

62018CC0835

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MICHALA BOBEKA

przedstawiona w dniu 26 marca 2020 r. (1)

Sprawa C-835/18

SC Terracult SRL

przeciwko

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

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

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

I. Wprowadzenie

1.

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

2.

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

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

3.

Artyku? 193 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2), w wersji obowiązującej w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych (3), stanowi:

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

4.

Artyku? 199a dyrektywy VAT stanowi:

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

[...]

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

[...]”.

5.

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

B. Prawo krajowe

6.

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

7.

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

8.

Artykuł 213 ust. 1 kodeksu postępowania podatkowego stanowi:

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

9.

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

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

[...]

b)

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

[...]

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

III. Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne

10.

Wobec spółki Donauland SRL, która w późniejszym czasie dokonała połączenia poprzez przejęcie ze spółki Terracult SRL (zwaną dalej „spółką Terracult”), rumuńskie organy podatkowe przeprowadziły kontrolę podatkową, która zakończyła się w marcu 2014 r. W wyniku tej

kontroli stwierdzono, że w okresie od 10 do 14 października 2013 r. spółka Donauland sprzedała rzepak spółce Almos Alfons Mosel Handels GmbH (Niemcy) (zwanej dalej „spółką Almos”). Po stwierdzeniu, że spółka Donauland nie może przedstawić dokumentów potwierdzających, które poświadcząaby, że towary opuściły terytorium Rumunii, organy podatkowe uznały, iż zwolnienie z VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów nie miało do owych dostaw zastosowania.

11.

W dniu 4 marca 2014 r. organy wydały decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego (zwaną dalej „pierwszą decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego”) oraz protokół kontroli podatkowej, w których określono niektóre dodatkowe obciążenia dla spółki Donauland, w tym kwotę 440241 lejów rumuńskich (RON) tytułem VAT za niektóre dostawy rzepaku dla spółki Almos dokonane w październiku 2013 r., które uznano za dostawy krajowe, przy zastosowaniu standardowej stawki VAT wynoszącej 24%.

12.

Spółka Donauland nie zaskarżyła pierwszej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

13.

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

14.

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

15.

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

16.

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

Terracult kwoty 440241 RON tytułem dodatkowego VAT.

17.

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

18.

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

19.

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

„Czy dyrektywa VAT, jak również zasady neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności stoją na przeszkodzie, w okolicznościach takich jak te będące przedmiotem postępowania głównego, praktyce administracyjnej lub interpretacji przepisów krajowych uniemożliwiającej korektę niektórych faktur i w związku z tym uwzględnienie skorygowanych faktur w deklaracji VAT za okres, w którym dokonano korekty, w odniesieniu do transakcji dokonanych w okresie, który był przedmiotem kontroli podatkowej, w wyniku której organy podatkowe wydały decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, która stała się ostateczna, w przypadku gdy po wydaniu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego ujawniono dodatkowe dane i informacje, które wymagałyby zastosowania innego systemu podatkowego?”.

20.

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

IV. Analiza

21.

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

22.

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

A. Podatnik zobowiązany do zapłaty VAT

23.

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

24.

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

25.

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

26.

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

27.

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

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

28.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem „w celu zapewnienia neutralności podatku VAT to do państw członkowskich należy ustanowienie w ich wewnętrznych porządkach prawnych

możliwość skorygowania wszystkich bezzasadnie wykazanych na fakturze podatków, o ile wystawca faktury wykaże swój dobrą wiarę” (9).

29.

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

30.

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

31.

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

32.

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

33.

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

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

1. Terminy

34.

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

35.

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

36.

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

37.

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

38.

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

39.

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

40.

Sytuacja zmieniła się zatem dopiero po wydaniu decyzji określającej wysokość zobowiązań i zastosowania się do niej przez spółkę Terracult (16). Wniosek odbiorcy o zastosowanie rumuńskiego numeru VAT skutkowało zmianą systemu prawnego. W tych okolicznościach trudno jest obwiniać spółkę Terracult, że postanowiła skorzystać z najbardziej oczywistego

mechanizmu korekty bezzasadnie wykazanego na fakturze VAT, zamiast kwestionować zgodnie z prawem decyzję określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

41.

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

42.

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

43.

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

44.

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

45.

Po pierwsze, interpretowane w ten sposób prawo krajowe przewidywałoby bardzo różne traktowanie podatników, którzy moim zdaniem znajdują się w podobnej sytuacji. Długość okresu, w którym podatnik może dokonać korekty zawartych w fakturach informacji i przystąpić do korekty [wysokości podatku], zależy od tego, czy organy podatkowe przeprowadziły kontrolę i wydały decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Podatnicy, którzy byli

przedmiotem kontroli, mieliby tylko 30 dni na skorygowanie faktur w drodze zakwestionowania zgodnie z prawem kontroli podatkowej. Ci, którzy nie byli przedmiotem kontroli, mieliby na to normalny okres pięciu lat. Wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego oznaczałoby zatem, że okres 30 dni zastąpiłby zwyczajowy pięcioletni okres.

46.

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

47.

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

48.

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

49.

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

2. Dobra wiara, nadużycie praw i oszustwo

50.

Rz?d rumu?ski podnosi równie?, ?e prawo do dokonania korekty i dochodzenia zwrotu, które jest zwykle przewidziane w przepisach krajowych, mo?e doznawa? ogranicze? w okoliczno?ciach takich jak okoliczno?ci, z którymi mamy do czynienia w post?powaniu g?ównym, poniewa? dostawca nie dzia?a w dobrej wierze, a co najmniej nadu?y? swoich praw. W tym wzgl?dzie rz?d rumu?ski podkre?la, ?e korekta faktur skutkowa?a uniewa?nieniem wyników pierwszej decyzji okre?laj?cej wysoko?? zobowi?zania podatkowego. Ponadto rz?d ten wskazuje, ?e towary sprzedawane przez spó?k? Terracult na rzecz spó?ki Almos sta?y si? – po tej sprzeda?y – przedmiotem pewnych podejrzanych transakcji mi?dzy spó?k? Almos a osob? trzeci?.

a) Dobra wiara

51.

Na wst?pie nale?y wskaza?, ?e chocia? prawo do korekty podatku bezzasadnie wykazanego na fakturze musi przys?ugiwa? podatnikowi, gdy dzia?a on w dobrej wierze, to dobra wiara nie jest przes?ank? uzyskania prawa do dokonania korekty. Trybuna? orzek? bowiem, ?e je?li wystawca faktury we w?a?ciwym czasie w pe?ni wyeliminowa? niebezpiecze?stwo utraty wp?ywów podatkowych, to zasada neutralno?ci VAT wymaga, by bezzasadnie wykazany na fakturze VAT móg? podlega? korekcie, bez wymagania przez pa?stwa cz?onkowskie dobrej wiary wystawcy faktury. Korekta ta nie mo?e by? uzale?niona od dyskrecjonalnej oceny organu podatkowego (21).

52.

W zwi?zku z tym nale?y wskaza?, ?e w odpowiedzi na pytania Trybuna?u s?d odsy?aj?cy stwierdza, ?e z akt sprawy wynika, i? organy podatkowe nigdy nie ??da?y zap?aty nale?nego podatku od odbiorcy (spó?ki Almos). Nie jest jasne, dlaczego organy podatkowe nie podj??y ?adnej próby sprawdzenia, czy podatek móg? zosta? zap?acony przez odbiorc?, aby kwota nienale?nie zap?acona przez dostawc? (spó?k? Terracult) mog?a zosta? zwrócona bez ponoszenia uszczerbku przez bud?et pa?stwa. Rz?d rumu?ski, zapytany podczas rozprawy o przyczyn? tego stanu rzeczy, nie by? w stanie przedstawi? ?adnego wyja?nienia.

53.

Niezale?nie od tego aspektu i co wa?niejsze- nie przekonuj? mnie argumenty, które przytacza rz?d rumu?ski w ramach niniejszego post?powania, sugeruj?c, ?e spó?ka Terracult nie dzia?a?a w dobrej wierze.

54.

W szczeg?lno?ci nie rozumiem logiki stoj?cej za argumentem, zgodnie z którym fakt, ?e skutkiem korekty faktur jest uniewa?nienie ustale? znajduj?cych si? w decyzji okre?laj?cej wysoko?? zobowi?zania podatkowego wynikaj?cych z kontroli podatkowej, sam w sobie nie ?wiadczy o tym, ?e podatnik nie dzia?a w dobrej wierze.

55.

Korekta faktur ma na celu zmian? wcze?niejszej sytuacji, która na podstawie okoliczno?ci, które wysz?y na jaw pó?niej, jest uwa?ana za nieprawid?ow?. W zwi?zku z tym sam fakt, ?e skorygowane faktury uniewa?ni?y skutki pierwszej decyzji okre?laj?cej wysoko?? zobowi?zania podatkowego, nie mo?e przes?dza? o braku ani nie jest wystarczaj?cy do ustalenia braku dobrej

wiary po stronie podatnika. W tym celu wymaga się jeszcze jednego elementu. Należy przypomnieć w tym względzie, że pojęcie „dobrej wiary” wiąże się z tym, że podatnik dochowuje wszelkiej staranności przezornego podmiotu (22).

56.

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

57.

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

58.

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

59.

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

b) Nadużycie praw

60.

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

61.

W tym kontekście można przypomnieć, że stwierdzenie nadużycia jest uzależnione od spełnienia dwóch warunków. Po pierwsze, dane transakcje, mimo że spełniają warunki formalne

ustanowione przez odpowiednie przepisy dyrektywy VAT i ustawodawstwa krajowego transponującej dyrektywę, powinny skutkować osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą owe przepisy. Po drugie, z ogółu obiektywnych czynników powinno wynikać, że celem spornych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej (26).

62.

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

63.

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

64.

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

65.

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

66.

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

c) Oszustwo

67.

W swoich uwagach rz?d rumu?ski odnosi si? do faktu, ?e rzepak sprzedawany przez sp?k? Terracult na rzecz sp?ki Almos w nast?pstwie tej sprzeda?y by? przedmiotem pewnych podejrzanych transakcji mi?dzy sp?k? Almos i stron? trzeci?.

68.

W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem podatnik traci prawo do odliczenia, je?eli wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, ?e poprzez swoje dzia?anie uczestniczy? w transakcji zwi?zanej z oszustwem podatkowym w zakresie VAT. W?a?ciwe organy podatkowe, które stwierdzi?y oszustwo lub nieprawid?owo?ci, jakich dopu?ci? si? przedsi?biorca, s? zobowi?zane wykaza? - w ?wietle obiektywnych przes?anek i bez wymagania od drugiego przedsi?biorcy, aby dokona? ustale?, do których nie jest on zobowi?zany - ?e ten ostatni wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, i? transakcja maj?ca stanowi? podstaw? prawa do odliczenia wi?za?a si? z oszustwem podatkowym w zakresie VAT (28).

69.

Natomiast w przypadku gdy materialne i formalne przes?anki powstania prawa do odliczenia zosta?y spe?nione, niezgodne z dyrektyw? VAT jest sankcjonowanie odmow? mo?liwo?ci skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedzia? i nie móg? wiedzie?, ?e w ramach danej transakcji jego partner handlowy lub inny przedsi?biorca dzia?aj?cy na wcze?niejszym lub p?niejszym etapie ?a?cucha dostaw dopu?ci? si? oszustwa podatkowego w zakresie VAT (29).

70.

W tym zakresie, aby fakty przytoczone przez rz?d rumu?ski nabra?y znaczenia w odniesieniu do sp?ki Terracult, organy podatkowe powinny by?y ustali?, ?e sp?ka Terracult by?a cz??ci? procederu nosz?cego znamiona oszustwa, a przynajmniej ?e wiedzia?a lub powinna by?a o nim wiedzie?. Tymczasem, przynajmniej w ramach niniejszego post?powania, rz?d rumu?ski ograniczy? si? do twierdze?, ?e dosz?o do oszustwa lub innego niezgodnego z prawem zachowania. Ponadto nie przedstawi? ?adnych dowodów potwierdzaj?cych insynuacj?, ?e sp?ka Terracult wiedzia?a lub powinna by?a wiedzie? o podejrzanych transakcjach przeprowadzonych z u?yciem omawianych towarów po dokonaniu sprzeda?y na rzecz sp?ki Almos.

71.

W trakcie rozprawy rz?d rumu?ski poproszono o doprecyzowanie, dlaczego, jego zdaniem, sp?ka Terracult nie dochowa?a niezbd?nej staranno?ci w odniesieniu do tych transakcji oraz jakie przepisy prawa krajowego lub unijnego mog? stanowi? podstaw? do wymagania od tej sp?ki do?o?enia wy?szego stopnia staranno?ci. Rz?d rumu?ski mia? jednak trudno?ci z udzieleniem jasnej odpowiedzi na to pytanie. Odwo?a? si? jedynie do braku reakcji ze strony sp?ki Terracult przy poszukiwaniu dokumentów, które dotyczy?y miejsca dostawy towarów sprzedanych sp?ce Almos, oraz, bardziej ogólnie, do (nieokre?lonych) braków w ksi?gowo?ci.

72.

Uzna?em t? odpowied? za zaskakuj?c?, w szczeg?lno?ci z uwagi na to, ?e sp?ka Terracult (a nast?pnie sp?ka Almos) podzieli?y ustalenia organów podatkowych w odniesieniu do przeklasyfikowania sprzeda?y jako sprzeda?y krajowej, a przed rozpraw? nie zarzucono sp?ce Terracult ?adnych braków w ksi?gowo?ci. W ka?dym razie nie jestem przekonany, czy takie uchybienia – które, jak s?uszenie zauwa?y?a Komisja, s? prawdopodobnie b?ahe i maj? charakter czysto formalny – mog? uzasadnia? ca?kowit? utrat? prawa do dokonania korekty i uzyskania

zwrotu przez spółkę Terracult.

73.

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

74.

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

75.

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

V. Wnioski

76.

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

—

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

—

Państwo członkowskie może odmówić prawa do dokonania korekty i uzyskania zwrotu nienależnie zapłaconego przez dostawcę podatku jedynie w przypadku, gdy organy podatkowe mogą, w oparciu o obiektywne czynniki, ustalić w wymagany prawem sposób, że korekta faktur, która doprowadziła do zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia, została dokonana w złej wierze, stanowiła nadużycie prawa lub była związana z oszustwem podatkowym, o którym

dostawca wiedzia? lub powinien by? wiedzie?. Do s?du odsy?aj?cego nale?y zbadanie, czy z tego rodzaju sytuacj? mamy do czynienia w sprawie rozpatrywanej w post?powaniu g?ównym.

(1) J?zyk orygina?u: angielski.

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

(3) Wskutek zmiany wprowadzonej dyrektyw? Rady 2013/43/UE z dnia 22 lipca 2013 r. zmieniaj?c? dyrektyw? 2006/112 (Dz.U. 2013, L 201, s. 4).

(4) Decyzja wykonawcza Rady z dnia 20 czerwca 2011 r. w sprawie upowa?nienia Rumunii do stosowania szczególnego ?rodka stanowi?cego odst?pstwo od art. 193 dyrektywy 2006/112 (Dz.U. 2011, L 163, s. 26).

(5) Wyró?nienie moje.

(6) Wyró?nienie moje.

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

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

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

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

(11) Zobacz mi?dzy innymi wyrok z dnia 19 wrze?nia 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, pkt 48, 49).

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

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

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

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

(16) Trudno zatem uzna?, ?e spółka Terracult dzia?a?a bez nale?ytej staranno?ci, uiszczaj?c wymagany podatek w wykonaniu decyzji okre?laj?cej wysoko?? zobowi?zania podatkowego. Niezale?nie od okoliczno?ci by?a ona do tego zobowi?zana na mocy art. 203 dyrektywy VAT, zgodnie z którym „[k]a?da osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowi?zana do zap?aty VAT”.

(17) Rz?d rumu?ski argumentowa?, ?e jest to rzeczywi?cie mo?liwe i stanowisko to zdaje si?

znajdowa? potwierdzenie w odpowiedziach udzielonych przez s?d odsy?aj?cy na pytania postawione przez Trybuna?. Nale?y jednak zauwa?y?, ?e Terracult nie podzieli?a tego stanowiska, podnosz?c, ?e kwestia ta nie jest uregulowana w prawie krajowym.

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

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

(20) Szersz? analogi? mo?na poczyni?, stosuj?c t? sam? logik? w kontek?cie kontroli s?dowej. W tym zakresie istnieje jeszcze wi?kszy imperatyw stabilno?ci i niezmiennoci stosunków prawnych po ich powstaniu wskutek prawomocnego orzeczenia s?du, które jest z pewno?ci? silniejsze ni? w przypadku decyzji administracyjnych czy podatkowych. Jednak?e nawet w tym kontek?cie okoliczno??, ?e sprawa by?a przedmiotem odwo?ania lub nawet drugiego odwo?ania, nie stoi na przeszkodzie ponownemu rozpatrzeniu sprawy, je?eli w pó?niejszym czasie wyjd? na jaw nowe okoliczno?ci faktyczne uzasadniaj?ce zastosowanie tego nadzwyczajnego ?rodka. S? to po prostu ró?ne sprawy i ró?ne ?rodki odwo?awcze. Podobne rozumowanie nale?y zatem zastosowa? a fortiori do systemu VAT, który ju? przewiduje i uznaje znacznie wi?ksz? elastyczno?? ex post i mo?liwo?? ponownej korekty w imi? neutralno?ci podatkowej.

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

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

(23) Wi?cej w tej kwestii, zob. moja opinia w sprawie Altic (C?329/18, EU:C:2019:442, w szczególno?ci pkt 33–36).

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

(25) Ibidem, pkt 56 i sentencja.

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

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

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

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

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

(31) Zobacz w tym wzgl?dzie wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport (C?284/11,

EU:C:2012:458, pkt 68, 70).