza zakres niezbędny do osiągnięcia celu, jakiemu służy przepis art. 203 dyrektywy 2006/112, polegającego na zapobieganiu niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych.

35 Biorąc pod uwagę całość powyższych rozważań, na pytania pierwsze i drugie trzeba odpowiedzieć, iż zasadę neutralności podatku VAT, skonkretyzowaną w orzecznictwie dotyczącym art. 203 dyrektywy 2006/112, należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie odmowie przez organ podatkowy, na podstawie przepisu krajowego służącego transpozycji tego artykułu, zwrotu wykonawcy świadczenia podlegającego zwolnieniu podatku VAT błędnie wykazanego na fakturze wystawionej przez niego kontrahentowi, z tego względu, iż wykonawca ten nie dokonał sprostowania błędnej faktury, podczas gdy organ podatkowy w sposób ostateczny odmówił temu kontrahentowi prawa do odliczenia owego podatku VAT, w związku z czym zasady sprostowania dokumentów przewidziane w prawie krajowym nie znajdują zastosowania.

W przedmiocie pytania trzeciego

36 Występując z trzecim pytaniem, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy podatnik może powoływać się na zasadę neutralności podatku VAT, skonkretyzowaną w orzecznictwie dotyczącym art. 203 dyrektywy 2006/112, w celu zakwestionowania przepisu prawa krajowego, który uzależnia zwrot podatku VAT błędnie wykazanego na fakturze od sprostowania owej błędnej faktury, podczas gdy prawa do odliczenia wykazanego na niej podatku VAT odmówiono w sposób ostateczny, w związku z czym zasady sprostowania dokumentów przewidziane w prawie krajowym nie znajdują zastosowania.

37 Na wstępie trzeba przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sądy krajowe, stosując prawo wewnętrzne, zobowiązane są tak dalece, jak jest to możliwe, dokonywać jego wykładni w świetle brzmienia i celu mającej zastosowanie dyrektywy, by osiągnąć przewidziany w niej rezultat, a zatem zastosować się do art. 288 akapit trzeci TFUE. Wymóg wykładni prawa krajowego zgodnej z prawem Unii jest bowiem nierozerwalnie związany z systemem traktatu FUE, gdyż umożliwia sądom krajowym zapewnienie, w ramach ich właściwości, pełnej skuteczności prawa Unii przy rozpoznawaniu zawisłych przed nimi sporów (zob. w szczególności wyrok z dnia 24 stycznia 2012 r. w sprawie C-282/10 Dominguez, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Jeśli chodzi o możliwość powoływania się na zasadę neutralności podatku VAT wobec państwa członkowskiego, należy stwierdzić przede wszystkim, że jest to fundamentalna zasada wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego w szczególności w dyrektywie 2006/112 (zob. podobnie w szczególności ww. wyrok w sprawie Stadeco, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Następnie trzeba zauważyć, jak wynika z pkt 35 niniejszego wyroku, iż zasadę neutralności podatku VAT, skonkretyzowaną w orzecznictwie dotyczącym art. 203 dyrektywy 2006/112, należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie odmowie przez organ podatkowy, na podstawie przepisu krajowego służącego transpozycji tego artykułu, zwrotu wykonawcy świadczenia podlegającego zwolnieniu podatku VAT błędnie wykazanego na fakturze wystawionej przez niego kontrahentowi, z tego względu, iż wykonawca ten nie dokonał sprostowania błędnej faktury, podczas gdy organ podatkowy w sposób ostateczny odmówił temu kontrahentowi prawa do odliczenia owego podatku VAT, w związku z czym zasady sprostowania dokumentów przewidziane w prawie krajowym nie znajdują zastosowania.

40 Zgodnie z orzecznictwem podatnik może w odpowiednim wypadku powoływać się na zasadę neutralności podatku VAT w celu zakwestionowania obowiązywania lub stosowania przepisu krajowego sprzecznego z ową zasadą (zob. podobnie wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 34). W takich okolicznościach jak wskazane w pkt 35 niniejszego wyroku podatnik może powoływać się na zasadę neutralności podatku VAT, skonkretyzowaną w orzecznictwie dotyczącym art. 203 dyrektywy 2006/112, która nakłada na państwa członkowskie bezwarunkowe i wystarczająco jasne zobowiązanie, w celu zakwestionowania sprzecznego z nią przepisu krajowego.

41 Wobec powyższego na trzecie pytanie trzeba odpowiedzieć, iż podatnik może powoływać się na zasadę neutralności podatku VAT, skonkretyzowaną w orzecznictwie dotyczącym art. 203 dyrektywy 2006/112, w celu zakwestionowania przepisu prawa krajowego, który uzależnia zwrot podatku VAT błędnie wykazanego na fakturze od sprostowania owej błędnej faktury, podczas gdy prawa do odliczenia wykazanego na niej podatku VAT odmówiono w sposób ostateczny, w związku z czym zasady sprostowania dokumentów przewidziane w prawie krajowym nie znajdują zastosowania.

W przedmiocie kosztów

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

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

1) **Zasadę neutralności podatku od wartości dodanej, skonkretyzowaną w orzecznictwie dotyczącym art. 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie odmowie przez organ podatkowy, na podstawie przepisu krajowego służącego transpozycji tego artykułu, zwrotu wykonawcy świadczenia podlegającego zwolnieniu podatku od wartości dodanej błędnie wykazanego na fakturze wystawionej przez niego kontrahentowi, z tego względu, iż wykonawca ten nie dokonał sprostowania błędnej faktury, podczas gdy organ podatkowy w sposób ostateczny odmówił temu kontrahentowi prawa do odliczenia owego podatku od wartości dodanej, w związku z czym zasady sprostowania dokumentów przewidziane w prawie krajowym nie znajdują zastosowania.**

2) **Podatnik może powoływać się na zasadę neutralności podatku od wartości dodanej, skonkretyzowaną w orzecznictwie dotyczącym art. 203 dyrektywy 2006/112, w celu zakwestionowania przepisu prawa krajowego, który uzależnia zwrot podatku od wartości dodanej błędnie wykazanego na fakturze od sprostowania owej błędnej faktury, podczas gdy prawa do odliczenia wykazanego na niej podatku od wartości dodanej odmówiono w sposób ostateczny, w związku z czym zasady sprostowania dokumentów przewidziane w prawie krajowym nie znajdują zastosowania.**

Podpisy