

62016CJ0533

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 21 marca 2018 r. (*1)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 167–171 – Prawo do odliczenia VAT – Prawo do zwrotu VAT podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu – Artykuł 178 lit. a) – Zasady regulujące korzystanie z prawa do odliczenia VAT – Dyrektywa 2008/9/WE – Zasady zwrotu VAT – Termin zawity – Zasada neutralności podatkowej – VAT zapłacony i zafakturowany kilka lat po odnośnej dostawie towarów – Odmowa możliwości skorzystania z prawa do zwrotu z powodu upływu terminu zawitego, który miał rozpocząć bieg od dnia dostawy towarów

W sprawie C-533/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Najvyšší súd Slovenskej republiky (Sąd najwyższy Republiki Słowackiej) postanowieniem z dnia 29 września 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 października 2016 r., w postępowaniu:

Volkswagen AG

przeciwko

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: M. Ilešić, prezes izby, A. Rosas, C. Toader, A. Prechal i E. Jarašinas (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

—

w imieniu Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky przez F. Imreczego, działającego w charakterze pełnomocnika,

—

w imieniu rzędu słowackiego przez B. Ricziová, działającego w charakterze pełnomocnika,

—

w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Tokára, R. Lyala oraz M. Owsiany?Hornung, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 26 pa?dziernika 2017 r.,
wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 167 i art. 178 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektyw? Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11) (zwanej dalej „dyrektyw? 2006/112”), dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. okre?laj?cej szczegó?owe zasady zwrotu podatku od warto?ci dodanej przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE podatnikom niemaj?cym siedziby w pa?stwie cz?onkowskim zwrotu, lecz maj?cym siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim (Dz.U. 2008, L 44, s. 23) oraz art. 41 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kart?”), a tak?e zasad neutralno?ci podatkowej i proporcjonalno?ci.

2

Wniosek ów zosta? z?o?ony w ramach sporu mi?dzy spó?k? Volkswagen AG a Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky (dyrekcj? finansow? Republiki S?owackiej) w przedmiocie cz??ciowej odmowy wyra?onej przez ten organ w stosunku do wniosku o zwrot podatku od warto?ci dodanej (VAT) z powodu up?ywu terminu zawitego.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2006/112

3

Artyku? 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„»Podatnikiem« jest ka?da osoba prowadz?ca samodzielnie w dowolnym miejscu jak?kolwiek dzia?alno?? gospodarcz?, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci.

»Dzia?alno?? gospodarcza« obejmuje wszelk? dzia?alno?? producentów, handlowców lub us?ugodawców, w??cznie z górnictwem, dzia?alno?ci? rolnicz? i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za dzia?alno?? gospodarcz? uznaje si? w szczególno?ci wykorzystywanie, w sposób ci?g?y, maj?tku rzeczowego lub warto?ci niematerialnych w celu uzyskania z tego tytu?u dochodu”.

4

Na podstawie art. 167 tej?e dyrektywy „[p]rawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje si? wymagalny”.

5

Artyku? 168 wskazanej dyrektywy stanowi:

„Je?eli towary i us?ugi wykorzystywane s? na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w pa?stwie cz?onkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia nast?puj?cych kwot od kwoty VAT, któr? jest zobowi?zany zap?aci?:

a)

VAT nale?nego lub zap?aconego w tym pa?stwie cz?onkowskim od towarów i us?ug, które zosta?y mu dostarczone lub które maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

6

Artyku? 169 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„Poza prawem do odliczenia, o którym mowa w art. 168, podatnik ma prawo do odliczenia VAT okre?lonego w tym artykule, je?eli towary i us?ugi s? wykorzystywane do nast?puj?cych celów:

a)

transakcji podatnika zwi?zanych z dzia?alno?ci?, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, dokonywanych poza terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, w którym podatek jest nale?ny lub zosta? zap?acony, w odniesieniu do których VAT podlega?by odliczeniu, gdyby zosta?y one dokonane na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego;

[...]”.

7

Artyku? 170 owej dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„Wszyscy podatnicy, którzy, w rozumieniu [...] art. 2 pkt 1 i art. 3 dyrektywy 2008/9/WE oraz art. 171 niniejszej dyrektywy, nie maj? siedziby w pa?stwie cz?onkowskim, w którym nabywaj? towary i us?ugi lub importuj? towary podlegaj?ce VAT, maj? prawo otrzyma? zwrot tego podatku, o ile te towary i us?ugi s? wykorzystywane do celów nast?puj?cych transakcji:

a)

transakcji, o których mowa w art. 169;

[...]”.

8

Zgodnie z art. 171 ust. 1 rzeczony dyrektywy:

„Zwrot VAT podatnikom niemaj?cym siedziby w pa?stwie cz?onkowskim, w którym nabywaj? towary i us?ugi lub importuj? towary podlegaj?ce VAT, lecz którzy maj? siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, dokonywany jest zgodnie z procedur? okre?lon? w dyrektywie 2008/9/WE”.

9

Tytuł X dyrektywy 2006/112, dotyczący odliczeń, obejmuje rozdział 4, zatytułowany „Przepisy regulujące korzystanie z prawa do odliczenia”. Artykuł 178 owej dyrektywy, znajdujący się w tymże rozdziale 4, przewiduje:

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

„a)

w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

[...]”.

10

Zgodnie z art. 179 akapit pierwszy 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”.

11

Artykuł 180 owej dyrektywy przewiduje, że „[p]aństwa członkowskie mogą zezwolić podatnikom na dokonanie odliczenia, którego nie dokonał zgodnie z art. 178 i 179”.

12

Artykuł 182 dyrektywy 2006/112 stanowi, że „[p]aństwa członkowskie określają warunki i szczegółowe przepisy wykonawcze dla art. 180 i 181”.

13

Zgodnie z art. 273 owej dyrektywy:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, 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”.

Dyrektywa 2008/9

14

Artykuł 1 dyrektywy 2008/9 stanowi:

„Niniejsza dyrektywa określa szczególne zasady zwrotu [VAT] przewidzianego w art. 170

dyrektywy 2006/112/WE podatnikom niemającym siedziby na terytorium państwa członkowskiego zwrotu, którzy spełniają warunki określone w art. 3”.

15

Zgodnie z art. 2 owej dyrektywy:

„Na użytek niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:

1)

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

[...]”.

16

Artykuł 3 rzeczonyj dyrektywy wymienia przesłanki, jakie muszą zostać spełnione, aby dyrektywa ta znalazła zastosowanie do podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim zwrotu.

17

Zgodnie z art. 5 dyrektywy 2008/9:

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

a)

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

[...]

Bez uszczerbku dla art. 6 na użytek niniejszej dyrektywy prawo do zwrotu podatku naliczonego określa się zgodnie z dyrektywą 2006/112/WE, na zasadach stosowanych w państwie członkowskim zwrotu”.

18

Artykuł 6 akapit pierwszy dyrektywy 2008/9 ma następujące brzmienie:

„Aby być uprawnionym do uzyskania zwrotu w państwie członkowskim zwrotu, podatnik niemający siedziby w państwie członkowskim zwrotu musi dokonywać transakcji dających prawo do odliczenia w państwie członkowskim siedziby”.

19

Artyku? 28 ust. 1 owej dyrektywy precyzuje, ?e przepisy tej dyrektywy maj? zastosowanie do wniosków o zwrot z?o?onych po dniu 31 grudnia 2009 r.

Prawo s?owackie

20

Artyku? 49 ust. 1 i 2 zákon ?. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ustawy nr 222/2004 o podatku od warto?ci dodanej) w wersji maj?cej zastosowanie do sporu w post?powaniu g?ównym (zwanej dalej „ustaw? nr 222/2004”) ma nast?puj?ce brzmienie:

„1) Prawo do odliczenia podatku naliczonego od towarów lub us?ug powstaje po stronie podatnika w dniu, w którym podatek staje si? wymagalny w odniesieniu do tych towarów lub us?ug.

2) Podatnik mo?e odliczy? od podatku, który zobowi?zany jest zap?aci?, podatek naliczony od towarów i us?ug, które wykorzystuje do dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug jako podatnik, z zastrze?eniem wyj?tków, o których mowa w ust. 3 i 7. Podatnik mo?e odliczy? podatek, je?eli:

a)

zosta? on wobec niego naliczony przez innego podatnika na terytorium kraju od towarów i us?ug, które zosta?y lub maj? zosta? dostarczone lub ?wiadczone podatnikowi,

[...]”.

21

Zgodnie z art. 51 ust. 1 owej ustawy:

„Podatnik mo?e skorzysta? z prawa do odliczenia VAT na podstawie art. 49, je?eli

a)

w ramach odliczenia podatku na podstawie art. 49 ust. 2 lit. a) posiada faktur? wystawion? przez podatnika zgodnie z art. 71;

[...]”.

22

Artyku? 55b ust. 1 rzeczowej ustawy stanowi:

„Wnioskodawca wykonuje swoje prawo do zwrotu podatku poprzez z?o?enie wniosku o zwrot podatku drog? elektroniczn? w systemie elektronicznym pa?stwa cz?onkowskiego, w którym znajduje si? jego siedziba, miejsce wykonywania dzia?alno?ci, przedsi?biorstwo, jego miejsce zamieszkania lub zwyk?e miejsce pobytu. Wniosek o zwrot sk?ada si? do 30 wrze?nia roku kalendarzowego nast?puj?cego po okresie zwrotu. Da?ový úrad Bratislava I [organ podatkowy w Bratys?awie I (S?owacja)] bezzw?ocznie informuje wnioskodawc?, drog? elektroniczn?, o dacie otrzymania wniosku o zwrot podatku”.

23

Artyku? 71 ust. 1 i 2 ustawy nr 222/2004 przewiduje:

„1) Do celów niniejszej ustawy:

a)

»faktura« oznacza każdy dokument lub każdy notę sporządzony w formie pisemnej lub elektronicznej zgodnie z niniejszą ustawą lub obowiązujący w innym państwie członkowskim ustawą regulujący wystawianie faktury,

[...]

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

24

Artykuł 45 ust. 1 zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ustawy 511/1992 o wymiarze podatków i opłat oraz o zmianie systemu lokalnych organów podatkowych), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, ma następujące brzmienie:

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

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

25

W latach 2004–2010 Hella Leuchten-Systeme GmbH, spółka z siedzibą w Niemczech, oraz Hella Slovakia Front Lighting s.r.o. i Hella Slovakia – Signal Lighting, spółki z siedzibą na Słowacji (zwane dalej razem „spółkami Hella”), dostarczały Volkswagen AG, spółce z siedzibą w Niemczech, formy przeznaczone do produkcji reflektorów samochodowych. Z tego tytułu spółki Hella wystawiały faktury bez VAT, ponieważ uważały, że nie jest to dostawa towarów, tylko zwolniona z VAT „rekompensata finansowa”.

26

W 2010 r. spółki Hella stwierdziły, że ich postępowanie było niezgodne z prawem słowackim. Wystawiły zatem faktury wskazujące VAT należny od spółki Volkswagen z tytułu rozpatrywanych dostaw towarów zgodnie z ustawą nr 222/2004, złożyły uzupełniające deklaracje podatkowe za wszystkie lata 2004–2010 i zapłaciły kwotę VAT skarbowi państwa.

27

W dniu 1 lipca 2011 r. spółka Volkswagen skierowała do organu podatkowego w Bratysławie I (Słowacja) wniosek o zwrot VAT naliczonego z tytułu tych dostaw.

28

W drodze decyzji z dnia 3 kwietnia 2012 r. ów organ podatkowy częściowo uwzględnił ten

wniosek, nakazując zwrot kwoty VAT w wysokości 1536622,92 EUR, odpowiadającej dostawom towarów dokonanych w latach 2007–2010. Organ ten odrzucił jednak ów wniosek w zakresie, w jakim odnosi się on do okresu od 2004 r. do 2006 r., z powodu upływu pięcioletniego terminu zawitego przewidzianego w prawie słowackim. Organ ten uznał w tym względzie, że prawo do zwrotu VAT powstało w momencie dostawy towarów, czyli wtedy, gdy VAT stał się wymagalny, co oznacza, iż prawo do zwrotu tego VAT za okres od 2004 r. do 2006 r. było w dniu złożenia wniosku o zwrot wygasłe. Decyzja ta została potwierdzona przez dyrekcję finansów Republiki Słowackiej, działającą jako organ odwoławczy.

29

Spółka Volkswagen złożyła skargę o stwierdzenie nieważności tej ostatniej decyzji do Krajský súd v Bratislave (sądu okręgowego w Bratysławie, Słowacja), który oddalił tę skargę.

30

Spółka Volkswagen zaskarżyła ów wyrok przed Najvyšší súd Slovenskej republiky (sądem najwyższym Republiki Słowackiej), sąd odwoławczy, podnosząc, że wykazanie prawa krajowego dotyczącego ustalenia rozpoczęcia biegu pięcioletniego terminu zawitego przewidzianego w art. 45 ust. 1 ustawy nr 511/1992, w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu górnym, nie jest zgodna z prawem Unii ani z orzecznictwem Trybunału, ponieważ prawo do zwrotu TVA powstaje jej zdaniem dopiero wtedy, gdy dostawa towarów lub świadczenie usług została dokonana i gdy VAT został zastosowany przez dostawcę poprzez wystawienie faktury. Termin zawity nie może zatem rozpocząć biegu, jeżeli te dwie przesłanki nie są spełnione.

31

Przed dokonaniem oceny zasadności argumentacji spółki Volkswagen i w związku z tym przed ustaleniem momentu rozpoczęcia biegu pięcioletniego terminu, podczas którego podatnicy mogą, pod rygorem prekluzji, wnosić o zwrot wymagalnego VAT, Najvyšší súd Slovenskej republiky (sąd najwyższy Republiki Słowackiej) rozważył zgodnie z prawem Unii praktyki organów podatkowych, zgodnie z którym termin ów rozpoczyna swój bieg w chwili dostawy towarów lub świadczenia usługi podlegających VAT.

32

W tej sytuacji Najvyšší súd Slovenskej republiky (sąd najwyższy Republiki Słowackiej) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1)

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

a)

dostawa towaru lub świadczenie usługi; oraz

b)

wykazanie VAT na fakturze przez dostawcę lub usługodawcę

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

2)

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

3)

Czy w świetle zasady neutralności podatkowej przepisy art. 167 i art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach sprawy takich jak w postępowaniu głównym i z zastrzeżeniem spełnienia pozostałych materialnych i proceduralnych przesłanek koniecznych do wykonania prawa do odliczenia podatku sprzeciwiają się one wydaniu przez organy podatkowe odmowy przyznania podatnikowi prawa do zwrotu podatku wykonanego w terminie przewidzianym przez dyrektywę 2008/9, który to podatek został mu wykazany przez dostawcę na fakturze i zapłacony przez tego ostatniego przed upływem terminu zawitego przewidzianego przez prawo krajowe?

4)

Czy w świetle zasady neutralności i zasady proporcjonalności, które są fundamentalnymi zasadami wspólnego systemu VAT, słowackie organy podatkowe przekroczyły granice tego, co jest niezbędne do osiągnięcia celu określonego przez dyrektywę 2006/112, jeżeli odmówiły podatnikowi prawa do zwrotu zapłaconego podatku z tego względu, że upłynął termin zawity przewidziany przez prawo krajowe do zwrotu podatku, mimo iż w terminie tym podatnik nie mógł wykonać prawa do odliczenia podatku i mimo iż podatek został prawidłowo zapłacony, a ryzyko oszustwa podatkowego lub braku zapłaty podatku zostało ostatecznie wykluczone?

5)

Czy zasada pewności prawa, zasada uzasadnionych oczekiwań oraz prawo do dobrej administracji należy na podstawie art. 41 karty interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one takiej wykładni przepisów prawa krajowego, zgodnie z którą dla dochowania terminu do zwrotu VAT decydujący jest moment wydania przez organ podatkowy decyzji w przedmiocie zwrotu podatku, a nie moment wykonania przez podatnika prawa do zwrotu tego podatku?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań od pierwszego do czwartego

33

Poprzez pytania od pierwszego do czwartego, które należy zbadać przede wszystkim, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że stoi ono na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, na mocy którego w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, w których VAT został wykazany na fakturze wystawionej na rzecz podatnika i zapłacony przez tego podatnika wiele lat po rozpatrywanej dostawie towarów, odmawia się skorzystania z prawa do zwrotu VAT ze względu na to, że przewidziany w rzeczonym uregulowaniu termin zawity na wykonanie tego prawa rozpoczął bieg od dnia dostawy, a upłynął przed złożeniem wniosku o zwrot.

34

W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przypomnieć, że dyrektywa 2008/9, zgodnie z jej art. 1, ma na celu określenie szczegółowych zasad zwrotu VAT przewidzianego w art. 170 dyrektywy 2006/112 podatnikom niemającym siedziby na terytorium państwa członkowskiego zwrotu, którzy spełniają warunki określone w art. 3 dyrektywy 2008/9.

35

Celem dyrektywy 2008/9 nie jest jednak określenie warunków wykonywania prawa do zwrotu ani zakresu tego prawa. Artykuł 5 akapit drugi owej dyrektywy przewiduje bowiem, bez uszczerbku dla jej art. 6 oraz na użytek tej dyrektywy, że prawo do zwrotu podatku naliczonego określa się zgodnie z dyrektywą 2006/112, na zasadach stosowanych w państwie członkowskim zwrotu.

36

Prawo podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim do uzyskania zwrotu VAT zapłaconego w innym państwie członkowskim, w sposób, w jaki zostało ono uregulowane w dyrektywie 2008/9, zależy od ustanowionego na jego rzecz przez dyrektywę 2006/112 prawa do odliczenia podatku naliczonego w jego własnym państwie członkowskim (zob. podobnie wyrok z dnia 25 października 2012 r., Daimler i Widex, C-318/11 i C-319/11, EU:C:2012:666, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

37

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo podatników do odliczenia od VAT, któryś z zobowiązani zapłaci, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii (wyrok z dnia 15 września 2016 r., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

38

System odliczeń i w konsekwencji zwrotów ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciążącego VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia zatem neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że działalność ta, co do zasady, sama podlega opodatkowaniu VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 września 2016 r., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 27; z dnia 21 września 2017 r., SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

39

Jak wielokrotnie podkreśla Trybunał, prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 stanowi integralny część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. W szczególności prawo to przysuguje w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (wyroki: z dnia 15 września 2016 r., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 37; z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

40

Prawo do odliczenia VAT podlega jednak wymogom lub przesłankom o charakterze zarówno

materialnym, jak i formalnym (wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 38).

41

Jeżeli chodzi o wymogi lub przesłanki materialne, z brzmienia art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 wynika, że w celu skorzystania z rzeczoności prawa, po pierwsze, dany podmiot musi być „podatnikiem” w rozumieniu wspomnianej dyrektywy, oraz po drugie, towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa prawa do odliczenia VAT, powinny być wykorzystywane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary lub usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdujęcego się na wcześniejszym etapie obrotu (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 września 2016 r., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 39).

42

Jeżeli chodzi o zasady wykonywania prawa do odliczenia VAT, które odpowiadają wymogom lub przesłankom o charakterze formalnym, art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 stanowi, że podatnik w celu dokonania odliczenia musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 oraz 238–240 tej dyrektywy (wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 40).

43

Z powyższego wynika, że jak wskazał rzecznik generalny w pkt 58 opinii, choć zgodnie z art. 167 dyrektywy 2006/112 prawo do odliczenia VAT powstaje w momencie, gdy podatek staje się wymagalny, wykonanie rzeczoności prawa możliwe jest zasadniczo, zgodnie z art. 178 tej dyrektywy, dopiero wtedy, gdy podatnik wejdzie w posiadanie faktury (zob. podobnie wyrok z dnia 15 września 2016 r., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

44

Zgodnie z art. 167 i art. 179 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 prawo do odliczenia VAT wykonywane jest co do zasady w tym samym okresie, w którym powstało, to znaczy z chwilą, gdy podatek stał się wymagalny.

45

Niemniej jednak na podstawie art. 180 i 182 tej dyrektywy podatnik może zostać upoważniony do dokonania odliczenia VAT, nawet jeżeli nie wykonał swego prawa w okresie, w którym prawo to powstało, z zastrzeżeniem jednak spełnienia przesłanek i zasad ustalonych przez prawo krajowe (wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

46

Jednakże możliwość wykonywania prawa do odliczenia VAT bez ograniczenia w czasie byłaby sprzeczna z zasadą pewności prawa, zgodnie z którą podatnik nie może być w nieskończoność narażony na kwestionowanie jego sytuacji podatkowej w zakresie jego praw i obowiązków względem organów podatkowych (wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

Trybuna? Sprawiedliwi?ci orzek? ju?, ?e termin zawity, którego up?yw wi??e si? dla niewystarczaj?co starannego podatnika, który nie zg?osi? odliczenia podatku naliczonego, z sankcj? w postaci utraty prawa do odliczenia VAT, nie mo?e by? uznany za niezgodny z systemem ustanowionym na mocy dyrektywy 2006/112, 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 VAT (zasada skuteczno?ci) (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 34, 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

Co wi?cej, na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112 pa?stwa cz?onkowskie s? uprawnione do przewidzenia obowi?zków, które uznaj? one za konieczne do zapewnienia prawid?owego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym. Zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadu?y? jest bowiem uznanym celem wspieranym przez ow? dyrektyw?. Niemniej jednak ?rodki, jakie pa?stwa cz?onkowskie maj? mo?liwo?? przyjmowa? na podstawie art. 273 tej dyrektywy, nie mog? wykracza? poza to, co niezb?dne do osi?gni?cia takich celów. ?rodki te nie mog? wobec tego by? wykorzystywane w sposób regularnie uniemo?liwiaj?cy skorzystanie z prawa do odliczenia VAT i naruszaj?cy tym samym neutralno?? tego podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 49, 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

W niniejszym przypadku z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e chocia? rozpatrywane dostawy towarów zosta?y dokonane w latach 2004–2010, spółki Hella przeprowadzi?y korekt? VAT dopiero w 2010 r., wystawiaj?c faktury zawieraj?ce VAT, sk?adaj?c uzupe?niaj?ce deklaracje podatkowe do w?a?ciwych organów krajowych i uiszczaj?c do skarbu pa?stwa kwot? podatku nale?nego. Wynika st?d równie?, ?e ryzyko oszustwa podatkowego lub braku zap?aty VAT zosta?o wykluczone. W tych okoliczno?ciach spółka Volkswagen obiektywnie nie mia?a mo?liwo?ci wykonywania prawa do zwrotu przed dokonaniem tej korekty, poniewa? nie dysponowa?a ona wcze?niej fakturami ani nie wiedzia?a, ?e podatek by? nale?ny.

Otó? dopiero w wyniku tej korekty przes?anki materialne i formalne daj?ce prawo do odliczenia VAT zosta?y spe?nione i w konsekwencji spółka Volkswagen mog?a, zgodnie z dyrektyw? 2006/112 i zasad? neutralno?ci podatkowej, wnies? o uwolnienie od ci??aru VAT nale?nego lub zap?aconego. W konsekwencji ze wzgl?du na to, ?e spółka Volkswagen nie wykaza?a braku staranno?ci, oraz wobec braku nadu?ycia lub zмовy ze spółkami Hella o znamionach oszustwa termin zawity, który rozpocz?? bieg od dnia dostawy towarów i który dla niektórych okresów up?yn?? przed dokonaniem tej korekty, nie mo?e zosta? skutecznie przeciwstawiony prawu do zwrotu VAT.

W konsekwencji na pytania od pierwszego do czwartego nale?y udzieli? odpowiedzi, i? prawo Unii nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi ono na przeszkodzie uregulowaniu pa?stwa cz?onkowskiego, na mocy którego w okoliczno?ciach takich jak rozpatrywane w post?powaniu

głównym, w których VAT został wykazany na fakturze wystawionej na rzecz podatnika i zapłacony przez tego podatnika wiele lat po rozpatrywanej dostawie towarów, odmawia się skorzystania z prawa do zwrotu VAT ze względu na to, że przewidziany w rzeczonym uregulowaniu termin zawity na wykonanie tego prawa rozpoczyna bieg od dnia dostawy, a upływa przed złożeniem wniosku o zwrot.

W przedmiocie pytania piątego

52

Z uwagi na odpowiedź na pytania od pierwszego do czwartego, z której wynika, że zgodnie z uregulowaniem krajowego lub praktyki krajowej z prawem Unii może, w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, zostać oceniona w świetle dyrektywy 2006/112, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie piąte.

W przedmiocie kosztów

53

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 (druga izba) orzeka, co następuje:

Prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że stoi ono na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, na mocy którego w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, w których podatek od wartości dodanej (VAT) został wykazany na fakturze wystawionej na rzecz podatnika i zapłacony przez tego podatnika wiele lat po rozpatrywanej dostawie towarów, odmawia się skorzystania z prawa do zwrotu VAT ze względu na to, że przewidziany w rzeczonym uregulowaniu termin zawity na wykonanie tego prawa rozpoczyna bieg od dnia dostawy, a upływa przed złożeniem wniosku o zwrot.

Podpisy

(*1) Język postępowania: słowacki.