



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 12 lipca 2012 r. *

VAT — Dyrektywa 2006/112/WE — Prawo do odliczenia — Termin zawity na wykonanie prawa do odliczenia podatku VAT — Zasada skuteczności — Odmowa prawa do odliczenia podatku VAT — Zasada neutralności podatkowej

W sprawie C-284/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wyrchowen administratiwen syd (Bułgaria) postanowieniem z dnia 25 maja 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 czerwca 2011 r., w postępowaniu:

EMS-Bulgaria Transport OOD

przeciwko

Direktor na direkcija „Obzhalwane i uprawlenie na izpylnenieto” Płowdiw,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues (sprawozdawca), prezes izby, U. Løhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 21 marca 2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu EMS-Bulgaria Transport OOD przez N. Nikołowa, adwokat,
- w imieniu Direktor na direkcija „Obzhalwane i uprawlenie na izpylnenieto” Płowdiw przez E. Rajczewą oraz G. Arnaudowa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu bułgarskiego przez T. Iwanowa oraz E. Petranową, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz D. Rusanowa, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: bułgarski.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 179, 180 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”), jak również zasady skuteczności i neutralności podatkowej.
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach skargi wniesionej przez EMS-Bulgaria Transport OOD (zwaną dalej „spółką EMS”) na decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego wydanej w wyniku odmowy przez organy podatkowe prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”).

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 20 akapit pierwszy dyrektywy VAT stanowi:

„»Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów« oznacza nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel rzeczowym majątkiem ruchomym wysyłanym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

- 4 Artykuł 68 tej dyrektywy stanowi:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce z chwilą dokonania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uważa się za dokonane w momencie, gdy dostawę podobnych towarów uważa się za dokonaną na terytorium danego państwa członkowskiego”.

- 5 Zgodnie z art. 69 tej dyrektywy:

„1. W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów VAT staje się wymagalny 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego.

2. W drodze odstępstwa od ust. 1 VAT staje się wymagalny z chwilą wystawienia faktury przewidzianej w art. 220, jeżeli faktura została wystawiona przed 15. dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego”.

- 6 Artykuł 167 dyrektywy VAT stanowi:

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

7 Artykuł 168 tej dyrektywy 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:

[...]

c) VAT należnego od wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) pkt (i);

[...]”.

8 Z art. 179 rzeczony dyrektywy wynika:

„Podatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy, kwoty VAT dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178.

Państwa członkowskie mogą jednakże wymagać od podatników dokonujących okazjonalnych transakcji, o których mowa w art. 12, stosowania prawa do odliczenia dopiero w momencie dostawy”.

9 Artykuł 180 dyrektywy VAT stanowi:

„Państwa członkowskie mogą zezwolić podatnikowi na dokonanie odliczenia, którego nie dokonał zgodnie z art. 178 i 179”.

10 Artykuł 182 tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie określają warunki i szczegółowe przepisy wykonawcze dla art. 180 i 181”.

11 Artykuł 213 rzeczony dyrektywy stanowi:

„1. Każdy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności jako podatnika.

[...]

2. Bez uszczerbku dla przepisu ust. 1 akapit pierwszy, każdy podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, która dokonuje wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów niepodlegających VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, musi zgłosić dokonanie takich nabyć, jeżeli warunki wymagane do ich wyłączenia z VAT przewidziane w tym artykule przestają być spełniane”.

12 Zgodnie z art. 214 ust. 1 tej dyrektywy:

„Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki, aby zapewnić, że następujące osoby zostaną zidentyfikowane za pomocą indywidualnego numeru:

a) każdy podatnik, z wyjątkiem podatników, o których mowa w art. 9 ust. 2, który dokonuje na terytorium danego państwa dostaw towarów lub świadczy usługi dające prawo do odliczenia VAT, inne niż dostawy towarów lub świadczenie usług, od których VAT jest płacony wyłącznie przez nabywcę lub odbiorcę, zgodnie z art. 194–197 i art. 199;

- b) każdy podatnik, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, który dokonuje wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów podlegających VAT zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) albo każdy podatnik, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, który skorzystał z możliwości objęcia wewnątrzwspólnotowych nabyć podatkiem VAT, przewidzianej w art. 3 ust. 3;
- c) każdy podatnik, który na terytorium danego państwa dokonuje wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów do celów dokonywanych przez niego transakcji, które są związane z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, i które są przez niego dokonywane poza tym terytorium”.

13 Artykuł 273 dyrektywy VAT 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 członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić 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”.

Prawo bułgarskie

14 Artykuł 6 ust. 2 Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku od wartości dodanej, DW nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu przed sądem krajowym (zwanej dalej „ZDDS”), stanowi:

„W rozumieniu niniejszej ustawy »dostawa towarów« oznacza również:

- 1) przeniesienie prawa własności lub innego prawa rzeczowego do towaru na wniosek lub w drodze decyzji organu państwowego lub samorządu terytorialnego lub na mocy ustawy za odszkodowaniem;
- 2) materialne przekazanie towaru na podstawie umowy przewidującej przeniesienie prawa własności tego towaru z zastrzeżeniem warunku zawieszającego lub terminu;
- 3) materialne przekazanie towaru na podstawie umowy leasingu przewidującej wyraźnie przeniesienie własności tego towaru, przy czym przepis ten nie znajduje zastosowania, jeżeli umowa leasingu nie przewiduje opcji przeniesienia własności towaru;
- 4) materialne przekazanie towaru osobie działającej w imieniu własnym lecz na rachunek osoby trzeciej”.

15 Zgodnie z art. 13 ust. 1 ZDDS wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów oznacza nabycie prawa własności do towarów, jak również materialne otrzymanie towarów w przypadkach, o których mowa w art. 6 ust. 2 ZDDS, które to towary są wysyłane lub transportowane na terytorium kraju z terytorium innego państwa członkowskiego, jeżeli dostawca jest podatnikiem zarejestrowanym dla celów podatku VAT w innym państwie członkowskim.

16 Zgodnie z art. 25 ZDDS:

„1. »Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego« w rozumieniu niniejszej ustawy oznacza dostawę towarów lub świadczenie usług przez podatnika w rozumieniu niniejszej ustawy, nabycie wewnątrzspółnotowe oraz przywóz towarów w rozumieniu art. 16.

2. Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego następuje z chwilą przeniesienia własności towaru lub z chwilą wykonania usługi.

3. Poza przypadkami określonymi w ust. 2 zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce:

1) w chwili, w której towar rzeczywiście został przekazany zgodnie z art. 6 ust. 2 niniejszej ustawy, z wyjątkiem przypadków, o których mowa w ust. 6;

[...]

6. Jeżeli przed wystąpieniem zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego zgodnie z ust. 2, 3 lub 4 nastąpi całkowita lub częściowa przedpłata za dostawę lub usługę, podatek staje się wymagalny z chwilą otrzymania płatności (odpowiednio do kwoty płatności), chyba że otrzymana płatność następuje w związku z dostawą wewnątrzspółnotową. W tym przypadku przyjmuje się, że podatek zawarty jest w kwocie płatności”.

17 Artykuł 63 ZDDS przewiduje:

„1. W przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego następuje w dniu, w którym nastąpiłoby zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, jeżeli chodziłoby o dostawę na terytorium kraju.

[...]

3. Przy nabyciu wewnątrzspółnotowym podatek staje się wymagalny w 15. dniu miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego zgodnie z ust. 1 i 2.

4. Niezależnie od ust. 3 podatek staje się wymagalny w dniu wystawienia faktury, jeżeli faktura ta zostanie wystawiona przed 15. dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym miało miejsce zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego”.

18 Z art. 70 ust. 4 ZDDS wynika, że zainteresowany zarejestrowany na podstawie art. 99 ZDDS nie ma prawa do odliczenia nadwyżki podatku VAT.

19 Artykuł 71 ZDDS stanowi, że:

„zainteresowany wykonuje prawo do odliczenia podatku VAT, jeżeli spełnił jeden z następujących warunków:

[...]

5) zainteresowany posiada dokument spełniający wymogi z art. 114, sporządził protokół w rozumieniu art. 117 i spełnił wymogi określone w art. 86 – w przypadkach nabycia wewnątrzspółnotowego”.

20 Zgodnie z art. 72 ZDDS:

„1. Osoba zarejestrowana zgodnie z tą ustawą może wykonać swoje prawo do odliczenia za okres rozliczeniowy, w którym prawo to powstało, lub w jednym z trzech kolejnych okresów rozliczeniowych.

2. Zainteresowany wykonuje prawo, o którym mowa w ust. 1, poprzez:

- 1) wykazanie kwoty nadwyżki podatku VAT przy obliczaniu wyniku za okres rozliczeniowy wskazany w ust. 1 w deklaracji podatku VAT, o której mowa w art. 125, dotyczącej tego samego okresu rozliczeniowego;
- 2) wpisując dokument, o którym mowa w art. 71, do księgi zakupów określonej w art. 124 w odniesieniu do okresu rozliczeniowego wskazanego w pkt 1”.

21 Artykuł 99 ZDDS stanowi:

„1. Każdy podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, którzy nie są zarejestrowani na podstawie art. 96, 97, 98, art. 100 ust. 1 i 3 oraz art. 202, i którzy dokonują wspólnotowego nabycia towarów, podlegają obowiązkowi zarejestrowania zgodnie z niniejszą ustawą.

2. Ustęp 1 nie ma zastosowania, jeżeli łączna wartość nabycia wewnątrzspółnotowego podlegającego opodatkowaniu w danym roku kalendarzowym nie przekracza 20 000 BGN.

3. Osoby, o których mowa w ust. 2, są zobowiązane do złożenia najpóźniej 7 dni przed dniem, w którym nastąpi zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do nabycia, wskutek którego całkowita wartość podlegającego opodatkowaniu nabycia wewnątrzspółnotowego przekroczy 20 000 BGN, wniosek o rejestrację na podstawie niniejszej ustawy. Nabycie wewnątrzspółnotowe, w wyniku którego przekroczony zostanie wspomniany próg, podlega opodatkowaniu zgodnie z niniejszą ustawą.

4. Wartość wskazana w ust. 2 wynika z całkowitej wartości podlegającego opodatkowaniu nabycia wewnątrzspółnotowego, z wyjątkiem nabycia nowych pojazdów samochodowych i towarów objętych akcyzą, po odliczeniu podatku VAT, który jest należny lub został uiszczony w państwie członkowskim, z którego towary zostały przetransportowane lub wysłane.

5. Ustęp 1 nie ma zastosowania:

- 1) do osób, o których mowa w art. 168, które nabywają nowe środki transportu;
- 2) do osób, o których mowa w art. 2 pkt 4 (dokonujących wspólnotowego nabycia towarów podlegającego akcyzie).

6. Każda osoba zarejestrowana na podstawie niniejszego artykułu, która objęta jest obowiązkową rejestracją na podstawie art. 96, 97 i 98 lub rejestracją dobrowolną na podstawie art. 100 ust. 1 i 3, jest rejestrowana na warunkach i w terminach mających zastosowanie do rejestracji obowiązkowej lub rejestracji dobrowolnej”.

22 Zgodnie z art. 100 ust. 1 i 2 ZDDS każdy podatnik, który nie podlega obowiązkowej rejestracji na podstawie, odpowiednio, art. 96 ust. 1 (obróć podlegający opodatkowaniu w wysokości co najmniej 50 000 BGN w kolejnych dwunastu miesiącach poprzedzających dany miesiąc), i art. 99 ust. 1 ZDDS, może zarejestrować się zgodnie z niniejszą ustawą.

23 Zgodnie z art. 73a ZDDS obowiązującym od dnia 1 stycznia 2009 r.:

„1. W przypadku dostaw, w odniesieniu do których podatek jest wymagalny od odbiorcy, prawo do odliczenia przysługuje również wtedy, gdy dostawca towarów nie wystawił dokumentu odpowiadającego wymogom art. 114 lub kiedy odbiorca nie posiada dokumentu, o którym mowa w art. 71 pkt 2, 4 lub 5, lub jeżeli odbiorca nie spełnił wymogów art. 72, o ile dostawa nie została zatajona i jest odnotowana w księgach rachunkowych odbiorcy.

2. W przypadkach określonych w ust. 1 prawo do odliczenia należy wykonać w okresie rozliczeniowym, w którym podatek stał się wymagalny [...]”.

24 Paragraf 18 przepisów przejściowych i końcowych ustawy zmieniającej i uzupełniającej ZDDS, obowiązującej również od dnia 1 stycznia 2009 r., przewiduje:

„1. Osoby zarejestrowane będące odbiorcami towaru lub importerami, od których podatek stał się wymagalny jako od podatników w rozumieniu rozdziału 8 przed wejściem w życie niniejszej ustawy i które do tej chwili nie naliczyły podatku zgodnie z art. 86 ust. 1 lub nie wykonały swojego prawa do odliczenia, mogą naliczyć podatek lub wykonać swoje prawo do odliczenia w ciągu czterech miesięcy od wejścia w życie niniejszej ustawy.

2. Jeżeli osoby, o których mowa w ust. 1, odliczyły podatek dopiero po upływie terminu określonego w art. 72 ust. 1, przyjmuje się, że prawidłowo wykonały swoje prawo do odliczenia.

3. Ustęp 2 i art. 73a mają zastosowanie do postępowań administracyjnych i sądowych toczących się w chwili wejścia w życie ustawy.

[...]”.

25 Artykuł 72 ust. 1 ZDDS w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2010 r. stanowi:

„Osoba zarejestrowana zgodnie z niniejszą ustawą może wykonać swoje prawo do odliczenia za okres rozliczeniowy, w którym to prawo powstało, lub w jednym z dwunastu kolejnych okresów rozliczeniowych”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

26 Z postanowienia odsyłającego wynika, że Marcotran International Transport C.A., spółka z siedzibą w Hiszpanii, sprzedała w dniu 14 listopada 2008 r. używane samochody ciężarowe i ciągniki na rzecz spółki EMS, z siedzibą w Bułgarii. Ów dostawca hiszpański wystawił w związku z tym dziesięć faktur zatytułowanych „sprzedaż używanych samochodów ciężarowych/ciągników” i zgłosił dokonanie dostawy wewnątrzspółnotowej do elektronicznej bazy wymiany informacji w dziedzinie VAT (VIES) („VAT Information Exchange System”).

27 Z postanowienia tego wynika również, że w dniu 22 grudnia 2008 r. spółka EMS złożyła wniosek o dobrowolną rejestrację dla celów podatku VAT zgodnie z art. 100 ust. 1 ZDDS, która to rejestracja została dokonana w dniu 12 stycznia 2009 r.

28 W miesiącu czerwcu 2009 r. spółka EMS wystawiła dziesięć protokołów nabycia wewnątrzspółnotowego zgodnie z art. 117 ZDDS w związku z art. 84 ZDDS. Naliczyła należny podatek i skorzystała z prawa do odliczenia. Zastosowano przepisy dotyczące samoopodatkowania.

- 29 Zgodnie z postanowieniem odsyłającym organy podatkowe stwierdziły, że w dniu 14 listopada 2008 r. spółka EMS dokonała wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, które ponieważ nie były ani nowymi środkami transportu towarami podlegającymi akcyzie, nie były objęte wyjątkiem przewidzianym w art. 99 ust. 5 ZDDS. W związku z tym, że łączna wartość całego nabycia wewnątrzwspólnotowego przekroczyła 20 000 BGN i dla każdej z dziesięciu faktur podlegająca opodatkowaniu wartość nabycia wewnątrzwspólnotowego wyniosła ponad 20 000 BGN, spółka EMS została poddana obowiązkowi rejestracji dla celów TVA na podstawie art. 99 ust. 1 ZDDS i powinna zapłacić podatek VAT od łącznej wartości nabycia wewnątrzwspólnotowego na podstawie art. 86 i art. 99 ust. 3 tej ustawy, to znaczy kwotę 229 548,50 BGN. Zapłata nastąpiła w miesiącu czerwcu 2009 r., a nie w listopadzie 2008 r.
- 30 Z powodu tego opóźnienia spółka EMS musiała zapłacić kwotę 18 250,38 BGN z tytułu odsetek za zwłokę.
- 31 Ponadto organy podatkowe odmówiły spółce EMS na podstawie art. 70 ust. 4 ZDDS korzystania z prawa do odliczenia podatku VAT na tej podstawie, że rzeczony prawo zostało wykonane poza terminem przewidzianym w art. 72 ust. 1 ZDDS oraz że § 18 przepisów przejściowych i końcowych ustawy zmieniającej i uzupełniającej ZDDS obowiązujący od dnia 1 stycznia 2009 r. nie znajdował zastosowania.
- 32 Zarówno odwołanie wniesione do Direktor na direkcija „Obzawane i uprawlenie na izpylnenieto” Płowdiw, jak i skarga wniesiona do Administratiwen syd – grad Płowdiw (sądu administracyjnego miasta Płowdiw) zostały oddalone.
- 33 Zdaniem tego sądu art. 73a ZDDS jest przepisem prawa materialnego, który obowiązuje od dnia 1 stycznia 2009 r. Jego moc wsteczna została przewidziana w § 18 ust. 1 przepisów przejściowych i końcowych ustawy zmieniającej i uzupełniającej ZDDS, która również weszła w życie w dniu 1 stycznia 2009 r. Paragraf ten umożliwia osobom zarejestrowanym naliczenie podatku i skorzystanie z prawa do odliczenia w terminie czterech miesięcy liczonych od daty wejścia w życie ustawy zmieniającej, o ile podatek VAT powstał przed owym wejściem w życie. Ponieważ spółka EMS nie była zarejestrowana w dniu wejścia w życie rzeczonego § 18, nie może ona powoływać się na ten przepis i nie ma w związku z tym prawa do odliczenia podatku VAT.
- 34 Sąd krajowy podkreśla jednak, że spółce EMS odmówiono prawa do odliczenia podatku VAT nie z powodu braku rejestracji dla celów podatku VAT, lecz w wyniku przekroczenia terminu zawitego.
- 35 Spółka EMS wystąpiła ze skargą kasacyjną na ten wyrok do Wyrchowen administratiwen syd (naczelnego sądu administracyjnego).
- 36 Sąd ten twierdzi, że doszło do nabycia wewnątrzwspólnotowego oraz że podatek stał się wymagalny w dniu 14 listopada 2008 r., kiedy to zostały wystawione faktury. Okoliczność, iż w tej dacie spółka EMS nie była zarejestrowana zgodnie z ZDDS, nie oznaczała, że nie doszło do nabycia wewnątrzwspólnotowego.
- 37 Wyrchowen administratiwen syd podkreśla, że okoliczność, iż powinna być zarejestrowana zgodnie z ZDDS w celu wykonania prawa do odliczenia podatku VAT, opiera się w szczególności na art. 72 ust. 1 tej ustawy.
- 38 Ponadto z postanowienia odsyłającego wynika, że zgodnie z nowym art. 73a ZDDS, który wszedł w życie w dniu 1 stycznia 2009 r., prawodawca bułgarski nie miał na celu nadmiernego ograniczania prawa do odliczenia w przypadku samoopodatkowania, pozwalając na skorzystanie z tego prawa nawet wówczas, gdy nie został dochowany termin przewidziany w art. 72 tej ustawy, ponieważ organ

podatkowy posiada wystarczające informacje a zainteresowany jako odbiorca dostawy jest osobą zobowiązaną do zapłaty VAT. W niniejszej sprawie organy podatkowe bez wątplenia dysponują tymi informacjami, które ponadto znajdują się w księgowości spółki EMS.

- 39 Sąd krajowy wyjaśnia wreszcie, że nowy termin, w trakcie którego podatnicy powinni skorzystać z prawa do odliczenia, wynikający ze zmiany art. 72 ust. 1 ZDDS, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2010 r. – to znaczy dwanaście kolejnych okresów podatkowych, następujących po okresie, w którym powstało prawo do odliczenia, w miejsce trzech okresów – oznacza, że poprzedni termin zawity utrudniał wykonanie prawa do odliczenia.
- 40 Zdaniem sądu krajowego termin ten został skrócony w niniejszej sprawie w zakresie, w jakim spółka EMS powinna zarejestrować się dla celów podatku VAT przed skorzystaniem z prawa do odliczenia, podczas gdy ów termin zawity rozpoczął już swój bieg. W ten sposób zdaniem tego sądu spółka EMS dysponowała jedynie jednym miesiącem na wykonanie prawa do odliczenia.
- 41 W tych okolicznościach Wyrchowen administratiwen syd postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 179 ust. 1, art. 180 i 273 dyrektywy [VAT] oraz zasadę skuteczności w dziedzinie podatków pośrednich, omawianą w wyroku Trybunału z dnia 8 maja 2008 r. w sprawach połączonych C-95/07 i C-96/07 Ecotrade, Zb.Orz. s. I-3457, należy interpretować w ten sposób, że dopuszczają one termin zawity taki jak w niniejszej sprawie, przewidziany w art. 72 ust. 1 [ZDDS] (w jej wersji z 2008 r.), który w § 18 przepisów przejściowych i końcowych ustawy zmieniającej i uzupełniającej [ZDDS] został przedłużony do końca kwietnia 2009 r. tylko dla odbiorców dostaw, od których podatek stał się wymagalny przed dniem 1 stycznia 2009 r., mając na uwadze okoliczności sprawy przed sądem krajowym, a mianowicie:

- że wymóg prawa krajowego, iż osoba, która dokonała nabycia wewnątrzspółnotowego, a nie jest zarejestrowana na podstawie [ZDDS], powinna zarejestrować się dobrowolnie, nawet jeżeli nie spełnia warunków rejestracji obowiązkowej, jest przesłanką wykonania prawa do odliczenia;
- nowy przepis zawarty w art. 73a [ZDDS], który wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2009 r., zgodnie z którym prawo do odliczenia należy przyznać niezależnie od tego, czy dochowano terminu przewidzianego w art. 72 ust. 1 ustawy o podatku VAT, jeżeli podatek jest wymagalny od odbiorcy dostawy, o ile dostawa nie została utajniona i jest odnotowana w księgach rachunkowych;
- późniejszą zmianę art. 72 ust. 1 [ZDDS], która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2010 r., zgodnie z którym prawo do odliczenia może być wykonane w tym okresie rozliczeniowym, w którym prawo to powstało, lub w jednym z kolejnych dwunastu okresów rozliczeniowych?

2) Czy zasadę neutralności podatkowej jako zasadę podstawową, mającą znaczenie dla utworzenia i funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT, należy interpretować w ten sposób, że dopuszczalna jest praktyka kontroli podatkowej taka jak w sprawie przed sądem krajowym, która w wypadku stwierdzenia spóźnionego naliczenia podatku VAT nakłada karę w postaci odsetek, a ponadto karę w postaci odmowy prawa do odliczenia, w konkretnych okolicznościach, w jakich znajduje się wnosząca kasację, uwzględniając fakt, że dostawa nie została utajniona i jest odnotowana w księgach rachunkowych, organ podatkowy dysponuje niezbędnymi informacjami, nie występuje nadużycie i nie wyrządzono szkody w budżecie?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 42 Przez pytanie pierwsze sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 179 ust. 1, art. 180 i 273 dyrektywy VAT powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one terminowi zawitemu określającemu wykonanie prawa do odliczenia, takiemu jak w postępowaniu przed sądem krajowym.
- 43 Na wstępie należy przypomnieć, że ustanowiony w dyrektywie VAT system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na jej cel lub rezultaty, pod warunkiem że ona sama podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. w szczególności wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. s. 655, pkt 19; z dnia 22 marca 2012 r. w sprawie C-153/11 Klub, pkt 35).
- 44 Prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i nie może co do zasady być ograniczone (zob. w szczególności wyrok z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. s. I-1577, pkt 43; ww. wyrok w sprawach połączonych Ecotrade, pkt 39; a także wyrok z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawie C-118/11 Eon Aset Menidjunt, pkt 68 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 45 Tak jak to wynika z treści art. 167 i 179 ust. 1 dyrektywy VAT, prawo do odliczenia wykonywane jest, co do zasady, w tym samym okresie, w którym powstało, to znaczy z chwilą, gdy podatek stał się wymagalny.
- 46 Niemniej jednak na podstawie art. 180 i 182 tej dyrektywy podatnik może zostać upoważniony do dokonania odliczenia, nawet jeśli nie wykonał swego prawa w okresie, w którym prawo to powstało, z zastrzeżeniem spełnienia określonych warunków i wymogów proceduralnych ustalonych przez prawo krajowe (zob. podobnie ww. wyrok w sprawach połączonych Ecotrade, pkt 42, 43).
- 47 W tym zakresie państwa członkowskie są upoważnione do przyjęcia na podstawie art. 273 dyrektywy VAT przepisów celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, które nie powinny jednak wykraczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tych celów, i nie mogą podważać neutralności podatku VAT (zob. wyrok z dnia 21 października 2010 r. w sprawie C-385/09 Nidera Handelscompagnie, Zb.Orz. s. I-10385, pkt 49; ww. wyrok w sprawie Klub, pkt 50).
- 48 Należy również zaznaczyć, że możliwość wykonywania prawa do odliczenia bez żadnego ograniczenia w czasie byłaby sprzeczna z zasadą pewności prawa, zgodnie z którą podatnik nie może być w nieskończoność narażony na kwestionowanie jego sytuacji w zakresie praw i obowiązków względem organów podatkowych (ww. wyrok w sprawach połączonych Ecotrade, pkt 44).
- 49 Trybunał orzekł już w kontekście samoopodatkowania, 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) (ww. wyrok w sprawach połączonych Ecotrade, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 50 Sąd krajowy zastanawia się nad tym, czy termin zawity taki jak w postępowaniu przed nim nie czyni w praktyce niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonania prawa do odliczenia przez podatnika.
- 51 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału, o ile to do sądu krajowego należy ocena zgodności przepisów krajowych z prawem Unii, w niniejszej sprawie z zasadą skuteczności (zob. analogicznie wyrok z dnia 29 lipca 2010 r. w sprawie C-188/09 Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak Orłowski, Zb.Orz. s. I-7639, pkt 30), to jednak do Trybunału należy udzielenie mu wszystkich wskazówek przydatnych do rozstrzygnięcia toczącego się przed nim sporu (zob. podobnie wyrok z dnia 11 października 2001 r. w sprawie C-267/99 Adam, Rec. s. I-7467, pkt 39; ww. wyrok w sprawie Eon Aset Menidjunt, pkt 49).
- 52 W celu oceny takiego terminu zawitego należy uwzględnić jego łączny czas trwania, wynoszący w niniejszej sprawie trzy okresy podatkowe, poza okresem podatkowym, w trakcie którego powstało prawo do odliczenia. Okres podatkowy wynosi według właściwego prawa krajowego jeden miesiąc.
- 53 Jeżeli ów termin zawity jako taki nie czyni w praktyce wykonania prawa do odliczenia niemożliwym lub nadmiernie uciążliwym z uwagi na to, że art. 167 i art. 179 ust. 1 dyrektywy VAT zezwalają państwu członkowskim na wprowadzenie wymogu, aby podatnik wykonał prawo do odliczenia w trakcie okresu, w jakim prawo to powstało, jego zgodność z zasadą skuteczności powinna być rozpatrywana w świetle ogółu okoliczności niniejszej sprawy.
- 54 Podobnie powody, które doprowadziły prawodawcę krajowego do zmiany rzeczoności terminu, mogą stanowić właściwe wskazówki w zakresie, w jakim świadczą o ewentualnym uwzględnieniu przez prawodawcę konkretnych trudności napotkanych przez podatników w trakcie korzystania z prawa do odliczenia.
- 55 W tym zakresie można stwierdzić, że prawodawca bułgarski dokonał konsekwentnego przedłużenia terminu zawitego, po pierwsze, przewidując w art. 73a ZDDS możliwość wykonania w kontekście samoopodatkowania prawa do odliczenia, niezależnie od tego, czy przestrzegany był termin przewidziany w art. 72 ust. 1 ZDDS, jeżeli dostawa nie była zatajona a informacje jej dotyczące są dostępne w księgowości, oraz po drugie, poprzez zmianę rzeczoności art. 72 ust. 1 w celu umożliwienia wykonania prawa do odliczenia w trakcie kolejnych dwunastu okresów podatkowych następujących po pierwszym okresie.
- 56 Ponadto to do sądu krajowego należy zbadanie, czy wpis do rejestru podatników podatku VAT powinien koniecznie być dokonany w tym terminie zawitym. Jeżeli tak jest, element ten również powinien być brany pod uwagę.
- 57 Tak jak to wynika z postanowienia odsyłającego, uważa się, że rejestracji, będącej przesłanką wykonania prawa do odliczenia, dokonano z datą dokonania rejestracji, a nie z datą wystąpienia z wnioskiem o rejestrację.
- 58 W związku z tym ustalenie, czy w praktyce wykonanie prawa do odliczenia w takim terminie zawitym nie jest niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, zależy od czasu trwania postępowania rejestracyjnego.
- 59 Tak jak to zostało wskazane w pkt 40 niniejszego wyroku, w sprawie przed sądem krajowym spółka EMS w rzeczywistości miała tylko jeden miesiąc po doręczeniu jej zaświadczenia o rejestracji.
- 60 Należy wyjaśnić, że obowiązek zgłoszenia przez podatnika działalności przewidziany w art. 213 i 214 dyrektywy VAT nie jest czynnością powodującą powstanie prawa do odliczenia, lecz stanowi wymóg formalny służący kontroli (zob. ww. wyrok w sprawie Nidera Handelscompagnie, pkt 50).

- 61 Ponadto wymogi formalne ustanowione przez państwo członkowskie, które powinien spełnić podatnik w celu skorzystania z prawa do doliczenia podatku VAT, nie mogą wychodzić poza to, co jest ściśle konieczne dla kontroli prawidłowego stosowania procedury samoopodatkowania (wyrok z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C-392/09 *Uszodaépitó*, Zb.Orz. s. I-8791, pkt 38).
- 62 Ponadto Trybunał orzekł, że podstawowa zasada neutralności podatku VAT wymaga, by prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT zostało przyznane w razie spełnienia podstawowych wymagań, nawet jeśli podatnik nie spełnił niektórych wymagań formalnych. Jeżeli organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że podatnik, jako adresat danej transakcji, jest zobowiązany z tytułu podatku VAT, to nie mogą one nakładać dodatkowych warunków dotyczących przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa (zob. ww. wyroki: w sprawach połączonych *Ecotrade*, pkt 63, 64; w sprawie *Nidera Handelscompagnie*, pkt 42; a także wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-438/09 *Dankowski*, Zb.Orz. s. I-14009, pkt 35).
- 63 Z powyższego wynika, że w braku rejestracji dla celów podatku VAT nie można pozbawiać podatnika prawa do odliczenia, jeżeli zostały spełnione istotne okoliczności wymagane dla skorzystania z tego prawa.
- 64 W związku z powyższym na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 179 ust. 1, 180 i 273 dyrektywy VAT powinny być interpretowane w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one istnieniu terminu zawitego ograniczającego wykonanie prawa do odliczenia takiego jak w postępowaniu przed sądem krajowym, o ile termin ten nie czyni nadmiernie utrudnionym lub praktycznie niemożliwym wykonanie tego prawa. Taka ocena należy do sądu krajowego, który może w szczególności uwzględnić późniejsze konsekwentne przedłużenie terminu zawitego, jak również czas trwania postępowania rejestracyjnego dla celów podatku VAT, które powinno zostać zakończone w tym terminie, aby można było skorzystać z rzezonego prawa do odliczenia.

W przedmiocie pytania drugiego

- 65 Przez pytanie drugie sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się sankcji polegającej na odmowie prawa do odliczenia podatku VAT oraz na nakazaniu zapłaty odsetek w przypadku opóźnionej zapłaty podatku.
- 66 Tytułem wstępu należy wyjaśnić, że pytanie to wydaje się być niezależne od tego, czy termin zawity na wykonanie prawa do odliczenia był przestrzegany czy też nie.
- 67 W tym zakresie należy przypomnieć, że o ile państwa członkowskie mogą ustanawiać sankcje w przypadku nieprzestrzegania obowiązków mających na celu zapewnienie prawidłowego poboru podatku i zapobiegania oszustwom, to jednak nie powinny one wychodzić poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia zamierzonego celu (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawach połączonych *Ecotrade*, pkt 65, 67; w sprawie *Dankowski*, pkt 37).
- 68 Jeżeli chodzi o sankcję polegającą na bezwarunkowej odmowie prawa do odliczenia, to należy podkreślić, że wspólny system podatku VAT, tak jak to wynika z pkt 43 niniejszego wyroku, zmierza do zagwarantowania pełnej neutralności podatkowej w odniesieniu do ciężaru podatkowego każdej działalności gospodarczej, która oznacza możliwość odliczenia przez podatnika należnego lub naliczonego podatku VAT w ramach całej działalności gospodarczej zgodnie z art. 167 dyrektywy VAT.

- 69 W ten sposób państwa członkowskie muszą zgodnie z zasadą proporcjonalności ustanawiać przepisy, które umożliwiając im skuteczne osiągnięcie takiego celu, jednocześnie w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów wspólnotowych, takich jak podstawowa zasada prawa do odliczenia podatku VAT (zob. wyrok z dnia 10 czerwca 2008 r. w sprawie C-25/07 Sosnowska, Zb.Orz. s. I-5129, pkt 23).
- 70 Z uwagi na dominujące miejsce, jakie zajmuje prawo do odliczenia we wspólnym systemie podatku VAT, taka sankcja wydaje się nieproporcjonalna w przypadku, w którym nie stwierdzono istnienia jakiegokolwiek oszustwa lub zagrożenia dla budżetu państwa.
- 71 W rzeczywistości bowiem, tak jak to wynika z orzecznictwa przytoczonego w pkt 62 niniejszego wyroku, odliczenie naliczonego podatku VAT powinno zasadniczo zostać przyznane w razie spełnienia przesłanek merytorycznych, nawet jeśli podatnik pominął pewne wymogi formalne. Inaczej byłoby jedynie w przypadku, gdyby naruszenie tych wymogów formalnych uniemożliwiło przedstawienie przekonującego dowodu spełnienia przesłanek merytorycznych. (zob. analogicznie wyrok z dnia 29 września 2007 r. w sprawie C-146/05 Collée, Zb.Orz. s. I-7861, pkt 31).
- 72 Tymczasem, zgodnie z postanowieniem odsyłającym w sprawie przed sądem krajowym dostawa wewnątrzspółnotowa nie została zatajona i informacje jej dotyczące są dostępne w księgowości podatnika. Organ podatkowy dysponuje zasadniczo niezbędnymi informacjami pozwalającymi mu na zbadanie, czy rzeczywiście zostały spełnione materialne przesłanki, co w każdym razie należy do oceny sądu krajowego.
- 73 Państwa członkowskie mogą oczywiście uznać pod pewnymi warunkami, że zatajenie istnienia dostawy wewnątrzspółnotowej stanowi usiłowanie popełnienia oszustwa podatkowego, i mogą zastosować w takim przypadku grzywny lub sankcje pieniężne przewidziane w ich przepisach wewnętrznych, o ile są one proporcjonalne do wagi nadużycia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Collée, pkt 40).
- 74 Niemniej jednak spóźniona zapłata podatku VAT nie może sama z siebie zostać zrównana z oszustwem, które oznacza, z jednej strony, iż dana transakcja, mimo że spełnia przesłanki ustanowione przez odpowiednie przepisy dyrektywy VAT i prawa krajowego transponującego tę dyrektywę, ma na celu uzyskanie korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakemu służą owe przepisy, oraz z drugiej strony, że z ogółu obiektywnych czynników powinno wynikać, że zasadniczym celem danej transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 74, 75; a także ww. wyrok w sprawie Klub, pkt 49).
- 75 Zapłata odsetek za zwłokę może stanowić odpowiednią sankcję, o ile nie wychodzi ona poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu, przypomnianego w pkt 67 niniejszego wyroku, polegającego na unikaniu oszustwa i zapewnieniu prawidłowego poboru podatku VAT.
- 76 Tak jak to wynika z pkt 68 i nast. niniejszego wyroku, taka sankcja byłaby nieproporcjonalna, jeżeli łączna kwota wnioskowanych odsetek odpowiadałaby kwocie podatku podlegającego odliczeniu, prowadząc zasadniczo do pozbawienia podatnika prawa do odliczenia. Ocena proporcjonalnego charakteru sankcji należy do sądu odsyłającego.
- 77 W związku z tym na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się sankcji polegającej na odmowie prawa odliczenia w przypadku spóźnionej zapłaty podatku VAT, ale nie sprzeciwia się zapłacie odsetek za zwłokę, z zastrzeżeniem, że sankcja ta jest zgodna z zasadą proporcjonalności, co należy do oceny sądu odsyłającego.

W przedmiocie kosztów

⁷⁸ Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Artykuł 179 ust. 1, art. 180 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej powinny być interpretowane w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one istnieniu terminu zawitego ograniczającego wykonanie prawa do odliczenia takiego jak w postępowaniu przed sądem krajowym, o ile termin ten nie czyni nadmiernie utrudnionym lub praktycznie niemożliwym wykonania tego prawa. Taka ocena należy do sądu krajowego, który może w szczególności uwzględnić późniejsze konsekwentne przedłużenie terminu zawitego, jak również czas trwania postępowania rejestracyjnego dla celów podatku od wartości dodanej, które powinno zostać zakończone w tym terminie, aby można było skorzystać z rzeczonoego prawa do odliczenia.**
- 2) **Zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się sankcji polegającej na odmowie prawa odliczenia w przypadku spóźnionej zapłaty podatku od wartości dodanej, ale nie sprzeciwia się zapłacie odsetek za zwłokę, z zastrzeżeniem, że sankcja ta jest zgodna z zasadą proporcjonalności, co należy do oceny sądu odsyłającego.**

Podpisy