

**Sprawa C-684/18****Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

6 listopada 2018 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Curtea de Apel București (Rumunia)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

26 września 2018 r.

**Strona wnosząca apelację:**

World Comm Trading Gfz S.R.L.

**Druga strona postępowania:**

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești

[...]

**CURTEA DE APEL BUCUREȘTI****SECȚIA A VIII-A CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL (sąd apelacyjny w Bukareszcie, ósma izba do spraw administracyjnych i podatkowych)****POSTANOWIENIE**Wydane na rozprawie jawnej w dniu **26 września 2018 r.**

[...]

1. **Sąd rozpoznaje sprawę dotyczącą apelacji wniesionej przez stronę wnoszącą apelację WORLD COMM TRADING GFZ S.R.L. przeciwko drugiej stronie postępowania: AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ (krajowej agencji administracji podatkowej) i DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE PLOIEȘTI (regionalnej dyrekcji**

generalnej finansów publicznych w Ploeszti) od wyroku wydanego w sprawie cywilnej [...] przez Tribunalul București – Secția a II-a Contencios administrativ și fiscal (sąd wyższej instancji w Bukareszcie – druga izba do spraw administracyjnych i podatkowych) [...], którego przedmiotem było *zaskarżenie aktu administracyjnego dotyczącego podatków – decyzje nr 342/30.10.2014 i F-AG 815/30.05.2014.*

2. [...] [postępowanie]

## CURTEA,

Wydając orzeczenie w niniejszej sprawie, stwierdza, co następuje:

### I. Przedmiot sporu. Okoliczności faktyczne

3. W dniu 1 kwietnia 2004 r. World Comm Trading Gfz S.R.L. (zwana dalej „World Comm”) i grupa Nokia zawarły standardową umowę dystrybucji. Na mocy tej umowy World Comm nabyła od grupy Nokia szereg produktów telefonii komórkowej, które zostały dostarczone wnoszącej apelację z Finlandii, Niemiec, Węgier i Rumunii.
4. Pod względem VAT, w przypadku sprzedaży z Finlandii, Niemiec i Węgier (traktowanych jako wewnątrzspółnotowe nabycia towarów) Nokia stosowała, w zależności od sytuacji, numer identyfikacyjny VAT fiński (FI01120389), niemiecki i węgierski, natomiast w przypadku dostaw z Rumunii stosowała rumuński numer identyfikacyjny VAT Nokii (RO23277168, ponieważ była ona podatnikiem zarejestrowanym do celów VAT w Rumunii, zwanym dalej także „*NOKIA Rumunia*”). Nokia używała zatem numerów identyfikacji podatkowej nadanych przez organy Unii Europejskiej, w zależności od przypadku, ale także przez Rumunię, mimo iż numery te dotyczyły jednego podmiotu określonego w umowie ramowej jako „*NOKIA Corporation*”.
5. W przypadku wewnątrzspółnotowych dostaw towarów, na przykład, Nokia wystawiła faktury zwolnione z VAT, używając fińskiego numeru identyfikacyjnego VAT (FI01120389), a World Comm zaksięgowała VAT w Rumunii w ramach mechanizmu *odwrotnego obciążenia* (podobnie ten sam mechanizm zastosowano również [OR. 2] w przypadku nabyć wewnątrzspółnotowych z innych państw członkowskich Unii Europejskiej, na przykład z Niemiec lub Węgier).

W odniesieniu do dostaw produktów z Rumunii Nokia wystawiła faktury VAT, używając rumuńskiego numeru identyfikacyjnego (RO23277168), a World Comm zaksięgowała podlegający odliczeniu VAT.

6. Na podstawie wskazanej umowy Nokia przyznawała kwartalnie spółce World Comm szereg premii za sprzedaż produktów. Rabaty były przyznawane przez

Nokię zbiorczo po osiągnięciu pewnej wielkości obliczanej niezależnie od miejsca dostawy produktów Nokia (w Rumunii lub wewnątrz Wspólnoty).

7. Z tytułu tych rabatów Nokia Corporation wystawiała kwartalnie zbiorczą fakturę ze znakiem „minus” i jej fińskim numerem identyfikacyjnym VAT (FI01120389), a World Comm księgowała odpowiedni VAT poprzez zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia. Wnosząca apelację księgowała całą kwotę jako odnoszącą się do transakcji wewnątrzspółnotowej, nawet jeśli część produktów była dostarczana z Rumunii i wystawiano dla nich faktury podatkowe z rumuńskim numerem identyfikacyjnym VAT spółki Nokia (RO23277168).
8. W okresie od dnia 1 kwietnia 2014 r. do dnia 27 maja 2014 r. World Comm została poddana wrywkowej kontroli podatkowej, w następstwie której druga strona postępowania, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești, wydała decyzję w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego nr F-AG 815/30.05.2014. Wraz z tą decyzją zostały stwierdzone dodatkowe zobowiązania płatnicze obciążające wnoszącą apelację w wysokości 821 377 lejów (RON), a mianowicie: z tytułu VAT na kwotę 576 045 RON, z tytułu opłaty prolongacyjnej/odsetek za zwłokę na kwotę 158 925 RON i z tytułu kary za zwłokę na kwotę 86 407 RON.
9. Organy podatkowe stwierdziły, że spółka World Comm błędnie zaksięgowała korektę prawa do odliczenia z tytułu całkowitego uzyskanego rabatu [(zarówno) w związku z dokonaniem nabyć wewnątrzspółnotowych, jak i nabyć na terytorium państwa] poprzez ujęcie w jednej pozycji księgowej: VAT podlegający odliczeniu = VAT naliczony.
10. Owe organy uznały, że spółka World Comm powinna była dokonać rozróżnienia między dostawami krajowymi a dostawami wewnątrzspółnotowymi i w konsekwencji nie uznały one jej prawa do odliczenia VAT. Organy podatkowe stwierdziły, że wnosząca apelację błędnie obniżyła VAT naliczony o kwotę 576 045 RON poprzez ujęcie go ze znakiem „minus” zamiast zaksięgować zmniejszenie zobowiązania względem dostawcy.
11. Decyzją nr 342/30.10.2014, wydaną przez drugą stronę postępowania, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (zwaną dalej „ANAF”), odwołanie wnoszącej apelację World Comm od decyzji w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego zostało oddalone jako bezzasadne.
12. Skargą wniesioną do Tribunalul București – Secția de contencios administrativ și fiscal w dniu 9 marca 2015 r. wnosząca apelację, World Comm, wniosła o stwierdzenie nieważności decyzji nr 342/30.10.2014 i decyzji nr F-AG 815/30.05.2014 w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego przeciwko pozwanym Agenția Națională de Administrare Fiscală i Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești.

13. W wyroku w sprawie cywilnej 6360/05.10.2015 wydanym przez Tribunalul București – Secția a II-a Contencios administrativ și fiscals skarga spółki World Comm została oddalona jako bezzasadna.

Zasadniczo sąd pierwszej instancji orzekł, że organy kontroli skarbowej prawidłowo oceniły, iż wnosząca apelację powinna była zaksięgować VAT związany z otrzymanym rabatem pod pozycją 4426=4427 ze znakiem „minus” dla nabyć wewnątrzspółnotowych, natomiast w przypadku nabyć krajowych powinna była zaksięgować VAT związany z otrzymanym rabatem pod pozycją 4426=401 ze znakiem „minus”. W związku z tym uznano, że w przypadku kwoty 73 751 339 RON dotyczącej nabyć krajowych faktury związane z rabatami, wystawione przez spółkę Nokia przy użyciu jej fińskiego numeru identyfikacyjnego VAT, nie mogą stanowić dokumentów uzasadniających korektę podstawy opodatkowania w odniesieniu do nabyć krajowych.

14. World Comm wniosła niniejszą apelację od wspomnianego wyroku, twierdząc, że odmówiono jej prawa do odliczenia VAT w sposób niezgodny z prawem. [OR. 3]
15. Wnosząca apelację twierdzi, że korekta i związane z nią prawo do odliczenia VAT były uwarunkowane fakturami wystawionymi przez dostawcę. Nokia uwzględniła umowę zawartą między stronami, w związku z czym nie uznała za konieczne zastosowania metody przyznawania rabatów w zależności od wewnątrzspółnotowego lub krajowego pochodzenia dostarczanych produktów.
16. Wnosząca apelację zasadniczo stwierdziła, że stosowany jest wobec niej nadmierny formalizm oraz że budżet państwa nie poniósł uszczerbku w wyniku metody, według której strony umowy prowadzą swoją rachunkowość. Stwierdzono natomiast, że zastosowanie prawa zgodnie z metodą określoną przez organ podatkowy wyrządziłoby nieodwracalną szkodę w sytuacji podatkowej wnoszącej apelację pod względem zasady neutralności VAT, gdyż w czasie przeprowadzania kontroli podatkowej Nokia zaprzestała wykonywania działalności w Rumunii, biorąc pod uwagę, że z informacji opublikowanych na stronie internetowej Ministerul Finanțelor Publice (ministerstwa finansów publicznych) wynikało, iż wykreślenie Nokii z rejestru miało miejsce w dniu 1 listopada 2014 r., w związku z czym nie było już możliwości odrębnego fakturowania przez spółkę Nokia rabatów z tytułu dostaw krajowych.

## II. Przepisy prawa mające zastosowanie do niniejszej sprawy

### II.1. Prawo Unii

17. Artykuł 73 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112” (Dz.U. L 347 z 11.12.2006, s. 1–118) stanowi, że „[w] odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub

którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

18. Artykuł 79 wspomnianej dyrektywy stanowi, że podstawa opodatkowania nie obejmuje następujących elementów: a) obniżek cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty; b) opustów i obniżek cen udzielonych nabywcy lub usługobiorcy i uwzględnionych w momencie transakcji; c) kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, a zaksięgowanych przez podatnika na koncie przejściowym.
19. Artykuł 90 dyrektywy 2006/112 stanowi, że „[w] przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie”.
20. Artykuł 83 dyrektywy 2006/112 stanowi, co następuje: „W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów podstawa opodatkowania obejmuje takie same elementy jak elementy uwzględniane, zgodnie z rozdziałem 1, w celu ustalenia podstawy opodatkowania dla dostawy takich samych towarów na terytorium zainteresowanego państwa członkowskiego [...]”.
21. Artykuł 273 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

## ***II.2. Prawo krajowe***

### ***II.2.1. Codul fiscal (kodeks podatkowy)***

22. Rumuńskim uregulowaniem, które ma zastosowanie w niniejszej sprawie jest Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawa nr 571/2003 wprowadzająca kodeks podatkowy, zwana dalej „kodeksem podatkowym”) z dnia [22 grudnia 2003 r.] (M. Of. (Dziennik Urzędowy) nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r.), która

stanowi transpozycję przepisów dyrektywy 2006/112 dotyczącej podatku od wartości dodanej.

23. Zgodnie z przepisami art. 137 ust. 1 lit. a) kodeksu podatkowego: „podstawa opodatkowania VAT obejmuje [...] wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą **[OR. 4]** dostawca lub usługodawca otrzyma od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.
24. Następnie art. 138 lit. c) kodeksu podatkowego stanowi, że: „podstawę opodatkowania obniża się [...], w przypadku gdy rabaty, zniżki, zwroty i inne obniżki cen, o których mowa w art. 137 ust. 3 lit. a), są przyznawane po wykonaniu dostawy towarów lub świadczeniu usług”.
25. Zgodnie z art. 138<sup>1</sup> ust. 1, zatytułowanym „Podstawa opodatkowania wewnątrzspółnotowych nabyć”, obowiązującym w dniu wykonania transakcji:

„(1) W przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia towarów podstawa opodatkowania jest ustalana w oparciu o takie same elementy jak elementy stosowane zgodnie z art. 137 w celu ustalenia podstawy opodatkowania dla dostawy takich samych towarów na terytorium kraju. W przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, zgodnie z art. 130<sup>1</sup> ust. 2 lit. a), podstawę opodatkowania ustala się zgodnie z przepisami art. 137 ust. 1 lit. c) i art. 137 ust. 2”.

26. Przepisy kodeksu podatkowego, w brzmieniu obowiązującym w chwili dokonania transakcji, lecz także w chwili wydania spornych decyzji administracyjnych dotyczących spraw podatkowych, w których określono warunki, na jakich podatnik musi wystawić fakturę z odwrotnym obciążeniem, nie regulowały również przypadku rozpatrywanego w niniejszej sprawie w odniesieniu do korekty podstawy opodatkowania.

Możliwość wystawienia faktury z odwrotnym obciążeniem przez podmiot, któremu przyznano rabat, w celu korekty podstawy opodatkowania i podatku do odliczenia, w przypadku gdy dostawca nie wystawia faktury korygującej (zniżki), została wprowadzona wraz z wejściem w życie nowego kodeksu podatkowego – Legea nr. 227/2015, opublikowanego w M. Of. nr 688 z dnia 10 września 2015 r. W uzasadnieniu opublikowanym wraz z nowym projektem kodeksu podatkowego, w lit. G pkt 12, w następujący sposób wyjaśniono konieczność wprowadzenia tej zmiany: „W sytuacji, która powoduje powstanie korekty podstawy opodatkowania dla VAT, a także rozwiązanie umowy, obniżkę ceny, odmowę przyjęcia, zwrot itp., jeśli dostawca nie wystawia faktury, obowiązujące przepisy nie przewidują obowiązku wystawienia faktury z odwrotnym obciążeniem przez podmiot, któremu przyznano rabat, w celu korekty odliczonego podatku”.

### **II. 2.3 Przepisy wykonawcze do kodeksu podatkowego – H.G. nr 44/2004**

27. W uzasadnieniu wyżej wymienionego art. 137 ust. 3 lit. a), pkt 19 ust. 1 Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (przepisów wykonawczych do kodeksu podatkowego), przyjętych na podstawie H.G. [Hotărârea Guvernului (dekretu rządowego)] nr 44/2004, opublikowanego w M. Of. nr 112 z dnia 6 lutego 2004 r., wraz z późniejszymi zmianami, który wszedł w życie w grudniu 2008 r., [stanowi, co następuje]:

„Zgodnie z art. 137 ust. 3 lit. a) kodeksu podatkowego rabaty, zniżki, zwroty, opusty i inne obniżki cen nie są uwzględniane w podstawie opodatkowania podatkiem, jeżeli zostały przyznane przez dostawcę/usługodawcę bezpośrednio na rzecz klienta w chwili dokonania dostawy/świadczenia i w rzeczywistości nie stanowią zapłaty za usługę lub za dostawę. W tym celu na wystawionej fakturze należy wskazać wartość dostarczonych towarów lub świadczonej usługi po odliczeniu podatku, a w innym wierszu należy określić kwotę, o jaką została zmniejszona podstawa opodatkowania i która jest odejmowana. Podatek od wartości dodanej stosuje się do powstałej różnicy”.

28. Punkt 20 ust. 1 i 2 H.G. nr 44/2004 stanowi:

„(1) W przypadkach przewidzianych w art. 138 kodeksu podatkowego dostawcy towarów lub usługodawcy korygują podstawę opodatkowania podatkiem po wykonaniu dostawy/świadczenia lub po wystawieniu faktury za dostawę/świadczenie, nawet jeśli dostawa/świadczenie nie zostało dokonane, lecz zdarzenia przewidziane w art. 138 Codul fiscal mają miejsce po wystawieniu faktury i ujęciu podatku w księgach rachunkowych podatnika. W tym celu dostawcy/usługodawcy muszą wystawić faktury, których wartości są poprzedzone znakiem „minus”, gdy podstawa opodatkowania podlega obniżeniu, lub, w stosownych przypadkach, bez znaku „minus”, jeżeli podstawa opodatkowania podlega podwyższeniu, które to faktury zostaną przekazane także podmiotowi, któremu przyznano rabat. Przepisy niniejszego ustępu stosuje się również do dostaw wewnątrzspółnotowych.

(2) Podmioty, którym przyznano rabat, są zobowiązane do skorygowania pierwotnie wykonanego prawa do odliczenia zgodnie z art. 148 lit. b) i art. 149 ust. 4 lit. e) kodeksu podatkowego tylko w przypadku transakcji **[OR. 5]** przewidzianych w art. 138 lit. a)-c) i e) tego kodeksu. Przepisy niniejszego ustępu stosuje się również do nabyć wewnątrzspółnotowych”.

29. Punkt 21 wyżej wymienionych przepisów wykonawczych stanowi:

„Zgodnie z art. 138<sup>1</sup> kodeksu podatkowego podstawa opodatkowania nabyć wewnątrzspółnotowych jest równa podstawie opodatkowania dostaw wewnątrzspółnotowych dokonanych w innym państwie członkowskim, która to podstawa zawiera elementy określone w art. 137 ust. 2 kodeksu podatkowego i nie zawiera elementów określonych w art. 137 ust. 3 kodeksu podatkowego lub,

w razie potrzeby, jest skorygowana zgodnie z art. 138 kodeksu podatkowego [...]”.

### **III. Powody, dla których sąd przedkłada wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

#### ***III.1. Stanowisko stron w odniesieniu do kwestii prawnej przedkładanej do Trybunału***

30. Wnosząca apelację World Comm zasadniczo twierdzi, że zasada neutralności VAT jest nadrzędną zasadą w tej kwestii zarówno na poziomie krajowym, jak i na poziomie europejskim, która to zasada oznacza, iż podatnik może w całości odliczyć VAT naliczony od towarów i usług nabytych w ramach wykonywania działalności podlegającej opodatkowaniu (zob. podobnie wyrok z dnia 6 marca 2008 r., Nordania Finans i BG Factoring, C-98/07, Zb.Orz. s. 11281, pkt 19).

Na poparcie swojego stanowiska wnosząca apelację powołała się na pkt 23–25 wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydanego w sprawie C-324/11, Toth, a także na orzecznictwo Trybunału w sprawach: C-408/98, Abbey National, pkt 24; C-137/02, Faxworld, pkt 37; C-25/03, HE, pkt 70; C-439/04 i C-440/04, Kittel, pkt 48; C-488/07, Royal Bank of Scotland, pkt 15 oraz wyrok Trybunału z dnia 13 grudnia 2012 r., Forposta (C-465/11, EU:C:2012:801).

31. Strona przeciwna, Agenția Națională de Administrare Fiscală, uznała, że nie jest konieczne kierowanie pytania prejudycjalnego do Trybunału. Wskazała ona, że art. 90 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE został transponowany do prawa krajowego przez art. 138 kodeksu podatkowego. Podobnie strona przeciwna zauważyła, że możliwość obniżenia podstawy opodatkowania poprzez wystawienie faktury z odwrotnym obciążeniem była uregulowana w ustawodawstwie krajowym (w art. 155<sup>1</sup> Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal) oraz w art. 222 dyrektywy 2006/112/WE.

#### ***III.2. W przedmiocie pytania pierwszego***

32. Po pierwsze, należy zauważyć, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym do Trybunału został sformułowany przez wnoszącą apelację World Comm. Curtea de Apel (sąd apelacyjny) przeformułował dwa pierwsze pytania zadane przez wnoszącą apelację, aby odpowiadały one potrzebie dokonania wykładni prawa Unii mającego zastosowanie w niniejszej sprawie.
33. Curtea de Apel wziął również pod uwagę utrwalone orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym jedynie do sądu krajowego, przed którym zawisł spór i na którym spoczywa odpowiedzialność za wydanie orzeczenia, należy – przy uwzględnieniu okoliczności konkretnej sprawy – zarówno ocena, czy do wydania wyroku jest mu niezbędne uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i ocena



znaczenia pytań, które zadaje Trybunałowi (wyrok Eon Asset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 76).

34. Curtea de apel wskazuje, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu nabycia przez nich towarów i usług stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego w prawie Unii (zob. w szczególności wyroki: z dnia 25 października 2001 r., Komisja/Włochy, C-78/00, Rec. s. I-8195, pkt 28; **[OR. 6]** z dnia 10 lipca 2008 r., Sosnowska, C-25/07, Zb.Orz. s. I-5129, pkt 14; z dnia 28 lipca 2012 r., Komisja/Włochy, C-274/10, Zb.Orz. s. I-7289, pkt 42).
35. W niniejszym sporze Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie) rozpatruje kwestię, czy spółka, którą uznano za spełniającą wymogi materialne odliczenia VAT, zgodnie z przepisami dyrektywy 2006/112, lecz za niespełniającą wymogów formalnych dotyczących ujęcia w księgach rachunkowych oraz w deklaracjach VAT, może zostać pozbawiona prawa do korekty prawa do odliczenia w wyniku premii przyznanych przez dostawcę, ponieważ ustawodawstwo krajowe lub praktyka administracyjna związana z jego stosowaniem częściowo zakazywały odliczenia VAT, w przypadku gdy dostawca wystawił zbiorczą fakturę za towary krajowe, jak i za towary wewnątrzspółnotowe dostarczone przez ten sam podmiot gospodarczy.
36. Artykuł 90 dyrektywy 2006/112 stanowi, że podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana „na warunkach określonych przez państwa członkowskie”, więc przy interpretacji tego wyrażenia, w związku z zasadą neutralności VAT, nasuwa się pytanie o zgodność z powyższym artykułem przepisów krajowych (lub praktyki administracyjnej opartej na niejasnych przepisach), które utrudniają lub wręcz uniemożliwiają odliczenie VAT, w przypadku gdy faktura podatkowa wystawiona przez dostawcę wewnątrzspółnotowego (jako przedstawiciela grupy przedsiębiorstw, na przykład w niniejszej sprawie, „NOKIA Corporation”) zawiera całkowity rabat przyznany zarówno na produkty wewnątrzspółnotowe, jak i na produkty krajowe dostarczone na podstawie tej samej umowy ramowej, lecz ujęte jako nabycia z państwa członkowskiego odniesienia (przez członka grupy, przy użyciu innego numeru identyfikacyjnego VAT niż numer widniejący na fakturze dotyczącej rabatu, w tym przypadku „NOKIA România”).
- Zgodnie z wymogiem nałożonym przez władze krajowe podmiot, któremu przyznano rabat, musiał przedstawić oddzielne faktury podatkowe w zależności od pochodzenia krajowego lub wewnątrzspółnotowego nabytych produktów, przy czym w przypadku transakcji ujętych jako nabycia z Rumunii niedopuszczalna była zbiorcza faktura rabatowa wystawiona z numerem identyfikacyjnym VAT związanym z dostawami wewnątrzspółnotowymi, chociaż wszystkie te nabycia dotyczyły tej samej umowy ramowej.
37. [...] [treść pytania pierwszego zawarta w sentencji].

### III.3. W przedmiocie pytania drugiego

38. Tutejszy sąd wskazał również, że w dniu, w którym została wydana ostateczna decyzja w przedmiocie odwołania podatnika w ramach systemu administracyjnych środków odwoławczych w prawie krajowym, dostawca NOKIA zaprzestał wykonywania działalności w Rumunii (poprzez wykreślenie z rejestru jako podatnika w Rumunii z numerem identyfikacyjnym VAT RO23277168), w związku z czym nasuwa się pytanie, czy w konkretnych okolicznościach niniejszej sprawy można odmówić podmiotowi, któremu przyznano premię, prawa do odliczenia, biorąc pod uwagę, że dostawca nie może już obniżyć podstawy opodatkowania nabyć, a zatem nie może wystąpić do państwa o zwrot różnicy VAT naliczonego w nadmiarze.
39. W tych okolicznościach powstaje pytanie, czy zasada proporcjonalności stoi na przeszkodzie możliwości odmówienia podmiotowi, któremu przyznano rabat, prawa do odliczenia VAT proporcjonalnie do wartości rabatu udzielonego przez dostawcę, w przypadku gdy dostawca zaprzestał wykonywania działalności gospodarczej w Rumunii (poprzez wykreślenie z rejestru jako podatnika z numerem identyfikacyjnym VAT – RO23277168) i nie może już **[OR. 7]** obniżyć podstawy opodatkowania dostawy w celu zwrotu różnicy VAT naliczonego w nadmiarze.
40. W tym względzie, w odniesieniu do konieczności wystąpienia z niniejszym wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, strona przeciwna, ANAF, wskazała, że wnosząca apelację miała możliwość wystawienia faktury z odwrotnym obciążeniem zgodnie z art. 155<sup>1</sup> kodeksu podatkowego, ale możliwość ta została wyraźnie wprowadzona w przepisach krajowych równocześnie z wejściem w życie nowego kodeksu podatkowego – Legea nr 227/2015, opublikowanej w M. Of. nr 688 z dnia 10 września 2015 r. (zob. pkt 26 niniejszego odesłania).

Powstaje pytanie, czy art. 90 dyrektywy 2006/112, który pozostawia państwom członkowskim swobodę określenia konkretnych wymogów, zgodnie z którymi obniża się podstawę opodatkowania, nakłada na te państwa obowiązek przyjęcia *jasnych i przewidywalnych przepisów* pod względem wymogów formalnych i materialnych, w braku których nie można zasadnie odmówić uznania prawa starannego i ostrożnego podatnika, jakim domniemywa się, że jest wnosząca apelację World Comm, ze względu na to, iż przysługiwał jej środek określony w przepisie prawa mającym zastosowanie w drodze analogii lub w drodze wykładni rozszerzającej (nieopartej na praktyce administracyjnej lub na utrwalonym orzecznictwie sądów) w celu uzyskania pożądanego rezultatu (w tym przypadku procedura odwrotnego obciążenia przed przyjęciem nowego kodeksu podatkowego).

41. [...] [treść pytania drugiego zawarta w sentencji]

#### IV. Wnioski. Środki proceduralne

42. Curtea uważa, że decyzja w przedmiocie stwierdzenia nieważności decyzji administracyjnych dotyczących podatków, na podstawie których odmówiono wnoszącej apelację prawa do odliczenia VAT, zależy od wykładni, jakiej Trybunał dokona w odniesieniu do wyżej wymienionych kwestii prawnych.
43. W kwestii potrzeby zwrócenia się do Trybunału, poza warunkiem dotyczącym znaczenia pytania prejudycjalnego dla wyjaśnienia kwestii prawnych niezbędnych do rozstrzygnięcia sprawy, Curtea podkreśla, po pierwsze, że przepis prawa Unii, którego dotyczy pytanie prejudycjalne, nie był jeszcze przedmiotem wykładni, dlatego też tutejszy sąd nie jest zwolniony z obowiązku dokonania odesłania [zob. podobnie wyrok z dnia 27 marca 1963 r., (Da Costa, 28–30/62, Rec.), s. 63].
44. Po drugie, Curtea uważa, że prawidłowe stosowanie prawa Unii w niniejszej sprawie nie jest na tyle oczywiste, żeby nie budzić żadnych racjonalnych wątpliwości, i w konsekwencji, żeby pozwolić Curtea na nieskierowanie do Trybunału pytania o wykładnię prawa Unii, które zostało podniesione przed tutejszym sądem (wyrok *Intermodal Transports*, C-495/03, EU:C:2005:552, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo), oraz na rozstrzygnięcie tego pytania na własną odpowiedzialność (wyrok *Cilfit i in.*, 283/81, EU:C:1982:335, pkt 16). Wobec powyższego, w rozpoznawanej sprawie nie znajduje zastosowania zasada *acte clair*.
45. Po trzeciej, wyrok, który zostanie wydany w niniejszej sprawie, będzie wyrokiem ostatecznym w ramach systemu krajowych środków odwoławczych, dlatego zgodnie z art. 267 akapit trzeci Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, na warunkach określonych powyżej, Curtea jest zobowiązana skierować do Trybunału wniosek o dokonanie wykładni istotnych w sprawie przepisów prawa Unii.
46. [...] [postępowanie, zawieszenie postępowania] **[OR. 8]**

#### Z POWYŻSZYCH WZGLĘDÓW,

#### W IMIENIU PRAWA,

#### SĄD POSTANAWIA:

Częściowo uwzględnić wniosek o wystąpienie z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytania prejudycjalne celem wydania przez Trybunał orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

- 1. Czy art. 90 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zasada**

neutralności VAT stoją na przeszkodzie przepisom krajowym (lub praktyce administracyjnej opartej na niejasnych przepisach), które odmawiają spółce prawa do odliczenia VAT proporcjonalnie do wartości rabatu zastosowanego do krajowych dostaw towarów na tej podstawie, że faktura podatkowa wystawiona przez dostawcę wewnątrzspółnotowego (jako przedstawiciela grupy przedsiębiorstw) ujmuje całkowity rabat przyznany zarówno na produkty wewnątrzspółnotowe, jak i na produkty krajowe dostarczone na podstawie tej samej umowy ramowej, ale ujęte jako nabycia pochodzące z państwa członkowskiego odniesienia (od członka grupy z innym numerem identyfikacyjnym VAT niż numer widniejący na fakturze dotyczącej rabatu)?

2. Na wypadek udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze, czy zasada proporcjonalności stoi na przeszkodzie temu, by podmiotowi, któremu przyznano rabat, odmówić prawa do odliczenia podatku VAT proporcjonalnie do wartości rabatu przyznanego zbiorczo przez dostawcę wewnątrzspółnotowego, w przypadku gdy lokalny dostawca (członek tej samej grupy) zaprzestał wykonywania działalności gospodarczej i nie może już obniżyć podstawy opodatkowania dostaw poprzez wystawienie faktury z własnym numerem identyfikacyjnym VAT w celu zwrotu różnicy VAT naliczonego w nadmiarze?

[...]