

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 12 kwietnia 2018 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 63, 167, 168, 178–180, 182 i 219 – Zasada neutralności podatkowej – Prawo do odliczenia VAT – Przewidziany w prawie krajowym termin do wykonania tego prawa – Odliczenie uzupełniającej kwoty VAT, która została wpłacona do skarbu państwa i uwzględniona w dokumentach korygujących pierwotne faktury w wyniku decyzji określającej wysokość zobowiązań podatkowych – Data rozpoczęcia biegu terminu

W sprawie C-8/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Supremo Tribunal de Justiça (sąd najwyższy, Portugalia) postanowieniem z dnia 2 stycznia 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 stycznia 2017 r., w postępowaniu:

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA

przeciwko

Flexipiso – Pavimentos SA,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

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

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Biosafe – Indústria de Reciclagens SA przez M. Torresa i A.G. Schwalbacha, advogados,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, M. Figueireda oraz R. Camposa Laires, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz M. Afonso, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 30 listopada 2017 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 63, 167, 168, 178–180, 182 i 219 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, zwanej dalej „dyrektywą VAT”), a także zasady neutralności podatkowej.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Biosafe – Indústria de Reciclagens SA (zwaną dalej „Biosafe”) a Flexipiso – Pavimentos SA (zwaną dalej „Flexipiso”) w przedmiocie odmowy przez tę ostatnią zwrotu na rzecz Biosafe uzupełniającej kwoty podatku od wartości dodanej (VAT), której Biosafe zapłaciła w wyniku decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 63 dyrektywy VAT stanowi:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

4 Tytuł X tej dyrektywy, dotyczący odliczeń, zawiera rozdział 1, zatytułowany „Prawo do odliczenia”, który składa się z art. 167–172. Ów art. 167 stanowi:

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

5 Artykuł 168 rzeczony 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, której 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;

[...]”.

6 W rozdziale 4 rzeczony tytuł X, zatytułowanym „Przepisy regulujące korzystanie z prawa do odliczenia”, znajdują się art. 178–183 dyrektywy VAT. Zgodnie z art. 178 owej dyrektywy:

„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 faktury sporządzone zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

[...]”.

7 Artykuł 179 tej dyrektywy stanowi:

„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.

[...].

8 Artykuł 180 rzeczony dyrektywy stanowi:

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

9 Zgodnie z art. 182 tej dyrektywy „[p]aństwa członkowskie określają warunki i szczegółowe przepisy wykonawcze dla art. 180 i 181”.

10 Artykuł 219 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„Kiedy dokument lub nota, która zmienia fakturę pierwotną i odnosi się do niej w sposób wyraźny i jednoznaczny, uznaje się za fakturę”.

Prawo portugalskie

11 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeks podatku od wartości dodanej), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwany dalej „CIVA”), w art. 7, zatytułowanym „Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego i wymagalność podatku”, stanowi:

„1. O ile przepisy poniższych ustępów nie stanowi inaczej, podatek jest należny i wymagalny:

a) przy przekazaniu towaru, w chwili oddania towaru do dyspozycji nabywcy.

[...].

12 Artykuł 8 tego kodeksu brzmi następująco:

„1. Z zastrzeżeniem przepisów poprzedniego artykułu, jeżeli przekazanie towarów lub świadczenie usług rodzi obowiązek wystawienia faktury lub równoważnego dokumentu, zgodnie z art. 29 podatek jest wymagalny:

a) jeżeli termin wyznaczony na wystawienie faktury lub równoważnego dokumentu w chwili wystawienia został zachowany.

[...].

13 Artykuł 19 CIVA, zatytułowany „Prawo do odliczenia”, stanowi w ust. 2:

„Prawo do odliczenia przysuguje tylko w odniesieniu do podatku wykazanego w następujących dokumentach, wystawionych na podatnika i znajdujących się w jego posiadaniu:

a) fakturach i równoważnych dokumentach wystawionych zgodnie z wymogami prawa.

[...].

14 Zgodnie z art. 22 ust. 1 CIVA:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny, zgodnie z przepisami art. 7 i 8, i jest ono wykonywane w drodze odjęcia od ogólnej kwoty podatku należnego za opodatkowane transakcje podatnika, w okresie objętym deklaracją,

podlegaj?cej odliczeniu kwoty podatku wymagalnego za ten okres”.

15 Artyku? 29 ust. 7 CIVA stanowi:

„Faktur? lub równowa?ny dokument wystawia si? równie? w przypadku, gdy podstawa opodatkowania transakcji lub odpowiedni podatek od niej ulegn? zmianie z jakiegokolwiek powodu, w tym z powodu nie?cis?o?ci”.

16 Artyku? 36 ust. 1 CIVA przewiduje, ?e faktur? lub równowa?ny dokument wskazane w art. 29 tego kodeksu nale?y wystawi? najpó?niej pi?tego dnia roboczego po dniu, w którym podatek staje si? wymagalny na podstawie art. 7 tego kodeksu. Jednak?e w przypadku p?atno?ci za przekazanie towarów lub ?wiadczenie us?ug, które jeszcze nie dosz?y do skutku, dzie? wystawienia dokumentu potwierdzaj?cego musi by? dniem otrzymania tej kwoty.

17 Zgodnie z art. 37 ust. 1 CIVA:

„Kwot? podatku naliczonego dodaje si? do kwoty wykazanej na fakturze lub w równowa?nym dokumencie, w celu dochodzenia tego podatku od nabywców towarów lub us?ugobiorców”.

18 Artyku? 79 ust. 1 CIVA stanowi:

„Nabywca opodatkowanych towarów lub odbiorca opodatkowanych us?ug nienale??cy do podatników, o których mowa w art. 2 ust. 1 lit. a), dzia?aj?cy w takim charakterze i nieobj?ty zwolnieniem, jest wraz z dostawc? solidarnie odpowiedzialny za uiszczenie podatku, je?eli faktura lub równowa?ny dokument, których wystawienie jest obowi?zkowe na podstawie art. 29, nie zosta?y wystawione lub zawieraj? nieprawid?owe wskazanie nazwy lub adresu stron bior?cych udzia? w transakcji, rodzaju lub ilo?ci przekazanych towarów lub ?wiadczonych us?ug, ceny lub nale?nej kwoty podatku”.

19 Zgodnie z art. 98 ust. 2 CIVA:

„O ile przepisy szczególne nie stanowi? inaczej, z prawa do odliczenia lub zwrotu nadp?aconego podatku mo?na skorzysta? wy??cznie w ci?gu czterech lat nast?puj?cych po powstaniu prawa do odliczenia lub nadp?aty podatku”.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

20 W okresie mi?dzy lutym 2008 r. a majem 2010 r. Biosafe sprzeda?a na rzecz Flexipiso, podlegaj?cej opodatkowaniu VAT, granulat kauczuku wytworzony z opon poddanych recyklingowi za ??czn? kwot? 664 538,77 EUR, stosuj?c obni?on? stawk? VAT w wysoko?ci 5%.

21 W wyniku kontroli podatkowej przeprowadzonej w 2011 r. za lata podatkowe 2008–2010 portugalski organ podatkowy uzna?, ?e nale?a?o zastosowa? podstawow? stawk? VAT w wysoko?ci 21%, i wezwa? do pokrycia nale?no?ci podatkowych VAT wynosz?cych ??cznie 100 906,50 EUR.

22 Biosafe zap?aci?a t? kwot? i za??da?a zwrotu od Flexipiso, kieruj?c do niej noty obci??eniowe. Flexipiso odmówi?a zap?aty tej uzupe?niaj?cej kwoty VAT w szczególno?ci na tej podstawie, ?e nie mog?a dokona? odliczenia, bowiem czteroletni termin przewidziany w art. 98 ust. 2 CIVA up?yn?? w odniesieniu do transakcji dokonywanych do dnia 24 pa?dziernika 2008 r. przed otrzymaniem not obci??eniowych, które nast?pi?o w dniu 24 pa?dziernika 2012 r., oraz ?e nie jest ona zobowi?zana do ponoszenia konsekwencji b??du, za który jedynym odpowiedzialnym podmiotem by?a Biosafe.

23 W wyniku tej odmowy Biosafe wniosła skargę w celu zasądzenia od Flexipiso zwrotu kwoty zapłaconej przez Biosafe, powiększonej o odsetki za zwłokę. Skarga ta została oddalona przez sąd pierwszej instancji i sąd apelacyjny, które uznały, że mimo istnienia obowiązku przerzucenia VAT nabywca towarów może być zobowiązany do jego zapłaty, tylko jeżeli faktury lub równoważne dokumenty zostaną wystawione w czasie umożliwiający mu dokonanie odliczenia tego podatku. W odniesieniu do not obciżeńowych otrzymanych przez Flexipiso ponad cztery lata po wystawieniu pierwotnych faktur sądy te uznały, że Biosafe nie mogła przerzucić wykazanego na nich VAT na Flexipiso, ponieważ ta ostatnia nie miała już prawa dokonać odliczenia VAT i było pewne, że bądź dotyczy mającej zastosowanie stawki należało przypisać Biosafe.

24 Biosafe wniosła zatem skargę kasacyjną do sądu odsyłającego, Supremo Tribunal de Justiça (sądu najwyższego, Portugalia). Ten ostatni wskazuje, że istnieje wątpliwość co do pytania, czy art. 63, 167, 168, 178–180 i 182 dyrektywy VAT oraz zasada neutralności podatkowej sprzeciwiają się przepisom krajowym, z których wynika, że w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym termin, w ciągu którego nabywca może dokonać odliczenia uzupełniającej kwoty VAT, rozpoczyna bieg od daty wystawienia pierwotnych faktur, a nie od daty wystawienia lub otrzymania dokumentów korygujących. Zdaniem tego sądu istnieje również wątpliwość, czy w takich okolicznościach nabywca może odmówić zapłaty uzupełniającej kwoty VAT ze względu na brak możliwości odliczenia.

25 W tych okolicznościach Supremo Tribunal de Justiça (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy dyrektywa [VAT], a w szczególności jej art. 63, 167, 168, 178–180, 182 i 219, jak również zasada neutralności podatkowej stoją na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, z którego wynika, że w sytuacji gdy zbywający towary, będący podatnikiem VAT, został poddany kontroli skarbowej, z której wynika, że zastosowana przez niego niegdyś stawka VAT jest niższa od tej, którą powinien być zastosować, uiszczyć na rzecz skarbu państwa uzupełniającą kwotę podatku i dochodzi jej zapłaty od nabywcy, który również jest podatnikiem VAT, termin, w którym nabywca może dokonać odliczenia tej dodatkowej kwoty podatku, oblicza się od chwili wystawienia pierwotnych faktur, a nie wystawienia lub otrzymania dokumentów korygujących?

2) W razie odpowiedzi przeczącej na poprzednie pytanie prejudycjalne: czy wskazana powyżej dyrektywa, a w szczególności jej wskazane powyżej artykuły, oraz zasada neutralności sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, z którego wynika, że po otrzymaniu dokumentów korygujących pierwotne faktury, wystawionych w następstwie kontroli skarbowej i uiszczenia na rzecz skarbu państwa uzupełniającej kwoty podatku, do celów otrzymania zapłaty tej uzupełniającej kwoty podatku, gdy upłynęła już wspomniany termin na skorzystanie z prawa do odliczenia, nabywca może zgodnie z prawem odmówić zapłaty ze względu na to, że brak możliwości odliczenia uzupełniającej kwoty podatku uzasadnia odmowę jego przerzucenia?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

26 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 63, 167, 168, 178–180, 182 i 219 dyrektywy VAT oraz zasad neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom państwa członkowskiego, na podstawie których, w okolicznościach takich jak te będące przedmiotem postępowania głównego, w których w wyniku decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego uzupełniająca kwota VAT została wpłacona do skarbu państwa i uwzględniona w dokumentach korygujących pierwotne faktury

kilka lat po dostawie spornych towarów, odmówiono skorzystania z prawa do odliczenia VAT na tej podstawie, że termin przewidziany przez owe przepisy do wykonania tego prawa rozpoczyna bieg od dnia wystawienia rzeczonych pierwotnych faktur i upływa.

27 W tym względzie należy przypomnieć, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawodawcę Unii (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy. W konsekwencji wspólny system VAT gwarantuje neutralność wszelkiej 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 (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Jak wielokrotnie podkreśla Trybunał, prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT stanowi integralną 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 (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Prawo do odliczenia VAT podlega jednak wymogom lub przesłankom o charakterze zarówno materialnym, jak i formalnym (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Jeżeli chodzi o wymogi lub przesłanki materialne, z brzmienia art. 168 lit. a) dyrektywy VAT wynika, że w celu skorzystania z rzeczonego 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 lub świadczone na wcześniejszym etapie obrotu przez innego podatnika (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Jeżeli chodzi o zasady wykonywania prawa do odliczenia VAT, które odpowiadają wymogom lub przesłankom o charakterze formalnym, art. 178 lit. a) dyrektywy VAT stanowi, że podatnik w celu dokonania odliczenia musi posiadać faktury sporządzone zgodnie z art. 220–236 oraz 238–240 tej dyrektywy (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Z powyższego wynika, że choć zgodnie z art. 167 dyrektywy VAT prawo do odliczenia VAT powstaje w momencie, gdy podatek staje się wymagalny, wykonanie rzeczonego prawa możliwe jest zasadniczo, zgodnie z art. 178 tej dyrektywy, dopiero wtedy, gdy podatnik wejdzie w posiadanie faktury (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

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

35 Niemniej jednak na podstawie art. 180 i 182 tej dyrektywy podatnik może zostać upoważniony do dokonania odliczenia VAT, nawet jeżeli nie wykona swego prawa w okresie, w którym prawo to powstało, z zastrzeżeniem jednak spełnienia przesłanek i zasad ustalonych przez prawo krajowe (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 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 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Trybunał orzekł już, że termin zawity, którego upływ wiódłby dla niewystarczającego starannego podatnika, który nie zgłosił odliczenia podatku naliczonego, z sankcją w postaci utraty prawa do odliczenia VAT, nie może zostać uznany za niezgodny z systemem ustanowionym na mocy dyrektywy VAT, 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 VAT (zasada skuteczności) (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Co więcej, na podstawie art. 273 dyrektywy VAT państwa członkowskie są uprawnione do przewidzenia obowiązków, które uznają one za konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym. Zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest bowiem uznanym celem wspieranym przez ową dyrektywę. Niemniej jednak środki, jakie państwa członkowskie mają możliwość przyjmować na podstawie art. 273 tej dyrektywy, nie mogą wykraczać poza to, co niezbędne do osiągnięcia takich celów. Środki te nie mogą wobec tego być wykorzystywane w sposób regularnie uniemożliwiający skorzystanie z prawa do odliczenia VAT i naruszający tym samym neutralność tego podatku (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Ponieważ odmowa przyznania prawa do odliczenia stanowi wyjątek od stosowania zasady podstawowej, jak jest istnienie takiego prawa, właściwe organy podatkowe zobowiązane są wykazać w sposób prawnie wymagany, że spełnione zostały obiektywne przesłanki wykazujące istnienie oszustwa lub nadużycia. Następnie do sądów krajowych należy kontrola, czy odpowiednie organy podatkowe wykazały istnienie takich obiektywnych przesłanek (wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że w wyniku kontroli podatkowej mającej miejsce w 2011 r. portugalskie organy podatkowe określiły wysokość zobowiązań podatkowego w zakresie VAT w odniesieniu do dostaw towarów, jakie nastąpiły między lutym 2008 r. a majem 2010 r., za które Biosafe błędnie zastosowała obniżoną stawkę VAT zamiast stawki podstawowej. Biosafe dokonała zatem korekty VAT, uiszczając uzupełniającą kwotę VAT oraz wystawiając noty obciążeniowe, które zdaniem sądu odsyłającego stanowiły dokumenty korygujące pierwotne faktury.

41 Rząd portugalski uważa, że Biosafe i Flexipiso przez co najmniej dwa i pół roku umyślnie i wielokrotnie dopuszczały się regularnych praktyk oszustw podatkowych i unikania opodatkowania. W takiej sytuacji rzeczywiście nie można wykluczyć istnienia takich praktyk. Jednakże w ramach postępowania, o którym mowa w art. 267 TFUE, opartego na całokształcie rozdziału zadań sądów krajowych i Trybunału, wszelka ocena stanu faktycznego sprawy należy

do sądu krajowego. Trybunał w szczególności jest wyjątkowo upoważniony do wypowiedziania się w zakresie wykładni lub ważności aktu Unii na podstawie okoliczności faktycznych przedstawionych mu przez sąd krajowy (wyrok z dnia 8 maja 2008 r., Danske Svineproducenter, C-491/06, EU:C:2008:263, pkt 23; a także postanowienie z dnia 14 listopada 2013 r., Krejci Lager & Umschlagbetrieb, C-469/12, EU:C:2013:788, pkt 28). W niniejszej sprawie sąd krajowy wskazuje, że jest pewne, iż bądź co do wyboru mającej zastosowanie stawki VAT należy przypisać Biosafe.

42 W tych okolicznościach wydaje się, że Flexipiso obiektywnie nie miało możliwości wykonać swojego prawa do odliczenia przed korektą VAT dokonaną przez Biosafe, bowiem wcześniej nie dysponowało dokumentami korygującymi pierwotne faktury i nie wiedziało, że należy ją uzupełnić kwotą VAT.

43 Bowiem dopiero w wyniku tej korekty materialne i formalne przesłanki dające prawo do odliczenia VAT zostały spełnione i w konsekwencji Flexipiso mogło wniesić o uwolnienie od ciąż VAT należnego lub zapłaconego zgodnie z dyrektywą VAT oraz zasadą neutralności podatkowej. W konsekwencji ze względu na to, że Flexipiso nie wykazało braku staranności przed otrzymaniem not obciążeniowych, oraz wobec braku nadużycia lub zmywu z Biosafe o znamionach oszustwa termin, który rozpoczyna bieg od dnia wystawienia pierwotnych faktur i który dla niektórych transakcji upływał przed dokonaniem tej korekty, nie może zostać skutecznie przeciwstawiony prawu do zwrotu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 50).

44 W konsekwencji na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 63, 167, 168, 178–180, 182 i 219 dyrektywy VAT oraz zasadą neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się one przepisom państwa członkowskiego, na podstawie których, w okolicznościach takich jak będące przedmiotem postępowania głównego, w których w wyniku decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego uzupełniająca kwota VAT została wpłacona do skarbu państwa i uwzględniona w dokumentach korygujących pierwotne faktury kilka lat po dostawie spornych towarów, odmówiono skorzystania z prawa do odliczenia VAT na tej podstawie, że termin przewidziany przez owe przepisy do wykonania tego prawa rozpoczyna bieg od dnia wystawienia rzeczonych pierwotnych faktur i upływał.

W przedmiocie pytania drugiego

45 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy w wypadku odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze nabywca może, w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym, odmówić uiszczenia dostawcy uzupełniającej kwoty VAT, której ten zapłacił, na tej podstawie, że nie można już dokonać odliczenia tej uzupełniającej kwoty ze względu na upływ terminu przewidzianego przez przepisy krajowe do wykonania prawa do odliczenia.

46 Z odpowiedzi na pytanie pierwsze wynika, że w takich okolicznościach podatnikowi nie można odmówić prawa do odliczenia uzupełniającej kwoty VAT na tej podstawie, że upływał termin przewidziany przez przepisy krajowe do wykonania tego prawa. W świetle tej odpowiedzi nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

47 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 (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 63, 167, 168, 178–180, 182 i 219 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zasad neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się one przepisom państwa członkowskiego, na podstawie których, w okolicznościach takich jak będące przedmiotem postępowania głównego, w których w wyniku decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego uzupełniająca kwota podatku od wartości dodanej (VAT) została wpłacona do skarbu państwa i uwzględniona w dokumentach korygujących pierwotne faktury kilka lat po dostawie spornych towarów, odmówiono skorzystania z prawa do odliczenia VAT na tej podstawie, że termin przewidziany przez owe przepisy do wykonania tego prawa rozpoczyna bieg od dnia wystawienia rzeczonych pierwotnych faktur i upływa.

Podpisy

* Język postępowania: portugalski.