

Downloaded via the EU tax law app / web

62019CJ0895

WYROK TRYBUNAŹU (dziewięćta izba)

z dnia 18 marca 2021 r. (*1)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki pośrednie – VAT – Dyrektywa 2006/112/WE –
Wewnętrzne nabycie towarów – Odliczenie podatku naliczonego z tytułu takiego
nabycia – Wymogi formalne – Wymogi materialne – Termin złożenia deklaracji podatkowej –
Zasada neutralności podatkowej i zasada proporcjonalności

W sprawie C-895/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie
prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Polska)
postanowieniem z dnia 4 listopada 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 grudnia 2019
r., w postępowaniu:

A.

przeciwko

Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej

przy udziale:

Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców,

TRYBUNAŁ (dziewięćta izba),

w składzie: N. Piçarra, prezes izby, S. Rodin i K. Jürimäe (sprawozdawczynie), sędziowie,

rzecznik generalny: H. Saugmandsgaard Øe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

–

w imieniu A. – M. Bielawski, doradca podatkowy,

–

w imieniu Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców – P. Chrupek, radca prawny,

–

w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,

–

w imieniu Komisji Europejskiej – M. Siekierzyńska oraz J. Jokubauskaitė, w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 167 i 178 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy A. a Dyrektorem Krajowej Informacji Skarbowej (Polska) (zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Ramy prawne

Prawo Unii

3

Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) dyrektywy VAT:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

b)

odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane:

(i)

przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem, gdy sprzedawca jest podatnik działający w takim charakterze, który nie korzysta ze zwolnienia dla małych przedsiębiorstw przewidzianego w art. 282–292 i który nie jest objęty przepisami art. 33 i 36”.

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 dostawca podobnych towarów uważa się za dokonany na terytorium danego państwa członkowskiego”.

5

Artykuł 69 rzeczony dyrektywy stanowi:

„W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów VAT staje się wymagalny z chwilą wystawienia faktury, lub, jeżeli przed tym dniem nie wystawiono faktury, z upływem terminu, o którym mowa w art. 222 akapit pierwszy”.

6

Zgodnie z art. 167 tej dyrektywy:

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

7

Artykuł 168 dyrektywy VAT 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, które jest zobowiązany zapłacić:

[...]

c)

VAT należnego od wewnątrzwspólnotowych nabywanych towarów zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) [ppkt] (i);

[...]”.

8

Artykuł 178 tej dyrektywy stanowi:

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

[...]

c)

w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. c), w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, musi uwzględnić w deklaracji VAT przewidzianej w art. 250 wszystkie dane niezbędne do obliczenia VAT należnego z tytułu dokonanych przez niego wewnątrzwspólnotowych nabywanych towarów oraz posiadać faktury sporządzone zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–5;

[...].

9

Zgodnie z brzmieniem art. 179 rzeczony dyrektywy:

„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”.

10

Artykuł 180 rzeczony dyrektywy ma następujące brzmienie:

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

11

Artykuł 181 dyrektywy VAT stanowi:

„Państwa członkowskie mogą zezwolić podatnikowi, który nie posiada faktury sporządzonej zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–5, na dokonanie odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. c), w odniesieniu do dokonanych przez niego wewnętrznych nabyci towarów”.

12

Artykuł 182 tej dyrektywy stanowi:

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

13

Zgodnie z brzmieniem art. 222 akapit pierwszy rzeczony dyrektywy:

„W odniesieniu do dostaw towarów zrealizowanych na warunkach określonych w art. 138 lub świadczenia usług, za które VAT jest płatny przez usługobiorcę na mocy art. 196, faktura wystawiana jest nie później niż piętnastego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym miało miejsce zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego”.

14

Artykuł 273 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członekowskie 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 prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic”.

Prawo polskie

15

Artykuł 86 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.) w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu gównym (zwanej dalej „u.p.t.u.”) stanowi:

„1. W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysuguje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego [...];

[...]

10. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy.

10b. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa w:

[...]

2)

ust. 2 pkt 4 lit. c) – powstaje zgodnie z ust. 10, pod warunkiem że podatnik:

a)

otrzyma fakturę dokumentującą dostawę towarów, stanowiąc u niego wewnótrzwspólnotowe nabycie towarów, w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy,

b)

uwzględnia kwotę podatku należnego z tytułu wewnótrzwspólnotowego nabycia towarów w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek, nie później niż w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy.

[...]

10i. W przypadku uwzględnienia przez podatnika kwoty podatku należnego w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek, w terminie późniejszym niż określony w ust. 10b pkt 2 lit. b i pkt 3, podatnik może odpowiednio zwiększyć kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w odniesieniu do którego nie upłynął jeszcze termin do złożenia deklaracji podatkowej.

[...]

13. Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 10d, 10e i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 13a.

13a. Jeżeli podatnik w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dostawy towarów oraz świadczenia usług, dla których zgodnie z art. 17 podatnikiem jest nabywca towarów lub usług, nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10 i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od końca roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego”.

16

Brzmienie art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b) wynika ze zmiany ustawy, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2017 r. W wyniku tej zmiany do tego przepisu został dodany zapis „nie później niż w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów lub usług powstał obowiązek podatkowy”. Przed tą datą przepis ten nie przewidywał żadnego terminu. W ramach tej samej zmiany u.p.t.u. do art. 86 tej ustawy dodano ust. 10i.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

17

Spółka A. dokonuje w ramach prowadzonej działalności gospodarczej w szczególności wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium Polski. Spółka ta wykorzystuje nabyte towary do wykonywania czynności opodatkowanych VAT na tym samym terytorium.

18

Spółka A. zwróciła się do organu podatkowego z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej w odniesieniu do opisanej niżej sytuacji faktycznej. W niektórych przypadkach spółka A. nie jest w stanie wykazać VAT należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w deklaracji podatkowej, złożonej w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy. W takich przypadkach wykazuje ona ów VAT po upływie tego terminu w drodze korekty złożonej przez nią deklaracji podatkowej. Sytuacja taka może być spowodowana opóźnieniem w otrzymaniu faktury, brakiem zaklasyfikowaniem transakcji przez spółkę A. lub pomiękkami osoby sporządzającej rejestry i deklaracje VAT.

19

Konkretnie rzecz ujmując, spółka A. zwróciła się do organu podatkowego z pytaniem, czy w takim przypadku może odliczyć VAT naliczony z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym został wykazany należny VAT, i to nawet jeżeli dokonała ona korekty deklaracji VAT po upływie terminu trzech miesięcy przewidzianego w art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b) u.p.t.u. Zdaniem spółki A. na pytanie to należy udzielić odpowiedzi twierdzącej, ponieważ przepis ten ustanawia dodatkowy wymóg w stosunku do warunków, którym podlega prawo do odliczenia ustanowione w dyrektywie VAT, i jest sprzeczny z zasadami neutralności podatkowej i proporcjonalności.

20

Jak wynika z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, w dniu 27 grudnia 2018 r. organ podatkowy wydał wiążącą indywidualną interpretację podatkową, zgodnie z którą trzymiesięczny termin przewidziany w art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b) u.p.t.u. nie ogranicza prawa do odliczenia i w związku z tym nie może zostać uznany za niezgodny z dyrektywą VAT lub z zasadami neutralności podatkowej i proporcjonalności. Ponadto art. 178 tej dyrektywy dopuszcza możliwość wprowadzenia przez państwa członkowskie pewnych formalności warunkujących prawo do odliczenia, takich jak ów trzymiesięczny termin.

21

Spółka A. wniosła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach (Polska) skargę o uchylenie tej indywidualnej interpretacji podatkowej. W uzasadnieniu skargi spółka A. podniosła, że art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b) u.p.t.u. jest sprzeczny z art. 167 i 178 dyrektywy VAT, a także z zasadą neutralności podatkowej i z zasadą proporcjonalności.

22

Sąd odsyłający ma wątpliwości co do zgodności art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b) u.p.t.u. z prawem Unii.

23

Wyjaśnia on, że od dnia 1 stycznia 2017 r. przepis ten ustanawia nowy warunek polegający na ustanowieniu terminu, zgodnie z którym skorzystanie z prawa do odliczenia jest uzależnione od złożenia deklaracji podatkowej w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy. W przypadku przekroczenia owego terminu podatnik musi skorygować uprzednio złożoną deklarację i jednocześnie może rozliczyć podatek należny wynikający z wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jedynie na bieżąco, zgodnie z art. 86 ust. 10i u.p.t.u. Podatnik ponosi zatem ciężar ekonomiczny należnego VAT i, w stosownym przypadku, zapłaty odsetek.

24

Zgodnie z uzasadnieniem towarzyszącym tej zmianie legislacyjnej powinna ona umożliwić sprawniejszą kontrolę dotkniętego stwierdzonymi nieprawidłowościami handlu wewnątrzwspólnotowego, jak również odwrotnego obciążenia VAT.

25

Sąd odsyłający podkreśla również, że art. 86 u.p.t.u. ustanawia pięcioletni termin na dokonanie korekty należnego VAT, podczas gdy artykuł ten przewiduje dwa terminy na wykonanie prawa do odliczenia, a mianowicie, po pierwsze, trzymiesięczny termin zawity na rozliczenie tego podatku, a po drugie, pięcioletni termin przedawnienia. Ów termin prekluzyjny może stwarzać trudności w

W sprawie prawa Unii.

26

Z orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że państwa członkowskie mogą co do zasady przewidzieć terminy zawite na wykonanie prawa do odliczenia, o ile przestrzegają one zasad równoważności i skuteczności. Ponadto takie terminy nie powinny naruszać zasady neutralności podatkowej i powinny być proporcjonalne w tym znaczeniu, że nie wprowadzają nadmiernych formalności w stosunku do zamierzonych celów i nie mogą powodować obciążenia ekonomicznego podatnika. W celu dokonania oceny przestrzegania tych zasad należy wziąć pod uwagę powody opóźnienia w złożeniu deklaracji podatkowej, w zależności od tego, czy powody te są niezależne od podatnika, czy też odzwierciedlają błędy, które można mu przypisać.

27

W niniejszej sprawie sąd odsyłaćcy podkreśla, po pierwsze, że ustanowienie trzymiesięcznego terminu zawitego, którego długość wydaje się co do zasady wystarczająca, może zdyscyplinować podatnika, przyczyniając się jednocześnie do zwalczania nadużyć prawa. Termin ten ma zatem na celu zapobieganie sytuacjom, w których w przypadku kwoty naliczonego VAT równej kwocie należnego VAT podatnicy korzystaliby z możliwości dokonania spontanicznej korekty w celu optymalizacji podatkowej i nadużycia prawa. Po drugie, istnieją jednak sytuacje, w których podatnik nie jest w stanie dochować owego trzymiesięcznego terminu, w szczególności w przypadku opóźnienia w wystawieniu faktury, błędów w jej sporządzeniu lub wystąpienia nieprawidłowości, za które odpowiedzialność ponoszą operatorzy pocztowi. Tymczasem art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b) u.p.t.u. nie dokonuje żadnego rozróżnienia w zależności od tego, czy podatnik działa w dobrej wierze, czy też nie.

28

Sąd odsyłaćcy doszedł do wniosku, że art. 167 i 178 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu takiemu jak art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b) u.p.t.u. w zakresie, w jakim ów termin trzech miesięcy ma zastosowanie do podatnika działającego w dobrej wierze.

29

W powyższych okolicznościach Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 167 w związku z art. 178 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, które warunkują realizację prawa do odliczenia podatku naliczonego w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym rozliczeniu podlega podatek należny w stosunku do transakcji stanowiących wspólnotowe nabycie towarów, od wykazania podatku należnego z tytułu takich transakcji we właściwej deklaracji podatkowej, złożonej w terminie zawitym (w Polsce wynoszącym trzy miesiące) od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów i usług powstał obowiązek podatkowy?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

30

Poprzez swoje pytanie sąd odsyłaćcy dąży w istocie do ustalenia, czy art. 167 i 178 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie stosowaniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi wykonanie prawa do odliczenia VAT związanego z nabyciem

wewn?trzwspólnotowym w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym VAT jest należny, jest uzależnione od wykazania należnego VAT w deklaracji podatkowej, z?o?onej w terminie trzech miesi?cy od up?ywu miesi?ca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powsta? obowi?zek podatkowy.

31

Na wst?pie należy przypomnie?, ?e w ramach wewn?trzwspólnotowych naby? towarów na podstawie systemu odwrotnego obci??enia ?adna zap?ata VAT nie jest dokonywana pomi?dzy sprzedawc? a nabywc? towaru; w odniesieniu do nabycia towaru nabywca jest zobowi?zany do uiszczenia naliczonego VAT, a jednocze?nie mo?e co do zasady odliczy? ten sam podatek, tak ?e ?adna kwota nie jest należna na rzecz organu podatkowego (zob. podobnie wyrok z dnia 11 grudnia 2014 r., Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, pkt 33).

32

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u prawo podatników do odliczenia od VAT, który s? zobowi?zani zap?aci?, podatku należnego lub zap?aconego z tytu?u otrzymanych przez nich towarów i us?ug powoduj?cych naliczenie podatku stanowi podstawow? zasad? wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii (wyroki: z dnia 11 grudnia 2014 r., Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 15 wrze?nia 2016 r., Sanatex, C?518/14, EU:C:2016:691, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo). Jak wielokrotnie podkre?li? Trybuna?, prawo to stanowi integraln? cz??? mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu (wyrok z dnia 15 wrze?nia 2016 r., Sanatex, C?518/14, EU:C:2016:691, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

33

System odlicze? ma na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru VAT należnego b?d? zap?aconego w ramach ca?ej prowadzonej przez niego dzia?alno?ci gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia w ten sposób neutralno?? dzia?alno?ci gospodarczej w zakresie obci??e? podatkowych, bez wzgl?du na jej cel i rezultaty, pod warunkiem ?e dzia?alno?? ta, co do zasady, sama podlega opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 15 wrze?nia 2016 r., Sanatex, C?518/14, EU:C:2016:691, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

34

Zgodnie z art. 167 dyrektywy VAT prawo do odliczenia naliczonego VAT powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje si? wymagalny. Zgodnie z art. 69 omawianej dyrektywy w przypadku wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów VAT staje si? wymagalny z chwil? wystawienia faktury lub, je?eli przed tym dniem nie wystawiono faktury, z up?ywem terminu, o którym mowa w art. 222 akapit pierwszy owej dyrektywy.

35

Ponadto prawo do odliczenia VAT jest uzależnione od przestrzegania warunków materialnych i formalnych przewidzianych przez dyrektyw? VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, pkt 35).

36

Warunki materialne powstania prawa do odliczenia VAT należnego z tytu?u wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) owej dyrektywy zosta?y wyliczone w jej art. 168 lit. c). Zgodnie z nimi konieczne jest, aby nabycia te zosta?y

dokonane przez podatnika, aby podatnik ten był także zobowiązany do zapłaty VAT związanego z tymi nabyciami oraz aby rozpatrywane towary były wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

37

Warunki formalne powstania wspomnianego prawa do odliczenia VAT regulują natomiast szczegółowe zasady i kontrolę jego wykonywania, a także prawidłowe funkcjonowanie wspólnego systemu VAT, takie jak obowiązki dotyczące rachunkowości, wystawiania faktur i składania deklaracji (wyrok z dnia 11 grudnia 2014 r., *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 42).

38

W odniesieniu do VAT należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów z art. 178 lit. c) dyrektywy VAT wynika, że wykonanie prawa do odliczenia jest uzależnione od uwzględnienia przed podatnikiem w jego deklaracji VAT przewidzianej w art. 250 owej dyrektywy wszystkich danych niezbędnych do obliczenia VAT należnego z tytułu dokonanych przez niego wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów oraz posiadania przez niego faktury sporządzonej zgodnie z tytułem XI rozdziału 3 sekcji 3–5 rzeczony dyrektywy.

39

Ponadto zgodnie z art. 179 akapit pierwszy dyrektywy VAT podatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy kwoty VAT „danej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178”.

40

Z powyższego wynika, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, że z prawa do odliczenia VAT należy co do zasady skorzystać za okres, w którym, po pierwsze, to prawo powstało, i po drugie, w którym podatnik jest w posiadaniu faktury (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r., *Terra Baubedarf-Handel*, C-152/02, EU:C:2004:268, pkt 34, oraz z dnia 15 września 2016 r., *Sanatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 35).

41

Tak więc prawo do odliczenia podlega wykonaniu co do zasady w tym samym okresie, w którym powstało, to znaczy – w świetle art. 167 dyrektywy VAT – z chwilą, gdy podatek stał się wymagalny (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 36).

42

Niemniej jednak na podstawie art. 180 i 182 dyrektywy VAT podatnik może zostać upoważniony do dokonania odliczenia, nawet jeżeli nie wykonał swego prawa w okresie, w którym prawo to powstało, z zastrzeżeniem spełnienia określonych warunków i wymogów proceduralnych ustalonych przez prawo krajowe (wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 26 kwietnia 2018 r., *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 37).

43

W tym względzie państwa członkowskie mogą przyjąć, na podstawie art. 273 dyrektywy VAT,

rodki w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobiegania oszustwom podatkowym. Rodki te nie mogą jednak wykraczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tych celów, i nie mogą podważać neutralności VAT (wyroki: z dnia 2 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 15 września 2016 r. Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

44

W niniejszej sprawie zgodnie z przepisami krajowymi będącymi przedmiotem postępowania gównego prawo do odliczenia VAT związanego z nabyciem wewnątrzwspólnotowym powstaje w zakresie, w jakim w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytego towaru powstał obowiązek podatkowy, podatnik, po pierwsze, otrzymuje fakturę powiadczającą o dostawie towarów, która stanowi dla niego wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, a po drugie, wykazuje kwotę VAT należnego z tytułu tego nabycia w deklaracji podatkowej, w której jest zobowiązany do jego rozliczenia. W braku takiej wzmianki w deklaracji złożonej w tym terminie podatnik może jeszcze skorygować ją w terminie pięciu lat licząc od końca roku, w którym powstało prawo do odliczenia VAT należnego z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego. W takim przypadku podatnik zobowiązany jest do rozliczenia VAT należnego z tytułu tego nabycia wstecz, podczas gdy może odliczyć VAT związany z tym samym nabyciem wyłącznie w odniesieniu do bieżącego okresu rozliczeniowego.

45

W tym względzie, po pierwsze, w zakresie, w jakim takie uregulowanie wydaje się uzależniać samo powstanie prawa do odliczenia od spełnienia warunków uzyskania faktury i złożenia deklaracji, należy zauważyć, że w świetle pkt 34 i 36 niniejszego wyroku powstanie prawa do odliczenia może być uzależnione wyłącznie od materialnych warunków, które są przewidziane w dyrektywie VAT i które w odniesieniu do nabycia wewnątrzwspólnotowego są wymienione w art. 168 lit. c) tej dyrektywy. Natomiast nie zależy ono koniecznie od uzyskania faktury ani od złożenia deklaracji czy rozliczenia VAT należnego z tytułu takiego nabycia w określonym terminie.

46

Po drugie, przepisy krajowe, takie jak opisane w pkt 44 niniejszego wyroku, mogą skutkować tym, że rozliczenie kwoty wymagalnego VAT i tej samej kwoty VAT podlegającego odliczeniu, związanych z jednym i tym samym nabyciem wewnątrzwspólnotowym, nie będzie miało miejsca w tym samym okresie rozliczeniowym, niezależnie od okoliczności danej sprawy, dobrej wiary podatnika i powodów opóźnienia w złożeniu deklaracji VAT należnego z tytułu takiego nabycia. Stosowanie tego uregulowania opóźnia, z uwagi na samo naruszenie warunku formalnego, wykonanie prawa do odliczenia VAT należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Tym samym czasowo obarcza ono podatnika ciżarem VAT.

47

Niemniej z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że w ramach systemu odwrotnego obciążenia podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, aby odliczenie naliczonego podatku zostało przyznane, jeżeli zostały spełnione wymogi materialne, nawet wówczas, gdy niektóre wymogi formalne zostały pominięte przez podatnika. Jeżeli organ podatkowy posiada informacje niezbędne do ustalenia, że zostały spełnione wymogi materialne, to nie może on nakładać dodatkowych warunków dotyczących przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa (wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 62 i przytoczone tam

orzecznictwo; a także z dnia 11 grudnia 2014 r., Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 38, 40 i przytoczone tam orzecznictwo). Inaczej może być w przypadku, gdy naruszenie takich wymogów formalnych skutkuje uniemożliwieniem dostarczenia pewnych dowodów na spełnienie wymogów materialnych (wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 11 grudnia 2014 r., Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 39).

48

Po drugie, należy zauważyć, że przypomniany w pkt 41 niniejszego wyroku wymóg, zgodnie z którym prawo do odliczenia jest wykonywane co do zasady w okresie, w którym podatek stał się wymagalny, może zagwarantować neutralność podatkową. Pozwala on bowiem zagwarantować, że zapłaćta VAT i jego odliczenie nastąpi w tym samym okresie, tak aby podatnik został całkowicie uwolniony od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej (zob. podobnie wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, pkt 35–37).

49

Sprzeczne z tą logiką byłoby czasowe obarczenie podatnika ciężarem VAT należnego z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego, tym bardziej że – jak wynika z pkt 31 niniejszego wyroku – żadna kwota nie jest należna organom podatkowym z tytułu takiego nabycia.

50

W związku z tym, z zastrzeżeniem spełnienia materialnych warunków powstania prawa do odliczenia VAT, których zbadanie należy do sądu odsyłającego, stosowanie przepisów krajowych nie może uniemożliwiać w sposób automatyczny i z powodu naruszenia wymogu formalnego wykonania prawa do odliczenia VAT należnego z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego w tym samym okresie co rozliczenie tej samej kwoty VAT bez uwzględnienia wszystkich istotnych okoliczności, a w szczególności dobrej wiary podatnika.

51

Żaden inny wniosek nie wynika z orzecznictwa Trybunału, w myśl którego państwa członkowskie mogą – ze względu na pewność prawa – ustanowić termin zawity, którego upływ wiążący jest – dla niewystarczająco starannego podatnika, który nie zgłosił chęci odliczenia naliczonego VAT – z sankcją w postaci utraty prawa do odliczenia, 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 Unii (zasada równoważności), a po drugie, praktycznie nie uniemożliwia lub nadmiernie nie utrudnia wykonywania prawa do odliczenia (zasada skuteczności) (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

52

Z okoliczności przedstawionych w pkt 44 i 46 niniejszego wyroku wynika bowiem, że trzymiesięczny termin, ustanowiony w przepisach krajowych będących przedmiotem postępowania głównego do celów rozliczenia VAT związanego z nabyciem wewnątrzwspólnotowym, nie można utożsamiać z terminem zawitym w rozumieniu tego orzecznictwa, powodującym utratę prawa do odliczenia.

53

Niemniej jednak, jak wynika z orzecznictwa przytoczonego w pkt 43 niniejszego wyroku, państwa

członkowskie są upoważnione do ustanowienia, z poszanowaniem zasady proporcjonalności, sankcji w przypadku nieprzestrzegania formalnych warunków wykonywania prawa do odliczenia VAT zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT. W szczególności prawo Unii nie stoi na przeszkodzie, by państwa członkowskie nakładały w odpowiednich przypadkach, jako sankcje za naruszenie warunków formalnych, grzywny lub kary pieniężne proporcjonalne do wagi naruszenia (wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

54

Natomiast uregulowanie krajowe, które zakazuje w sposób systematyczny wykonywania prawa do odliczenia VAT związanego z nabyciem wewnątrzwspólnotowym w tym samym okresie, w którym ta sama kwota VAT powinna zostać rozliczona, nie przewidując uwzględnienia wszystkich istotnych okoliczności, a w szczególności dobrej wiary podatnika, wykracza poza to, co jest konieczne, po pierwsze, do zapewnienia prawidłowego poboru VAT, w sytuacji gdy – jak wynika z orzecznictwa przytoczonego w pkt 31 niniejszego wyroku – żadna kwota VAT nie jest należna na rzecz organu podatkowego, a po drugie – do zapobiegania oszustwom podatkowym.

55

Mając na względzie całość powyższych rozważań, na zadane pytanie trzeba odpowiedzieć, że art. 167 i 178 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie stosowaniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi wykonanie prawa do odliczenia VAT związanego z nabyciem wewnątrzwspólnotowym w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym VAT jest należny, jest uzależnione od wykazania należnego VAT w deklaracji podatkowej, złożonej w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy.

W przedmiocie kosztów

56

Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuły 167 i 178 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie stosowaniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi wykonanie prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) związanego z nabyciem wewnątrzwspólnotowym w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym VAT jest należny, jest uzależnione od wykazania należnego VAT w deklaracji podatkowej, złożonej w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy.

Piçarra

Rodin

Jürimäe

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 18 marca 2021 r.

Sekretarza

A. Calot Escobar

Prezes dziewiętej izby

N. Piçarra

(*1) Język postępowania: polski.