

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 6 lutego 2014 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Procedura odwrotnego obciążenia – Prawo do odliczenia – Zapłata podatku usługodawcy – Brak obowiązkowych wzmianek – Zapłata nienależnego podatku VAT – Utrata prawa do odliczenia – Zasada neutralności podatkowej – Zasada pewności prawa

W sprawie C-424/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel Oradea (Rumunia) postanowieniem z dnia 26 czerwca 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 września 2012 r., w postępowaniu:

SC Fatorie SRL

przeciwko

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (sprawozdawca), J.C. Bonichot i A. Arabadjiev, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu SC Fatorie SRL przez adwokata C. Costa, a,
- w imieniu rządu rumuńskiego przez R.H. Radu, V. Angelescu oraz I. Barbu, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu estońskiego przez M. Linntam, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Keppenne oraz L. Lozano Palacios, działające w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, 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. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”), a w szczególności wykładni przepisów dotyczących prawa do odliczenia w ramach stosowania systemu odwrotnego obciążenia, a także zasady neutralności podatkowej podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) i zasady pewności prawa.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy SC Fatorie SRL (zwaną dalej „spółką Fatorie”) a Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor (dyrekcją generalną finansów publicznych w Bihorze, zwaną dalej „Direcția”) dotyczącego odmowy udzielonej spółce Fatorie w zakresie odliczenia podatku VAT z uwagi na niezastosowanie przepisów dotyczących systemu odwrotnego obciążenia.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 178 lit. a) i f) dyrektywy VAT stanowi:

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

a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

[...]

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

4 Artykuł 199 ust. 1 tej dyrektywy stanowi, iż w odniesieniu do niektórych usług państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty podatku jest podatnik – odbiorca tych usług. System ten, znany pod zwyczajowym określeniem „procedura odwrotnego obciążenia”, zgodnie ze wskazanym art. 199 ust. 1 lit. a) może w szczególności znaleźć zastosowanie w przypadku „dostawy prac budowlanych, w tym prac obejmujących naprawy, porządkowanie, konserwację, przebudowę i rozbiórkę nieruchomości, jak również odbiór robót budowlanych”.

5 Artykuł 226 pkt 11 wskazanej dyrektywy brzmi następująco:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie, faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221, do celów [podatku] VAT, zawierają wyjącznie następujące dane:

[...]

11) w przypadku zwolnienia albo gdy nabywca lub usługobiorca jest zobowiązany do zapłaty [podatku] VAT, odesłanie do właściwego przepisu niniejszej dyrektywy lub odpowiedniego przepisu krajowego lub każde inne odesłanie wskazujące, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia lub podlega procedurze odwrotnego obciążenia”.

Prawo rumuńskie

6 Artykuł 146 ust. 1 lit. a) legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy) z dnia 22 grudnia 2003 r. (*Monitorul Oficial al României*, cz.???)

I, nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r., zwanej dalej „kodeksem podatkowym”) stanowi:

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

a) w odniesieniu do podatku podlegającego zapłacie lub zapłaconego z tytułu towarów dostarczonych mu lub które zostaną mu dostarczone lub usług świadczonych lub które mają być świadczone podatnik musi posiadać faktury zawierające informacje przewidziane w art. 155 ust. 5”.

7 Artykuł 155 ust. 5 lit. n) pkt 2 kodeksu podatkowego przewiduje:

„Faktura musi zawierać następujące informacje:

[...]

2. w przypadku gdy podatek podlega zapłacie przez odbiorcę na warunkach, o których mowa w art. 150 ust. 1 lit. b)–d) i g), odniesienie do przepisów niniejszego tytułu lub dyrektywy [2006/112] lub też wzmianek »procedura odwrotnego obciążenia« w odniesieniu do transakcji, o których mowa w art. 160”.

8 Artykuł 160 kodeksu podatkowego w brzmieniu mającym zastosowanie w okresie wstępnym dla okoliczności faktycznych postępowania górnego stanowi:

„1. Dostawcy i odbiorcy towarów lub usług wymienionych w ust. 2 są zobowiązani zastosować procedury uproszczone przewidziane w niniejszym artykule. Warunkiem zastosowania procedur uproszczonych jest zarejestrowanie zarówno dostawcy, jak i odbiorcy do celów podatku VAT zgodnie z art. 153.

2. Towary i usługi, których dostawa lub świadczenie powoduje zastosowanie procedur uproszczonych, to:

[...]

b) budynki, części budynków i działki wszelkiego rodzaju, których dostawa podlega przepisom podatkowym;

c) roboty budowlane i prace montażowe;

[...]

3. Na fakturach sporządzonych w związku z dostawą towarów wymienionych w ust. 2 dostawcy umieszczają wzmiankę »procedura odwrotnego obciążenia«, bez określenia odnośnego podatku. Na fakturach otrzymanych przez dostawców odbiorcy umieszczają odnośny podatek, zarówno jako podatek naliczony, jak i jako podatek podlegający odliczeniu w deklaracji podatkowej. W odniesieniu do transakcji objętych procedurami uproszczonymi między dostawcą a odbiorcą zapłata podatku nie następuje.

[...]

5. Stosowanie przepisów niniejszego artykułu spoczywa na dostawcach lub usługodawcach oraz odbiorcach. W przypadku gdy dostawca lub usługodawca nie umieści wzmianki »procedura odwrotnego obciążenia« na fakturach dotyczących towarów lub usług, o których mowa w ust. 2, odbiorca jest zobowiązany zastosować procedurę odwrotnego obciążenia, odstąpić od zapłaty podatku dostawcy lub usługodawcy, umieścić z własnej inicjatywy wzmiankę »procedura

odwrotnego obciążenia» na fakturze oraz podporządkowa się obowiązkom, o których mowa w ust. 3”.

9 Punkt 82 hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (rozporządzenia rządu nr 44/2004 w sprawie zasad stosowania kodeksu podatkowego) w brzmieniu mającym zastosowanie w okresie wstępnym dla okoliczności faktycznych postępowania głównego stanowi:

„1. Niezależnym warunkiem przewidzianym w art. 160 ust. 1 kodeksu podatkowego zastosowania, odpowiednio, procedur uproszczonych i procedury odwrotnego obciążenia jest, aby zarówno dostawcy lub usługodawcy, jak i odbiorcy zostali zarejestrowani do celów podatku VAT zgodnie z art. 153 kodeksu podatkowego, a dana transakcja podlegała opodatkowaniu. Procedury uproszczone stosuje się wyłącznie do transakcji dokonanych na terytorium kraju, w rozumieniu art. 125b kodeksu podatkowego.

[...]

3. W przypadkach dostaw lub usług, o których mowa w art. 160 ust. 2 kodeksu podatkowego, również w razie pobrania zaliczki dostawcy lub usługodawcy wystawiają faktury bez podatku wraz ze wzmianką »procedura odwrotnego obciążenia«. Podatek jest obliczany przez odbiorcę i umieszczony na fakturach oraz w rejestrze zakupów, oraz uwzględniony w deklaracji podatkowej zarówno jako podatek naliczony, jak i jako podatek podlegający odliczeniu. Z rachunkowego punktu widzenia odbiorca uwzględnia w okresie podatkowym odpowiednią kwotę podatku zarówno w rubryce 4426 [podatek VAT podlegający odliczeniu], jak i w rubryce 4427 [naliczony podatek VAT].

[...]

12. W przypadku robót budowlanych i prac montażowych, co do których pobrano zaliczki i/lub sporządzono faktury w odniesieniu do całkowitej lub częściowej wartości według procedury odwrotnego obciążenia do dnia 31 grudnia 2007 r. wyłącznie, lecz w odniesieniu do których zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego miało miejsce w 2008 r., to jest w dniu, w którym sprawozdania z postępu prac zostały sporządzone oraz, stosownie do okoliczności, zostały zaakceptowane przez odbiorców, zastosowanie znajdują ogólne przepisy dotyczące podatku wyłącznie w odniesieniu do różnicy między wartością robót, w stosunku do których zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego miało miejsce w 2008 r., a wartości pobranych zaliczek lub kwotami umieszczonymi na fakturach sporządzonych do dnia 31 grudnia 2007 r. wyłącznie [...]”.

10 Artykuł 105 ust. 1 i 3 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de proceduri fiscale (dekretu rządu nr 92/2003 ustanawiającego kodeks postępowania podatkowego) w brzmieniu opublikowanym w *Monitorul Oficial al României* (cz. I, nr 513 z dnia 31 lipca 2007 r.) stanowi:

„Zasady dotyczące kontroli podatkowej

1. Kontrola podatkowa ma na celu zbadanie wszystkich okoliczności faktycznych i elementów stanu prawnego, które są istotne do celów opodatkowania.

[...]

3. Kontrola podatkowa jest przeprowadzana jednorazowo w odniesieniu do wszystkich podatków, opłat, składek i innych kwot podlegających zapłacie na rzecz ogólnego budżetu państwa za każdy okres podatkowy. Na zasadzie wyjątku wstępny organ kontroli podatkowej

może podjąć decyzję o przeprowadzeniu ponownej kontroli w odniesieniu do danego okresu, jeżeli w czasie od zakończenia kontroli podatkowej do chwili upływu terminu przedawnienia ujawnione zostaną dodatkowe informacje nieznane organom kontroli podatkowej w dniu kontroli lub będą rachunkowe mające wpływ na wyniki kontroli”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 W dniu 3 stycznia 2007 r. spółka Fatorie zawarła z SC Megasal Construcției SRL (zwaną dalej „Megasalem”) umowę ramową, której przedmiotem były roboty budowlane i prace montażowe chlewni oraz modernizacja hodowli świń. Prace zostały ukończone w lutym 2008 r.

12 W 2007 r. Megasal, jako podmiot świadczący określone usługi, sporządził w związku z zapłatą zaliczek szereg faktur zgodnie z systemem odwrotnego obciążenia, z zastosowaniem uproszczonych procedur, o których mowa w art. 82 rozporządzenia Rady nr 44/2004 w sprawie zasad stosowania kodeksu podatkowego. Całkowita wartość wystawionych faktur bez podatku VAT wynosiła 1 017 834,37 rumuńskich lei (RON).

13 W dniu 3 marca 2008 r. Megasal sporządził faktury obejmujące całkowitą wartość wykonanych robót w wysokości 1 052 840,10 RON, z czego kwota 168 101 RON to podatek VAT, a kwota 884 740 RON to cena robót budowlanych. Spółka Fatorie zapłaciła Megasalowi wskazany podatek VAT.

14 W następstwie wniosku o zwrot podatku VAT skierowanego do państwa rumuńskiego przez spółkę Fatorie Direcția, na mocy decyzji przyjętej w dniu 2 lipca 2008 r., przyznała zwrot podatku VAT w wysokości 173 057 RON, która to kwota obejmowała podatek VAT w wysokości 168 101 RON wynikający z faktury z dnia 3 marca 2008 r., zgodnie ze sprawozdaniem z kontroli podatkowej z dnia 13 czerwca 2008 r. obejmującym okres od dnia 1 lipca 2007 r. do dnia 31 marca 2008 r.

15 W 2009 r., w następstwie drugiej kontroli podatkowej dotyczącej podatku VAT zapłaconego przez spółkę Fatorie w okresie od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 marca 2008 r., Direcția uznała, że podatek VAT wynikający z faktury z dnia 3 marca 2008 r. powinien zostać odzyskany, gdyż procedury uproszczone regulujące system odwrotnego obciążenia nie zostały zachowane. Decyzję podatkową z dnia 18 maja 2009 r. Direcția zażądała od spółki Fatorie zapłaty na rzecz budżetu państwa kwoty w wysokości 221 221 RON, odpowiadającej kwocie 168 101 RON z tytułu podatku VAT oraz kwocie 53 120 RON z tytułu odsetek za zwłokę.

16 Na podstawie informacji przekazanych Trybunałowi wydaje się, że Megasal ogłosił upadłość i nie zapłacił rumuńskim organom podatkowym podatku VAT wynikającego z faktury z dnia 3 marca 2008 r., który został mu zapłacony przez spółkę Fatorie.

17 W dniu 15 lipca 2009 r. spółka Fatorie wniosła skargę do sądu na Direcția, żądając stwierdzenia nieważności decyzji o odzyskaniu oraz decyzji podatkowej z dnia 18 maja 2009 r.

18 Wyrokiem z dnia 22 września 2010 r. Tribunalul Bihor oddalił tę skargę jako bezzasadną. Wyrokiem z dnia 9 marca 2011 r. odwołanie od tego wyroku zostało oddalone z takim samym uzasadnieniem, a wyrok stał się prawomocny.

19 W dniu 17 maja 2011 r. spółka Fatorie złożyła wniosek o rewizję wyroku z dnia 22 września 2010 r. z uwagi na to, że wyrok ten został wydany z naruszeniem prawa Unii. Wniosek ów został odrzucony jako niedopuszczalny wyrokiem z dnia 7 listopada 2011 r.

20 W dniu 12 stycznia 2012 r. spółka Fatorie wniosła do Curtea de Apel Oradea odwołanie

od tego wyroku.

21 Spółka Fatorie twierdzi, że w postępowaniu głównym należy zastosować w szczególności orzecznictwo Trybunału wynikające z wyroku z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-90/02 Bockemühl, Rec. s. I-3303, zgodnie z którym jeżeli zastosowanie znajduje mechanizm odwrotnego obciążenia, to fakt, że wymogi dotyczące sporządzania faktur nie są spełnione, nie wpływa na prawo do odliczenia. Nieprawidłowości popełnione przez dostawcę przy wystawieniu faktury z dnia 3 marca 2008 r. i nieskorygowanie tej faktury przez spółkę Fatorie nie mogą zatem wpłynąć na prawo tej ostatniej do odliczenia podatku VAT wynikającego z tej faktury.

22 Direccia uważa, że spółka Fatorie utraciła prawo do odliczenia podatku VAT wskazanego na fakturze z dnia 3 marca 2008 r., gdyż, po pierwsze, spółka wystawiająca fakturę, Megasal, sporządziła ją w sposób błędny, z zastosowaniem ogólnych zasad w dziedzinie podatku VAT, podczas gdy faktura ta powinna być została sporządzona zgodnie z uproszczonymi procedurami, ustanowionymi w art. 160 ust. 2 lit. b) kodeksu podatkowego, a po drugie, spółka Fatorie, nie umieszczając z własnej inicjatywy wzmianki „procedura odwrotnego obciążenia” na fakturze i płaćc podatek usługodawcy, nie wykonała obowiązku przewidzianego w art. 160 ust. 5 tego kodeksu.

23 W tych okolicznościach Curtea de Apel Oradea postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy dyrektywy [VAT] umożliwiają zastosowanie sankcji w postaci utraty prawa do odliczenia podatku VAT przez podatnika, jeżeli:

a) faktura przedstawiona przez podatnika w celu skorzystania z prawa do odliczenia została sporządzona w sposób błędny przez podmiot trzeci, z pominięciem zastosowania procedur uproszczonych;

b) [podatnik] uiścił podatek VAT określony w fakturze?

2) Czy [obowiązuje w prawie Unii] zasada pewności prawa sprzeciwia się praktyce administracyjnej rumuńskich organów podatkowych, które:

a) początkowo na mocy nieodwołalnej decyzji administracyjnej przyznały prawo do odliczenia podatku VAT;

b) następnie zmieniły przyjętą decyzję i nałożyły na podatnika obowiązek uiszczenia na rzecz skarbu państwa podatku VAT, co do którego skorzystano z prawa do odliczenia, jak też odsetek za zwłokę?

3) W przypadku gdy:

a) podatnik zapłacił podatek VAT błędnie określony w fakturze przez podmiot trzeci;

b) organy podatkowe nie podjęły żadnych działań w celu zażądania od podmiotu trzeciego dokonania korekty faktury sporządzonej w błędny sposób;

c) korekta faktury jest już niemożliwa z uwagi na upadłość podmiotu trzeciego, czy zasada neutralności podatkowej [podatku VAT] zezwala na pozbawienie podatnika prawa do odliczenia podatku VAT?”.

W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

24 Komisja Europejska, bez podniesienia wyraźnego zarzutu niedopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, wyraża jednak wątpliwość co do jego dopuszczalności z uwagi na fakt, że wniosek ten nie zawiera ani przedstawienia powodów, dla których sąd odsyłający rozpatruje kwestię wykładni lub ważności określonych przepisów prawa Unii, ani związku, jaki sąd ów dostrzega między tymi przepisami a uregulowaniami krajowymi, które znajdują zastosowanie w postępowaniu głównym.

25 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w trybie prejudycjalnym, o które wnioskował krajowy, jest jednakże możliwa tylko wtedy, gdy wydaje się oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą wniesiono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem postępowania głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego koniecznymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu przedstawione (wyroki: z dnia 11 września 2008 r. w sprawie C-11/07 Eckelkamp i in., Zb.Orz. s. I-6845, pkt 28; a także z dnia 20 czerwca 2013 r. w sprawie C-259/12 Rodopi, M 91, pkt 27).

26 Otóż trzeba stwierdzić, że nie zachodzi to w niniejszym wypadku. Wykładnia, o którą wniesiono, dotycząca zakresu prawa do odliczenia podatku VAT, a także zasady neutralności podatkowej i zasady pewności prawa, ma bezpośredni związek z przedmiotem postępowania głównego, którego realny charakter wydaje się niemożliwy do zakwestionowania. Ponadto decyzja o odesłaniu prejudycjalnym zawiera wystarczające elementy stanu faktycznego i prawnego, aby Trybunał mógł udzielić użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu przedstawione.

27 W rezultacie wnioszek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym należy uznać za dopuszczalny.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i trzeciego

28 W pytaniach pierwszym i trzecim, które należy zbadać przede wszystkim, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywa VAT i zasada neutralności podatkowej sprzeciwiają się, w ramach transakcji objętej systemem odwrotnego obciążenia, sytuacji, w której usługobiorca zostaje pozbawiony prawa do odliczenia podatku VAT, nienależnie zapłaconego usługodawcy na podstawie błędnie sporządzonej faktury, również wówczas, gdy korekta tego błędu jest niemożliwa z uwagi na upadek rzeczoności usługodawcy.

29 Należy przede wszystkim przypomnieć, że na podstawie systemu odwrotnego obciążenia nie dochodzi w ogóle do zapłaty podatku VAT między usługodawcą a usługobiorcą, gdyż ten ostatni w ramach dokonanych transakcji jest zobowiązany z tytułu naliczonego podatku VAT i może jednocześnie co do zasady odliczyć ten podatek w taki sposób, że żadna kwota nie jest należna organom podatkowym.

30 Należy również podkreślić, po pierwsze, że prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane (ww. wyrok w sprawie Bockemühl, pkt 38; a także wyrok z dnia 15 lipca 2010 r. w sprawie C-368/09 Pannon Gép Centrum, Zb.Orz. s. I-7467, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciążaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciążaru podatkowego neutralność jakiegokolwiek

działalności gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama podatkowi VAT (zob. wyroki: z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 *Abbey National*, Rec. s. I-1361, pkt 24; a także z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 *Kittel i Recolta Recycling*, Zb.Orz. s. I-6161, pkt 48).

32 Jeśli chodzi, po drugie, o sposoby wykonywania prawa do odliczenia podatku VAT, jakie zostały przewidziane w art. 178 dyrektywy VAT, zastosowanie znajdują wyłącznie sposoby wymienione w lit. f) tego artykułu, ponieważ chodzi o procedurę odwrotnego obciążenia, o której mowa w art. 199 ust. 1 lit. a) wskazanej dyrektywy.

33 W tym względzie należy przypomnieć, że podatnik, który jest zobowiązany do zapłaty, jako usługobiorca związany z tym podatku VAT, nie ma obowiązku posiadania faktury wystawionej zgodnie z formalnymi warunkami dyrektywy VAT, by móc skorzystać z przysługującego mu prawa do odliczenia, i powinien tylko spełniać wymogi formalne ustanowione przez dane państwo członkowskie przy wykonywaniu prawa wyboru przyznanego mu w rzeczonym art. 178 lit. f) (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Bockemühl*, pkt 47).

34 Z orzecznictwa Trybunału wynika również, iż wymogi formalne ustanowione w ten sposób przez odpowiednie państwo członkowskie, które powinien spełnić podatnik w celu skorzystania z prawa do odliczenia podatku VAT, nie mogą wychodzić poza to, co jest ściśle konieczne dla kontroli prawidłowego stosowania procedury odwrotnego obciążenia i zapewnienia poboru podatku VAT (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Bockemühl*, pkt 50; wyrok z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C-392/09 *Uszodaépít*, Zb.Orz. s. I-8791, pkt 38).

35 Trybunał orzekł już, że w ramach systemu odwrotnego obciążenia zasada neutralności podatkowej wymaga, aby odliczenie naliczonego podatku VAT zostało przyznane, jeżeli zostały spełnione wymogi materialne, nawet wówczas, gdy niektóre wymogi formalne zostały pominięte przez podatników (wyrok z dnia 8 maja 2008 r. w sprawach połączonych C-95/07 i C-96/07 *Ecotrade*, Zb.Orz. s. I-3457, pkt 63; a także ww. wyrok w sprawie *Uszodaépít*, pkt 39).

36 Tymczasem, wbrew temu, co twierdzi spółka Fatorie, okoliczności w postępowaniu głównym różni się od okoliczności w sprawie zakończonej ww. wyrokiem w sprawie *Bockemühl*.

37 W postępowaniu głównym z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że faktura z dnia 3 marca 2008 r. nie zawiera wzmianki „procedura odwrotnego obciążenia”, wbrew wymogom art. 160 ust. 3 kodeksu podatkowego, a spółka Fatorie nie podjęła koniecznych kroków, przewidzianych w ust. 5 tego artykułu, w celu naprawienia tego braku. Ponadto należy stwierdzić, że spółka Fatorie nieświadomie zapłaciła Megasalowi podatek VAT określony błędnie na wskazanej fakturze, podczas gdy w zastosowaniu tego regimu powinna była ona jako usługobiorca uiścić podatek VAT na rzecz organów podatkowych zgodnie z art. 199 dyrektywy VAT. W związku z tym oprócz faktu, że sporna faktura nie spełnia wymogów formalnych przewidzianych w przepisach krajowych, nie została też spełniona materialna przesłanka systemu odwrotnego obciążenia.

38 Sytuacja taka uniemożliwia organom podatkowym dokonanie kontroli stosowania systemu odwrotnego obciążenia i pociąga za sobą ryzyko utraty wpływów podatkowych po stronie zainteresowanego państwa członkowskiego.

39 Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wykonywanie prawa do odliczenia jest ograniczone jedynie do podatków należnych, czyli podatków związanych z czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT lub zapłaconych, o ile byłyby należne (wyroki: z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87 Genius Holding, Rec. s. 4227, pkt 13; a także z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth i Strobel, Rec. s. I-6973, pkt 53).

40 Ponieważ podatek VAT zapłacony przez spółkę Fatorie na rzecz Megasalu nie byłby należny, a zapłacony nie spełniałby materialnego wymogu systemu odwrotnego obciążenia, spółka Fatorie nie może powołać się na prawo odliczenia tego podatku VAT.

41 W tym względzie upadłość Megasalu nie może podważyć odmowy odliczenia podatku VAT związanej z naruszeniem przez spółkę Fatorie zasadniczych obowiązków w ramach stosowania systemu odwrotnego obciążenia.

42 Jednakże usugubiorca, który uścił nienależny podatek VAT podmiotowi świadczącemu rzeczne usługi, może żądać od niego zwrotu zgodnie z prawem krajowym.

43 Jeżeli chodzi o okoliczności, że organ podatkowy nie nakazał Megasalowi dokonania korekty faktury sporządzonej w błędny sposób, należy zauważyć, że postępowanie główne dotyczy udzielonej przez Direccia spółce Fatorie odmowy prawa do odliczenia, a w celu udzielenia odpowiedzi na przedłożone pytania nie jest konieczne zajmowanie stanowiska co do ewentualnego obowiązku organu podatkowego względem osoby trzeciej.

44 Uwzględniając powyższe uwagi, na pytania pierwsze i trzecie należy odpowiedzieć, że w ramach transakcji objętej systemem odwrotnego obciążenia, w okolicznościach takich jak okoliczności postępowania głównego, dyrektywa VAT oraz zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwiają się sytuacji, w której usugubiorca zostaje pozbawiony prawa do odliczenia podatku VAT, który nienależnie zapłacił usugodawcy na podstawie błędnie sporządzonej faktury, również wówczas, gdy korekta tego błędu jest niemożliwa z uwagi na upadłość rzeczowego usugodawcy.

W przedmiocie pytania drugiego

45 W pytaniu drugim sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy zasada pewności prawa sprzeciwia się administracyjnej praktyce krajowych organów podatkowych polegającej na cofnięciu decyzji, na mocy której przyznały one podatnikowi prawo do odliczenia podatku VAT przy jednoczesnym zażądaniu od niego – w wyniku nowej kontroli – zapłaty rzeczowego podatku VAT wraz z odsetkami za zwłoką.

46 Należy przede wszystkim uznać, że zasada pewności prawa wymaga, aby sytuacja podatnika w zakresie praw i obowiązków względem organów podatkowych nie była w nieskończoność narażona na kwestionowanie (ww. podobnie ww. wyrok w sprawach połączonych Ecotrade, pkt 44).

47 W tym zakresie rzędu rumuński w swych uwagach na piśmie odnosi się do art. 105 ust. 3 dekretu rzędu nr 92/2003 ustanawiającego kodeks postępowania podatkowego, który umożliwia na zasadzie wyjątku przed upływem terminu przedawnienia przeprowadzenie ponownej kontroli w odniesieniu do danego okresu, jeżeli ujawnione zostaną dodatkowe informacje nieznanne organom kontroli podatkowej w dniu kontroli lub błędny rachunkowy mający wpływ na wyniki kontroli.

48 Należy przyznać, że takie przepisy, których jasność i przewidywalność względem podatnika nie zostały w poważny sposób zakwestionowane, zachowują zasadę pewności prawa.

49 Jednakże do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy przepis ustawodawstwa krajowego cytowany w pkt 47 niniejszego wyroku znajduje zastosowanie w rozstrzyganym przez ten sąd sporze.

50 Co się tyczy odsetek za zwłokę, należy przypomnieć, że w braku harmonizacji przepisów Unii w dziedzinie sankcji z tytułu niedochowania warunków przewidzianych w ramach systemu wprowadzonego przez te przepisy państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie. Muszą one jednak wykonywać te kompetencje z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a w konsekwencji również z poszanowaniem zasady proporcjonalności (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 16 grudnia 1992 r. w sprawie C-210/91 Komisja przeciwko Grecji, Rec. s. I-6735, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 7 grudnia 2000 r. w sprawie C-213/99 de Andrade, Rec. s. I-11083, pkt 20; a także ww. wyrok w sprawie Rodopi-M 91, pkt 31).

51 W świetle powyższego na drugie pytanie należy odpowiedzieć, że zasada pewności prawa nie sprzeciwia się praktyce administracyjnej krajowych organów podatkowych polegającej na cofnięciu – przed upływem terminu przedawnienia – decyzji, na mocy której przyznano one podatnikowi prawo do odliczenia podatku VAT przy jednoczesnym zażądaniu od niego, w wyniku nowej kontroli, zapłaty tego podatku wraz z odsetkami za zwłokę.

W przedmiocie kosztów

52 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

1) **W ramach transakcji objętej systemem odwrotnego obciążenia, w okolicznościach takich jak okoliczności postępowania głównego, dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwiają się sytuacji, w której usługobiorca zostaje pozbawiony prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej, który nienależnie zapłacił usługodawcy na podstawie błędnie sporządzonej faktury, również wówczas, gdy korekta tego błędu jest niemożliwa z uwagi na upadłość rzeczonoego usługodawcy.**

2) **Zasada pewności prawa nie sprzeciwia się praktyce administracyjnej krajowych organów podatkowych polegającej na cofnięciu – przed upływem terminu przedawnienia – decyzji, na mocy której przyznano one podatnikowi prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej przy jednoczesnym zażądaniu od niego, w wyniku nowej kontroli, zapłaty tego podatku wraz z odsetkami za zwłokę.**

Podpisy

* Język postępowania: rumuński.