



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZA-BORDONY
przedstawiona w dniu 26 października 2017 r.¹

Sprawa C-533/16

**Volkswagen AG
przeciwko
Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Najvyšší súd Slovenskej republiky (sąd najwyższy Republiki Słowackiej)]

Pytanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwrot podatku zapłaconego dostawcom – Dostawa towarów nieobjętych VAT – Zastosowanie VAT do dostaw towarów w odrębnych fakturach – Odmowa prawa do odliczenia z powodu upływu terminu przedawnienia

1. Prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) było badane przez Trybunał Sprawiedliwości w odpowiedzi na liczne pytania prejudycjalne. W niniejszej sprawie przedstawione przez sąd odsyłający pytanie dotyczy terminu, w którym można dokonać odliczenia tego podatku.
2. Zawisły przed sądem krajowym problem wynika z tego, że Volkswagen AG otrzymał w latach 2004–2010 od niektórych dostawców określone towary, dla których nie zawarto w fakturach VAT. Obie strony błędnie przyjęły, że tamte transakcje nie są objęte VAT-em, gdyż chodzi o rekompensatę finansową.
3. W 2010 r. przyznano się do popełnienia błędu i dostawcy naliczyli Volkswagenowi VAT oraz wysłali odpowiednią – tym razem – fakturę, zawierającą podatek należny, a jednocześnie złożyli uzupełniającą deklarację VAT, aby wpłacić go do urzędu skarbowego. Volkswagen spróbował odliczyć sobie VAT, który mu został naliczony, lecz urząd skarbowy uwzględnił jego wnioski tylko w odniesieniu do niektórych okresów, a odrzucił je w odniesieniu do pozostałych, ponieważ upłynął termin do skorzystania z odliczenia (pięć lat).
4. Odesłanie prejudycjalne pozwoli więc Trybunałowi orzec, jak dalece prawo do odliczenia VAT obowiązuje, gdy przy zwykłej dostawie towarów nie wyegzekwowano tego podatku, a późniejsza korekta dotyczy okresów rozliczeniowych sprzed ponad pięciu lat.

¹ Język oryginału: hiszpański.

I. Ramy prawne

Prawo Unii

*Dyrektywa 2006/112/WE*²

5. Artykuł 62 stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy:

- 1) »zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego« oznacza zdarzenie, w wyniku którego zostają spełnione prawne wymogi wymagalności VAT;
- 2) podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do żądania zapłaty podatku od osoby zobowiązanej do jego uiszczenia, nawet jeśli termin płatności może zostać odroczoney”.

6. Artykuł 167 stanowi:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

7. Artykuł 168 lit. a) stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

- a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika”.

8. Artykuł 178 lit. a) stanowi:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia, podatnik musi spełnić następujące warunki:

- a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6^[3]”.

2 Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), ze zmianami (zwana dalej „dyrektywą 2006/112” lub „dyrektywą VAT”).

3 Zawiera art. 219a–240 dyrektywy VAT.

*Dyrektywa 2008/9/WE*⁴

9. Artykuł 2 stanowi:

„Na użytek niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:

- 1) »podatnik niemający siedziby w państwie członkowskim zwrotu« oznacza podatnika, w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, niemającego siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającego siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego;

[...]

- 3) »okres zwrotu« oznacza okres, o którym mowa w art. 16, objęty wnioskiem o zwrot podatku;

[...]”.

10. Artykuł 3 zawiera katalog warunków, które muszą spełnić podatnicy niemający siedziby w państwie członkowskim zwrotu, aby mogli go otrzymać.

11. Artykuł 5 stanowi:

„Każde państwo członkowskie zwraca wszystkim podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu wszelki VAT naliczony w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług na ich rzecz przez innych podatników w tym państwie członkowskim lub w odniesieniu do importu towarów do tego państwa członkowskiego, o ile takie towary i usługi są używane w celu dokonania następujących transakcji:

- a) transakcji, o których mowa w art. 169 lit. a) i b) dyrektywy 2006/112/WE”.

12. Artykuł 8 ust. 2 stanowi:

„2. Oprócz informacji określonych w ust. 1 we wniosku o zwrot, dla każdego państwa członkowskiego zwrotu i dla każdej faktury lub dokumentu importowego, znajdują się następujące informacje:

[...]

- d) data i numer faktury lub dokumentu importowego;

- e) podstawa opodatkowania i kwota VAT wyrażone w walucie państwa członkowskiego zwrotu;

[...]”.

13. Artykuł 15 ust. 1 stanowi:

„1. Wniosek o zwrot przedkłada się państwu członkowskiemu siedziby do 30 września roku kalendarzowego następującego po okresie zwrotu. Wniosek uznaje się za złożony dopiero wtedy, gdy wnioskodawca przedstawił wszystkie informacje wymagane na mocy art. 8, 9 i 11”.

⁴ Dyrektywa Rady 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 (Dz.U. 2008, L 44, s. 23). Artykuł 171 dyrektywy VAT odsyła w kwestii zwrotu tego podatku do przepisów wykonawczych, które obecnie zawiera dyrektywa 2008/9.

Prawo słowackie

*Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ustawa nr 222/2004 o VAT)*⁵

14. Artykuł 49 ust. 1 i ust. 2 lit. a) stanowi:

„1. Prawo do odliczenia podatku naliczonego od towarów lub usług powstaje po stronie podatnika w dniu, w którym podatek staje się wymagalny w odniesieniu do tych towarów lub usług.

2. Podatnik może odliczyć od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, podatek naliczony od towarów i usług, które wykorzystuje do dostaw towarów i świadczenia usług, z wyjątkiem dostaw i usług, o których mowa w ust. 3 i 7. Podatnik może odliczyć podatek, jeżeli:

a) został on wobec niego naliczony przez innego podatnika na terytorium kraju od towarów i usług, które zostały lub mają zostać dostarczone lub świadczone podatnikowi”.

15. Artykuł 51 ust. 1 lit. a) rozporządzenia brzmi następująco:

„1. Podatnik może skorzystać z prawa do odliczenia na podstawie art. 49, jeżeli

a) w chwili odliczenia podatku na podstawie art. 49 ust. 2 lit. a) posiada fakturę wystawioną przez podatnika zgodnie z art. 71;

[...]”.

16. Artykuł 55a ust. 4 stanowi:

„4. Wnioskodawca wykonuje prawo do zwrotu podatku, składając wniosek o zwrot podatku w formie elektronicznej za pośrednictwem elektronicznego portalu w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę, miejsce działalności, zakład, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce zamieszkania. Wniosek o zwrot przedkłada się do dnia 30 września roku kalendarzowego następującego po okresie zwrotu. Daňový úrad Bratislava I [urząd skarbowy Bratysława I] niezwłocznie informuje wnioskodawcę drogą elektroniczną o dacie przyjęcia wniosku o zwrot podatku”.

17. Artykuł 71 ust. 1 lit. a) i ust. 2 stanowi:

„1. Do celów niniejszej ustawy:

a) faktura oznacza każdy dokument lub notę sporządzone w formie pisemnej lub elektronicznej zgodnie z niniejszą ustawą lub obowiązującą w innym państwie członkowskim ustawą regulującą wystawienie faktury;

[...]

2. Za fakturę uznaje się każdy dokument lub notę, która zmienia pierwotną fakturę i odnosi się do niej w sposób wyraźny i jednoznaczny”.

⁵ Zwana dalej „ustawą o VAT”.

18. Artykuł 45 zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní (ustawy nr 511/1992 o postępowaniu podatkowym, zwanej dalej „UPP”) stanowi:

„1. Jeżeli niniejsza ustawa lub ustawa szczególna nie stanowią inaczej, nie można pobrać podatku ani dopłaty podatku ani uznać prawa do zwrotu nadpłaconego podatku lub prawa do zwrotu podatku po upływie pięciu lat od końca roku, w którym powstał po stronie podatnika obowiązek złożenia deklaracji podatkowej lub innej deklaracji, lub w którym podatnik był zobowiązany do zapłaty podatku bez obowiązku złożenia deklaracji podatkowej lub innej deklaracji, lub w którym po stronie podatnika powstało prawo do zwrotu nadpłaconego podatku lub prawo do zwrotu podatku [...]”.

II. Okoliczności powstania sporu i pytania prejudycjalne

19. W latach 2004–2010 spółki Hella Leuchten-Systeme GmbH z siedzibą w Paderborn (Niemcy) oraz Hella Slovakia Front Lighting, s.r.o. i Hella Slovakia – Signal Lighting, obie z siedzibą na Słowacji (zwane dalej „dostawcami Hella”) dostarczały Volkswagenowi matryce do produkcji systemów reflektorów samochodowych⁶.

20. Na wystawionych wtedy fakturach dostawcy Hella nie uwzględnili VAT, gdyż uznali, że nie jest to dostawa towarów, tylko zwykła rekompensata finansowa.

21. Gdy błąd został zauważony, w 2010 r. dostawcy Hella naliczyli Volkswagenowi VAT w oddzielnych fakturach, wystawionych zgodnie z art. 71 ustawy o VAT, oraz złożyli uzupełniającą deklarację VAT i wpłacili kwotę podatku do urzędu skarbowego.

22. W drodze wniosku z dnia 1 lipca 2011 r. na podstawie art. 55a–55g ustawy o VAT, w wyznaczonym w dyrektywie 2008/9 terminie, Volkswagen wystąpił do urzędu skarbowego o zastosowanie zwrotu VAT.

23. Urząd, w drodze decyzji z dnia 3 kwietnia 2012 r., uwzględnił wniosek Volkswagena w części i zwrócił mu 1 536 622,92 EUR tytułem VAT za ostatnie pięć lat sprzed złożenia wniosku.

24. W decyzji tej urząd skarbowy oddalił wniosek Volkswagena w zakresie pozostałej kwoty VAT, wynoszącej 1 354 968,83 EUR. Stwierdził, że upłynął określony w art. 45 ust. 1 UPP (pięć lat od chwili dostawy towarów) termin.

25. Decyzja z dnia 3 kwietnia 2012 r. została utrzymana w mocy w administracyjnym toku instancji przez Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (dyрекcję finansową Republiki Słowackiej).

26. Volkswagen zaskarżył decyzję dyrekcji finansowej do Krajský súd v Bratislave (sądu okręgowego w Bratysławie), który oddalił skargę. W ocenie tego sądu, który zgodził się z uzasadnieniem dyrekcji finansowej, prawo podatnika do zwrotu VAT powstaje w chwili dostawy towarów, a na skorzystanie z niego przysługuje pięcioletni termin. W konsekwencji prawo do zwrotu VAT za lata 2004–2006 uznano za wygasłe w chwili złożenia wniosku o zwrot podatku (w 2011 r.).

27. Volkswagen odwołał się od tego wyroku do Najvyšší súd Slovenskej republiky (sądu najwyższego Republiki Słowackiej), podnosząc między innymi, że wykładnia prawa krajowego jest niezgodna z przepisami Unii i z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości w zakresie ustalenia dies a quo do celów obliczenia terminu przedawnienia.

⁶ Nie stanowi przedmiotu sporu fakt, że te towary były wykorzystywane na potrzeby podlegających opodatkowaniu transakcji Volkswagena.

28. Sąd najwyższy wskazuje, że w kwestii określenia chwili upływu terminu do wystąpienia o zwrot VAT przedstawione mu zostały dwa stanowiska: a) dyrekcji finansowej, zgodnie z wewnętrzną praktyką administracyjną, zgodnie z którym ten termin rozpoczyna bieg w dniu faktycznej dostawy towarów, zgodnie z art. 63 i 167 dyrektywy VAT; oraz b) Volkswagena, który uważa, że skorzystanie z prawa do zwrotu VAT wymaga łącznego spełnienia dwóch przesłanek: dostawy towarów, jako podlegającej opodatkowaniu transakcji, oraz posiadania faktury lub dokumentu mogącego ją zastąpić.

29. W tej sytuacji Najwyższy sąd Slovenskej republiky (sąd najwyższy Republiki Słowackiej) wystąpił do Trybunału Sprawiedliwości z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy dyrektywę 2008/9 i prawo do zwrotu podatku należy interpretować w ten sposób, że do wykonania prawa do zwrotu podatku VAT konieczne jest łączne spełnienie dwóch następujących przesłanek:

i) dostawa towaru lub świadczenie usługi; oraz

ii) wykazanie podatku VAT na fakturze przez dostawcę lub usługodawcę?

Innymi słowy, czy o zwrot podatku może ubiegać się osoba, wobec której nie wykazano VAT na fakturze?

2) Czy zgodne jest z zasadą proporcjonalności lub neutralności podatkowej VAT, że termin do zwrotu podatku oblicza się od momentu, w którym nie są spełnione wszystkie materialne przesłanki wykonania prawa do zwrotu podatku?

3) Czy w świetle zasady neutralności podatkowej przepisy art. 167 i art. 178 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach sprawy takich jak w postępowaniu głównym i z zastrzeżeniem spełnienia pozostałych materialnych i proceduralnych przesłanek koniecznych do wykonania prawa do odliczenia podatku, sprzeciwiają się one odmowie przez organy podatkowe przyznania podatnikowi prawa do zwrotu podatku wykonanego w terminie przewidzianym przez dyrektywę 2008/9, który to podatek został mu wykazany przez dostawcę na fakturze i zapłacony przez tego ostatniego przed upływem terminu zawitego przewidzianego przez prawo krajowe?

4) Czy w świetle zasady neutralności i zasady proporcjonalności, które są fundamentalnymi zasadami wspólnego systemu podatku VAT, słowackie organy podatkowe przekroczyły granice tego, co jest niezbędne do osiągnięcia celu określonego przez dyrektywę VAT, jeżeli odmówiły podatnikowi prawa do zwrotu zapłaconego podatku z tego względu, że upłynął termin zawity przewidziany przez prawo krajowe do zwrotu podatku, mimo iż w terminie tym podatnik nie mógł wykonać prawa do odliczenia podatku i mimo iż podatek został prawidłowo zapłacony, a ryzyko oszustwa podatkowego lub braku zapłaty podatku zostało całkowicie wykluczone?

5) Czy zasadę pewności prawa, zasadę uzasadnionych oczekiwań oraz prawo do dobrej administracji na podstawie art. 41 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej można interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one takiej wykładni przepisów prawa krajowego, zgodnie z którą dla dochowania terminu do zwrotu podatku decydujący jest moment wydania przez organ podatkowy decyzji w przedmiocie zwrotu podatku, a nie moment wykonania przez podatnika prawa do zwrotu podatku?”.

III. Postępowanie przed Trybunałem

30. Postanowienie odsyłające wpłynęło do sekretariatu Trybunału w dniu 20 października 2016 r.

31. Uwagi na piśmie przedstawiły dyrekcja finansowa, rząd słowacki i Komisja Europejska.
32. Na podstawie art. 76 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem przeprowadzenie rozprawy nie zostało uznane za nieodzowne.

IV. Zwięzłe przedstawienie uwag stron

33. Pisma dyrekcji finansowej i rządu Słowacji, o podobnej treści, zawierają propozycję, by na cztery pierwsze pytania udzielić łącznej odpowiedzi stwierdzającej, że prawo Unii nie stoi na przeszkodzie obowiązywaniu spornych krajowych przepisów i praktyk.

34. W pierwszej kolejności, w opinii rządu słowackiego zwrot VAT stanowi jedynie szczególne zastosowanie prawa do odliczenia tego podatku, które jest częścią mechanizmu VAT i nie powinno być ograniczone⁷. Ustalenia chwili powstania prawa do odliczenia należy dokonywać poprzez odwołanie do przepisów o odliczaniu VAT, mimo że nie odnoszą się one wyraźnie do zwrotu.

35. Do celów ustalenia tej chwili oba krajowe organy administracji powołują się na art. 62 pkt 2, art. 63, 167, 170 i 171 dyrektywy 2006/112. Wywodzą z nich, że termin do skorzystania z prawa do zwrotu w odniesieniu do towaru biegnie od momentu, gdy podatek stanie się wymagalny, czyli od chwili dostawy tego towaru.

36. Natomiast faktura nie ma wpływu na określenie tej chwili, zaś art. 178 lit. a) dyrektywy VAT nie można interpretować w ten sposób, że prawo do odliczenia wypływa z posiadania faktury. Powiązanie początku biegu terminu z wejściem w posiadanie tego dokumentu byłoby niezgodne z zasadami pewności prawa, neutralności podatkowej i proporcjonalności.

37. W drugiej kolejności powołują się na art. 168, 171, 179 i 180 dyrektywy 2006/112, a także na art. 14, 15 i 16 dyrektywy 2008/9, żeby wykazać, że z prawa do zwrotu można skorzystać w terminie do dnia 30 września roku kalendarzowego następującego po tym, w którym ono powstało. Nie jest niezgodne z prawem Unii oddalenie przez państwo członkowskie wniosku o zwrot złożonego po tej dacie.

38. Rząd słowacki wskazuje, że na podstawie art. 180 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą przedłużyć termin do skorzystania z tego prawa⁸, ale nie bez ograniczeń, co uzasadnia fakt, że przepisy krajowe przewidują dla zwrotu VAT termin przedawnienia⁹.

39. Na koniec oba krajowe organy administracji uznają piąte pytanie za niedopuszczalne, ponieważ sąd odsyłający nie wskazał istotnych okoliczności faktycznych ani nie wytłumaczył, dlaczego jest ono istotne dla rozstrzygnięcia co do istoty sporu w postępowaniu głównym.

40. Komisja proponuje, by na trzy pierwsze pytania udzielić odpowiedzi łącznie. W jej ocenie, aby podatnik mógł skorzystać z prawa do odliczenia, musi mieć fakturę wykazującą kwotę VAT naliczonego¹⁰. Ostrzega, że gdyby przyjęte zostało stanowisko słowackiego urzędu skarbowego, podatnik miałby prawo do odliczenia, chociaż nie zapłacił niczego słowackiemu urzędowi skarbowemu ani nie posiada żadnej faktury. Ponadto, gdyby nawet dochodził prawa do odliczenia, w tym przypadku odmówiono by mu go.

7 Przytacza w tym zakresie wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 30).

8 Powołując się na wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 46).

9 Odsyła do wyroku z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 45, 46).

10 Przypomina w tym kontekście wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, pkt 35).

41. Komisja uważa, że w przypadkach korekty, takich jak ten rozpatrywany w postępowaniu głównym, ta korekta daje prawo do odliczenia VAT, które jest powiązane z uiszczeniem podatku. Podatnik może dochodzić odliczenia VAT dopiero wtedy, gdy towary zostaną dostarczone i gdy dostanie odpowiednią fakturę.

42. Co do czwartego pytania prejudycjalnego, w ocenie Komisji Volkswagen nie mógł skorzystać z prawa do odliczenia VAT z przyczyn obiektywnych, gdyż zanim nie przekazano mu faktur, nie wiedział o istnieniu długu w zakresie tego podatku. Zastosowanie wobec niego pięcioletniego terminu zawitego od chwili dostawy towarów oznaczałoby w tych okolicznościach uniemożliwienie mu w praktyce dochodzenia tego prawa.

43. Ponadto sytuacja ta prowadziłaby do naruszenia zasady neutralności podatkowej, gdyż Volkswagen musiał zapłacić nawet za okresy sięgające dalej niż pięć lat wstecz, bez możliwości zdecydowania się w odniesieniu do nich wszystkich na odliczenie. Z tych samych względów, dodaje Komisja, słowackie przepisy wykraczają poza przysługujący państwu członkowskiemu zakres uznania.

44. W odniesieniu do piątego pytania zdaniem Komisji nie ma potrzeby udzielania na nie odpowiedzi, gdyż aby dokonać oceny zgodności przepisu prawa wewnętrznego z prawem Unii, wystarczy odwołać się do dyrektywy 2006/112 lub innych przepisów prawa pochodnego w dziedzinie VAT.

V. Analiza

A. Uwaga wstępna, przedstawienie i przeformułowanie pytań

45. Choć w postępowaniu głównym podatnik domaga się od urzędu skarbowego zwrotu VAT, w rzeczywistości zwrot ten ma postać zwykłej konsekwencji różnicy, czy też salda, między VAT, który stanowi jego dług podatkowy, a VAT należnym lub zapłaconym przez spółkę Volkswagen w państwie członkowskim innym niż państwo jej siedziby.

46. Spór musi więc zostać rozstrzygnięty przy pomocy wykładni przepisów prawa regulujących prawo do odliczenia, które stwarza możliwość ewentualnego zwrotu VAT. Zwrot VAT jest narzędziem, przy którego pomocy państwo członkowskie oddaje podatnikom niemającym w nim siedziby kwotę VAT naliczonego im od towarów i usług dostarczonych im lub świadczonych przez innych podatników w tym państwie członkowskim.

47. Przepisy o zwrocie w dyrektywie 2008/9 odpowiadają przepisom art. 170 dyrektywy 2006/112. Wykładnia pierwszej z nich musi być więc dopasowana do przepisów dotyczących odliczenia zawartych w drugiej, ponieważ dyrektywa 2006/112 jest aktem podstawowym całej regulacji VAT.

48. W związku z tym w pierwszej kolejności należy wziąć pod uwagę przepisy dyrektywy 2006/112 dotyczące prawa do odliczenia (w szczególności art. 167, 168 i 178). W drugiej kolejności można odwołać się do art. 14, 15 i 16 dyrektywy 2008/9, które dotyczą zwrotu, ale nie sądzę, by było to niezbędne w celu udzielenia odpowiedzi sądowi odsyłającemu. W każdym razie nie można pominąć zasad proporcjonalności i neutralności podatkowej VAT.

49. Zgadzam się ze słowackimi władzami, a po części z Komisją, że pierwsze cztery pytania prejudycjalne są ściśle związane ze sobą i należy je rozpatrywać łącznie. Ponadto uważam, że należy je przeformułować, aby odpowiedź Trybunału Sprawiedliwości stała się jaśniejsza.

50. Moim zdaniem, ujmując zwięźle te cztery pytania, chodzi o ustalenie, czy prawo Unii (a w szczególności art. 167, 168 i 178 dyrektywy VAT oraz zasady proporcjonalności i neutralności podatkowej) dopuszcza, by podatnikowi odmówić odliczenia VAT naliczonego, z powodu uznania, że upłynął termin do skorzystania z tego prawa, w sytuacji gdy: a) błędnie uznano, że dostawa towarów nie podlega opodatkowaniu; oraz b) późniejsza korekta nastąpiła po upływie kilku lat, kiedy to podatnik uiszczył VAT, a potem domaga się jego zwrotu.

51. Pytaniem piątym zajmę się natomiast osobno.

B. W przedmiocie pytań od pierwszego do czwartego

52. Trybunał Sprawiedliwości orzekał już wielokrotnie w przedmiocie materialnych i formalnych przesłanek, od których spełnienia zależy prawo do odliczenia VAT.

53. Co do przesłanek *materialnych* należy zwrócić uwagę na przepisy dyrektywy 2006/112, regulujące powstanie i zakres tego prawa (art. 167 i nast. rozdziału 1 w tytule X tej dyrektywy)¹¹. Zgodnie z nimi prawo do odliczenia powstaje w tej samej chwili, w której staje się wymagalny podatek, czyli – w przypadku dostaw towarów – gdy towary zostaną przekazane podatnikowi przez dostawcę¹². Do celów wymagalności VAT istotny jest rzeczywisty charakter czynności przekazania w posiadanie towarów przez jedną ze stron, które upoważnia drugą stronę do rozporządzania nimi, jakby była ona ich właścicielem¹³.

54. Przesłanki *formalne* prawa do odliczenia „regulują natomiast szczegółowe zasady i kontrolę jego wykonywania, a także prawidłowe funkcjonowanie systemu podatku VAT, takie jak obowiązki dotyczące rachunkowości, wystawiania faktur i deklaracji”¹⁴. Spośród tych przesłanek¹⁵ dla niniejszego odesłania znaczenie ma ta dotycząca faktury: na mocy art. 178 lit. a) dyrektywy VAT „w celu skorzystania z prawa do odliczenia” podatnik musi „posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6” tejsz dyrektywy.

55. Z postanowienia odsyłającego wynika, że: a) dostawa towarów Volkswagenowi nastąpiła w wyznaczonym dniu, jak to zostało następnie wskazane na odpowiedniej fakturze; oraz b) faktura ta zawierała (a przynajmniej nie jest przedmiotem sporu, że tak było) wszystkie informacje wymagane zgodnie z dyrektywą 2006/112. Zostały więc spełnione wszystkie materialne i formalne przesłanki zarówno powstania, jak i wykonania prawa do odliczenia VAT¹⁶.

56. Zatem z zastrzeżeniem ewentualnej weryfikacji ze strony sądu odsyłającego Volkswagen był co do zasady zgodnie z prawem uprawniony do skorzystania z prawa do odliczenia. Świadczy o tym fakt, że urząd skarbowy uznał, iż ma on do tego prawo, choć tylko w odniesieniu do części okresów podatkowych, dla których prawo to było wykonywane. Dla pozostałych okresów rząd słowacki i dyrekcja finansowa podnoszą, że upływ pięciu lat sprawił, iż prawo to wygasło.

11 Wyrok z dnia 11 grudnia 2014 r., Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 41). Wyrok ten dotyczył głównie wykładni art. 17, 18 i 22 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23), zmienionej dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. 1991, L 376, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 160, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), jednak omawiane przepisy zostały ujęte, czasem wręcz dosłownie, w dyrektywie 2006/112; zob. wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 5–11).

12 Artykuł 63 dyrektywy 2006/112.

13 Wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

14 Wyrok z dnia 11 grudnia 2014 r., Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 42).

15 Artykuł 178 i nast. dyrektywy 2006/112.

16 Wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 44).

57. Dyrektywa VAT nie odnosi się wyraźnie do terminu wykonania prawa do odliczenia. Brak takiego przepisu nie stoi na przeszkodzie ustanowieniu go w przepisach krajowych ze względów pewności prawa. Trybunał Sprawiedliwości orzekł już, że „termin zawity, którego upływ wiąże się dla niewystarczająco starannego podatnika, który nie zgłosił odliczenia naliczonego podatku VAT, z sankcją w postaci utraty prawa do odliczenia, nie może być uznany za niezgodny z systemem ustanowionym na mocy szóstej dyrektywy, o ile, po pierwsze, termin ten ma zastosowanie w taki sam sposób do analogicznych praw w zakresie podatków wynikających z prawa krajowego i z prawa wspólnotowego (zasada równoważności), a po drugie, praktycznie nie uniemożliwia lub nadmiernie nie utrudnia wykonywania prawa do odliczenia (zasada skuteczności)”¹⁷.

58. Jednak ustalenie dnia rozpoczęcia biegu tego terminu nie może zależeć wyłącznie od chwili, w której nastąpi dostawa towarów, z pominięciem jakichkolwiek innych istotnych okoliczności. Choć zgodnie z art. 167 dyrektywy 2006/112 prawo do odliczenia powstaje jednocześnie z wymagalnością podatku, jego *wykonanie* możliwe jest, zgodnie z art. 178 tej dyrektywy, dopiero wtedy, gdy podatnik wejdzie w posiadanie faktury, na której wykazano dostawę towarów.

59. Oderwanie chwili wykonania prawa do odliczenia od chwili powstania tego prawa wynika ze sposobu funkcjonowania VAT:

- Przy nabyciu towarów podatnik płaci dostawcy, a przynajmniej jest zobowiązany zapłacić, VAT zawarty w cenie towarów, które on sam wykorzysta, ogólnie rzecz biorąc, do własnych podlegających opodatkowaniu transakcji.
- Jednak do celów administrowania tym podatkiem odliczenia tego już zapłaconego VAT można dochodzić przy przyszłych rozliczeniach, które będą musiały zostać przedstawione organom podatkowym, poparte lub uzupełnione w odpowiednim przypadku właściwymi fakturami¹⁸, jako środkiem dowodowym niezbędnym do dochodzenia odliczenia (w danym razie – zwrotu).

60. Tym samym prawo do odliczenia ustanawia związek pomiędzy dwiema płatnościami VAT: a) zapłatą dokonaną przez podatnika za dostawę towarów, które nabył od dostawcy; oraz b) zapłatą dokonaną przez klienta podatnika na jego rzecz, gdy podatnik ten dokonuje dostawy klientowi swoich własnych towarów. Faktury¹⁹ stają się dowodem rzeczywistego charakteru łączących się ze sobą transakcji oraz zapłaty ceny, która musi zawierać kwotę VAT wynikającą z zastosowania obowiązującej stawki podatku²⁰.

61. Ta kwota VAT należy się już w rzeczywistości urzędowi skarbowemu, co uzasadnia fakt jej wymagalności od momentu, gdy zostanie zapłacona lub powinna zostać zapłacona. Wystawca faktury zatrzyma ją, pełniąc funkcję pomocniczą urzędu, czyli rolę poborcy VAT. Wydaje się logiczne, żeby w tym samym czasie powstało prawo do odliczenia, ponieważ podatnik powinien móc powołać się na tę zapłatę podatku w chwili rozliczania się z organem podatkowym.

62. Ujmując to słowami Trybunału Sprawiedliwości, „system odliczeń [...] pozwala pośrednim szczeblom łańcucha dystrybucji odliczyć od podstawy własnego podatku kwoty zapłacone przez każdy z nich swojemu dostawcy tytułem VAT od danej transakcji i przekazać w ten sposób do urzędu skarbowego część VAT wynoszącą różnicę między ceną, po jakiej każdy z nich sprzedał towary swojemu nabywcy, a ceną, którą zapłacił swojemu dostawcy”²¹.

17 Wyrok z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 46).

18 Zgodnie z art. 218 dyrektywy 2006/12, za fakturę uznaje się „dokumenty lub noty w formie papierowej lub w formie elektronicznej, które spełniają warunki określone w [rozdziale 3]”.

19 Choć faktury są dokumentami co do zasady wymaganymi do celów dochodzenia odliczenia, w określonych okolicznościach może ich nie być, i nie uniemożliwi to wykonania prawa do odliczenia. Zobacz podobnie wyrok z dnia 1 kwietnia 2004 r., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, pkt 47).

20 Zobacz art. 226 pkt 9 i 10 dyrektywy 2006/112.

21 Zobacz wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, pkt 36).

63. Schemat ten odzwierciedla zasadę neutralności podatkowej, którą zapewnia wspólny system VAT w odniesieniu do obciążenia podatkowego wszelkiej działalności gospodarczej, bez względu na jej cel czy rezultaty, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT. W systemie tym system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego bądź zapłaconego.

64. W centrum prawa do odliczenia znajduje się więc zapłata podatku dostawcy przez podatnika. Odliczenie nie da się bowiem oddzielić od zapłaty podatku: jeżeli podatnik nie uiszcza VAT, co powinno być zwykle wykazane na fakturze, nie ma żadnych prawnych i gospodarczych podstaw do skorzystania z prawa do odliczenia.

65. W dyrektywie 2006/112, a zwłaszcza w art. 167, prawodawca Unii opisał *zwykłą sytuację*, w której dostawa towarów, zapłata za nie i faktura wskazująca kwotę VAT pojawiają się praktycznie równocześnie. W takich przypadkach jest logiczne, że wymagalność podatku i prawo do odliczenia powstają w tym samym czasie²².

66. Natomiast sytuację taką jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym można zakwalifikować jako *wyjątkową* lub niecodzienną, z punktu widzenia wymagalnego VAT, ponieważ: a) w chwili otrzymania towarów, które dostarczył dostawca, Volkswagen nie zapłacił żadnej kwoty tytułem VAT, gdyż obie strony nie sądziły, że transakcja podlega opodatkowaniu VAT; oraz b) w związku z tym Volkswagen nie otrzymał jakiegokolwiek faktury wykazującej VAT i uprawniającej go do skorzystania z prawa do odliczenia.

67. W tej sytuacji podatnik nie mógł, co logiczne, dochodzić prawa do zwrotu kwoty VAT, którego wcześniej nie zapłacił.

68. Sytuacja zmieniła się znacząco, kiedy w 2010 r. dostawcy Hella dokonali korekty transakcji błędnie uznanych za niepodlegające VAT, czyli pobrali odpowiednią kwotę należną od Volkswagena i wpłacili ją do urzędu skarbowego. Od tej chwili, sądzę, że należałoby powiązać wymagalność i wynikające z niej prawo do odliczenia z faktyczną zapłatą podatku.

69. Innymi słowy, opisane zdarzenia są w rzeczywistości przykładem zapłaty VAT z opóźnieniem²³. Wraz z korektą naprawdę spełnione zostały materialne i formalne przesłanki dające prawo do odliczenia. Wtedy też należało rozpocząć mierzenie terminu do skorzystania z tego prawa: miało miejsce rzeczywista dostawa towarów, naliczono kwotę VAT, którą wpłacono do kasy państwowej oraz wystawiono odpowiednią fakturę wedle wymogów art. 226 dyrektywy VAT.

70. Słowackie organy podatkowe stosują natomiast swoje krajowe przepisy z dziedziny podatków (a konkretnie art. 45 UPP) w ten sposób, że cofają wykonanie prawa do odliczenia VAT do chwili fizycznej zwykłej dostawy towarów (lata 2004–2010). Następnie powołują się na pięcioletni termin przedawnienia, przyjmując jako początek do celów jego obliczenia tę właśnie datę. Z powyższego wywodzą, że prawo do odliczenia jest nieważne w odniesieniu do lat objętych przedawnieniem (czyli 2004, 2005 i częściowo 2006, gdyż wniosek o zwrot został złożony w dniu 1 lipca 2011 r.).

22 Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że „wykonanie tego prawa do odliczenia oznacza, że co do zasady podatnicy nie dokonują zapłaty, a więc nie uiszczają VAT, który mają obowiązek pokryć, zanim nie otrzymają faktury lub innego dokumentu uznanego za równoważny, i że nie można uznać, że dana transakcja została opodatkowana VAT-em, zanim ten nie zostanie zapłacony”. Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, pkt 35).

23 Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że „spóźniona zapłata VAT nie może *sama z siebie* zostać zrównana z oszustwem, które oznacza, z jednej strony, iż dana transakcja [...] ma na celu uzyskanie korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą owe przepisy [przepisy regulujące VAT]” oraz że „zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się sankcji polegającej na odmowie prawa odliczenia w przypadku spóźnionej zapłaty podatku od wartości dodanej”. Zobacz pkt 74 i sentencja wyroku z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458).

71. Uważam, że takie postępowanie nie jest właściwe. W pierwszej kolejności uwagę zwraca fakt, że słowacki urząd skarbowy stosuje pięcioletni termin *przeciwko* Volkswagenowi, gdy zgodnie z art. 45 UPP²⁴ ten sam termin obowiązuje także do ściągania podatków, czyli *na korzyść* tego przedsiębiorstwa, gdyż przepis ten zabrania ściągania przez urząd podatków wymagalnych, lecz niepobranych, jeżeli okres ten upłynął²⁵.

72. Skoro urząd skarbowy nie znalazł przeciwwskazań, żeby przyjąć od Volkswagena po upływie ponad pięciu lat kwot opłaconych z tytułu VAT należnego z np. 2004 r., analogicznie powinien uznać prawo tego podatnika do odliczenia VAT zapłaconego z tego tytułu.

73. W drugiej kolejności art. 167 dyrektywy 2006/112 można interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie, by działający w dobrej wierze podatnik²⁶ nie został całkowicie pozbawiony prawa do odliczenia VAT.

74. Wykładnia krajowych przepisów stosowana w praktyce słowackich organów podatkowych prowadzi do pozbawienia przez nie możliwości skorzystania z tego prawa w sposób niezgodny z zasadą neutralności podatkowej VAT. Trybunał Sprawiedliwości podkreślał, że zasada ta powinna mieć pierwszeństwo i że prawo do odliczenia jest częścią składową mechanizmu VAT, przez co, co do zasady, nie może podlegać ograniczeniu²⁷.

75. Zasada neutralności wymaga, by prawo do odliczenia naliczonego VAT zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymagań formalnych²⁸. Trybunał Sprawiedliwości wypowiedział się jasno za przestrzeganiem tak dalece, jak to możliwe, prawa do odliczenia, na przykład poprzez uznanie za niezgodną z art. 167, 178 lit. a), art. 179 i art. 226 pkt 3 dyrektywy VAT regulacji krajowej, zgodnie z którą korekta faktury w celu dodania obowiązkowych danych nie wywoływała skutków wstecznych, czyli prawo do odliczenia ograniczało się do roku, w którym faktura ta została skorygowana, a nie odnosiło się do roku, w którym ta faktura została pierwotnie wystawiona²⁹.

76. Skoro zaś tamto ograniczenie zostało uznane za niezgodne z dyrektywą 2006/112, z tego samego powodu należy za taką uznać słowacką praktykę, która faktycznie wyklucza możliwość wykonania prawa do odliczenia w przypadkach takich jak ten w niniejszej sprawie. Należy mieć na uwadze, że skorzystanie z tego prawa jest możliwe jedynie wtedy, gdy uprawniony jest świadomy tego, że jego transakcje podlegają opodatkowaniu VAT, lecz nie wcześniej, jeżeli działał w dobrej wierze (co, jak pragnę przypomnieć, nie jest tu sporne).

77. Wreszcie działanie będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym jest w mojej ocenie nieproporcjonalne. Wprawdzie art. 273 dyrektywy 2006/112 pozwala państwom członkowskim na przyjmowanie środków zmierzających do zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobieżenia oszustwom, jednak środki te – do których ze względów pewności prawa zalicza się ustanowienie terminów do wykonania prawa do odliczenia – nie powinny wykroczać poza to, co niezbędne do osiągnięcia tych celów, ani podważać neutralności VAT³⁰.

24 Przypominam, że w myśl tego przepisu pięcioletni termin przedawnienia obowiązuje zarówno urząd, jak i podatników: ani ten pierwszy nie może ściągnąć podatku, czy kwoty uzupełniającej, po upływie pięciu lat, ani też podatnicy nie mogą ubiegać się o zwrot już zapłaconych podatków po upływie tego samego czasu.

25 W prawie Unii rozsądne terminy na wniesienie skargi pod rygorem prekluzji, dla zachowania pewności prawa, chronią jednocześnie zainteresowanego podatnika i organ administracji; zob. wyrok z dnia 14 czerwca 2017 r., *Compass Contract Services* (C-38/16, EU:C:2017:454, pkt 42).

26 Nie ma pomiędzy stronami postępowania głównego sporu co do tego, że ani dostawcy Hella, ani spółka Volkswagen nie działali z zamiarem popełnienia oszustwa lub ze świadomością co do nieprawidłowości, jaką stanowiło uznanie dostaw towarów za transakcje nieopodatkowane VAT.

27 Wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 30).

28 Wyrok z dnia 15 września 2016 r., *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 38).

29 *Ibidem*, pkt 43.

30 Zobacz podobnie wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., *Salomie i Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 62).

78. Jeśli zaś uzna się istnienie po stronie podatnika dobrej wiary, wykluczy zamiar oszustwa lub uzyskania korzyści podatkowej i weźmie pod uwagę fakt, że dla transakcji zostały dokonane korekty, pozbawienie tego podatnika prawa do odliczenia tylko dlatego, że dokonał błędnej interpretacji, iż te transakcje nie podlegają opodatkowaniu VAT, a czas, który upłynął do ich korekty, wyniósł ponad pięć lat, nie jest proporcjonalne.

79. Słowackie organy administracji przyznają zresztą, że odliczenie się należało, lecz ograniczają je do okresów, za które VAT był należny, a które uznały za nieprzedawnione. Jednak, jak już wskazałem, jeżeli okres przekraczający pięć lat nie stanowił przeszkody dla wpłaty, z opóźnieniem, kwoty VAT do kasy państwowej, nie powinien też jej stanowić, analogicznie, dla wykonania prawa do odliczenia.

80. W konsekwencji proponuję, by odpowiedź na pytania od pierwszego do czwartego brzmiała tak, że w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie, gdy błędnie lecz w dobrej wierze uznano, że dostawa towarów nie podlega VAT, a korekta dotycząca zapłaty tego podatku nastąpiła po upływie kilku lat, podatnik ma prawo do odliczenia (lub w odpowiednim razie – uzyskania zwrotu) kwoty VAT naliczonego z tytułu tej transakcji.

C. W przedmiocie pytania piątego

81. Sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, a także art. 41 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”) stoją na przeszkodzie wykładni regulacji krajowych, jakiej dokonują organy podatkowe w jego państwie.

82. Zamiast stwierdzać niedopuszczalność tego pytania w całości, czego domaga się rząd słowacki, zgadzam się z Komisją, że nie ma już potrzeby udzielać na nie odpowiedzi, ponieważ rozstrzygnięcie wątpliwości sądu odsyłającego wymaga jedynie sięgnięcia do wykładni dyrektywy 2006/112, której udzielił Trybunał Sprawiedliwości. Jednak pomocniczo przedstawię mój pogląd na treść tego pytania, na wypadek gdyby Trybunał Sprawiedliwości postanowił się nim zająć.

83. Co się tyczy, po pierwsze, art. 41 karty, dotyczącego prawa do dobrej administracji, nie ma potrzeby przytaczania go w sporze w postępowaniu głównym, gdyż przepis ten nie jest skierowany do państw członkowskich, a jedynie do instytucji, organów i jednostek organizacyjnych Unii³¹. Ponieważ zaś spór w postępowaniu głównym dotyczy zachowania organów podatkowych państwa członkowskiego, przywołany artykuł nie ma zastosowania.

84. Po drugie, ewentualne naruszenie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań wymagałoby wzbudzenia przez organ administracji u Volkswagena nadziei wspartych precyzyjnymi zapewnieniami³² o spełnieniu jego żądania, tak że każdy ostrożny i należycie poinformowany podmiot gospodarczy oparłby się na takiej pewności przy ustalaniu swojego postępowania³³.

85. Z postanowienia odsyłającego nie wynika jednak, by udzielano takich zapewnień. W postanowieniu tym opisano raczej praktykę administracyjną dotyczącą wykładni prawa krajowego w zakresie terminu do złożenia wniosku o zwrot VAT. W opisie okoliczności nie wspomina się o żadnych szczególnych zapewnieniach, których istnienie mogło wzbudzić nadzieje Volkswagena co do uwzględnienia jego roszczeń.

31 Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 83 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Wyrok z dnia 14 czerwca 2017 r., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, pkt 76 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

86. Tak więc w braku dokładniejszych informacji na temat tych hipotetycznych zapewnień Trybunał Sprawiedliwości nie ma wystarczającej wiedzy o stanie faktycznym, by udzielić użytecznej odpowiedzi na tę część piątego pytania³⁴.

87. Po trzecie i ostatnie, zasada pewności prawa zgodnie ze słowami Trybunału Sprawiedliwości oznacza, że uregulowanie Unii musi umożliwić zainteresowanym poznanie w jednoznaczny sposób zakresu ich praw i obowiązków, aby mogli podejmować odpowiednie środki z pełną znajomością rzeczy³⁵.

88. Jak już wskazałem³⁶, Trybunał Sprawiedliwości potwierdził, że pod pewnymi warunkami państwa członkowskie mogą ustanawiać „terminy przedawnienia” dla skorzystania z prawa do odliczenia VAT, o ile nie doprowadzą do zniesienia, faktycznie lub prawnie, tegoż prawa³⁷.

89. Pewność prawa, rozumiana w wyrażony wyżej sposób, mogłaby uciec, gdyby wykładnia krajowych przepisów regulujących te terminy była zależna od przypadku lub kaprysu, lub zmieniała się w zależności od poszczególnych organów podatkowych. Nie zostało jednak stwierdzone, że miało to miejsce w niniejszej sprawie, w której, jak się wydaje, odmówiono prawa do odliczenia innym podatnikom znajdującym się w tej samej sytuacji, co Volkswagen³⁸.

90. Inną kwestią jest to, czy ta wykładnia, chociaż jest jednolita na szczeblu krajowym, jest zgodna z prawem Unii. Gdyby nie była, co sugeruję po zbadaniu czterech pierwszych pytań, stwierdzenie jej braku zgodności z dyrektywą 2006/112 jest wystarczające do udzielenia odpowiedzi na całość odesłania prejudycjalnego.

VI. Wnioski

91. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, aby na pytania prejudycjalne przedstawione przez Najwyższy sąd Slovenskej republiky (sąd najwyższy Republiki Słowackiej) odpowiedział w następujący sposób:

Artykuły 167, 168 i 178 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności sprzeciwiają się odmówieniu podatnikowi, który działał w dobrej wierze, prawa do odliczenia tego podatku, gdy zachodzą okoliczności takie jak te w sporze w postępowaniu głównym, w których błędnie uznano, że dostawa towarów nie podlega opodatkowaniu, lecz po kilku latach dokonano korekty i uiszczono podatek.

34 Zobacz m.in. wyrok z dnia 14 czerwca 2017 r., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Wyrok z dnia 7 marca 2017 r., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, pkt 59).

36 Punkty 57 i 77 niniejszej opinii.

37 Wyrok z dnia 9 czerwca 2016 r., Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417, pkt 58–61).

38 W postanowieniu odsyłającym wyjaśniono, że w podobnej sytuacji znajdują się też inne przedsiębiorstwa.