

62019CJ0346

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 17 grudnia 2020 r. (*1)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Zwrot VAT – Dyrektywa 2008/9/WE – Artykuł 8 ust. 2 lit. d) – Artykuł 15 – Podanie numeru faktury – Wniosek o zwrot

W sprawie C-346/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 13 lutego 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 maja 2019 r., w postępowaniu:

Bundeszentralamt für Steuern

przeciwko

Y-GmbH,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: M. Ilešić, prezes izby, E. Juhász (sprawozdawca) i I. Jarukaitis, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Tanchev,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

—

w imieniu Y-GmbH – G. Thurmayer, Steuerberater, oraz S. Ledermüller, Steuerberaterin,

—

w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller oraz S. Eisenberg, w charakterze pełnomocników,

—

w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė oraz R. Pethke, 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 wykładowi art. 8 ust. 2 lit. d) i art. 15 dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczególne zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.U. 2008, L 44, s. 23), zmienionej dyrektywą Rady 2010/66/UE z dnia 14 października 2010 r. (Dz.U. 2010, L 275, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą 2008/9”).

2

Wniosek ten został złożony w ramach postępowania toczącego się pomiędzy Bundeszentralamt für Steuern (federalnym urzędem skarbowym, Niemcy) a Y-GmbH w przedmiocie odmowy zwrotu podatku od wartości dodanej (VAT), z jaką spotkała się ta spółka.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2006/112

3

Artykuł 170 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 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11) (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112”), stanowi:

„Wszyscy podatnicy, którzy [...] nie mają siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające VAT, mają prawo otrzymać zwrot tego podatku, o ile te towary i usługi są wykorzystywane do celów następujących transakcji:

a)

transakcji, o których mowa w art. 169;

b)

transakcji, z tytułu których podatek jest płacony wyjątkowo przez nabywcę lub usługobiorcę zgodnie z art. 194–197 i art. 199”.

4

Zgodnie z brzmieniem art. 171 ust. 1 tej dyrektywy:

„Zwrot VAT podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające VAT, lecz którzy mają siedzibę w innym państwie członkowskim, dokonywany jest zgodnie z procedurą określoną w dyrektywie 2008/9/WE”.

5

Artyku? 178 lit. a) rzeczony dyrektywy stanowi, ?e w celu skorzystania z prawa do odliczenia, w odniesieniu do dostaw towarów lub ?wiadczenia us?ug, podatnik musi posiada? faktur? sporz?dzon? zgodnie z tytu?em XI rozdzia? 3 sekcje 3–6 tej dyrektywy.

6

Artyku? 226 dyrektywy 2006/112, znajduj?cy si? w sekcji 4 rozdzia?u 3 tytu?u XI, brzmi nast?puj?co:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie, faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221, do celów VAT, zawieraj? wy??cznie nast?puj?ce dane:

[...]

2)

kolejny numer, nadany w ramach jednej lub kilku serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje faktur?;

[...]”.

Dyrektywa 2008/9

7

Artyku? 1 dyrektywy 2008/9 stanowi:

„Niniejsza dyrektywa okre?la szczegó?owe zasady zwrotu [VAT] przewidzianego w art. 170 dyrektywy [2006/112]”.

8

Artyku? 2 tej dyrektywy g?osi:

„Na u?ytek niniejszej dyrektywy stosuje si? nast?puj?ce definicje:

[...]

5)

»wnioskodawca« oznacza podatnika niemaj?cego siedziby w pa?stwie cz?onkowskim zwrotu, wyst?puj?cego z wnioskiem o zwrot”.

9

Artyku? 3 dyrektywy 2008/9 przewiduje:

„Niniejsza dyrektywa ma zastosowanie do wszystkich podatników niemaj?cych siedziby w pa?stwie cz?onkowskim zwrotu, którzy spe?niaj? nast?puj?ce warunki:

a)

podczas okresu zwrotu podatnik ten nie mia? na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego zwrotu siedziby dzia?alno?ci gospodarczej ani sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej,

z których dokonywano transakcji gospodarczych, albo, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, nie miał tam stałego miejsca zamieszkania ani zwykłego miejsca pobytu;

b)

podczas okresu zwrotu podatnik ten nie dostarczał żadnych towarów ani nie świadczył usług uciążliwych za dostarczane lub świadczone w państwie członkowskim zwrotu, z wyjątkiem następujących transakcji:

(i)

dostawy usług transportu i usług pomocniczych do takich usług, zwolnionych zgodnie z art. 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 lub 160 dyrektywy [2006/112];

(ii)

dostawy towarów i usług na rzecz osoby zobowiązanej do zapłaty VAT zgodnie z art. 194–197 i art. 199 dyrektywy [2006/112]”.

10

Zgodnie z art. 5 wspomnianej dyrektywy:

„Każde państwo członkowskie zwraca wszystkim podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu wszelki VAT naliczony w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług na ich rzecz przez innych podatników w tym państwie członkowskim lub w odniesieniu do importu towarów do tego państwa członkowskiego, o ile takie towary i usługi są używane w celu dokonania następujących transakcji:

a)

transakcji, o których mowa w art. 169 lit. a) i b) dyrektywy [2006/112];

b)

transakcji na rzecz osoby zobowiązanej do zapłaty VAT zgodnie z art. 194–197 i art. 199 dyrektywy [2006/112], na zasadach stosowanych w państwie członkowskim zwrotu.

Bez uszczerbku dla art. 6, na użytek niniejszej dyrektywy prawo do zwrotu podatku naliczonego określa się zgodnie z dyrektywą [2006/112], na zasadach stosowanych w państwie członkowskim zwrotu”.

11

Artykuł 7 tej samej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„W celu otrzymania zwrotu VAT w państwie członkowskim zwrotu podatnik niemający siedziby w państwie członkowskim zwrotu kieruje do tego państwa członkowskiego elektroniczny wniosek o zwrot i przedkłada go państwu członkowskiemu, w którym ma siedzibę, za pośrednictwem portalu elektronicznego utworzonego przez to państwo członkowskie”.

12

Artyku? 8 ust. 2 dyrektywy 2008/9 stanowi:

„Oprócz informacji okre?lonych w ust. 1 we wniosku o zwrot, dla ka?dego pa?stwa cz?onkowskiego zwrotu i dla ka?dej faktury lub dokumentu importowego, znajduj? si? nast?puj?ce informacje:

a)

nazwisko/nazwa i pe?ny adres dostawcy;

b)

z wyj?tkiem przypadku importu numer identyfikacyjny VAT lub numer rejestracji podatkowej dostawcy, nadany przez pa?stwo cz?onkowskie zwrotu zgodnie z przepisami art. 239 i 240 dyrektywy [2006/112];

c)

z wyj?tkiem przypadku importu, prefiks pa?stwa cz?onkowskiego zwrotu zgodnie z art. 215 dyrektywy [2006/112];

d)

data i numer faktury lub dokumentu importowego;

e)

podstawa opodatkowania i kwota VAT wyra?one w walucie pa?stwa cz?onkowskiego zwrotu;

f)

kwota VAT podlegaj?ca odliczeniu, obliczona zgodnie z art. 5 i art. 6 akapit drugi, wyra?ona w walucie pa?stwa cz?onkowskiego zwrotu;

g)

w stosownych przypadkach, proporcja podlegaj?ca odliczeniu, obliczona zgodnie z art. 6, wyra?ona jako warto?? procentowa;

h)

rodzaj nabytych towarów i us?ug, okre?lony przy u?yciu kodów z art. 9”.

13

Artyku? 10 tej dyrektywy g?osi:

„W przypadku gdy podstawa opodatkowania podana na fakturze lub dokumencie importowym wynosi 1000 EUR lub wi?cej lub równowarto?? tej kwoty w walucie krajowej, pa?stwo cz?onkowskie zwrotu, bez uszczerbku dla wniosków o dodatkowe informacje na mocy art. 20, mo?e wymaga?, aby wraz z wnioskiem o zwrot wnioskodawca przed?o?y? drog? elektroniczn? kopi? faktury lub dokumentu importowego. W przypadku gdy faktura dotyczy paliwa, próg wynosi 250 EUR lub równowarto?? tej kwoty w walucie krajowej”.

Artyku? 15 omawianej dyrektywy przewiduje:

„1. Wniosek o zwrot przedk?ada si? pa?stwu cz?onkowskiemu siedziby do 30 wrze?nia roku kalendarzowego nast?puj?cego po okresie zwrotu. Wniosek uznaje si? za z?o?ony dopiero wtedy, gdy wnioskodawca przedstawi? wszystkie informacje wymagane na mocy art. 8, 9 i 11.

[...]

2. Pa?stwo cz?onkowskie siedziby bezzw?ocznie przesy?a wnioskodawcy elektroniczne potwierdzenie otrzymania wniosku”.

Zgodnie z art. 20 tej dyrektywy:

„1. Gdy pa?stwo cz?onkowskie zwrotu uwa?a, ?e nie posiada wszystkich stosownych informacji, na podstawie których mo?na podj?? decyzj? dotycz?c? ca?o?ci lub cz??ci wniosku o zwrot, mo?e ono za??da?, drog? elektroniczn?, dodatkowych informacji, w szczeg?lno?ci od wnioskodawcy lub w?a?ciwych organ?w pa?stwa cz?onkowskiego siedziby, w terminie czterech miesi?cy, o którym mowa w art. 19 ust. 2. W przypadku gdy dodatkowe informacje s? wymagane od osoby innej ni? wnioskodawca lub w?a?ciwy organ pa?stwa cz?onkowskiego, wniosek nale?y z?o?y? drog? elektroniczn? wy??cznie wtedy, gdy odbiorca wniosku z takim ??daniem ma dost?p do takich ?rodk?w.

Gdy zachodzi taka konieczno??, pa?stwo cz?onkowskie zwrotu mo?e za??da? dostarczenia dalszych dodatkowych informacji.

Informacje ??dane zgodnie z niniejszym ust?pem mog? obejmowa? przedstawienie orygina?u lub kopii stosownej faktury lub dokumentu importowego, w przypadkach gdy pa?stwo cz?onkowskie zwrotu ma uzasadnione w?tpliwo?ci co do wa?no?ci lub rzetelno?ci konkretnego wniosku. W takim przypadku progi okre?lone w art. 10 nie maj? zastosowania.

2. Pa?stwo cz?onkowskie zwrotu musi otrzyma? informacje ??dane na mocy ust. 1 w terminie jednego miesi?ca od daty otrzymania takiego ??dania przez osob?, do której skierowane jest ??danie”.

Prawo niemieckie

Artyku? 61 ust. 1 Umsatzsteuer-Durchf?hrungsverordnung (rozporz?dzenia wykonawczego do ustawy o podatku obrotowym), w wersji maj?cej zastosowanie do roku podatkowego rozpatrywanego w post?powaniu g??wnym, a mianowicie do roku obrotowego 2012, ma nast?puj?ce brzmienie:

„Przedsi?biorca maj?cy siedzib? w pozosta?ej cz??ci [Unii] przekazuje federalnemu urz?dowi skarbowemu, za po?rednictwem portalu elektronicznego utworzonego w pa?stwie cz?onkowskim, w którym ma siedzib? przedsi?biorca, elektroniczny wniosek o zwrot, zgodnie z zarz?dzeniem w sprawie przekazywania danych podatkowych, obejmuj?cy wszystkie dane regulacyjne”.

17

Ten sam artykuł stanowi w ust. 2, że „wniosek o zwrot składa się w terminie dziewięciu miesięcy od końca roku kalendarzowego, w którym powstało prawo do jego zwrotu”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

18

W dniu 29 października 2012 r. Y, spółka z siedzibą w Austrii, wystąpiła do federalnego urzędu skarbowego z wnioskiem o zwrot nadwyżki podatku naliczonego za okres od lipca do września 2012 r., za pośrednictwem portalu elektronicznego udostępnionego w państwie czeskim jej siedziby.

19

Na wypełnionym przez Y formularzu wniosku numery podane jako numery faktur nie stanowiły, w odniesieniu do każdej oddzielnej usługi lub każdego oddelnego towaru, kolejnych numerów faktury, lecz inne numery, które odsyłały do danej faktury.

20

Decyzją z dnia 25 stycznia 2013 r. federalny urząd skarbowy odrzucił wnioski o zwrot dotyczące faktur, o których mowa w poprzednim punkcie.

21

W dniu 8 lutego 2013 r. Y złożyła sprzeciw od powyższej decyzji.

22

Sprzeciw ten został oddalony przez federalny urząd skarbowy decyzją z dnia 7 stycznia 2014 r.

23

Aby uzasadnić oddalenie sprzeciwu, federalny urząd skarbowy wskazał, że Y nie złożyła wniosku o zwrot, zgodnie z wymogami prawnymi, w wyznaczonym terminie, czyli przed dniem 30 września 2013 r. W tym względzie federalny urząd skarbowy podniósł, że przed upływem tego terminu trzykrotnie pouczał on Y, że numery faktur wskazane we wniosku nie były zgodne z wymogami prawnymi.

24

Wyrokiem z dnia 14 września 2016 r. Finanzgericht Köln (sąd finansowy w Kolonii, Niemcy), rozpatrujący środek zaskarżenia od powyższej decyzji oddalającej sprzeciw, uwzględnił wniosek Y ze względu na to, po pierwsze, że podanie we wniosku numeru referencyjnego znajdującego się na fakturach obok kolejnego numeru tych faktur spełnia przesłanki formalne wymagane do zwrotu wniosku o zwrot, a po drugie, iż brak numeru faktury nie powoduje nieważności wniosku o zwrot VAT, ponieważ nie można go uznać za „pozbawiony treści”.

25

Federalny urząd skarbowy wniósł przeciwko temu wyrokowi rewizję do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy), podnosząc, że orzeczenie Finanzgericht Köln

(sądu finansowego w Kolonii) narusza art. 8 ust. 2 dyrektywy 2008/9.

26

Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) zastanawia się przede wszystkim nad kwestią, czy termin „numer faktury” zawarty w art. 8 ust. 2 lit. d) dyrektywy 2008/9 można interpretować w ten sposób, że obejmuje on numer referencyjny faktury, który widnieje na fakturze i stanowi dodatkowe kryterium porządkowe oprócz numeru faktury.

27

W tym względzie wskazuje on, że zasada neutralności VAT wymaga, aby termin „numery faktury” zawarty w art. 8 ust. 2 lit. d) dyrektywy 2008/9 interpretować w ten sposób, iż w kontekście wniosku o zwrot wystarczające jest wskazanie innego jasnego i szerszego kryterium porządkowego, podanego w tym wniosku.

28

To samo odnosi się do zasady proporcjonalności. Zdaniem bowiem sądu odsyłającego „w przypadku podania we wniosku numeru referencyjnego wymogi art. 8 ust. 2 lit. d) dyrektywy 2008/9 [...] są również spełnione, jak ma to miejsce w niniejszej sprawie, ponieważ pozwala to [federalnemu urzędowi skarbowemu] na wyraźne przyporządkowanie danej faktury w ramach rozpatrywania wniosku o zwrot VAT”.

29

Niemniej jednak podnosi on, że – jak orzekł już Trybunał – prawo do odliczenia VAT jest uzależnione od spełnienia wymogów zarówno materialnych, jak i formalnych, co oznacza, iż w celu uzyskania zwrotu znaczenie powinien mieć jedynie kolejny numer w rozumieniu art. 226 pkt 2 dyrektywy 2006/112. Sąd ten dodaje jednak, że chociaż podanie takiego numeru jest odpowiednie dla osiągnięcia celu polegającego na wyraźnym przyporządkowaniu faktury, to nie jest ono konieczne.

30

W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) zastanawia się nad kwestią, czy wniosek o zwrot uważa się za formalnie kompletny i złożony w terminie, w sytuacji gdy odnosi się on do numerów faktury nadanych przez wnioskującego o zwrot, a nie do kolejnych numerów.

31

W tym względzie uważa on, że warunkiem ważności wniosku o zwrot naliczonego VAT nie jest prawidłowość treści tego wniosku, lecz jego kompletność pod względem formalnym. Oznacza to, że wniosek o zwrot odnoszący się do numeru faktury nadanego przez wnioskodawcę jest wprawdzie nieprawidłowy, lecz nie jest on niekompletny.

32

Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) zastanawia się wreszcie nad kwestią, czy należy uwzględnić fakt, że popełnienie błędów należy czyściwo przypisać federalnemu urzędowi skarbowemu, którego formularze wniosków o zwrot VAT odnoszą się do ogólnego tytułu „numer pokwitowania”, a nie do „numeru faktury”.

W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1)

Czy wykładni art. 8 ust. 2 lit. d) dyrektywy 2008/9 [...], zgodnie z którym we wniosku o zwrot dla każdego państwa członkowskiego zwrotu i dla każdej faktury należy podać między innymi numer faktury, należy dokonywać w taki sposób, że wystarczające jest również podanie numeru referencyjnego faktury, który widnieje na fakturze i stanowi dodatkowe kryterium porządkowe oprócz numeru faktury?

2)

W przypadku udzielenia na powyższe pytanie odpowiedzi przeczącej: czy wniosek o zwrot, w którym zamiast numeru faktury podany został numer referencyjny faktury, uznaje się za formalnie kompletny i złożony w terminie w rozumieniu art. 15 ust. 1 zdanie drugie dyrektywy 2008/9?

3)

Czy przy udzielaniu odpowiedzi na pytanie drugie należy uwzględnić, że podatnik niemający siedziby w państwie członkowskim zwrotu, z perspektywy roszczeniowego wnioskodawcy, z uwagi na utworzenie portalu elektronicznego w państwie siedziby i formularza państwa członkowskiego zwrotu mógł zakładać, że dla prawidłowego, a w każdym razie formalnie kompletnego i terminowego złożenia wniosku wystarczające jest wpisanie innego numeru porządkowego niż numer faktury, aby umożliwić przyporządkowanie faktury, której dotyczy wniosek?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Poprzez pytania pierwsze i drugie, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 8 ust. 2 lit. d) i art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9 należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy wniosek o zwrot VAT nie zawiera kolejnego numeru faktury, ale zawiera inny numer umożliwiający identyfikację tej faktury, a tym samym danego towaru lub danej usługi, organ podatkowy państwa członkowskiego zwrotu jest zobowiązany uznać ten wniosek za „złożony” w rozumieniu art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9 oraz rozpatrzyć ów wniosek.

Na wstępie należy przypomnieć, że art. 170 i 171 dyrektywy 2006/112 oraz art. 3 i 5 dyrektywy 2008/9 regulują materialne przesłanki prawa do zwrotu VAT [wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (zwrot VAT – faktury), C-371/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 76].

W tym względzie Trybunał wyjaśnił już, że prawo podatnika mającego siedzibę w jednym państwie członkowskim do uzyskania zwrotu VAT zapłaconego w innym państwie członkowskim, w sposób, w jaki zostało ono uregulowane w dyrektywie 2008/9, zależy od ustanowionego na jego rzecz przez dyrektywę 2006/112 prawa do odliczenia podatku naliczonego w jego właściwym państwie członkowskim [zob. podobnie wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (zwrot VAT – faktury), C-371/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 78 i

przytoczone tam orzecznictwo].

37

Artyku? 171 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przewiduje, ?e „[z]wrot VAT podatnikom niemaj?cym siedziby w pa?stwie cz?onkowskim, w którym nabywaj? towary i us?ugi lub importuj? towary podlegaj?ce VAT, lecz którzy maj? siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, dokonywany jest zgodnie z procedur? okre?lon? w dyrektywie 2008/9”. Z kolei dyrektywa 2008/9 zawiera szereg odniesie? do dyrektywy 2006/112 w celu sprecyzowania tre?ci prawa do zwrotu.

38

Zgodnie z art. 15 ust. 1 akapit pierwszy zdanie drugie dyrektywy 2008/9 wniosek uznaje si? za z?o?ony dopiero wtedy, gdy wnioskodawca przedstawi? wszystkie informacje wymagane na mocy art. 8, 9 i 11 tej dyrektywy.

39

W tym wzgl?dzie nale?y zauwa?y?, ?e z lektury art. 8 ust. 2 lit. d) dyrektywy 2008/9 wynika, i? pos?uguj?c si? wyra?eniem „numer faktury”, prawodawca Unii odniós? si? do tylko do jednego numeru, z wy??czeniem innych.

40

W tym kontek?cie nale?y zauwa?y?, ?e istnieje ?cis?y zwi?zek pomi?dzy dyrektyw? 2006/112 a dyrektyw? 2008/9, przez co istotnemu poj?ciu systemu VAT nie mo?na przypisywa? odmiennego znaczenia w zale?no?ci od tego, w której dyrektywie zosta?o ono zawarte.

41

Tymczasem w?ród danych, które dla celów VAT musz? znajdowa? si? obowi?zkowo na wystawionych fakturach, art. 226 pkt 2 dyrektywy 2006/112 przewiduje „kolejny numer [...], który w sposób jednoznaczny identyfikuje faktur?”.

42

Wynika st?d, ?e numer faktury, o którym mowa w art. 8 ust. 2 lit. d) dyrektywy 2008/9, odsy?a do kolejnego numeru który w sposób jednoznaczny identyfikuje faktur?.

43

Niemniej jednak brak wskazania takiego numeru faktury we wniosku o zwrot nie mo?e prowadzi? do odrzucenia tego wniosku, w sytuacji gdyby takie odrzucenie narusza?o zasad? neutralno?ci podatkowej lub zasad? proporcjonalno?ci.

44

W istocie, pomimo znaczenia, jakie ma u?ycie kolejnego numeru faktury dla prawid?owego funkcjonowania systemu VAT, wymóg ten pozostaje warunkiem formalnym, który w pewnych okoliczno?ciach powinien ust?pi? pierwsze?stwa zastosowaniu materialnych przes?anek prawa do zwrotu, zgodnie z zasadami neutralno?ci i proporcjonalno?ci (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, pkt 41, 42).

45

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału prawo do zwrotu – podobnie jak prawo do odliczenia – stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii, która ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność obciążeń podatkowych działalności gospodarczej, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że działalność ta co do zasady sama podlega opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 2 maja 2019 r., *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

46

Prawo do odliczenia, a w konsekwencji prawo do zwrotu, stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Prawo to jest wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku [zob. podobnie wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., *Komisja/Niemcy (zwrot VAT – faktury)*, C-371/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 79 i przytoczone tam orzecznictwo].

47

Podstawowa zasada neutralności wymaga, by prawo do odliczenia lub zwrotu naliczonego VAT zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeżeli podatnicy nie spełnili niektórych wymogów formalnych [wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., *Komisja/Niemcy (zwrot VAT – faktury)*, C-372/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 80 i przytoczone tam orzecznictwo].

48

Może być jednak inaczej w przypadku, gdy naruszenie takich wymogów formalnych skutkuje uniemożliwieniem dostarczenia niezbitych dowodów na spełnienie owych wymogów materialnych [wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., *Komisja/Niemcy (zwrot VAT – faktury)*, C-555/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 81 i przytoczone tam orzecznictwo].

49

Należy zaś przypomnieć, że zgodnie z art. 20 wspomnianej dyrektywy, jeżeli państwo członkowskie zwrotu uważa, iż nie jest w posiadaniu informacji pozwalających mu na podjęcie decyzji dotyczącej całości lub części takiego wniosku, ma ono możliwość zażądania, w szczególności od podatnika lub właściwych organów państwa członkowskiego siedziby, dodatkowych informacji, które muszą zostać przekazane w terminie jednego miesiąca od daty otrzymania przez odbiorcę żądania udzielenia informacji.

50

Przepis ten zostałby w znacznym stopniu pozbawiony skuteczności (*effet utile*), gdyby państwo członkowskie mogło natychmiastowo odrzucić wniosek o zwrot, bez względu na to, że numer umożliwiający identyfikację faktury został zawarty we wniosku.

51

W takim przypadku zasada neutralności i zasada proporcjonalności wymagają, aby organ podatkowy państwa członkowskiego zwrotu uznał wniosek za „złożony” w rozumieniu art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9, oraz, korzystając z możliwości przewidzianej w art. 20 ust. 1 tej dyrektywy, zażądał dodatkowych informacji, które mogą obejmować przekazanie kolejnego numeru faktury [wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., *Komisja/Niemcy (zwrot VAT – faktury)*,

52

Natomiast w przypadku, gdy państwo członkowskie, podobnie jak Republika Federalna Niemiec, jak wynika z wyroku z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (zwrot VAT – faktury) (C-371/19, niepublikowanego, EU:C:2020:936, pkt 74), skorzystało z możliwości przewidzianej w art. 10 dyrektywy 2008/9, wymagając od wnioskodawcy, aby wraz z wnioskiem o zwrot przedłożył kopię faktury, która jest dostępna organowi podatkowemu, organ ten jest zobowiązany rozpatrzyć ten wniosek bez udzielenia dodatkowych informacji dotyczących kolejnego numeru tej faktury.

53

Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem, jeżeli organ podatkowy dysponuje danymi koniecznymi dla ustalenia, że podatnik jest płatnikiem VAT, nie może on nakładać dodatkowych warunków, które mogłyby skutkować praktycznym uniemożliwieniem wykonania prawa do odliczenia lub zwrotu VAT [wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (zwrot VAT – faktury), C-555/19, niepublikowany, EU:C:2020:936, pkt 82 i przytoczone tam orzecznictwo].

54

Tak jest w szczególności w przypadku, gdy organ podatkowy dysponuje już oryginałem lub kopią danej faktury na podstawie dyrektywy 2008/9.

55

Po pierwsze, na podstawie art. 10 dyrektywy 2008/9, w przypadku gdy podstawa opodatkowania podana na fakturze wynosi 1000 EUR lub więcej lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej, przy czym w przypadku gdy faktura dotyczy paliwa, próg ten wynosi 250 EUR lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej, państwa członkowskie mogą wymagać, aby wraz z wnioskiem o zwrot wnioskodawca przedłożył kopię faktury.

56

Po drugie, zgodnie z art. 20 ust. 1 akapit trzeci wspomnianej dyrektywy, w przypadku gdy państwo członkowskie zwrotu ma uzasadnione wątpliwości co do ważności lub rzetelności konkretnego wniosku, może ono zażądać przedstawienia oryginału lub kopii stosownej faktury uzasadniającej wniosek, bez uwzględnienia progów określonych w owym art. 10

57

Z wyjątkiem przypadków, w których oryginał lub kopia faktury są już dostępne organowi podatkowemu, organ ten może zażądać od wnioskodawcy podania kolejnego numeru tej faktury, a jeżeli nie spełni on tego obowiązku w terminie jednego miesiąca, o którym mowa w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2008/9, wspomniany organ jest uprawniony do odrzucenia wniosku o zwrot VAT.

58

W świetle całości powyższych rozważań na pytania pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, że art. 8 ust. 2 lit. d) i art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9 należy interpretować w ten sposób, iż w przypadku gdy wniosek o zwrot VAT nie zawiera kolejnego numeru faktury, ale zawiera inny numer umożliwiający identyfikację tej faktury, a tym samym danego towaru lub danej usługi, organ podatkowy państwa członkowskiego zwrotu jest zobowiązany uznać ten wniosek za „złożony” w rozumieniu art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9 oraz rozpatrzyć go. W ramach

rozpatrywania tego wniosku, i z wyjątkiem przypadków, w których oryginał lub kopia faktury są już dostępne organowi podatkowemu, organ ten może zażądać od wnioskodawcy podania kolejnego numeru, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę, a jeżeli nie spełni on tego zadania w terminie jednego miesiąca, o którym mowa w art. 20 ust. 2 tej dyrektywy, wspomniany organ jest uprawniony do odrzucenia wniosku o zwrot.

59

W tym kontekście nie ma potrzeby badania elementów wymienionych przez sąd odsyłający w pytaniu trzecim.

W przedmiocie kosztów

60

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 (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 8 ust. 2 lit. d) i art. 15 ust. 1 dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim, zmienionej dyrektywą Rady 2010/66/UE z dnia 14 października 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy wniosek o zwrot podatku od wartości dodanej nie zawiera kolejnego numeru faktury, ale zawiera inny numer umożliwiający identyfikację tej faktury, a tym samym danego towaru lub danej usługi, organ podatkowy państwa członkowskiego zwrotu jest zobowiązany uznać ten wniosek za „złożony” w rozumieniu art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9, zmienionej dyrektywą 2010/66, oraz rozpatrzyć go. W ramach rozpatrywania tego wniosku, i z wyjątkiem przypadków, w których oryginał lub kopia faktury są już dostępne organowi podatkowemu, organ ten może zażądać od wnioskodawcy podania kolejnego numeru, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę, a jeżeli nie spełni on tego zadania w terminie jednego miesiąca, o którym mowa w art. 20 ust. 2 tej dyrektywy 2008/9, zmienionej dyrektywą 2010/66, wspomniany organ jest uprawniony do odrzucenia wniosku o zwrot.

Podpisy

(*1) Język postępowania: niemiecki.