

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziewięta izba)

z dnia 26 kwietnia 2018 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Dyrektywa 2006/112/WE – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Odliczenie podatku naliczonego – Prawo do zwrotu VAT – Transakcje należące do okresu podatkowego, który był już przedmiotem zakończonej kontroli podatkowej – Prawo krajowe – Możliwość skorygowania przez podatnika deklaracji podatkowych, które były już przedmiotem kontroli podatkowej – Wyłączenie – Zasada skuteczności – Neutralność podatkowa – Pewność prawa

W sprawie C-81/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel Suceava (sąd apelacyjny w Suczawie, Rumunia) postanowieniem z dnia 23 stycznia 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 lutego 2017 r., w postępowaniu:

Zabrus Siret SRL

przeciwko

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

TRYBUNAŁ (dziewięta izba),

w składzie: C. Vajda, prezes izby, E. Juhász (sprawozdawca) i K. Jürimäe, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rządu rumuńskiego przez R. Radu, C.M. Florescu i R. Mangu, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i L. Radu Bouyon, działające 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 przepisów

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”), a także zasad neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Zabrus Siret SRL (zwaną dalej „Zabrussem”) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (regionalną dyrekturą generalną finansów publicznych w Iași – prowincjonalnym organem administracji ds. finansów publicznych w Suczawie, Rumunia, zwaną dalej „dyrekturą generalną”), w przedmiocie możliwości skorygowania przez podatnika deklaracji podatku od wartości dodanej (VAT) w celu skorzystania z prawa do odliczenia VAT.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 167 dyrektywy VAT stanowi:

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

4 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:

a) VAT należny lub zapłacony w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

5 Zgodnie z brzmieniem art. 179 akapit pierwszy omawianej dyrektywy „[p]odatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całościowej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy kwoty VAT dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178”.

6 Artykuł 180 owej dyrektywy ma następujące brzmienie:

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

7 Zgodnie z art. 182 dyrektywy VAT „państwa członkowskie określają szczegółowe przepisy wykonawcze do art. 180 i 181 tej dyrektywy”.

8 Artykuł 183 dyrektywy VAT stanowi:

„W przypadku gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odliczeń przekracza kwotę VAT należnego, państwa członkowskie mogą dokonać zwrotu lub przeniesienia nadwyżki na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez siebie warunki.

Państwa członkowskie mogą jednak odmówić zwrotu lub przeniesienia, jeżeli wysokość nadwyżki jest nieznaczna”.

9 Artykuł 250 tej dyrektywy stanowi:

„1. Ka?dy podatnik sk?ada deklaracj? VAT zawieraj?c? wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty nale?nych odlicze?, w??czaj?c w to, o ile jest to niezb?dne do ustalenia podstawy opodatkowania, ca?kowit? warto?? transakcji odnosz?cych si? do tego podatku i do tych odlicze? oraz warto?? transakcji zwolnionych.

2. Pa?stwa cz?onkowskie, na warunkach przez siebie ustalonych, zezwalaj? na sk?adanie deklaracji, o której mowa w ust. 1, drog? elektroniczn?; mog? te? wymaga? stosowania takiej drogi”.

10 Artyku? 252 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„1. Deklaracj? VAT sk?ada si? w terminie ustalonym przez pa?stwa cz?onkowskie. Termin ten nie mo?e by? d?u?szy ni? dwa miesi?ce po zako?czeniu ka?dego okresu rozliczeniowego.

2. Okres rozliczeniowy ustalany przez ka?de z pa?stw cz?onkowskich wynosi jeden, dwa lub trzy miesi?ce.

Pa?stwa cz?onkowskie mog? jednak?e ustali? inne okresy rozliczeniowe, pod warunkiem ?e nie b?d? one przekracza? jednego roku”.

Prawo rumu?skie

11 Ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal? (dekret rz?dowy nr 92/2003 w sprawie kodeksu post?powania podatkowego, *Monitorul Oficial al României*, cz??? I, nr 863 z dnia 26 wrze?nia 2005 r.), w brzmieniu obowi?zuj?cym w chwili zaistnienia okoliczno?ci faktycznych post?powania g?ównego (zwany dalej „kodeksem post?powania podatkowego”) stanowi w art. 84 zatytu?owanym „Korekta deklaracji podatkowych”:

„1. Podatnicy z w?asnej inicjatywy mog? dokona? korekty deklaracji podatkowych z zachowaniem terminów przedawnienia prawa do ustalenia zobowi?zania podatkowego.

2. Deklaracje podatkowe mog? by? korygowane w ka?dym przypadku wykrycia przez podatnika b??dów w uprzednio z?o?onej deklaracji w drodze z?o?enia deklaracji koryguj?cej.

3. W przypadku [VAT] korekta b??dów w deklaracjach podatkowych jest przeprowadzana na podstawie przepisów kodeksu podatkowego. B??dy pisarskie w deklaracji dotycz?cej [VAT] s? korygowane w oparciu o procedury przyj?te w drodze decyzji prezesa Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? (krajowej agencji administracji podatkowej, ANAF).

4. Deklaracje podatkowe nie mog? by? sk?adane i nie mog? by? korygowane w wyniku uchylecia zastrze?e? kolejnej kontroli, z wyj?tkiem sytuacji, w których korekta wynika ze spe?nienia b?d? niespe?nienia przes?anki ustawowej, która wymaga korekty podstawy opodatkowania lub odpowiedniego podatku.

5. Pod poj?ciem »b??dów«, w znaczeniu niniejszego artyku?u, rozumie si? b??dy dotycz?ce wysoko?ci podatku, op?at i sk?adek, sk?adników maj?tku i przychodów podlegaj?cych opodatkowaniu, a tak?e innych elementów wchodz?cych w sk?ad podstawy opodatkowania.

6. Je?eli w trakcie kontroli podatkowej podatnik z?o?y lub skoryguje deklaracje dotycz?ce okresów i podatków, op?at, sk?adek i innych przychodów, obj?tych kontrol? podatkow?, nie zostan? one uwzgl?dnione przez organ podatkowy”.

12 Artyku? 105 kodeksu post?powania podatkowego, zawieraj?cy „Zasady dotycz?ce kontroli

podatkowej”, stanowi:

„[...]

3. Kontrola podatkowa jest przeprowadzana jednorazowo w odniesieniu do wszystkich podatków, opłat, składek i innych kwot należnych na rzecz ogólnego budżetu państwa za każdy okres podatkowy.

[...]

5. Kontrola podatkowa jest przeprowadzana z zachowaniem zasad niezależności, jednolitości, autonomii, hierarchii, terytorialności i decentralizacji.

[...]

8. Na zakończenie kontroli podatkowej podatnik jest zobowiązany złożyć pod przysięgą oświadczenie potwierdzające, że zostały przedstawione wszystkie wnioskowane dokumenty i informacje dla celów kontroli podatkowej.

9. Podatnik jest zobowiązany podjąć czynności, o których mowa w sprawozdaniu z kontroli podatkowej, w terminach i na warunkach ustalonych przez organy kontroli podatkowej”.

13 Artykuł 105 bis owego kodeksu, dotyczący „zasad ponownej kontroli”, ma następującą treść:

„1. W drodze odstąpienia od przepisów art. 105 ust. 3 organ kontroli podatkowej ma prawo zdecydować o wszczęciu ponownej kontroli w odniesieniu do danego okresu.

2. Pod pojęciem »ponownej kontroli« rozumie się kontrolę podatkową przeprowadzoną w wyniku ujawnienia dodatkowych informacji nieznanymi organom podatkowym w dniu dokonywania przez nie kontroli, mających wpływ na wynik tych kontroli.

3. Pod pojęciem »dodatkowych informacji« rozumie się informacje, dokumenty czy inne pisma uzyskane w wyniku kontroli kryzysowej, bez uprzedzenia lub zgłoszone organowi podatkowemu przez organy ścigania karnego lub inne organy publiczne bądź uzyskane w jakikolwiek sposób przez organy kontrolne, mogące zmienić wynik uprzedniej kontroli podatkowej.

4. Po wszczęciu ponownej kontroli organ kontroli podatkowej jest zobowiązany zawiadomić podatnika o decyzji w sprawie wszczęcia ponownej kontroli, od której przysuguje sprzeciw na warunkach przewidzianych w niniejszym kodeksie. Przepisy dotyczące treści i doręczenia powiadomienia o kontroli znajdują zastosowanie odpowiednio do decyzji w sprawie ponownej kontroli”.

14 Artykuł 106 rzeczonego kodeksu zatytułowany „Obowiązek współpracy podatnika” przewiduje w ust. 1, że podatnik ma obowiązek współpracować przy ustalaniu podatkowego stanu faktycznego. Jest on zobowiązany udzielać informacji, przedstawiać w miejscu kontroli podatkowej wszelkie dokumenty oraz inne dowody niezbędne do wyjaśnienia sytuacji faktycznej istotnej z punktu widzenia podatkowego.

15 Załącznik 1 do Ordinul nr. 179 pentru aprobarea instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată (zarządzenia nr 179 dotyczącego przyjęcia zasad korekty materialnych błędów w deklaracjach podatku od wartości dodanej) z dnia 14 maja 2007 r. (zwanego dalej „zarządzeniem nr 179/2007”) stanowi w pkt 1, 3.1, 4.1 i 4.2:

„1. Deklaracje dotycz?ce [VAT] sk?adane przez podatników VAT mog? by? korygowane przez w?a?ciwy organ podatkowy z inicjatywy samego organu podatkowego lub na wniosek podatnika.

[...]

3.1. Korekta b??dów materialnych w deklaracjach dotycz?cych [VAT] mo?e zosta? dokonana w ci?gu pi?cioletniego terminu przedawnienia liczonego od dnia 1 stycznia roku nast?puj?cego po roku z?o?enia deklaracji, o której korekt? wniesiono.

[...]

4.1. Na podstawie niniejszych zasad korekta b??dów materialnych w deklaracji [VAT] nie jest mo?liwa w odniesieniu do okresów podatkowych, które by?y ju? przedmiotem kontroli podatkowej lub w stosunku do których toczy si? kontrola podatkowa.

4.2. W drodze odst?pstwa od pkt 4.1 korekta deklaracji [VAT] mo?e opiera? si? na podanym do wiadomo?ci akcie organu kontroli podatkowej dotycz?cym ?rodków, jakie nale?y podj???. W takiej sytuacji do wniosku o korekt? b??dów materialnych z?o?onego przez podatnika trzeba do??czy? kopi? lub orygina? aktu dotycz?cego ?rodków, jakie nale?y podj???.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

16 Zabrus by? przedmiotem kontroli w zakresie VAT za okres od 1 maja 2014 r. do 30 listopada 2014 r. Kontrola ta zako?czy?a si? sprawozdaniem z dnia 26 stycznia 2015 r.

17 W dniu 25 maja 2015 r. Zabrus z?o?y? deklaracj? VAT dotycz?c? kwietnia 2015 r. z opcj? zwrotu tego podatku. Przy tej okazji wniós? on w szczeg?lno?ci o zwrot dwóch kwot wynosz?cych, odpowiednio, 39 637 RON (rumu?skich lei) oraz 26 627 RON. Pierwsza kwota zosta?a wpisana do tej deklaracji w wyniku korekty, po zako?czeniu wspomnianej kontroli, noty ksi?gowej w sprawie rozliczenia VAT za lipiec 2014 r. Druga kwota wynika z dokonanej w lutym 2015 r. korekty transakcji wykonanych w 2014 r., w stosunku do których Zabrus wskaza? w swojej ksi?gowo?ci w?a?ciwe dowody dopiero po wspomnianej kontroli podatkowej.

18 Nast?pnie Zabrus by? przedmiotem kontroli podatkowej obejmuj?cej okres od 1 grudnia 2014 r. do 30 kwietnia 2015 r. Kontrola ta zako?czy?a si? sprawozdaniem wydanym w dniu 9 lipca 2015 r.

19 Organy podatkowe odmówi?y zwrotu kwot VAT w wysoko?ci 39 637 RON i 26 627 RON z tego wzgl?du, ?e dochodzone kwoty dotyczy?y transakcji dokonanych we wcze?niejszym okresie rozliczeniowym ni? okres kontrolowany, który stanowi? ju? przedmiot kontroli podatkowej w zakresie VAT, zako?czonej w dniu 26 stycznia 2015 r. Wskaza?y one, ?e zgodnie z w?a?ciwym prawem krajowym zasada jednokrotno?ci kontroli podatkowej sprzeciwia si? zwrotowi kwot wnioskowanych przez Zabrus, poniewa? z punktu widzenia skontrolowanego ju? okresu nie stwierdzono ?adnej nieprawid?owo?ci w p?atno?ci VAT i organy kontrolne nie przyj??y ?adnego aktu dotycz?cego ?rodków, jakie powinien podj?? Zabrus.

20 Zabrus na pró?no usi?owa?, stosuj?c ró?ne drogi administracyjne, dochodzi? prawa do zwrotu VAT. W szczeg?lno?ci, zarówno jego wniosek o ponown? kontrol? podatkow? okresu od 1 maja 2014 r. do 30 listopada 2014 r., jak równie? jego wniosek o korekt? b??du materialnego w deklaracjach VAT za miesi?ce od maja do pa?dziernika 2014 r., zosta?y odrzucone.

21 W dniu 22 pa?dziernika 2015 r. Zabrus wniós? do Tribunalul Suceava (s?du okr?gowego w Suczawie, Rumunia) skarg? o uchylenie decyzji dyrekcji generalnej odrzucaj?cej jego wniosek o

zwrot VAT odpowiadający wspomnianym kwotom. W skardze Zabrus podkreślił, że prawo do odliczenia VAT jest prawem podatnika, które nie może być ograniczane, jeżeli zostały spełnione wymogi materialne, nawet wówczas, gdy nie zostały spełnione niektóre wymogi formalne. Ponadto spółka ta stwierdziła, że odmowa ze strony organów podatkowych przeprowadzenia kontroli VAT oparta na zasadzie jednokrotności kontroli podatkowej jest równoważna z uchyceniem prawa do odliczenia podatku w drodze naruszenia dodatkowych wymogów materialnych i formalnych niezgodnych z prawem Unii w taki sposób, że mamy do czynienia ze środkiem nieproporcjonalnym i nadmiernie uciążliwym dla podatnika.

22 Dyrekcja generalna podniosła, że zgodnie z przepisami kodeksu postępowania podatkowego oraz zarządzenia nr 179/2007 transakcje dotyczące okresu, który był już przedmiotem kontroli podatkowej, mogą zostać skorygowane lub ponownie skontrolowane jedynie z inicjatywy organu podatkowego w przypadku pojawienia się nowych informacji dzięki współpracy z innymi instytucjami lub w przypadku istnienia aktów zawierających środki, jakie należały przyjąć, wydanych podczas wcześniejszych kontroli. Niemniej jednak sytuacja w niniejszej sprawie nie jest objęta takimi hipotezami.

23 Wyrokiem z dnia 31 marca 2016 r. Tribunalul Suceava (sąd okręgowy w Suczawie) oddalił skargę Zabrusa jako bezpodstawną z tego powodu, że ponowna kontrola okresu, który był już przedmiotem kontroli podatkowej, wymaga istnienia nowych informacji w stosunku do informacji kontrolowanych, nieznanych organom w chwili pierwszej kontroli, których spełnienie przedstawienie nie może zostać zarzucone podatnikowi podlegającemu kontroli ani organowi podatkowemu.

24 Sąd ten uznał, że zasada jednokrotności kontroli podatkowej oraz zasada pewności sprawozdań prawnych zostałyby naruszone, jeżeli byłoby możliwe po przeprowadzeniu kontroli skądanie dowodów lub uwzględnianie błędów w rejestracji zmieniających kwoty podlegające zwrotowi w innych okolicznościach niż okoliczności ściśle przewidziane przez ustawodawcę w danej dziedzinie. Wskazał on również, że utrata prawa do odliczenia nie jest nieproporcjonalna, ponieważ błąd w rejestracji, jak również późniejsze odkrycie dowodów można przypisać Zabrusowi.

25 Wspomniany sąd zauważył ponadto, że błąd w rejestracji podlegającego zwrotowi VAT w wysokości 39 637 RON, oraz późniejsze odkrycie dowodów dotyczących deklaracji VAT w wysokości 26 627 RON, nie stanowi dodatkowych informacji w rozumieniu uregulowania krajowego, lecz błędy materialne w deklaracjach VAT, które nie mogą już zostać skorygowane, ponieważ kontrola podatkowa za okres od 1 maja 2014 r. do 30 listopada 2014 r., zakończona sprawozdaniem z dnia 26 stycznia 2015 r., z powodu braku stwierdzenia nieprawidłowości mogłyby zmienić podstawę opodatkowania VAT nie spowodowała wydania aktu dotyczącego środków, jakie mają zostać przyjęte przez Zabrus, co umożliwiłoby dokonanie korekty.

26 W dniu 31 marca 2016 r. Zabrus wniósł odwołanie od tego wyroku do Curtea de Apel Suceava (sądu apelacyjnego w Suczawie) i podniósł, że nie można odmówić prawa do zwrotu VAT poprzez naruszenie dodatkowych warunków materialnych lub formalnych, takich jak warunki przewidziane w uregulowaniu krajowym, dla korekty błędów materialnych lub w celu przeprowadzenia nowej kontroli za okres, który był już przedmiotem kontroli podatkowej. Powołując się na zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności, Zabrus podniósł, że zbyt daleko idące rozwiązanie przyjęte przez organy podatkowe i potwierdzone przez sąd pierwszej instancji unicestwia jego prawo do odliczenia VAT z powodów sprzecznych z dyrektywą VAT.

27 Sąd odsyłający uważa, że Zabrus nie może się opierać na orzecznictwie Trybunału w dziedzinie neutralności podatkowej, ponieważ odmówiono mu prawa do odliczenia VAT nie z powodu braku dochowania wymogu formalnego prawa do odliczenia, lecz z powodu zasady

jednokrotnie?ci kontroli podatkowej wynikaj?cej z uznanej i chronionej przez prawo Unii i orzecznictwo Trybuna?u zasady pewno?ci prawa.

28 Zdaniem s?du odsy?aj?cego nale?y równie? uwzgl?dni? przewidzian? przez uregulowanie krajowe mo?liwo?? przeprowadzenia ponownej kontroli okresu b?d?cego ju? przedmiotem kontroli podatkowej, jednak?e mo?liwo?? ta jest otwarta jedynie dla inicjatywy organów podatkowych w przypadku dodatkowych informacji uzyskanych pó?niej dzi?ki wspó?pracy pomi?dzy pa?stwowymi instytucjami, który to przepis zosta? uznany przez Trybuna? za zgodny z prawem Unii w wyroku z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50).

29 S?d odsy?aj?cy uwa?a, ?e zasady neutralno?ci, proporcjonalno?ci i pewno?ci prawa powinny równie? by? oceniane w niniejszej sprawie nie tylko z punktu widzenia braku nale?ytej staranno?ci ze strony Zabrusa, lecz równie? z punktu widzenia okoliczno?ci, ?e noty rozliczeniowe oraz wnioski o zwrot zosta?y wystawione przez miejskie s?u?by podatkowe.

30 W powy?szych okoliczno?ciach Curtea de Apel Suceava (s?d apelacyjny w Suczawie) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy dyrektywa [VAT] oraz zasady neutralno?ci podatkowej i proporcjonalno?ci w okoliczno?ciach takich, jak w post?powaniu g?ównym, stoj? na przeszkodzie praktyce administracyjnej lub wyk?adni przepisów prawa krajowego, które uniemo?liwiaj? kontrol? i przyznanie prawa do zwrotu VAT wynikaj?cego z korekty transakcji dokonanych w okresie poprzedzaj?cym okres poddany kontroli i który by? ju? przedmiotem kontroli podatkowej, w wyniku której organy podatkowe nie stwierdzi?y nieprawid?owo?ci, jakie mog?yby zmieni? podstaw? opodatkowania VAT, pomimo i? przepisy te s? interpretowane w ten sposób, ?e organy podatkowe mog? przeprowadzi? ponown? kontrol? w odniesieniu do okresu poprzednio obj?tego kontrol? w oparciu o dodatkowe informacje uzyskane pó?niej dzi?ki wspó?pracy pomi?dzy organami i instytucjami pa?stwowymi?

2) Czy dyrektyw? [VAT] oraz zasady neutralno?ci podatkowej i proporcjonalno?ci nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one w okoliczno?ciach takich, jak w post?powaniu g?ównym, krajowym przepisom prawa, które wykluczaj? korekt? b??dów materialnych w deklaracjach VAT za okresy podatkowe obj?te uprzednio kontrol? podatkow?, z wyj?tkiem przypadku, w którym korekta nast?puje na podstawie aktu dotycz?cego ?rodków, jakie nale?y podj??, podanego do wiadomo?ci przez organ kontroli podatkowej w ramach wcze?niejszej kontroli?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

31 Poprzez swoje pytania, które nale?y rozpatrywa? ??cznie, s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 167, 168, 179, 180 i 182 dyrektywy VAT, a tak?e zasady skuteczno?ci, neutralno?ci podatkowej oraz proporcjonalno?ci nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one uregulowaniu krajowemu, takiemu jak sporne w post?powaniu g?ównym, które w drodze odst?pstwa od pi?cioletniego terminu przedawnienia ustanowionego w prawie krajowym dla dokonania korekty deklaracji VAT uniemo?liwia podatnikowi w okoliczno?ciach takich, jak w sporze w post?powaniu g?ównym, dokonanie takiej korekty w celu dochodzenia prawa do odliczenia z tego tylko powodu, ?e owa korekta dotyczy okresu, który by? ju? przedmiotem kontroli podatkowej.

32 Je?eli chodzi o prawo do odliczenia, to nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo podatników do odliczenia od VAT, który s? zobowi?zani zap?aci?, VAT podlegaj?cego zap?acie lub zap?aconego z tytu?u nabycia przez nich towarów i us?ug stanowi

podstawow? zasad? wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawodawc? Unii (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C?80/11 i C?142/11, EU:C:2012:373, pkt 37; a tak?e z dnia 19 pa?dziernika 2017 r., Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, pkt 35).

33 Jak wielokrotnie podkre?la? Trybuna?, prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT stanowi integraln? cz??? mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. W szczególno?ci prawo to mo?e by? wykonywane natychmiastowo w odniesieniu do ca?o?ci podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C?80/11 i C?142/11, EU:C:2012:373, pkt 38; a tak?e z dnia 19 pa?dziernika 2017 r., Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, pkt 36).

34 System odlicze? ma na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru VAT podlegaj?cego zap?acie lub zap?aconego w ramach ca?ej dzia?alno?ci gospodarczej tego przedsi?biorcy. Wspólny system VAT zapewnia zatem ca?kowit? neutralno?? w zakresie ci??aru podatkowego ca?ej dzia?alno?ci gospodarczej, bez wzgl?du na cel czy rezultaty tej dzia?alno?ci, pod warunkiem, ?e wspomniana dzia?alno?? co do zasady sama podlega opodatkowaniu VAT (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C?80/11 i C?142/11, EU:C:2012:373, pkt 39; a tak?e z dnia 19 pa?dziernika 2017 r., Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, pkt 37).

35 O ile prawo do odliczenia VAT jest uzale?nione od przestrzegania warunków materialnych i formalnych przewidzianych przez dyrektyw? VAT, o tyle z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, ?e pytania s?du odsy?aj?cego wyp?ywaj? z jednego tylko faktu, a mianowicie, ?e odmówiono prawa do odliczenia z powodu niemo?liwo?ci skorygowania przez podatnika deklaracji VAT, poniewa? wniosek o korekt? dotyczy? okresu, który by? ju? przedmiotem zamkni?tej kontroli podatkowej.

36 W tym zakresie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z tre?ci? art. 167 i art. 179 akapit pierwszy dyrektywy VAT prawo do odliczenia jest wykonywane co do zasady w tym samym okresie, w którym powsta?o, to znaczy z chwil?, gdy podatek sta? si? wymagalny.

37 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. wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 W tym zakresie z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e mo?liwo?? wykonywania prawa do odliczenia bez ?adnego ograniczenia w czasie by?aby sprzeczna z zasad? pewno?ci prawa, która wymaga, aby sytuacja podatkowa podatnika, z punktu widzenia jego praw i obowi?zków wobec organu podatkowego, nie by?a w niesko?czono?? podwa?ana. W zwi?zku z tym termin zawity, którego up?yw wi??e si? dla niewystarczaj?co starannego podatnika, który nie zg?osi? odliczenia VAT naliczonego, z sankcj? w postaci utraty prawa do odliczenia, nie mo?e by? uznany za niezgodny z systemem ustanowionym przez dyrektyw? VAT, 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 Unii (zasada równowa?no?ci), a po drugie, praktycznie nie uniemo?liwia lub nadmiernie nie utrudnia wykonywania prawa do odliczenia (zasada skuteczno?ci) (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, pkt 48, 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 W niniejszym przypadku z uregulowania krajowego cytowanego w postanowieniu odsy?aj?cym wynika, ?e prawo do odliczenia VAT wpisuje si? w prawie rumu?skim w ogólny

pięcioletni termin przedawnienia. Niemniej jednak prawo do odliczenia jest przedmiotem krótszego terminu przedawnienia w przypadku kontroli podatkowej. Nie można będzie już bowiem, co do zasady, dokonać korekty deklaracji VAT przez podatnika za okresy podatkowe, które były już przedmiotem kontroli organów podatkowych. W ten sposób w okolicznościach takich, jak w postępowaniu krajowym, podatnik nie będzie mógł skorygować swoich deklaracji VAT. Rumuński rząd podnosi, że ograniczenie to wynika z zasady jednokrotności kontroli podatkowej oraz że zasada pewności prawa wymaga, aby kontrola ta była jednokrotna.

40 O ile z elementów przedstawionych przez sąd odsyłający nie wynika, że omawiane w postępowaniu gównym uregulowanie krajowe przewiduje w dziedzinie VAT inny system niż przewidziany w pozostałych dziedzinach podatkowych prawa krajowego, o tyle jednak zasada skuteczności sprzeciwia się takiemu uregulowaniu, ponieważ jest ono w stanie pozbawić podatnika w okolicznościach takich, jak okoliczności postępowania gównego, możliwości skorygowania jego deklaracji VAT, jeżeli podatnik ten był przedmiotem kontroli podatkowej dotyczącej okresu rozliczeniowego przewidzianego przez wspomnianą korektę, nawet wówczas, gdy nie upłynął jeszcze pięcioletni termin zawity przewidziany przez rzeczne uregulowanie.

41 W rzeczywistości bowiem, jeżeli, tak jak w okolicznościach takich, jak omawiane w postępowaniu gównym, kontrola podatkowa nastąpiła niezwłocznie po złożeniu deklaracji podatkowej lub też w krótkim okresie czasu po niej, podatnik zostaje pozbawiony zgodnie ze wspomnianym uregulowaniem możliwości sprostowania swojej deklaracji VAT w taki sposób, że wykonanie prawa do odliczenia VAT przez podatnika staje się praktycznie niemożliwe lub co najmniej nadmiernie uciążliwe.

42 W związku z tym okoliczności, że uregulowanie krajowe, takie jak sporne w postępowaniu gównym, pozbawia podatnika możliwości skorygowania jego deklaracji VAT poprzez skrócenie terminu, który został mu przyznany w tym celu, jest sprzeczna z zasadą skuteczności.

43 Ponadto zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności również sprzeciwiają się uregulowaniu takiemu, jak sporne w postępowaniu gównym.

44 Zasada neutralności VAT wymaga zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, by prawo do odliczenia tego naliczonego podatku zostało przyznane, jeżeli zostały spełnione wymogi materialne, nawet jeżeli podatnicy nie spełnili niektórych wymagań formalnych (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 45).

45 Niemniej jednak w sprawie w postępowaniu gównym to w szczególności niedochowanie określonych wymogów formalnych przewidzianych przez omawiane uregulowanie krajowe skutkowało odmową odliczenia VAT przez Zabrus, pomimo że spółka ta wniosła o korektę deklaracji w celu wykazania, że zostały spełnione materialne przesłanki wymagane do tego, aby można było skorzystać z odliczenia dwóch spornych kwot.

46 Brak przestrzegania wymogów formalnych, który można naprawić, nie jest w stanie podważyć prawidłowego funkcjonowania systemu VAT.

47 W ten sposób poprzez zastosowanie uregulowania krajowego, takiego jak omawiane w postępowaniu gównym, ciężar VAT ostatecznie będzie spoczywał na podatniku, co jest sprzeczne z orzecznictwem przytoczonym w pkt 34 niniejszego wyroku.

48 Je?eli chodzi o zasad? proporcjonalno?ci, to wiadomo, ?e ustawodawca krajowy ma mo?liwo?? wyposa?enia obowi?zków formalnych podatników w sankcje o takim charakterze, aby zach?ca?y one tych podatników do wykonywania wspomnianych obowi?zków, w celu zapewnienia prawid?owego funkcjonowania systemu VAT.

49 Tym samym by?oby mo?liwe zastosowanie w szczeg?lno?ci pieni??nej sankcji administracyjnej wobec niedba?ego podatnika, który koryguje deklaracj? VAT, opieraj?c si? na dokumentach uzasadniaj?cych jego prawo do odliczenia VAT, które znajdowa?y si? w jego posiadaniu w chwili z?o?enia deklaracji tego podatku, lub po wykryciu b??du w rejestracji zmieniaj?cego kwot? VAT podlegaj?c? zwrotowi.

50 W ka?dym razie pa?stwa cz?onkowskie musz? zgodnie z zasad? proporcjonalno?ci ustanawia? przepisy, które umo?liwiaj?c im skuteczne osi?ganie celu zamierzonego przez uregulowanie krajowe, jednocze?nie w jak najmniejszym stopniu zagra?aj? zasadom ustanowionym w prawie Unii, takim jak podstawowa zasada prawa do odliczenia VAT (wyrok z dnia 10 lipca 2008 r., Sosnowska, C?25/07, EU:C:2008:395, pkt 23).

51 W zwi?zku z tym w sytuacji takiej, jak omawiana w post?powaniu g?ównym, z uwagi na dominuj?ce miejsce, jakie zajmuje prawo do odliczenia we wspólnym systemie VAT, sankcja polegaj?ca na ca?kowitej odmowie prawa odliczenia wydaje si? nieproporcjonalna w przypadku, w którym nie stwierdzono istnienia jakiegokolwiek oszustwa lub zagro?enia dla bud?etu pa?stwa (wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, pkt 70 i przytoczone tam orzecznictwo).

52 Tymczasem ?aden z elementów akt sprawy przedstawionych Trybuna?owi nie wskazuje na ryzyko oszustwa podatkowego lub zagro?enia dla bud?etu pa?stwa.

53 Wreszcie nale?y odrzuci? argument rz?du rumu?skiego, zgodnie z którym uregulowanie sporne w post?powaniu g?ównym, uzasadnione przez zasad? jednokrotno?ci kontroli podatkowej, mia?oby wynika? z zasady pewno?ci prawa.

54 Krajowy system kontroli podatkowej, taki jak omawiany w post?powaniu g?ównym, który nie zezwala podatnikowi na skorygowanie deklaracji VAT, podczas gdy przewiduje tak? korekt?, kiedy nast?puje ona w wykonaniu aktu organu podatkowego, a tak?e mo?liwo?? przeprowadzenia ponownej kontroli przez organy podatkowe dysponuj?ce nowymi informacjami, nie zmierza do zachowania praw podatników i nie wydaje si? s?u?y? stosowaniu zasady pewno?ci prawa. W rzeczywisto?ci bowiem taki system, wyposa?ony we wspomniane wyj?tki, dzia?a g?ównie na rzecz skuteczno?ci kontroli podatkowej oraz na rzecz funkcjonowania administracji krajowej.

55 Nie mo?na wywie?? ?adnego innego wniosku z wyroku z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50). W rzeczywisto?ci bowiem w sposób oczywisty z wyroku tego wynika, ?e podatnik nie mo?e powo?ywa? si? przed up?ywem terminu zawitego na zasad? pewno?ci prawa w celu sprzeciwienia si? uchyleniu przez organy podatkowe decyzji, któr? przyzna?y one podatnikowi prawo do odliczenia VAT, i dochodzeniu przez nie w wyniku ponownej kontroli tego podatku wraz z odsetkami za zw?ok? (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, pkt 51). Z kolei z tego samego wyroku nie wynika, ?e organy podatkowe mog? powo?ywa? si? przed up?ywem terminu zawitego na t? sam? zasad? w celu sprzeciwienia si? skorygowaniu przez podatnika deklaracji VAT dotycz?cej okresu, który stanowi? ju? przedmiot kontroli podatkowej.

56 W tych okoliczno?ciach na przedstawione pytania trzeba odpowiedzie?, i? art. 167, 168, 179, 180 i 182 dyrektywy VAT oraz zasady skuteczno?ci, neutralno?ci podatkowej i

proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, takiemu jak omawiane w postępowaniu głównym, które w drodze odstąpienia od pięcioletniego terminu przedawnienia ustanowionego w prawie krajowym dla korekty deklaracji VAT, uniemożliwia podatnikowi w okolicznościach takich, jak w postępowaniu głównym, dokonanie takiej korekty w celu dochodzenia przez niego prawa do odliczenia z tego tylko powodu, że korekta ta dotyczy okresu, który był już przedmiotem kontroli podatkowej.

W przedmiocie kosztów

57 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 (dziewięć izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 167, 168, 179, 180 i 182 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., oraz zasady skuteczności, neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, takiemu jak omawiane w postępowaniu głównym, które w drodze odstąpienia od pięcioletniego terminu przedawnienia ustanowionego w prawie krajowym dla korekty deklaracji podatku od wartości dodanej (VAT), uniemożliwia podatnikowi w okolicznościach takich, jak w postępowaniu głównym, dokonanie takiej korekty w celu dochodzenia przez niego prawa do odliczenia z tego tylko powodu, że korekta ta dotyczy okresu, który był już przedmiotem kontroli podatkowej.

Podpisy

* Język postępowania: rumuński.