

Sprawa C-80/20

Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości

Data wpływu:

12 lutego 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Tribunalul București (Rumunia)

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

19 grudnia 2019 r.

Strona skarżąca:

Wilo Salmson France SAS

Druga strona postępowania:

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți

Przedmiot postępowania głównego

Skarga administracyjna, w której Wilo Salmson France SAS wnosi do Tribunalul București (sądu okręgowego w Bukareszcie) o stwierdzenie nieważności decyzji, na podstawie których druga strona postępowania oddaliła wniosek o zwrot podatku od wartości dodanej (VAT) od nabyć dokonanych w 2012 r., w związku z którymi dostawca wystawił faktury w 2015 r.

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Na podstawie art. 267 TFUE tutejszy sąd wnosi o dokonanie wykładni art. 167 i 178 dyrektywy 2006/112/WE oraz art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze dyrektywy 2008/9/WE.

Pytania prejudycjalne

1. Co się tyczy wykładni **art. 167 w związku z art. 178 dyrektywy 2006/112/WE**: czy istnieje rozróżnienie między momentem powstania prawa do odliczenia a momentem skorzystania z tego prawa w odniesieniu do sposobu działania systemu VAT?

W tym celu konieczne jest wyjaśnienie, czy z prawa do odliczenia VAT można skorzystać w przypadku braku (ważnej) faktury podatkowej wystawionej w związku z dokonanymi nabyciami towarów.

2. Co się tyczy **wykładni tych samych przepisów w związku z art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze dyrektywy 2008/9/WE**: jaki jest proceduralny punkt odniesienia dla oceny prawidłowości skorzystania z prawa do zwrotu VAT?

W tym celu konieczne jest wyjaśnienie, czy można złożyć wniosek o zwrot VAT, który stał się wymagalny przed „okresem zwrotu”, lecz którego zafakturowanie miało miejsce w okresie zwrotu.

3. Co się tyczy **wykładni tych samych przepisów art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze dyrektywy 2008/9/WE w związku z art. 167 i art. 178 dyrektywy 2006/112/WE**: jakie są skutki anulowania i wystawienia nowych faktur z tytułu nabycia towarów przed „okresem zwrotu” dla skorzystania z prawa do zwrotu VAT odnoszącego się do takich nabyć?

W tym celu konieczne jest wyjaśnienie, czy w przypadku anulowania przez dostawcę pierwotnych faktur wystawionych w związku z nabyciem towarów i wystawienia nowych faktur w późniejszym terminie skorzystanie przez beneficjenta z prawa do złożenia wniosku o zwrot VAT odnoszącego się do nabyć musi odnosić się do daty nowych faktur. Chodzi tu o sytuację, w której anulowanie pierwotnych faktur i wystawienie nowych faktur nie podlega kontroli odbiorcy, lecz wyłącznie uznaniu dostawcy.

4. Czy ustawodawstwo krajowe może uzależniać zwrot VAT przyznany zgodnie z dyrektywą [2008/9/WE] od przesłanki wymagalności, w sytuacji gdy prawidłowa faktura została wystawiona w okresie objętym wnioskiem?

Przywołane przepisy prawa Unii

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, art. 62, art. 167, art. 168 lit. a), art. 169 lit. a) i art. 178 lit. a)

Dyrektywa Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim

zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim, art. 2 pkt 1 i 3, art. 6 akapit pierwszy, art. 7 i art. 14 ust. 1 lit. a)

Opinia rzecznika generalnego w sprawie Volkswagen (C-533/16, pkt 57-59)

Opinia rzecznika generalnego w sprawie Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, pkt 56)

Przywołane przepisy prawa krajowego

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawa nr 571/2003 o kodeksie podatkowym), art. 145, który reguluje prawo podatników do odliczenia VAT odnoszącego się do nabyć, art. 146, który stanowi, że w celu skorzystania z tego prawa podatnik musi posiadać fakturę, oraz art. 147² ust. 1 lit. a), który stanowi, że podatnik niemający siedziby w Rumunii, ale mający siedzibę w innym państwie członkowskim, który nie jest zidentyfikowany do celów VAT i który nie jest zobowiązany do takiej identyfikacji w Rumunii, może skorzystać ze zwrotu VAT zapłaconego w związku z przywozem i nabyciem towarów/usług, dokonany w Rumunii.

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (dekret rządowy nr 44/2004 ustanawiający przepisy wykonawcze do kodeksu podatkowego), który stanowi w pkt 49 ust. 15, że wniosek o zwrot dotyczy „nabyć towarów lub usług zafakturowanych w okresie zwrotu, zapłaconych do dnia złożenia wniosku o zwrot. Faktury, które nie zostały zapłacone do dnia złożenia wniosku o zwrot, są uwzględniane we wnioskach o zwrot odnoszących się do okresów, w których zostały one zapłacone”, a w ust. 16 stanowi: „[p]oza transakcjami, o których mowa w ust. 15, wniosek o zwrot może również odnosić się do faktur lub dokumentów importowych niebędących przedmiotem wcześniejszych wniosków o zwrot i dotyczących transakcji dokonanych w ciągu danego roku kalendarzowego”.

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego

- 1 Pompas Salmson SAS, spółka, której siedziba działalności gospodarczej znajduje się we Francji, zawarła z ZES Zollner Electronic SRL, spółką mającą siedzibę w Rumunii i zidentyfikowaną tam do celów VAT, umowę, której przedmiotem było nabycie urządzeń produkcyjnych dostarczonych z Rumunii do Rumunii, które zostały udostępnione dostawcy w ramach umowy użyczenia urządzeń w celu ich wykorzystania w procesie produkcji towarów dostarczonych następnie spółce Pompas Salmson.
- 2 Towary wyprodukowane przez spółkę Zollner Electronic przy użyciu wspomnianych urządzeń zostały dostarczone z Rumunii do Francji, do siedziby spółki Pompas Salmson, która wykorzystywała je do własnej działalności podlegającej opodatkowaniu.

- 3 W związku z nabyciami urządzeń produkcyjnych dokonanych przez spółkę Pompas Salmson dostawca Zollner Electronic wystawił faktury w 2012 r.
- 4 Pompas Salmson, spółka niemająca siedziby w Rumunii i niezidentyfikowana tam do celów VAT, złożyła wniosek o zwrot VAT zapłaconego w Rumunii zgodnie z dyrektywą 2008/9/WE i art. 147² ust. 1 lit. a) ustawy nr 571/2003, która ustanawia kodeks podatkowy, w związku z pkt 49 dekretu rządowego nr 44/2004.
- 5 Decyzją z dnia 14 stycznia 2014 r. rumuńskie organy podatkowe oddaliły wniosek o zwrot za okres od 1 stycznia 2012 r. do 31 grudnia 2012 r. na kwotę 449 538,38 RON ze względów związanych z dokumentacją, która towarzyszyła wnioskowi, oraz z niezgodnością załączonych faktur.
- 6 Po tym, jak dostawca Zollner Electronic został powiadomiony o rzeczonyj decyzji, wyśięgował on pierwotnie wystawione faktury (w 2012 r.) i dopiero w 2015 r. wystawił nowe faktury odnoszące się do nabyć.
- 7 W 2014 r. Pompas Salmson SAS została przejęta przez spółkę Wilo France SAS, zaś w wyniku tego połączenia powstała spółka skarżąca, która wstąpiła we wszystkie prawa i obowiązki spółki Pompas Salmson.
- 8 W listopadzie 2015 r. skarżąca złożyła wniosek o zwrot VAT zapłaconego w Rumunii na podstawie nowych faktur wystawionych przez spółkę Zollner Electronic w okresie od 1 sierpnia 2015 r. do 31 października 2015 r.
- 9 Organy podatkowe oddaliły wniosek o zwrot VAT jako bezzasadny, stwierdzając, że skarżąca nie przestrzegała przepisów pkt 49 ust. 16 dekretu rządowego nr 44/2004 oraz że złożyła ona już wniosek o zwrot w odniesieniu do faktur z pozycji 1–6 listy transakcji.
- 10 W dniu 13 czerwca 2016 r. skarżąca wniosła sprzeciw od decyzji w sprawie zwrotu, który DRFP București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (DRFP w Bukareszcie – administracja podatkowa dla podatników niebędących rezydentami) oddaliła jako bezzasadny, stwierdzając, że VAT, którego dotyczy wniosek o zwrot, był już wcześniej przedmiotem innego wniosku o zwrot oraz że transakcje, w odniesieniu do których wnioskuje się o zwrot VAT, dotyczą 2012 r., a nie 2015 r.
- 11 Skarżąca wniosła skargę administracyjną na powyższe decyzje organów podatkowych do Tribunalul București.

Zasadnicze argumenty stron postępowania głównego

- 12 Skarżąca uważa, że spełnienie materialnych przesłanek prawa do odliczenia wymaga przeprowadzenia analizy momentu powstania tego prawa oraz jego zakresu, które to prawo powstaje w chwili, gdy podatek staje się wymagalny, a ściślej mówiąc, w jej przypadku, w chwili dostarczenia nabytych towarów.

- 13 Jednakże z formalnego punktu widzenia, aby skorzystać z tego prawa, skarżąca ma obowiązek posiadania faktury spełniającej warunki określone w ustawie.
- 14 Ponadto terminu do skorzystania z prawa do odliczenia nie można określić wyłącznie w zależności od chwili dostarczenia nabytych towarów, ponieważ takie dostarczenie stanowi jedynie spełnienie materialnej przesłanki dochodzenia prawa i nie wiąże się ze spełnieniem przesłanki formalnej, to znaczy posiadania ważnej faktury.
- 15 Skarżąca twierdzi, że w przepisach mających zastosowanie w tej dziedzinie jest uwzględniona zwykła sytuacja, w której dostawa towarów i ważne zafakturowanie odbywają się jednocześnie. Biorąc zatem pod uwagę równoczesność tych chwil, logiczne jest, że wymagalność VAT i możliwość skorzystania z prawa do jego zwrotu powstają jednocześnie.
- 16 Z proceduralnego punktu widzenia moment, w którym może zostać złożony wniosek o zwrot, zgodnie z dyrektywą 2008/9 jest moment wystawienia faktury, co w niniejszej sprawie miało miejsce w 2015 r. Wymagalność VAT stanowi zasadniczy punkt odniesienia, gdyż konieczne jest, by wymagalność ta (wyłącznie z punktu widzenia skorzystania z prawa do złożenia wniosku o zwrot) nastąpiła przed wystawieniem faktury lub w momencie zafakturowania.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego

- 17 Sąd odsyłający wskazuje, że zasadniczym elementem wniesionej do niego sprawy jest możliwość zwrotu VAT odnoszącego się do nabyć dokonanych w 2012 r., jednak w przypadku których ważne faktury podatkowe z tytułu nabycia zostały wystawione dopiero w 2015 r.
- 18 Sąd odsyłający opisuje rozpatrywany przez siebie stan faktyczny jako nietypowy z punktu widzenia dyrektyw 2006/112 i 2008/9 w sytuacji, w której: **(i)** w przypadku nabyć dokonanych przez skarżącą dostawca wystawił faktury, które zostały następnie anulowane, **(ii)** w odniesieniu do tych samych nabyć ważne faktury zostały wystawione dopiero w 2015 r., **(iii)** skarżąca skorzystała z prawa do zwrotu VAT poprzez złożenie w 2015 r. wniosku o zwrot, który obejmował faktury wystawione w 2015 r., oraz **(iv)** dotychczas skarżąca nie otrzymała zwrotu VAT.
- 19 W związku z tym, biorąc pod uwagę, że dyrektywa 2006/112 nie reguluje wyraźnie terminu do skorzystania z prawa do odliczenia, powstaje pytanie, czy dzień rozpoczęcia biegu tego terminu może zostać określony wyłącznie na podstawie momentu, w którym nastąpiła dostawa towarów, bez uwzględnienia jakichkolwiek innych istotnych okoliczności.
- 20 Chociaż art. 167 dyrektywy 2006/112 stanowi, że prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek staje się wymagalny, art. 178 tej dyrektywy stanowi, że

skorzystanie z tego prawa staje się możliwe dopiero z chwilą, gdy podatnik wchodzi w posiadanie faktury, w której wskazano dostawę towarów.

- 21 Posiadanie ważnej faktury jest zatem istotne dla skorzystania z prawa do odliczenia/zwrotu, jednak wystawienie faktury stanowi uznaniowe uprawnienie dostawcy i nie podlega w żadnej chwili kontroli osoby uprawnionej do odliczenia, która jest odbiorcą dostawy.
- 22 W związku z powyższym w przypadku gdyby Trybunał uznał, że w świetle art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze dyrektywy 2008/9 wnioski o zwrot mogą dotyczyć nabyć towarów lub usług, które zostały zafakturowane w okresie zwrotu, niezależnie od okoliczności, że odnoszący się do owych nabyć VAT stał się, czy też nie stał się wymagalny we wspomnianym okresie lub wcześniej, stanowisko organów podatkowych mogłoby zostać zakwestionowane. Sąd odsyłający uważa, że w tym względzie istotne są także opinie przedstawione w sprawach Volkswagen (C-533/16) i Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17).
- 23 W odniesieniu do pytań 1 i 2 sąd odsyłający wskazuje, że organy podatkowe nie dokonały rozróżnienia między datą wystawienia faktury jako aspektem proceduralnym a datą wymagalności VAT jako elementem o zasadniczym charakterze. Natomiast zamiarem prawodawcy Unii było, aby wspomniane dwa momenty wywoływały odmienne skutki podatkowe.
- 24 W odniesieniu do pytań 3 i 4 sąd odsyłający zauważa, że organy podatkowe uznały, iż faktury wystawione w 2015 r. w związku z nabyciami dokonanymi w 2012 r. nie mogą być przedmiotem wniosku o zwrot za 2015 r., gdyż wcześniej istniały faktury, które zostały wyksięgowane przez dostawcę. Zważywszy jednak, że wyksięgowanie faktur z 2012 r. zostało dokonane jednostronnie przez dostawcę, lecz zgodnie z prawem krajowym wyksięgowanie prowadzi do pozbawienia skutków wystawionych faktur, podobnie jak anulowanie, faktury wystawione w 2015 r. są jedynymi aktami, które mogą stanowić dowód dokonania nabyć oraz mogą uzasadniać wniosek o zwrot.
- 25 W tym kontekście sąd powołuje się na art. 169 i art. 178 dyrektywy 2006/112 oraz na art. 14 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze dyrektywy 2008/9. Ten ostatni przepis stanowi bowiem, że z proceduralnego punktu widzenia wnioski o zwrot opiera się wyłącznie na fakturach wystawionych w okresie zwrotu, a jedyny wymagany warunek jest taki, by wymagalność VAT nastąpiła przed zafakturowaniem lub równocześnie z zafakturowaniem, które jednak nie jest ograniczone do określonego momentu.
- 26 Sąd odsyłający podnosi również kwestię możliwej dyskryminacji w zakresie, w jakim spółkom mającym siedzibę w państwie członkowskim, o którym mowa, zgodnie z prawem krajowym przysługuje pięcioletni termin zawity do złożenia wniosku o zwrot VAT, natomiast spółkom niemającym siedziby w tym państwie przysługuje, na podstawie dyrektywy 2008/9, roczny termin do skorzystania z tego prawa.