

WYROK TRYBUNA?U (szósta izba)

z dnia 23 kwietnia 2015 r. (\*)

Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Zasada neutralności podatkowej – Osoba zobowiązana do zapłaty podatku VAT – Nieprawidłowe rozliczenie podatku VAT przez odbiorcę towarów lub usługobiorcę – Objęcie usługodawcy obowiązkiem zapłaty podatku VAT – Odmowa przyznania usługodawcy zwrotu podatku VAT

W sprawie C?111/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wychowen administratiwen syd (Bu?garia) postanowieniem z dnia 24 lutego 2014 r., które wpłynęło do Trybuna?u w dniu 7 marca 2014 r., w postępowaniu:

**GST – Syrwez AG Germanija**

przeciwko

**Direktor na direkcija „Ob?awane i danyczno-osigurite?na praktika” P?owdiw pri Centra?no uprawnienie na Naciona?nata agencija za prichodite,**

TRYBUNA? (szósta izba),

w składzie: S. Rodin, prezes izby, A. Borg Barthet (sprawozdawca) i E. Levits, s?dziovie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap postępowania,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Direktor na direkcija „Ob?awane i danyczno-osigurite?na praktika” P?owdiw pri Centra?no uprawnienie na Naciona?nata agencija za prichodite przez G. Arnaudowa, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du bu?garskiego przez E. Petranow? oraz M. Georgiew?, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du greckiego przez K. Georgiadisa oraz I. Kotsoni, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez S. Petrov? oraz C. Soulay, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,

podj?wszy, po zapoznaniu si? ze stanowiskiem rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

wydaje nast?puj?cy

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 193 i 194 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), zmienionej dyrektywą Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r. (Dz.U. L 326, s. 1) (zwaną dalej „dyrektywą VAT”), a także zasady neutralności podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy GST – Syrwez AG Niemcy (zwaną dalej „GST – Syrwez” lub „spółką GST – Syrwez”) a Dyrektor na dystrykt „Obowiązki i daneczo-osobowe na praktyce” Północno zachodnie w Niemczech na Krajową Agencję za Opodatkowanie (dyrektorem dystryktu „Opodatkowanie oraz praktyka podatkowa i zabezpieczenia społeczne” w mieście Północno zachodnie przy centralnym zarządzie krajowej agencji podatkowej, zwanym dalej „Dyrektor”) w przedmiocie odmowy przez ten organ zwrotu podatku VAT na rzecz GST – Syrwez.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

3 Artykuł 193 dyrektywy VAT przewiduje:

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

4 Artykuł 194 tej dyrektywy stanowi:

„1. W przypadku gdy podlegająca opodatkowaniu dostawa towarów lub świadczenie usług jest dokonywane przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim, w którym [podatek VAT] jest należny, państwa członkowskie mogą postanowić, że osoba zobowiązana do zapłaty [podatku VAT] jest odbiorcą towarów lub usługobiorcą.

2. Państwa członkowskie określają warunki stosowania ust. 1”.

### *Prawo bułgarskie*

5 Artykuł 82 Zakonu o danym wyruchu dobowym (bułgarskiej ustawy o podatku VAT, DW nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r.), w wersji mającej zastosowanie do sprawy w postępowaniu głównym (zwaną dalej „ZDDS”), określa osobę zobowiązaną do zapłaty podatku VAT w przypadku transakcji podlegającej opodatkowaniu.

6 Artykuł 82 ust. 1 ZDDS przewiduje:

„Podatek VAT jest należny od zarejestrowanej na podstawie niniejszej ustawy osoby – dostawcy dokonującego opodatkowanej dostawy towarów lub usługodawcy świadczącego podlegające opodatkowaniu usługi, z wyjątkiem przypadków określonych w ust. 4 i 5”.

7 Zgodnie z art. 82 ust. 2, „[w] przypadku gdy dostawca towarów lub usługodawca jest podatnikiem, który nie ma siedziby na terytorium kraju, a miejscem dostawy towarów lub świadczenia usługi jest terytorium kraju i dostawa ta podlega opodatkowaniu, podatek VAT jest należny od odbiorcy towarów lub od usługobiorcy w przypadku:

[...]

3) „wiadzczenia us?ug – je?li odbiorca towarów lub us?ugobiorca jest podatnikiem na podstawie art. 3 ust. 1, 5 i 6”.

8 Zgodnie z art. 71 ust. 1 pkt 1 ZDDS „podatnik wykonuje swoje prawo do odliczenia zaliczenia na poczet podatku, je?eli spe?ni? nast?puj?ce warunki: [...] posiada dokument podatkowy sporz?dzony zgodnie z wymogami okre?lonymi w art. 114 i 115, w którym podatek zosta? wskazany oddzielnie w odniesieniu do towarów lub us?ug, których jest on odbiorc? lub us?ugobiorc? [...]”.

9 Artyku? 102 ust. 1 ZDDS stanowi:

„W przypadku gdy organ podatkowy stwierdzi, ?e osoba nie spe?ni?a w terminie swojego zobowi?zania do z?o?enia wniosku o rejestracj?, organ ten dokonuje rejestracji tej osoby, wydaj?c decyzj? o rejestracji, je?li przes?anki rejestracji s? spe?nione”.

10 Artyku? 129 ust. 1, 5 i 7 Danyszno?osiguritelen procesualen kodeks (kodeksu post?powania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia spo?ecznego) stanowi:

„1. Zaliczenie lub zwrot mog? zosta? dokonane z inicjatywy organu podatkowego lub na podstawie pisemnego wniosku zainteresowanej osoby. Wniosek o zaliczenie lub zwrot zostaje rozpatrzony, je?eli zosta? z?o?ony przed up?ywem pi?ciu lat, liczonych od dnia 1 stycznia roku nast?puj?cego po roku, w którym powsta?a podstawa do zwrotu, chyba ?e ustawa stanowi inaczej.

[...]

5. Organ podatkowy jest zobowi?zany, w okresie 30 dni od przed?o?enia mu prawomocnego wyroku s?dowego albo niepodlegaj?cej wzruszeniu decyzji administracyjnej, do zwrotu lub do zaliczenia w trybie ust. 2 pkt 2 w ca?o?ci wskazanych w wyroku lub w decyzji kwot, wraz z odsetkami nale?nymi na podstawie ust. 6, w przypadku gdy w wyroku lub decyzji przyznano podatnikowi prawo do otrzymania: 1) kwot nienale?nie zap?aconych, wp?aconych lub pobranych tytu?em podatków, obowi?zkowych sk?adek na zabezpieczenie spo?eczne, op?at, grzywien, sankcji maj?tkowych, okre?lonych, pobranych lub naliczonych przez organ podatkowy, w tym wp?aconych na podstawie pisemnego nakazu lub zawiadomienia; 2) kwot, których zwrotu odmówiono niezgodnie z prawem; 3) zas?dzonych kwot i odszkodowa? oraz poczynionych wydatków.

[...]

7. Decyzje w sprawie zaliczenia lub zwrotu podlegaj? zaskar?eniu w trybie post?powania odwo?awczego od decyzji w sprawie powstania zobowi?zania do zap?aty dodatkowej kwoty podatku”.

### **Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne**

11 Od dnia 15 lutego do dnia 29 grudnia 2010 r. spółka GST – Syr wiz, z siedzib? w Niemczech, ?wiadczy?a us?ugi techniczne i konsultingowe na rzecz GST Skafo?ding By?garija EOOD (zwanej dalej „GST Skafo?ding” lub „spółka GST Skafo?ding”), z siedzib? w Bu?garii. Uwa?aj?c, ?e spółka GST – Syr wiz nie dysponowa?a podczas ?wiadczenia us?ug w spornym okresie sta?ym zak?adem na terytorium Bu?garii, spółka GST Skafo?ding ui?ci?a podatek VAT nale?ny od wspomnianych us?ug zgodnie z procedur? odwrotnego obci?zenia przewidzian? w art.

82 ust. 2 ZDDS. W tym zakresie zgodnie z art. 117 ust. 1 ZDDS spółka GST Skafo?ding sporz?dza?a protoko?y na podstawie faktur wydawanych przez GST – Syr wiz. Protoko?y te by?y wpisywane do dziennika zakupów.

12 W decyzji w sprawie powstania zobowi?zania do zap?aty dodatkowej kwoty podatku z dnia 12 marca 2012 r. bu?garski organ podatkowy stwierdzi?, ?e spółka GST – Syr wiz, w okresie, w którym ?wiadczy?a us?ugi na rzecz GST Skafo?ding, posiada?a sta?y zak?ad w rozumieniu § 1 pkt 10 przepisów uzupe?niaj?cych do ZDDS i ?e jest ona zobowi?zana do zap?aty podatku VAT od tych us?ug. Organ ten doszed? do wniosku, ?e wspomniana spółka powinna by?a z?o?y? wniosek o rejestracj? do celów podatku VAT do dnia 15 lutego 2010 r. W konsekwencji organ ten stwierdzi?, ?e wspomniana spółka jest zobowi?zana do zap?aty podatku VAT za us?ugi ?wiadczone od dnia 15 lutego do dnia 29 grudnia 2010 r. w wysoko?ci 224 914,89 lewów bu?garskich (BGN) wraz z odsetkami za zw?ok?.

13 W dniu 26 marca 2012 r. spółka GST – Syr wiz zap?aci?a za??dan? przez organ podatkowy sum?, a w dniu 5 wrze?nia 2012 r. z?o?y?a wniosek o zaliczenie lub zwrot uiszczonego podatku na podstawie art. 129 ust. 1 Danyszno?osiguriteten procesualen kodeks.

14 W decyzji w sprawie zaliczenia lub zwrotu z dnia 1 pa?dziernika 2012 r. organ podatkowy odmówi? zwrotu z tego wzgl?du, ?e w niniejszym przypadku nie zosta?y spe?nione ustawowe przes?anki zwrotu podatku VAT. Zdaniem tego organu, poniewa? decyzja w sprawie powstania zobowi?zania do zap?aty dodatkowej kwoty podatku jest wa?nym aktem administracyjnym i poniewa? brak jest prawomocnego wyroku s?dowego lub niepodlegaj?cej wzruszeniu decyzji administracyjnej w rozumieniu art. 129 ust. 5 Danyszno?osiguriteten procesualen kodeks, zap?acony podatek nie mo?e zosta? uznany za nienale?ny i podlega? zwrotowi.

15 Spółka GST – Syr wiz wnios?a odwo?anie do Direktor. Decyzj? z dnia 21 grudnia 2012 r. Direktor oddali? odwo?anie, stwierdzaj?c, ?e podwa?ony akt jest zgodny z prawem ze wzgl?dów, na podstawie których zosta? wydany. Decyzja ta zosta?a zaskar?ona do Administratiwen syd P?owdiw (s?du administracyjnego w P?owdiwie). Skarga ta tak?e zosta?a oddalona ze wzgl?dów równoznacznych z tymi, na które powo?a? si? organ podatkowy. Spółka GST – Syr wiz wnios?a skarg? kasacyjn? do Wyrchowen administratiwen syd (naczelnego s?du administracyjnego).

16 S?d odsy?aj?cy podkre?la, ?e organ podatkowy odmówi? spółce GST Skafo?ding prawa do odliczenia zaliczenia na poczet podatku VAT, który spółka ta ui?ci?a, poniewa? nie posiada?a ona odpowiedniego dokumentu podatkowego wymaganego przez art. 71 ust. 1 pkt 1 ZDDS. Zgodnie bowiem z ustawodawstwem bu?garskim istnienie decyzji w sprawie powstania zobowi?zania do zap?aty dodatkowej kwoty podatku, takiej jak decyzja wydana w dniu 12 marca 2012 r., uniemo?liwia dokonanie korekty dokumentów podatkowych. Spółka GST Skafo?ding zosta?a w ten sposób pozbawiona wa?nego dokumentu podatkowego, który dawa?by jej prawo do odliczenia zaliczenia na poczet podatku.

17 S?d odsy?aj?cy podnosi tak?e, ?e dwukrotne pobranie podatku VAT, czyli zarówno od us?ugodawcy, jak i od us?ugobiorcy, któremu to pobraniu towarzyszy odmowa zwrotu us?ugodawcy oraz odliczenia zaliczenia na poczet podatku us?ugobiorcy, jest sprzeczne za zasad? neutralno?ci podatku VAT. Wed?ug tego s?du odmowa zwrotu prowadzi do przeniesienia zobowi?zania podatkowego na us?ugodawc?.

18 Chocia? s?d odsy?aj?cy podnosi, ?e art. 193 i 194 dyrektywy VAT nie by?y przedmiotem wyk?adni, która mog?aby by? przydatna w okoliczno?ciach faktycznych niniejszego przypadku, to odwo?uje si? on do wyroku ADV Allround (C?218/10, EU:C:2012:35), zgodnie z którym, w braku przepisów w krajowym prawie proceduralnym, prawa us?ugodawcy i us?ugobiorcy danej us?ugi polegaj?ce na traktowaniu ich w identyczny sposób w zakresie opodatkowania tej us?ugi oraz

należnego od niej podatku VAT byby w praktyce całkowicie pozbawione skuteczności. Co się tyczy zasady neutralności podatkowej, sąd odsyłający powołuje się na wyrok dokonany przez Trybunał w wyroku Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233).

19 W powyższych okolicznościach Wyrchoven administratiwen syd postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepis art. 193 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT jest należny jedynie i wyłącznie od podatnika dokonującego podlegających opodatkowaniu dostaw towarów lub świadczenia usług, lub od osoby, na której rzecz następuje dostawa towarów lub świadczenie usług, w wypadku gdy podlegającemu opodatkowaniu dostawa towarów lub świadczenie usług są dokonywane przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim, w którym podatek VAT jest należny, w zakresie, w jakim jest to przewidziane w odpowiednim państwie członkowskim, jednakże nie od dwóch osób jednocześnie?

2) Jeżeli przyjmie się, że podatek VAT jest należny wyłącznie od jednej z dwóch osób – albo od dostawcy towarów lub od usługodawcy, albo od odbiorcy towarów lub od usługobiorcy, w wypadkach, w których jest to przewidziane przez odpowiednie państwo członkowskie – to czy zasady określonej w art. 194 dyrektywy VAT należy przestrzegać także w wypadkach, gdy usługobiorca nieprawidłowo stosować mechanizm odwrotnego obciążenia, kierowany zażądaniem, że usługodawca nie posiada stałego zakładu do celów podatku VAT na terytorium Republiki Bułgarii, podczas gdy usługodawca jednak ustanowił stały zakład w odniesieniu do świadczonych usług?

3) Czy zasada neutralności podatkowej jako zasada podstawowa, mająca znaczenie dla utworzenia i funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT, należy interpretować w ten sposób, że dopuszcza ona praktykę kontroli podatkowej tak jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, zgodnie z którą, pomimo zastosowania przez usługobiorcę procedury odwrotnego obciążenia, podatek VAT został naliczony po raz drugi także w odniesieniu do usługodawcy, mając na uwadze, że w odniesieniu do tego świadczenia usług podatek został już naliczony przez usługobiorcę, że wywołane jest niebezpieczeństwo uszczuplenia wpływów podatkowych oraz że przewidziane w ustawie krajowej przepisy dotyczące korekty dokumentów podatkowych nie znajdują zastosowania?

4) Czy zasada neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że nie dopuszcza ona, aby na podstawie krajowego przepisu organ podatkowy odmówił usługodawcy zwrotu powtórnie naliczonego podatku VAT w odniesieniu do usługi, w przypadku której usługobiorca naliczył podatek VAT na podstawie art. 82 ust. 2 ZDDS, podczas gdy ten sam organ podatkowy odmówił usługobiorcy zwrotu powtórnie naliczonego podatku VAT z powodu braku odpowiedniego dokumentu podatkowego, a przewidziane w ustawie krajowej przepisy dotyczące korekty nie znajdują już zastosowania z powodu istnienia ważnej decyzji w sprawie powstania zobowiązania do zapłaty dodatkowej kwoty podatku?”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### *W przedmiocie pytania pierwszego*

20 Poprzez pierwsze pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 193 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT jest należny jedynie albo od podatnika dokonującego świadczenia usług, albo od usługobiorcy, w wypadku gdy świadczenie to jest dokonywane ze stałego zakładu położonego w państwie członkowskim, w którym podatek VAT jest należny.

21 Zgodnie z art. 193 dyrektywy VAT podatek VAT jest należny od podatnika dokonującego opodatkowanego świadczenia usług, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty podatku VAT zobowiązana jest inna osoba w przypadkach, o których mowa między innymi w art. 194 tej dyrektywy. Zgodnie z art. 194 dyrektywy VAT, w przypadku gdy podlegający opodatkowaniu dostawa towarów lub świadczenie usług są dokonywane przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim, w którym podatek VAT jest należny, państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty podatku jest usługobiorca.

22 Z powyższego wynika, że na mocy dyrektywy VAT podatek VAT jest należny co do zasady jedynie od usługodawcy, chyba że ten nie ma siedziby w państwie członkowskim, w którym podatek VAT jest należny, i w przypadku gdy państwo to przewidziało, że podatek VAT jest należny od usługobiorcy.

23 W niniejszym przypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że po przeprowadzeniu kontroli bułgarski organ podatkowy wydał w dniu 12 marca 2012 r. decyzję w sprawie powstania zobowiązania do zapłaty dodatkowej kwoty podatku, w której stwierdził, że usługodawca, GST – Syrwez, posiada w Bułgarii stały zakład, z którego świadczono były usługi techniczne i konsultingowe na rzecz GST Skafoeding.

24 W tych okolicznościach z powyższego wynika, że na mocy dyrektywy VAT jedynie usługodawca, czyli GST – Syrwez, jest zobowiązany wobec bułgarskiego organu podatkowego do zapłaty podatku VAT należnego od usług, jakie świadczył on w Bułgarii od dnia 15 lutego do dnia 29 grudnia 2010 r.

25 Na pytanie pierwsze należy zatem odpowiedzieć, iż art. 193 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT jest należny jedynie od podatnika świadczącego usługi, w przypadku gdy świadczenie to jest dokonywane ze stałego zakładu położonego w państwie członkowskim, w którym podatek VAT jest należny.

#### *W przedmiocie pytania drugiego*

26 Poprzez drugie pytanie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 194 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż pozwala on organowi podatkowemu państwa członkowskiego na uznanie, że podatek VAT jest należny od podatnika, na rzecz którego usługi są świadczone ze stałego zakładu usługodawcy, w przypadku gdy zarówno usługodawca, jak i usługobiorca mają siedziby na terytorium tego samego państwa członkowskiego, tak że w wypadkach, gdy usługobiorca już zapłacił ten podatek w oparciu o nieprawidłowe założenie, że wspomniany usługodawca nie posiada stałego zakładu w tym państwie.

27 Jak przypomniano w pkt 21 niniejszego wyroku, możliwość dopuszczenia przez państwa członkowskie stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia jest ograniczona na mocy art. 194 dyrektywy VAT wyłącznie do przypadku, w którym usługodawca nie ma siedziby w państwie członkowskim, w którym podatek VAT jest należny.

28 Z powyższego wynika, że w przypadku gdy usługi były świadczone ze stałego zakładu usługodawcy położonego na terytorium państwa członkowskiego, w którym podatek VAT jest należny, nie można uznać, że usługobiorca jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT.

29 W tym względzie okoliczności, że usługobiorca zapłacił podatek VAT w oparciu o nieprawidłowe założenie, iż usługodawca nie posiada stałego zakładu w rozumieniu dyrektywy VAT, nie umożliwia organowi podatkowemu odstąpienia od stosowania tej zasady poprzez

uznanie, że podatek VAT jest należny od usługobiorcy, a nie od usługodawcy.

30 Na drugie pytanie należy zatem odpowiedzieć, że art. 194 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie pozwala on organowi podatkowemu państwa członkowskiego na uznanie, iż podatek VAT jest należny od podatnika, na rzecz którego usługi świadczono ze stałego zakładu usługodawcy, w przypadku gdy zarówno usługodawca, jak i usługobiorca mają siedziby na terytorium tego samego państwa członkowskiego, także w wypadkach, gdy usługobiorca już zapłacił ten podatek w oparciu o nieprawidłowe zaopiniowanie, że wspomniany usługodawca nie posiada stałego zakładu w tym państwie.

*W przedmiocie pytań trzeciego i czwartego*

31 Poprzez pytania trzecie i czwarte, które należy zbadać przede wszystkim, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy zasada neutralności podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisowi krajowemu, który dopuszcza, aby organ podatkowy odmówił usługodawcy zwrotu zapłaconego przez niego podatku, podczas gdy usługobiorcy, który także zapłacił wspomniany podatek od tych samych usług, nie przyznano prawa do odliczenia z tego względu, że nie posiada on odpowiedniego dokumentu podatkowego, przy czym prawo krajowe nie zezwala na dokonanie korekty dokumentów podatkowych, w przypadku gdy istnieje ostateczna decyzja w sprawie powstania zobowiązania do zapłaty dodatkowej kwoty podatku.

32 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że Trybunał wielokrotnie orzeka, iż zasada neutralności podatkowej znajduje odzwierciedlenie w systemie odliczeń, którego celem jest całkowite zwolnienie przedsiębiorcy z obciążenia podatkiem VAT należnym lub uiszczonym w ramach wszelkiej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem, by wszelka działalność gospodarcza, bez względu na jej cel czy rezultaty, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT, była opodatkowana w sposób całkowicie neutralny (wyrok Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W drugiej kolejności Trybunał także orzekł, że w celu zapewnienia neutralności podatku VAT to do państw członkowskich należy ustanowienie w ich wewnętrznych porządkach prawnych możliwości dokonania korekty wszystkich bezzasadnie wykazanych na fakturze podatków, o ile wystawca faktury wykaże swój dobry wiary. Jednakże jeżeli wystawca faktury we właściwym czasie w pełni wyeliminował niebezpieczeństwo uszczerpkienia wpływów podatkowych, zasada neutralności podatku VAT wymaga, by bezzasadnie wykazany na fakturze podatek VAT mógł podlegać korekcie, bez wymagania przez państwo członkowskie dobrej wiary wystawcy faktury. Prawo do korekty w takiej sytuacji nie może być uzależnione od dyskrecyjnej oceny organów podatkowych (wyrok Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 26, 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 W trzeciej kolejności należy przypomnieć, że przepisy, jakie państwa członkowskie mogą wydawać w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobiegania przestępczości podatkowej, nie powinny wykraczać poza zakres konieczny do osiągnięcia takich celów. Nie mogą one być więc wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku VAT, stanowiłby fundament fundamentalnych zasad wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego w przepisach prawa Unii w tej dziedzinie (wyrok Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 28, 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W odniesieniu do sprawy w postępowaniu głównym z postanowienia odsyłającego wynika, po pierwsze, że na mocy obowiązującego prawa krajowego usługodawca nie ma już możliwości dokonania korekty wystawionych przez siebie faktur, ponieważ organ podatkowy w dniu 12 marca 2012 r. wydał wobec niego ostateczną decyzję w sprawie powstania zobowiązania do zapłaty

dotychczasowej kwoty podatku. Po drugie, nie zostało podważone, że usługodawca ten należał niezaprzeczalnie do podmiotu, który zapłacił za ten podatek VAT nakazem zapłaty z dnia 26 marca 2012 r.

36 Poza tym, jak podnosi sąd odsyłający, ponieważ organ podatkowy ostatecznie odmówił podatnikowi, do którego zostały skierowane wspomniane faktury, prawa do odliczenia podatku VAT, który zapłacił on za pomocą mechanizmu odwrotnego obciążenia, niebezpieczeństwo uszczuplenia wpływów podatkowych związane z istnieniem tego prawa zostało w pełni wyeliminowane.

37 W takich okolicznościach, ponieważ usługodawca nie mógł dokonać korekty wspomnianych faktur, a zatem nie ma możliwości zwrócenia od usługobiorcy zapłaty podatku VAT, fakt, że organ podatkowy odmawia mu zwrotu tego podatku VAT, prowadzi do naruszenia na usługodawcę zobowiązania podatkowego do zapłaty tego podatku i tym samym jest sprzeczny z zasadą neutralności podatku VAT.

38 Natomiast inaczej byłoby w przypadku, gdyby usługodawca, po należytym zapewnieniu podatku VAT, do zapłaty którego jest zobowiązany w związku z ostateczną decyzją w sprawie powstania zobowiązania do zapłaty dodatkowej kwoty podatku, mógł być zgodnie z ustawodawstwem krajowym dokonać korekty wystawionych faktur i odzyskać ten podatek VAT od usługobiorcy, który zapłaciłby od organu podatkowego jego odliczenia.

39 Ponadto brak możliwości dokonania korekty dokumentów podatkowych w okolicznościach sprawy w postępowaniu głównym, w jakim wyeliminowanie niebezpieczeństwa uszczuplenia wpływów podatkowych ma charakter ostateczny, nie jest konieczny do zapewnienia poboru podatku VAT i zapobiegania przestępczości podatkowej.

40 Wreszcie należy także przypomnieć, że zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego odpowiednio proporcjonalnego do ceny tych towarów i usług, tak że organ podatkowy nie może pobrać z tytułu podatku VAT kwoty wyższej niż kwota w ten sposób obliczona (zob. podobnie wyrok Tulic i Plavčičin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 32, 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Tymczasem w okolicznościach takich jak te w sprawie w postępowaniu głównym odmówienie usługodawcy zwrotu podatku VAT oznacza naruszenie zobowiązania podatkowego z tytułu tego podatku zarówno na usługodawcę, jak i na usługobiorcę i prowadzi do sytuacji, w której organ podatkowy pobiera z tytułu podatku VAT kwotę wyższą od tej, którą usługodawca musiałby normalnie pobrać od usługobiorcy, gdyby mógł dokonać korekty wystawionych faktur, ponieważ organ ten pobrać podatek VAT dwukrotnie: po pierwsze – od usługobiorcy, a po drugie – od usługodawcy.

42 Z powyższych rozważań wynika, że na pytania trzecie i czwarte należy odpowiedzieć, iż zasada neutralności podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisowi krajowemu, który dopuszcza, aby organ podatkowy odmówił usługodawcy zwrotu zapłaconego przez niego podatku, podczas gdy usługobiorcy, który tak zapłacił ten podatek od tych samych usług, nie przyznano prawa do odliczenia z tego względu, że nie posiada on odpowiedniego dokumentu podatkowego, przy czym prawo krajowe nie zezwala na dokonanie korekty dokumentów podatkowych, w przypadku gdy istnieje ostateczna decyzja w sprawie powstania zobowiązania do zapłaty dodatkowej kwoty podatku.

## **W przedmiocie kosztów**

43 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 (szósta izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Artykuł 193 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że podatek od wartości dodanej jest należny jedynie od podatnika świadczącego usługi, w przypadku gdy świadczenie to jest dokonywane ze stałego zakładu położonego w państwie członkowskim, w którym podatek ten jest należny.**
- 2) **Artykuł 194 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/88, należy interpretować w ten sposób, że nie pozwala on organowi podatkowemu państwa członkowskiego na uznanie, iż podatek od wartości dodanej jest należny od podatnika, na rzecz którego usługi są świadczone ze stałego zakładu usługodawcy, w przypadku gdy zarówno usługodawca, jak i usługobiorca mają siedziby na terytorium tego samego państwa członkowskiego, także w wypadkach, gdy usługobiorca już zapłacił ten podatek w oparciu o nieprawidłowe zaopiniowanie, że usługodawca nie posiada stałego zakładu w tym państwie.**
- 3) **Zasada neutralności podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisowi krajowemu, który dopuszcza, aby organ podatkowy odmówił usługodawcy zwrotu zapłaconego przez niego podatku, podczas gdy usługobiorcy, który także zapłacił ten podatek od tych samych usług, nie przyznano prawa do odliczenia z tego względu, że nie posiada on odpowiedniego dokumentu podatkowego, przy czym prawo krajowe nie zezwala na dokonanie korekty dokumentów podatkowych, w przypadku gdy istnieje ostateczna decyzja w sprawie powstania zobowiązania do zapłaty dodatkowej kwoty podatku.**

Podpisy

\* Język postępowania: bułgarski.