

WYROK TRYBUNAŹU (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 skutecznoŹci – Odmowa prawa do odliczenia podatku VAT – Zasada neutralnoŹci podatkowej

W sprawie C-284/11

majŹcej za przedmiot wnioŹek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zŹoŹony przez Wyrchowen administratiwen syd (BuŹgaria) postanowieniem z dnia 25 maja 2011 r., które wpŹynŹo do TrybunaŹu w dniu 8 czerwca 2011 r., w postŹpowaniu:

### **EMS-Bulgaria Transport OOD**

przeciwko

**Direktor na direkcija „ObŹawane i uprawnienie na izpyŹnenieto” PŹowdiw,**

TRYBUNAŹ (druga izba),

w skŹadzie: J.N. Cunha Rodrigues (sprawozdawca), prezes izby, U. LŹhmus, A. Ő Caoimh, A. Arabadjiev i C.G. Fernlund, sŹdziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: C. StrŹmholm, administrator,

uwzglŹdniajŹc procedurŹ pisemnŹ i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 21 marca 2012 r.,

rozwaŹywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu EMS-Bulgaria Transport OOD przez N. NikoŹowa, adwokat,
- w imieniu Direktor na direkcija „ObŹawane i uprawnienie na izpyŹnenieto” PŹowdiw przez E. RajczewŹ oraz G. Arnaudowa, dziaŹajŹcych w charakterze peŹnomocnikŹw,
- w imieniu rzŹdu buŹgarskiego przez T. Iwanowa oraz E. PetranowŹ, dziaŹajŹcych w charakterze peŹnomocnikŹw,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz D. Rusanowa, dziaŹajŹcych w charakterze peŹnomocnikŹw,

podjŹwszy, po wysŹuchaniu rzecznika generalnego, decyzjŹ o rozstrzygniŹciu sprawy bez opinii, wydaje nastŹpujŹcy

### **Wyrok**

1 WnioŹek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykŹadni art. 179, 180 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspŹlnego 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 wysywanym 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 nabywów 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 nabywów towarów niepodlegających VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, musi zgłosić dokonanie takich nabywów, 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 nabywów towarów podlegających VAT zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) albo każdy podatnik, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, który skorzysta z możliwości objęcia wewnątrzwspólnotowych nabywów podatkiem VAT, przewidzianej w art. 3 ust. 3;

c) każdy podatnik, który na terytorium danego państwa dokonuje wewnątrzwspólnotowych nabywów 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 czonkowskie mogą na ożywić 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 czonkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami czonkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

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

#### *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 wyrażenie przeniesienia 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 wewnętrzne 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 wewnętrzne 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 nastąpiło zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, jeżeli chodzi 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 spełni jeden z następujących warunków:

[...]

5) zainteresowany posiada dokument spełniający wymogi z art. 114, sporządzony 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 Artyku? 99 ZDDS stanowi:

„1. Ka?dy podatnik lub osoba prawna nieb?d?ca podatnikiem, którzy nie s? zarejestrowani na podstawie art. 96, 97, 98, art. 100 ust. 1 i 3 oraz art. 202, i którzy dokonuj? wspólnotowego nabycia towarów, podlegaj? obowi?zkowi zarejestrowania zgodnie z niniejsz? ustaw?.

2. Ust?p 1 nie ma zastosowania, je?eli ??czna warto?? nabycia wewn?trzwspólnotowego podlegaj?cego opodatkowaniu w danym roku kalendarzowym nie przekracza 20 000 BGN.

3. Osoby, o których mowa w ust. 2, s? zobowi?zane do z?o?enia najpó?niej 7 dni przed dniem, w którym nast?pi zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego w odniesieniu do nabycia, wskutek którego ca?kowita warto?? podlegaj?cego opodatkowaniu nabycia wewn?trzwspólnotowego przekroczy 20 000 BGN, wniosek o rejestracj? na podstawie niniejszej ustawy. Nabycie wewn?trzwspólnotowe, w wyniku którego przekroczony zostanie wspomniany próg, podlega opodatkowaniu zgodnie z niniejsz? ustaw?.

4. Warto?? wskazana w ust. 2 wynika z ca?kowitzej warto?ci podlegaj?cego opodatkowaniu nabycia wewn?trzwspólnotowego, z wyj?tkiem nabycia nowych pojazdów samochodowych i towarów obj?tych akcyz?, po odliczeniu podatku VAT, który jest nale?ny lub zosta? uiszczony w pa?stwie cz?onkowskim, z którego towary zosta?y przetransportowane lub wys?ane.

5. Ust?p 1 nie ma zastosowania:

1) do osób, o których mowa w art. 168, które nabywaj? nowe ?rodki transportu;

2) do osób, o których mowa w art. 2 pkt 4 (dokonuj?cych wspólnotowego nabycia towarów podlegaj?cego akcyzie).

6. Ka?da osoba zarejestrowana na podstawie niniejszego artyku?u, która obj?ta jest obowi?zkow? rejestracj? na podstawie art. 96, 97 i 98 lub rejestracj? dobrowoln? na podstawie art. 100 ust. 1 i 3, jest rejestrowana na warunkach i w terminach maj?cych zastosowanie do rejestracji obowi?zkowej lub rejestracji dobrowolnej”.

22 Zgodnie z art. 100 ust. 1 i 2 ZDDS ka?dy podatnik, który nie podlega obowi?zkowej rejestracji na podstawie, odpowiednio, art. 96 ust. 1 (obrót podlegaj?cy opodatkowaniu w wysoko?ci co najmniej 50 000 BGN w kolejnych dwunastu miesi?cach poprzedzaj?cych dany miesi?c), i art. 99 ust. 1 ZDDS, mo?e zarejestrowa? si? zgodnie z niniejsz? ustaw?.

23 Zgodnie z art. 73a ZDDS obowi?zuj?cym od dnia 1 stycznia 2009 r.:

„1. W przypadku dostaw, w odniesieniu do których podatek jest wymagalny od odbiorcy, prawo do odliczenia przys?uguje równie? wtedy, gdy dostawca towarów nie wystawi? dokumentu odpowiadaj?cego wymogom art. 114 lub kiedy odbiorca nie posiada dokumentu, o którym mowa w art. 71 pkt 2, 4 lub 5, lub je?eli odbiorca nie spe?ni? wymogów art. 72, o ile dostawa nie zosta?a zatajona i jest odnotowana w ksi?gach rachunkowych odbiorcy.

2. W przypadkach okre?lonych w ust. 1 prawo do odliczenia nale?y wykona? w okresie rozliczeniowym, w którym podatek sta? si? wymagalny [...]”.

24 Paragraf 18 przepisów przej?ciowych i ko?cowych ustawy zmieniaj?cej i uzupe?niaj?cej ZDDS, obowi?zuj?cej równie? od dnia 1 stycznia 2009 r., przewiduje:

„1. Osoby zarejestrowane bądźce 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. Ustępy 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 ciężarówki na rzecz spółki EMS, z siedzibą w Bułgarii. Ów dostawca hiszpański wystawił w związku z tym dziesięć faktur zatytułowanych „sprzedaż używanych samochodów ciężarowych/ciężarówek” 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 wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, które ponieważ nie były ani nowymi rodzajami transportu towarami podlegającymi akcyzie, nie były objęte wyjątkiem przewidzianym w art. 99 ust. 5 ZDDS. W związku z tym, że łączna wartość całego nabycia wewnątrzspółnotowego przekroczyła 20 000 BGN i dla każdej z dziesięciu faktur podlegającej opodatkowaniu wartość nabycia wewnątrzspółnotowego 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 wewnątrzspółnotowego na podstawie art. 86 i art. 99 ust. 3 tej ustawy, to znaczy kwotę 229 548,50 BGN. Zapłać ją 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 został wykonany 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 znajduje zastosowania.

32 Zarówno odwołanie wniesione do Dyrektora na Dyrekcję „Obsługwane i uprawnienie na izby” Powiatu, jak i skarga wniesiona do Administracji w sądzie – gmina Powiatu (sądu administracyjnego miasta Powiatu) 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 rzeczony § 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 Wychowen administracji w sądzie (naczelnego sądu administracyjnego).

36 Sąd ten twierdzi, że doszło do nabycia wewnątrzspółnotowego oraz że podatek stał się wymagalny w dniu 14 listopada 2008 r., kiedy to zostały wystawione faktury. Okoliczności, iż w tej sprawie spółka EMS nie była zarejestrowana zgodnie z ZDDS, nie oznacza, że nie doszło do nabycia wewnątrzspółnotowego.

37 Wychowen administracji w sądzie podkreśla, że okoliczności, 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 odsyłanego wynika, że zgodnie z nowym art. 73a ZDDS, który wszedł w życie w dniu 1 stycznia 2009 r., prawodawca budżetowy nie miał na celu nadmiernego ograniczenia 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 wątpienia 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 utrudnia 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 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 postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 179 ust. 1, art. 180 i 273 dyrektywy [VAT] oraz zasad? skuteczno?ci w dziedzinie podatków po?rednich, omawian? w wyroku Trybuna?u z dnia 8 maja 2008 r. w sprawach po??czonych C-95/07 i C-96/07 Ecotrade, Zb.Orz. s. I-3457, nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e dopuszczaj? 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 przej?ciowych i ko?cowych ustawy zmieniaj?cej i uzupe?niaj?cej [ZDDS] zosta? przed?u?ony do ko?ca kwietnia 2009 r. tylko dla odbiorców dostaw, od których podatek sta? si? wymagalny przed dniem 1 stycznia 2009 r., maj?c na uwadze okoliczno?ci sprawy przed s?dem krajowym, a mianowicie:

– ?e wymóg prawa krajowego, i? osoba, która dokona?a nabycia wewn?trzwspólnotowego, a nie jest zarejestrowana na podstawie [ZDDS], powinna zarejestrowa? si? dobrowolnie, nawet je?eli nie spe?nia warunków rejestracji obowi?zkowej, jest przes?ank? wykonania prawa do odliczenia;

– nowy przepis zawarty w art. 73a [ZDDS], który wszed? w ?ycie z dniem 1 stycznia 2009 r., zgodnie z którym prawo do odliczenia nale?y przyzna? niezale?nie od tego, czy dochowano terminu przewidzianego w art. 72 ust. 1 ustawy o podatku VAT, je?eli podatek jest wymagalny od odbiorcy dostawy, o ile dostawa nie zosta?a utajniona i jest odnotowana w ksi?gach rachunkowych;

– pó?niejszy? zmian? art. 72 ust. 1 [ZDDS], która wesz?a w ?ycie z dniem 1 stycznia 2010 r., zgodnie z którym prawo do odliczenia mo?e by? wykonane w tym okresie rozliczeniowym, w którym prawo to powsta?o, lub w jednym z kolejnych dwunastu okresów rozliczeniowych?

2) Czy zasad? neutralno?ci podatkowej jako zasad? podstawow?, maj?c? znaczenie dla utworzenia i funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT, nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e dopuszczalna jest praktyka kontroli podatkowej taka jak w sprawie przed s?dem krajowym, która w wypadku stwierdzenia spó?nionego naliczenia podatku VAT nak?ada kar? w postaci odsetek, a ponadto kar? w postaci odmowy prawa do odliczenia, w konkretnych okolicznościach, w jakich znajduje si? wnosz?ca kasacj?, uwzgl?dniaj?c fakt, ?e dostawa nie zosta?a utajniona i jest odnotowana w ksi?gach rachunkowych, organ podatkowy dysponuje niezb?dnymi informacjami, nie wyst?puje nadu?ycie i nie wyrz?dzono szkody w bud?ecie?”.

## **W przedmiocie pyta? prejudycjalnych**

### *W przedmiocie pytania pierwszego*

42 Przez pytanie pierwsze s?d krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 179 ust. 1, art. 180 i 273 dyrektywy VAT powinny by? interpretowane w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one terminowi zawitemu okre?laj?cemu wykonanie prawa do odliczenia, takiemu jak w post?powaniu przed s?dem krajowym.

43 Na wst?pie nale?y przypomnie?, ?e ustanowiony w dyrektywie VAT system odlicze? ma na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru podatku VAT podlegaj?cego zap?acie b?d? zap?aconego w ramach prowadzonej przez niego dzia?alno?ci gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem ca?kowit? neutralno?? dzia?alno?ci gospodarczej w zakresie obci??e? podatkowych, bez wzgl?du na jej cel lub rezultaty, pod warunkiem ?e ona sama podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. w szczególno?ci 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 K?ub, pkt 35).

44 Prawo do odliczenia stanowi integraln? cz??? mechanizmu podatku VAT i nie mo?e co do zasady by? ograniczone (zob. w szczeg?lno?ci wyrok z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach po??czonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. s. I-1577, pkt 43; ww. wyrok w sprawach po??czonych Ecotrade, pkt 39; a tak?e 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 tre?ci art. 167 i 179 ust. 1 dyrektywy VAT, prawo do odliczenia wykonywane jest, co do zasady, w tym samym okresie, w którym powsta?o, to znaczy z chwil?, gdy podatek sta? si? wymagalny.

46 Niemniej jednak na podstawie art. 180 i 182 tej dyrektywy podatnik mo?e zosta? upowa?niony do dokonania odliczenia, nawet je?li nie wykona? swego prawa w okresie, w którym prawo to powsta?o, z zastrze?eniem spe?nienia okre?lonych warunków i wymogów proceduralnych ustalonych przez prawo krajowe (zob. podobnie ww. wyrok w sprawach po??czonych Ecotrade, pkt 42, 43).

47 W tym zakresie pa?stwa cz?onkowskie s? upowa?nione do przyj?cia na podstawie art. 273 dyrektywy VAT przepisów celem zapewnienia prawid?owego poboru podatku i unikni?cia oszustw podatkowych, które nie powinny jednak wykracza? poza to, co jest konieczne dla osi?gni?cia tych celów, i nie mog? podwa?a? neutralno?ci podatku VAT (zob. wyrok z dnia 21 pa?dziernika 2010 r. w sprawie C-385/09 Nidera Handelscompagnie, Zb.Orz. s. I-10385, pkt 49; ww. wyrok w sprawie K?ub, pkt 50).

48 Nale?y równie? zaznaczy?, ?e mo?liwo?? wykonywania prawa do odliczenia bez ?adnego ograniczenia w czasie by?aby sprzeczna z zasad? pewno?ci prawa, zgodnie z któr? podatnik nie mo?e by? w niesko?czono?? nara?ony na kwestionowanie jego sytuacji w zakresie praw i obowi?zków wzgl?dem organów podatkowych (ww. wyrok w sprawach po??czonych Ecotrade, pkt 44).

49 Trybuna? orzek? ju? w kontek?cie samoopodatkowania, ?e termin zawity, którego up?yw wi??e si? dla niewystarczaj?co starannego podatnika, który nie zg?osi? odliczenia naliczonego podatku VAT, z sankcj? w postaci utraty prawa do odliczenia, nie mo?e by? 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 wynikaj?cych z prawa krajowego i z prawa wspólnotowego (zasada równowa?no?ci), a po drugie, praktycznie nie uniemo?liwia lub nadmiernie nie utrudnia wykonywania prawa do odliczenia (zasada skuteczno?ci) (ww. wyrok w sprawach po??czonych Ecotrade, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 S?d krajowy zastanawia si? nad tym, czy termin zawity taki jak w post?powaniu przed nim nie czyni w praktyce niemo?liwym 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 zasad skuteczności (zob. analogicznie wyrok z dnia 29 lipca 2010 r. w sprawie C-188/09 Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak 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 rzeczywisty 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 państwom 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 świadczy 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 zaawiaczenia o rejestracji.

60 Należy wyjaśnić, że obowiązek zgłoszenia przez podatnika działania przewidziany w art. 213 i 214 dyrektywy VAT nie jest czynności 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 państwa 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 Uszodaépít, 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 jeżeli podatnik nie spełni 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 zostało 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 rzeczonych 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 ciężeń

podatkowego ka?dej dzia?alno?ci gospodarczej, która oznacza mo?liwo?? odliczenia przez podatnika nale?nego lub naliczonego podatku VAT w ramach ca?ej dzia?alno?ci gospodarczej zgodnie z art. 167 dyrektywy VAT.

69 W ten sposób pa?stwa cz?onkowskie musz? zgodnie z zasad? proporcjonalno?ci ustanawia? przepisy, które umo?liwiaj?c im skuteczne osi?ganie takiego celu, jednocze?nie w jak najmniejszym stopniu zagra?aj? celom i zasadom wynikaj?cym 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 dominuj?ce miejsce, jakie zajmuje prawo do odliczenia we wspólnym systemie podatku VAT, taka sankcja wydaje si? nieproporcjonalna w przypadku, w którym nie stwierdzono istnienia jakiegokolwiek oszustwa lub zagro?enia dla bud?etu pa?stwa.

71 W rzeczywisto?ci bowiem, tak jak to wynika z orzecznictwa przytoczonego w pkt 62 niniejszego wyroku, odliczenie naliczonego podatku VAT powinno zasadniczo zosta? przyznane w razie spe?nienia przes?anek merytorycznych, nawet je?li podatnik pomin?? pewne wymogi formalne. Inaczej by?oby jedynie w przypadku, gdyby naruszenie tych wymogów formalnych uniemo?liwi?o przedstawienie przekonuj?cego dowodu spe?nienia przes?anek merytorycznych. (zob. analogicznie wyrok z dnia 29 wrze?nia 2007 r. w sprawie C-146/05 Collée, Zb.Orz. s. I-7861, pkt 31).

72 Tymczasem, zgodnie z postanowieniem odsy?aj?cym w sprawie przed s?dem krajowym dostawa wewn?trzwspólnotowa nie zosta?a zatajona i informacje jej dotycz?ce s? dost?pne w ksi?gowo?ci podatnika. Organ podatkowy dysponuje zasadniczo niezb?dnymi informacjami pozwalaj?cymi mu na zbadanie, czy rzeczywi?cie zosta?y spe?nione materialne przes?anki, co w ka?dym razie nale?y do oceny s?du krajowego.

73 Pa?stwa cz?onkowskie mog? oczywi?cie uzna? pod pewnymi warunkami, ?e zatajenie istnienia dostawy wewn?trzwspólnotowej stanowi usi?owanie pope?nienia oszustwa podatkowego, i mog? zastosowa? w takim przypadku grzywny lub sankcje pieni??ne przewidziane w ich przepisach wewn?trznych, o ile s? one proporcjonalne do wagi nadu?ycia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Collée, pkt 40).

74 Niemniej jednak spó?niona zap?ata podatku VAT nie mo?e sama z siebie zosta? zrównana z oszustwem, które oznacza, z jednej strony, i? dana transakcja, mimo ?e spe?nia przes?anki ustanowione przez odpowiednie przepisy dyrektywy VAT i prawa krajowego transponuj?cego t? dyrektyw?, ma na celu uzyskanie korzy?ci podatkowej, której przyznanie by?oby sprzeczne z celem, jakiemu s?u?? owe przepisy, oraz z drugiej strony, ?e z ogó?u obiektywnych czynników powinno wynika?, ?e zasadniczym celem danej transakcji jest uzyskanie korzy?ci 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 tak?e ww. wyrok w sprawie K?ub, pkt 49).

75 Zap?ata odsetek za zw?ok? mo?e stanowi? odpowiedni? sankcj?, o ile nie wychodzi ona poza to, co jest konieczne do osi?gni?cia celu, przypomnianego w pkt 67 niniejszego wyroku, polegaj?cego na unikaniu oszustwa i zapewnieniu prawid?owego poboru podatku VAT.

76 Tak jak to wynika z pkt 68 i nast. niniejszego wyroku, taka sankcja by?aby nieproporcjonalna, je?eli ??czna kwota wnioskowanych odsetek odpowiada?aby kwocie podatku podlegaj?cego odliczeniu, prowadz?c zasadniczo do pozbawienia podatnika prawa do odliczenia. Ocena proporcjonalnego charakteru sankcji nale?y do s?du odsy?aj?cego.

77 W zwi?zku z tym na pytanie drugie nale?y odpowiedzie?, ?e zasada neutralno?ci

podatkowej sprzeciwia się sankcji polegającej na odmowie prawa odliczenia w przypadku spółnionej 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 sprzeciwia 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 rzeczzonego prawa do odliczenia.**

2) **Zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się sankcji polegającej na odmowie prawa odliczenia w przypadku spółnionej 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

\* Język postępowania: bułgarski.