

Sprawa C-624/23

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

Data wpływu:

10 października 2023 r.

Sąd odsyłający:

Administratiwen syd Warna (Bułgaria)

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

27 września 2023 r.

Strona skarżąca:

„SEM Remont” EOOD

Strona przeciwna:

Direktor na direkcija „Obzawane i danyczno-osiguritelna praktika”
Warna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za
prichodite

Przedmiot postępowania głównego

Przedmiotem zaskarżenia przed Administratiwen syd Warna (sądem administracyjnym w mieście Warna) jest decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego nr R - 03000322001265-091-001/25.08.2022 r., wydana przez organ skarbowy przy Teritorialna direkcija Warna na Nacionalnata agencija za prichodite (terytorialnej dyrekcji narodowej agencji przychodów skarbowych, Warna), w której stronie skarżącej, spółce „SEM Remont” EOOD, odmówiono prawa do odliczenia za okres podatkowy od dnia 1 grudnia 2021 r. do dnia 31 grudnia 2021 r.

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Odesłanie prejudycjalne na podstawie art. 267 TFUE, dotyczące wykładni art. 63, 167, art. 168 lit. a), art. 176, art. 178 lit. a), art. 218, 219, 220, 203, 226 i 228 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Pytania prejudycjalne

1. Czy zgodnie z art. 63, 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 218, 219, 220, 226 i 228 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej dopuszczalna jest praktyka organu skarbowego w zakresie stosowania przepisów krajowych, a w szczególności art. 71 ust. 1 Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ZDDS”) w związku z art. 25 ust. 1 ZDDS w związku z art. 102 ust. 4, art. 114, 116 i 117 ZDDS w związku z art. 125 ZDDS i art. 126 ZDDS, w ramach której odmówiono usługobiorcy przy świadczeniu usługi opodatkowanej VAT prawa do odliczenia, zarówno w okresie wykonania świadczenia, jak i w okresie jego deklarowania, z tego względu, że faktura wystawiona mu przez usługodawcę nie zawiera VAT, a na późniejszym etapie (w toku kontroli usługodawcy) wystawiono dokument, który nie spełnia wymogów co do treści faktury (wystawiono protokół, a jako usługodawcę i usługobiorcę w protokole wskazano wystawcę protokołu), zaś w jego treści wskazano fakturę wystawioną na rzecz usługobiorcy a podatek VAT został naliczony od wskazanej w niej podstawy opodatkowania, który to VAT został zapłacony, a dopiero następnie usługobiorca zgłosił prawo do odliczenia („prawo do skorzystania z ulgi podatkowej” zgodnie z ZDDS) na podstawie protokołu sporządzonego przez usługodawcę, a także czy taka praktyka czyni praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonanie prawa do odliczenia przez podatnika?

2. Na wypadek udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze, w jakim momencie należy wykonać prawo do odliczenia – w momencie wystawienia faktury bez zawartego w niej VAT czy też w momencie wystawienia protokołu przez usługodawcę?

3. Czy zgodnie z art. 203 w związku z art. 178 lit. a) i art. 176 dyrektywy VAT oraz zasadą neutralności podatkowej dopuszczalne jest uregulowanie takie jak przewidziane w art. 102 ust. 4 ZDDS i praktyka krajowej administracji skarbowej, zgodnie z którymi usługodawca w ramach świadczeń usług podlegających opodatkowaniu VAT – w sytuacji gdy nie złożył wniosku o rejestrację na podstawie ZDDS w ustawowym terminie od dnia wystąpienia obowiązku obowiązkowej rejestracji na podstawie ZDDS – jest wyłącznie zobowiązany do zapłaty VAT od świadczeń usług dokonanych przez niego w okresie od dnia, w którym powstał jego obowiązek rejestracji, do dnia, w którym został on

zarejestrowany przez organ skarbowy, a także nie przewidziano możliwości, by usługodawca, na którego nałożono zobowiązanie z tytułu VAT w trybie art. 102 ust. 4 ZDDS, wystawił faktury korygujące (lub inny dokument) usługobiorcom w ramach świadczeń usług, tak aby ci ostatni mogli wykonać prawo do odliczenia VAT?

Przepisy i orzecznictwo Unii Europejskiej

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej: art. 63, 167, art. 168 lit. a), art. 176, art. 178 lit. a), art. 218, 219, 220, 203, 226 i 228 (zwana dalej „dyrektywą VAT”);

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében kft i Dávid, C-80/11 i C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373;

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 6 lutego 2014 r., SC Fatorie SRL, C-424/12, ECLI:EU:C:2014:50;

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 15 września 2016 r., Senatex GmbH, C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691;

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, C-516/14, ECLI:EU:C:2016:690;

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens SA, C-8/17, ECLI:EU:C:2018:249;

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 8 grudnia 2022 r., P GmbH, C-378/21, ECLI:EU:C:2022:968;

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 15 września 2022 r., HA.EN., C-227/21, ECLI:EU:C:2022:687;

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, ECLI:EU:C:2015:454.

Przepisy prawa krajowego

Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ZDDS): art. 25 ust. 1, art. 71 ust. 1, art. 102 ust. 4, art. 114, 116, 117, 125 i 126.

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania

- 1 Przedmiotem badania w postępowaniu przed Administratiwen syd Warna jest decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego nr R -

03000322001265-091-001/25.08.2022 r. wydana przez organ skarbowy przy Teritorialna direkcija Warna na Nacionalnata agencija za prichodite.

- 2 Przy wydaniu tej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego organ skarbowy dokonał ustaleń dotyczących naruszeń popełnionych przez spółkę „SEM Remont” EOOD przy stosowaniu przepisów ZDDS i na podstawie tych ustaleń odmówiono kontrolowanemu podmiotowi prawa do odliczenia VAT w wysokości 752 303,05 BGN.
- 3 Spółka „SEM Remont” jest podatnikiem w rozumieniu art. 3 ZDDS.
- 4 „Gidrostroy-Rusia” OOD jest spółką zarejestrowaną w Federacji Rosyjskiej, przy czym jest również zarejestrowana na podstawie ZDDS i prowadzi działalność polegającą na dostarczaniu statków z załogą techniczną do wykonywania prac pogłębiarskich w ramach projektów inżynierii wodnej.
- 5 „SEM Remont” EOOD i „Gidrostroy-Rusia” OOD nie są podmiotami powiązаныmi.
- 6 W dniu 4 sierpnia 2020 r. Hidrostroy-Rusia OOD zawarła z SEM Remont EOOD umowę o wykonanie prac pogłębiarskich na obszarze wodnym portu w Warnie, Kanał 1 i Kanał 2. Zgodnie z tą umową Hidrostroy-Rusia OOD jest usługodawcą, a SEM Remont EOOD jest usługobiorcą.
- 7 Hidrostroy-Rusia OOD wystawiła na rzecz SEM Remont EOOD faktury nr 1010/31.10.2020 r. i nr 1017/15.11.2020 r. dotyczące prac wykonanych w ramach umowy. Obie faktury nie zawierają podatku VAT naliczonego od wartości usługi.
- 8 Przed datami wykonania świadczeń i wystawienia faktur dla SEM Remont EOOD spółka Hidrostroy-Rusia OOD osiągnęła już obrót wymagający obowiązkowej rejestracji na podstawie ZDDS, lecz w momencie wystawienia faktur dla SEM Remont EOOD nie dopełniła ciężącego na niej obowiązku rejestracji na podstawie ZDDS.
- 9 Spółka SEM Remont EOOD przedstawiła akty dotyczące zakończenia i odbioru prac pogłębiarskich/prac związanych z drążeniem ziemnym.
- 10 Pismem z dnia 12 lipca 2021 r. w toku przeprowadzanej wobec niej kontroli podatkowej spółka Hidrostroy-Rusia OOD wystawiła protokół nr 1/29.06.2021 r. na podstawie art. 117 ust. 1 ZDDS, w którym jako podmiot będący usługodawcą i usługobiorcą została wymieniona Hidrostroy-Rusia OOD, to jest ten sam podmiot, i w którym opisano faktury nr 1010/31.10.2020 r. i nr 1017/15.11.2020 r. wraz ze wskazaniem, odpowiednio, podstaw opodatkowania i VAT naliczonego w odniesieniu do tych faktur.
- 11 Na podstawie tego protokołu spółka SEM Remont EOOD włączyła do swojej deklaracji VAT i swojego dziennika zakupów świadczenia usług wskazane w tych

fakturach – jako faktury z prawem do odliczenia w odniesieniu do okresu podatkowego od dnia 1 grudnia 2021 r. do dnia 31 grudnia 2021 r.

- 12 Organy skarbowe ustaliły, że spółka EIS-Stroitelna kompania AD jest akredytowanym przedstawicielem spółki Hidrostroy-Rusia OOD oraz że spółki EIS-Stroitelna kompania AD i SEM Remont EOOD zawarły umowę pożyczki z dnia 13 lipca 2021 r. na kwotę 752 303,05 BGN, to jest kwotę, w odniesieniu do której odmówiono prawa do odliczenia w spornej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.
- 13 Pismem z dnia 13.7.2021 r. EIS-Stroitelna kompania AD poinformowała SEM Remont EOOD, że wskazana kwota zostanie wykorzystana do zapłaty należnego podatku VAT, naliczonego na podstawie protokołu nr 1/29.06.2021 r. w odniesieniu do 2 faktur wystawionych dla SEM Remont EOOD.

Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym

Stanowisko spółki SEM Remont EOOD

- 14 Spółka kwestionuje decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego i twierdzi, że uzyskała prawo do odliczenia poprzez zadeklarowanie protokołu nr 1 wystawionego przez jej usługodawcę, na następujących podstawach: 1.) usługodawca jest podmiotem zarejestrowanym dla celów ZDDS; 2.) podatek został naliczony protokołem nr 1/29.06.2021 r.; 3.) usługobiorca, spółka „SEM Remont” EOOD, jest podmiotem zarejestrowanym zgodnie z ZDDS; 4.) świadczenia usług podlegają opodatkowaniu i mają miejsce wykonania na terytorium Republiki Bułgarii; 5.) świadczenia usług zostały faktycznie wykonane; 6.) usługobiorca, spółka SEM Remont EOOD, wykorzystuje rezultat otrzymanych usług w swojej działalności handlowej, to jest do wykonywania kolejnych świadczeń usług podlegających opodatkowaniu; 7.) należny podatek VAT jest zadeklarowany i należycie wpłacony do budżetu przez usługodawcę – spółkę Hidrostroy.

Stanowisko Dyrektora na dyrekcja „Obżalwane i danyczno-osiguritelna praktika” Warna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite

- 15 Według Dyrektora na dyrekcja „Obżalwane i danyczno-osiguritelna praktika” Warna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (dyrektora dyrekcji „Odwołania oraz praktyka w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego” w mieście Warna, przy centralnej administracji narodowej agencji przychodów skarbowych, zwanego dalej „Dyrektor na dyrekcja”) w dniu wydania protokołu nr 1/29.06.2021 r. nie wystąpiło zdarzenie podatkowe, a podatek nie był należny. Jego zdaniem spółka SEM Remont EOOD nie spełnia przesłanek określonych w art. 71 ZDDS, ponieważ nie posiada faktury z naliczonym podatkiem VAT, a jedynie protokół, w którym rozliczono jedynie rozliczenia pomiędzy spółką Hidrostroy-Rusia OOD i Nacionalnata agencija za prichodite

dotyczące zobowiązań na podstawie ZDDS zarejestrowanej z opóźnieniem na podstawie ZDDS spółki (Gidrostroy-Rusia OOD), w związku z czym dokument poświadczający istnienie prawa do odliczenia nie wydaje się być ważny. Zdaniem tego organu przytoczone przepisy prawa krajowego są zgodne z przepisami dyrektywy 2006/112/WE.

- 16 W związku z faktem, że spółka będąca usługodawcą nie wystawiła faktury korygującej, a w wystawionym przez niego protokole usługodawca naliczył podatek w pełnej wysokości, ponieważ to samo zostało ustalone przez organ skarbowy w sprawozdaniu z kontroli, organ ten stwierdził, że usługodawca nie wystawiłby protokołu, gdyby nie został skontrolowany. Wskazał również, że protokół nie tworzy obowiązku zapłaty podatku VAT przez usługobiorcę usług, gdyż zgodnie z treścią protokołu spółka SEM Remont EOOD nie jest wymieniona jako usługobiorca. Zdaniem wspomnianego organu administracji protokół jest odrębnym, odmiennym od faktury dokumentem, w którym usługodawca stosuje „procedurę odwrotnego obciążenia” w odniesieniu do podatku za dany okres i zobowiązuje się do jego zapłaty, odzwierciedlając to w deklaracji rozliczeniowej. Wspomniany konkretny protokół nie może być uznany za fakturę ani w rozumieniu dyrektywy, ani w rozumieniu ZDDS, ponieważ nie zawiera ani wymaganych w tym celu danych, ani podstawy, na mocy której podatek jest należny od usługobiorcy. Przeciwnie – zgodnie ze wskazaną podstawą podatek jest należny od wystawcy protokołu.
- 17 Stwierdzono, że doszło do podpisania umowy pożyczki w celu uzasadnienia dokonanej przez podmiot trzeci, EIS-Stroitelna kompania AD, spłaty wobec Nacionalnata agencija za приходите zobowiązań usługodawcy Gidrostroy-Rusia OOD, a także że umowa ta została fikcyjnie sporządzona między spółką „EIS-Stroitelna kompania” AD a spółką „SEM Remont” EOOD.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego

- 18 Spór w postępowaniu przed Administratiwen syd Warna dotyczy tego, czy dopuszczalne są zgodnie z dyrektywą VAT przepisy prawa krajowego i praktyka krajowej administracji skarbowej takie jak będące przedmiotem niniejszego postępowania, na mocy których usługobiorcy świadczącemu usługę odmówiono prawa do odliczenia VAT w następujących okolicznościach: **1.** świadczenie usługi nie jest sporne; **2.** w odniesieniu do świadczenia usługi wystawiono fakturę, w której usługodawca nie naliczył podatku VAT; **3.** obowiązek podatkowy w zakresie VAT został ustalony w odniesieniu do usługodawcy w toku kontroli przeprowadzanej wobec niego na podstawie przepisu szczególnego ZDDS – art. 102 ust. 4 ZDDS (usługodawca osiągnął obrót związany z obowiązkową rejestracją na podstawie ZDDS przed wykonaniem świadczenia usługi i wystawieniem faktury bez uwzględnionego w niej podatku VAT); **4.** usługodawca jest zarejestrowany na podstawie ZDDS z inicjatywy organu skarbowego po wykonaniu świadczenia usługi; **5.** w toku przeprowadzanej kontroli usługodawca sporządził protokół, w którym wskazał – oprócz tego, że jest

usługodawcą – że jest również usługobiorcą w ramach świadczenia usługi. Wskazał również faktury wystawione dla usługobiorcy i naliczył podatek VAT od ich podstawy opodatkowania; **6.** upoważniony przedstawiciel usługodawcy zapłacił podatek VAT od świadczenia usługi do budżetu, z pożyczonych środków otrzymanych od usługobiorcy w ramach świadczenia tej usługi; oraz **7.** podstawą wykonania prawa do odliczenia przez usługobiorcę jest wspomniany protokół, a nie faktura korygująca wystawiona przez usługodawcę?

- 19 Istnieją różnice między niniejszym sporem a sporami rozpatrywanymi w przywołanych wyrokach TSUE, w związku z czym wskazówki udzielone przez Trybunał Sprawiedliwości w zakresie wykładni i stosowania przepisów krajowych transponujących przepisy dyrektywy VAT są częściowo bezprzedmiotowe, co powoduje konieczność wystąpienia z niniejszym wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.
- 20 I tak, w wyroku z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében kft i Dávid, C-80/11 i C-142/11, zajęto się kwestią naruszeń przepisów popełnionych przez usługodawcę lub jego usługodawców, a także wymogami stawianymi usługobiorcy przy korzystaniu z prawa do odliczenia podatku, tak aby upewnił się on, że jego usługodawca ma status podatnika.
- 21 W wyroku z dnia 6 lutego 2014 r., SC Fatorie SRL, C-424/12, przeanalizowano możliwość pozbawienia przez krajową administrację podatkową prawa do odliczenia podmiotu, w stosunku do którego ma zastosowanie procedura odwrotnego obciążenia i który zapłacił VAT dostawcy towarów, ze względu na jego wskazanie jako elementu w fakturze wystawionej przez dostawcę.
- 22 Zgodnie z uzasadnieniem i sentencją wyroku z dnia 15 września 2016 r. w sprawie C-518/14, Senatex GmbH, spór w tej sprawie dotyczył korekty określonego elementu faktury, a mianowicie numeru identyfikacyjnego VAT, a także okresu, w którym korzystano z prawa do odliczenia podatku VAT, biorąc pod uwagę dokonaną korektę faktury.
- 23 W wyroku z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, C-516/14, rozpatrywano kwestię treści faktur, w szczególności braku w nich określonych elementów, podczas gdy niniejszy spór powstał w odniesieniu do innego dokumentu podatkowego sporządzonego na podstawie ZDDS, a mianowicie protokołu, i nie dotyczy braku elementów w tym protokole, lecz sposobu jego sporządzenia oraz wskazania tego samego podmiotu – usługodawcy w ramach świadczeń usług – jako usługodawcy i usługobiorcy w ramach tych świadczeń usług.
- 24 W wyroku z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens SA, C-8/17, dokonano wykładni przepisów dotyczących terminu na skorzystanie z prawa do odliczenia VAT przy wystawieniu faktur w celu korekty już wystawionych faktur, po ustaleniu dodatkowego zobowiązania z tytułu VAT dostawcy. Różnica w stosunku do niniejszej sprawy polega na dokumencie, który

został wystawiony w zakresie korekty, jego treści i istnieniu przepisu art. 102 ust. 4 ZDDS w ustawodawstwie krajowym.

- 25 W wyroku z dnia 8 grudnia 2022 r., P GmbH, C-378/21, rozważano kwestię konsekwencji dla wystawców faktur – wynikających z obliczenia podatku VAT według nieprawidłowej stawki.
- 26 W wyroku z dnia 15 września 2022 r., HA.EN., C-227/21, zbadano praktykę administracji skarbowej w zakresie odmowy prawa odbiorcy do odliczenia podatku zapłaconego w odniesieniu do dostawy, ze względu na niewpłacenie podatku do budżetu przez dostawcę.
- 27 W wyroku z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, rozważano zasady dotyczące rejestracji podmiotu uprawnionego na podstawie ZDDS, jego prawa do odliczenia podatku, po jego rejestracji na podstawie ZDDS w odniesieniu do transakcji dokonanych przed nią, lecz wykorzystywanych w jego działalności gospodarczej.