

WYROK TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 9 września 2021 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 69 – Wymagalność VAT – Wewnętrzne nabycie paliw silnikowych – Obowiązek wcześniejszej zapłaty VAT – Artykuł 206 – Pojęcie „zaliczek” – Artykuł 273 – Prawidły poboru VAT i zwalczanie oszustw – Zakres swobody państw członkowskich

W sprawie C-855/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 17 października 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 listopada 2019 r., w postępowaniu:

G. sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie: E. Regan (sprawozdawca), prezes izby, M. Ilešić, E. Juhász, C. Lycourgos i I. Jarukaitis, sędziowie,

rzecznik generalny: H. Saugmandsgaard Øe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu G. sp. z o.o. – M. Kalinowski, radca prawny,
- w imieniu Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy – B. Kołodziej i T. Wojciechowski, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej – M. Siekierzyńska i J. Jokubauskaitė, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 18 marca 2021 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 110 TFUE oraz art. 69, 206 i 273 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 dyrektywę 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 G. sp. z o.o. a Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Polska) (zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie obowiązku wcześniejszej zapłaty podatku od wartości dodanej (VAT) od wewnątrzwspólnotowych nabywców paliwa.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 62 dyrektywy VAT:

„Do celów niniejszej dyrektywy:

1) »zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego« oznacza zdarzenie, w wyniku którego zostają spełnione prawne wymogi wymagalności VAT;

2) podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do wydania zapłaty podatku od osoby zobowiązanej do jego uiszczenia, nawet jeżeli termin płatności może zostać odroczony”.

4 Artykuł 68 tej dyrektywy przewiduje:

„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 rzeczonyj 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 Artykuł 206 tej dyrektywy stanowi:

„Kiedy podatnik zobowiązany do zapłaty VAT musi zapłacić kwotę netto VAT w momencie składania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inny termin zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty”.

7 Zgodnie z art. 222 dyrektywy VAT:

„W odniesieniu do dostaw towarów zrealizowanych na warunkach określonych w art. 138 lub w załączniku, 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.

W odniesieniu do innych dostaw towarów lub świadczenia usług państwa członkowskie mogą określać terminy, w których podatnicy muszą wystawić faktury”.

8 Artykuł 250 tej dyrektywy przewiduje:

„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.

[...]”.

9 Artyku? 273 rzeczonoj dyrektywy stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie mog? na?o?y? inne obowi?zki, jakie uznaj? za niezb?dne dla zapewnienia prawid?owego poboru VAT i zapobie?enia oszustwom podatkowym, pod warunkiem r?ownego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi przez podatnik?w oraz pod warunkiem, ?e obowi?zki te, w wymianie handlowej mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, nie b?d? prowadzi? do powstania formalno?ci zwi?zanych z przekraczaniem granic.

Mo?liwo?? przewidziana w akapicie pierwszym nie mo?e zosta? wykorzystana do na?o?enia dodatkowych obowi?zk?w zwi?zanych z fakturowaniem poza obowi?zkami, które zosta?y okre?lone w rozdziale 3”.

Prawo polskie

10 Artyku? 20 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towar?w i us?ug (Dz.U. z 2016 r. poz. 710), w wersji maj?cej zastosowanie do okoliczno?ci sporu w post?powaniu g??wnym (zwanej dalej „ustaw? o VAT”), stanowi:

„W wewn?trzewsp?lnotowym nabyciu towar?w obowi?zek podatkowy powstaje z chwil? wystawienia faktury przez podatnika podatku od warto?ci dodanej, nie p??niej jednak ni? 15. dnia miesi?ca nast?puj?cego po miesi?cu, w którym dokonano dostawy towaru [...]”.

11 Zgodnie z art. 99 ust. 11a ustawy o VAT w przypadku wewn?trzewsp?lnotowego nabycia towar?w, o którym mowa w art. 103 ust. 5a tej ustawy, podatnik jest obowi?zany sk?ada? naczelnikowi urz?du skarbowego w?a?ciwemu w sprawie rozliczania podatku akcyzowego deklaracje o nale?nych kwotach podatku za okresy miesi?czne, w terminie do pi?tego dnia miesi?ca nast?puj?cego po miesi?cu, w którym powsta? obowi?zek ich zap?aty.

12 Zgodnie z art. 103 ust. 5a tej ustawy:

„W przypadku wewn?trzewsp?lnotowego nabycia paliw silnikowych wymienionych w za??czniku nr 2 do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, których wytwarzanie lub którymi obr?t wymaga uzyskania koncesji zgodnie z przepisami ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne, podatnik jest obowi?zany, bez wezwania naczelnika urz?du celnego, do obliczania i wp?acania kwot podatku na rachunek izby celnej w?a?ciwej w zakresie wp?at podatku akcyzowego:

1) w terminie 5 dni od dnia, w którym towary te zosta?y wprowadzone do okre?lonego we w?a?ciwym zezwoleniu miejsca odbioru wyrob?w akcyzowych – je?eli towary s? nabywane wewn?trzewsp?lnotowo w rozumieniu przepis?w [ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym] przez zarejestrowanego odbiorc? z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym;

- 2) w terminie 5 dni od dnia wprowadzenia tych towarów z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju do składu podatkowego;
- 3) z chwilą przemieszczenia tych towarów na terytorium kraju – jeżeli towary są przemieszczane poza procedurę zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

13 W grudniu 2016 r. G. dokonała 20 wewnątrzwspólnotowych nabyć oleju napędowego objętego kodem CN 2710 19 43 w łącznej ilości 3 190 874 m³.

14 Organ podatkowy wyjaśnił, że wewnątrzwspólnotowe nabycia dokonane przez G. odpowiadały drugiemu przypadkowi przewidzianemu w art. 103 ust. 5a ustawy o VAT, polegającemu na wprowadzeniu do składu podatkowego towarów z terytorium innego państwa członkowskiego.

15 Z naruszeniem tego przepisu G. nie uiściła VAT należnego za te nabycia w łącznej kwocie 1 530 766 złotych polskich (PLN) (około 345 000 EUR) w terminie pięciu dni od wprowadzenia oleju napędowego na terytorium kraju. Ponadto nie zrobiła ona również, z naruszeniem art. 99 ust. 11a tej ustawy, miesięcznej deklaracji dotyczącej tych nabyć w terminie do piątego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek ich zapłaty.

16 Decyzją z dnia 6 kwietnia 2018 r. organ podatkowy nałożył na G., tytułem zaległości podatkowych za grudzień 2016 r., obowiązek natychmiastowej zapłaty należnego VAT, powiększonego o odsetki za zwłokę naliczone od dnia następującego po dniu, w którym upłynął termin płatności.

17 Wyrokiem z dnia 10 lipca 2018 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Polska) oddalił skargę G. na tę decyzję.

18 Rozpatrując skargę kasacyjną od tego wyroku, Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) wyjaśnia, że art. 103 ust. 5a ustawy o VAT stanowi część pakietu zmian do tej ustawy, który wszedł w życie w dniu 1 sierpnia 2016 r., mających na celu poprawę poboru VAT od wewnątrzwspólnotowych nabyć paliw i zapobieganie oszustwom w zakresie VAT na transgranicznym rynku paliw.

19 Sąd odsyłający zastanawia się przede wszystkim, czy ów art. 103 ust. 5a w zakresie, w jakim ustanawia krótsze terminy płatności VAT w odniesieniu do nabycia paliw pochodzących z innych państw członkowskich niż w przypadku nabycia wewnętrznego, jest zgodny z art. 110 TFUE. Możliwość przyznana państwom członkowskim na mocy art. 273 dyrektywy VAT w zakresie ustanowienia obowiązków, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym, może być bowiem realizowana jedynie pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązeki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

20 Następnie, na wypadek gdyby art. 103 ust. 5a ustawy o VAT nie był sprzeczny ani z art. 110 TFUE, ani z art. 273 dyrektywy VAT, sąd ten zastanawia się, czy ten pierwszy przepis jest zgodny z art. 69 tej dyrektywy w zakresie, w jakim przewiduje on, że VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw może być pobrany nawet przed powstaniem obowiązku

podatkowego, o którym mowa w owym art. 69, zgodnie z którym obowiązek ten powstaje w dniu wystawienia faktury lub, jeżeli faktura nie została wystawiona, nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniało zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego.

21 Zdaniem tego sądu odpowiedź na to pytanie zależy od charakteru podatności, o których mowa w art. 103 ust. 5a ustawy o VAT. Jeżeli mają one charakter odrębnej konstrukcji przyznanego poboru VAT, obowiązek ich uiszczenia przed terminem powstania obowiązku podatkowego na podstawie art. 69 dyrektywy pozostaje w sprzeczności z tymi przepisami, gdy nie ma podstaw do wymagania podatności VAT przed powstaniem obowiązku podatkowego. Natomiast obowiązek zapłaty podatku przed powstaniem zobowiązania podatkowego mógłby być zgodny z tym przepisem, gdyby podatności te zostały uznane za „zaliczkę” w rozumieniu art. 206 zdanie drugie in fine dyrektywy VAT. W takim przypadku pojawia się pytanie, czy ta zaliczka może zostać obliczona na podstawie kwoty brutto VAT należnego od wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw bez uwzględnienia prawa podatnika do odliczenia.

22 Wreszcie, gdyby tak było, sąd ten zastanawia się, czy zaliczka na poczet VAT, w rozumieniu wskazanego przepisu, nieuiszczona w terminie, traci swój byt prawny z końcem okresu rozliczeniowego podatku, na poczet którego ma być uiszczona.

23 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 110 [TFUE] i art. 273 dyrektywy [VAT] nie sprzeciwiają się przepisowi takiemu jak art. 103 ust. 5a [ustawy o VAT], stanowiącemu, że w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych podatnik jest obowiązany, bez wezwania naczelnika urzędu celnego, do obliczania i wpłacania kwot podatku na rachunek izby celnej właściwej w zakresie wpłat podatku akcyzowego:

a) w terminie 5 dni od dnia, w którym towary te zostały wprowadzone do określonego we właściwym zezwoleniu miejsca odbioru wyrobów akcyzowych – jeżeli towary są nabywane wewnątrzwspólnotowo w rozumieniu przepisów [ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym] przez zarejestrowanego odbiorcę z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym;

b) w terminie 5 dni od dnia wprowadzenia tych towarów z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju do składu podatkowego;

c) z chwilą przemieszczenia tych towarów na terytorium kraju – jeżeli towary są przemieszczane poza procedurę zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym?

2) Czy art. 69 dyrektywy [VAT] nie sprzeciwia się przepisowi takiemu jak art. 103 ust. 5a [ustawy o VAT], stanowiącemu, że w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych podatnik jest obowiązany, bez wezwania naczelnika urzędu celnego, do obliczania i wpłacania kwot podatku na rachunek izby celnej właściwej w zakresie wpłat podatku akcyzowego:

- a) w terminie 5 dni od dnia, w którym towary te zostały wprowadzone do określonego we wstępnym zezwoleniu miejsca odbioru wyrobów akcyzowych – jeżeli towary są nabywane wewnątrzwspólnotowo w rozumieniu przepisów [ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym] przez zarejestrowanego odbiorcę z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym;
- b) w terminie 5 dni od dnia wprowadzenia tych towarów z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju do składu podatkowego;
- c) z chwilą przemieszczenia tych towarów na terytorium kraju – jeżeli towary są przemieszczane poza procedurę zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym;

przy interpretacji, że powyższe kwoty nie stanowi zaliczek na VAT w rozumieniu art. 206 dyrektywy [VAT]?

- 3) Czy zaliczka na VAT w rozumieniu art. 206 dyrektywy [VAT], nieuiszczona w terminie, traci swój byt prawny z końcem okresu rozliczeniowego podatku, na poczet którego ma być uiszczona?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

24 Poprzez swoje pytania sąd odsyłający zmierza w pierwszej kolejności do ustalenia, czy art. 110 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisowi prawa krajowego, który nakłada obowiązek wcześniejszej zapłaty VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw, zanim podatek ten stanie się wymagalny w rozumieniu art. 69 dyrektywy VAT. W drugiej kolejności sąd ten dąży do ustalenia, czy dyrektywa ta, a w szczególności jej art. 69, 206 i 273, należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie takiemu przepisowi prawa krajowego. Ponadto wspomniany sąd zastanawia się, po pierwsze, czy dyrektywa VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie wymogowi, zgodnie z którym VAT należy z tytułu takiego nabycia jest obliczany na bazie brutto bez uwzględnienia prawa do odliczenia, a po drugie, czy zaliczka na poczet VAT w rozumieniu art. 206 tej dyrektywy, która nie została uiszczona w wyznaczonym terminie, traci swój byt prawny z końcem okresu rozliczeniowego podatku, na poczet którego ma być uiszczona.

25 Na wstępie należy odpowiedzieć na pytania sformułowane przez sąd odsyłający, w których zmierza on w istocie do ustalenia, czy art. 69, 206 i 273 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisowi prawa krajowego, który nakłada obowiązek zapłaty VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw, zanim podatek ten stanie się wymagalny w rozumieniu tego art. 69.

26 Należy przypomnieć, że art. 62 pkt 1 dyrektywy VAT definiuje „zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego” jako zdarzenie, w wyniku którego zostają spełnione prawne wymogi wymagalności VAT, podczas gdy pkt 2 tego artykułu stanowi, że podatek staje się „wymagalny”, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do wydania zapłaty podatku od osoby zobowiązanej do jego uiszczenia, nawet jeżeli termin płatności może zostać odroczony. Ponadto z art. 206 zdanie pierwsze tej dyrektywy wynika, że obowiązek zapłaty powstaje co do zasady w momencie składowania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250 tej dyrektywy.

27 W tym względzie należy podkreślić, że należy dokonać rozróżnienia pomiędzy, z jednej strony, pojęciami „zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego” i „wymagalności”

podatku, o których mowa w art. 62 dyrektywy VAT, a z drugiej strony, pojęciem „zapłaty” podatku (zob. analogicznie wyrok z dnia 20 października 1993 r., Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, pkt 24).

28 Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 87 opinii, zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, wymagalność oraz obowiązek zapłaty VAT stanowi trzy kolejne etapy procesu prowadzącego do poboru tego podatku, w tym znaczeniu, że powstanie obowiązku zapłaty VAT zakłada, że podatek ten staje się wymagalny, a wymagalność jest z kolei uzależniona od wcześniejszego wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego.

29 W odniesieniu do nabywów wewnątrzwspólnotowych, wprowadzając zgodnie z art. 68 dyrektywy VAT zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce w dniu dokonania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, jednak podatek ten staje się wymagalny na podstawie art. 69 tej dyrektywy w związku z art. 222 tej dyrektywy dopiero w późniejszym terminie, czyli w chwili wystawienia faktury lub nie później niż piętnastego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym miało miejsce zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, w przypadku gdy faktura nie została wystawiona przed tą datą.

30 Tymczasem w niniejszej sprawie, o ile bezsporne jest, że w ramach systemu ustanowionego w art. 103 ust. 5a ustawy o VAT w dziedzinie wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, zgodnie z art. 68 dyrektywy VAT, przed powstaniem obowiązku wcześniejszej zapłaty VAT, ponieważ ów obowiązek zapłaty powstaje po wprowadzeniu tych towarów na terytorium kraju, to jednak wydaje się, że rzeczony obowiązek zapłaty powstaje, zanim VAT stanie się wymagalny na podstawie art. 69 tej dyrektywy w związku z jej art. 222.

31 Z postanowienia odsyłającego wynika bowiem, że art. 103 ust. 5a ustawy o VAT powoduje powstanie obowiązku wcześniejszej zapłaty VAT z naruszeniem tych ostatnich przepisów, niezależnie od wystawienia faktury lub upływu terminu wskazanego w pkt 29 niniejszego wyroku, po upływie którego podatek staje się sam w sobie rzeczy wymagalny.

32 Ponadto, o ile prawdą jest, że państwa członkowskie mogą na podstawie art. 206 zdanie drugie dyrektywy VAT odstąpić od zasady płatności przy składaniu deklaracji okresowej i pobierać zaliczki, o tyle z możliwością tej możliwości skorzysta tylko w zakresie, w jakim dotyczy ona podatku, który staje się wymagalny (zob. analogicznie wyrok z dnia 20 października 1993 r., Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, pkt 25, 27).

33 Jak bowiem zauważył rzecznik generalny w pkt 98 i 99 opinii, o ile art. 206 zdanie drugie dyrektywy VAT stanowi zgodzenie zasady ustanowionej w zdaniu pierwszym tego przepisu, ustanawiającym obowiązek zapłaty w momencie złożenia deklaracji VAT, który znajduje się w tytule XI rozdziału 1 tej dyrektywy („Obowiązek podatkowy”), o tyle artykuł ten nie może ustanawiać odstąpienia od art. 62 i 69 wspomnianej dyrektywy, które objęte są tytułem VI tej dyrektywy („Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego i wymagalność podatku”).

34 W konsekwencji, biorąc pod uwagę fakt, że możliwość pobierania zaliczek przewidziana na podstawie art. 206 zdanie drugie dyrektywy VAT pozwala państwom członkowskim na przyspieszenie nie daty wymagalności VAT, lecz jedynie daty zapłaty podatku, który staje się już wymagalny, przepis ten należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisowi prawa państwa członkowskiego wymagającemu zapłaty VAT, zanim podatek ten stanie się wymagalny na podstawie art. 69 tej dyrektywy.

35 Wniosku tego nie podważa art. 273 dyrektywy VAT, który stanowi, że z zastrzeżeniem

spełnienia pewnych warunków wymienionych w tym przepisie państwa członkowskie mogą wprowadzić inne obowiązki, które uznają one za niezbędne do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym. O ile bowiem państwa członkowskie dysponują zakresem uznania co do środków zmierzających do osiągnięcia tych celów, o tyle są one jednak zobowiązane do wykonywania swoich kompetencji w tej dziedzinie z poszanowaniem prawa Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, pkt 25, 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W związku z tym przepis prawa krajowego można uznać za zgodny ze wspomnianym art. 273 wyjącznie w zakresie, w jakim jest on zgodny w szczególności z innymi przepisami dyrektywy VAT.

37 W konsekwencji na pytania zadane przez sąd odsyłający należy odpowiedzieć, że art. 69, 206 i 273 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisowi prawa krajowego, który ustanawia obowiązek zapłaty VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw, zanim podatek ten stanie się wymagalny w rozumieniu tego art. 69.

38 W świetle tej odpowiedzi nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pozostałe części pytania prejudycjalnych dotyczących, po pierwsze, wykładni art. 110 TFUE, a po drugie, innych aspektów wykładni dyrektywy VAT.

W przedmiocie kosztów

39 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 (pięta izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 69, 206 i 273 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 przepisowi prawa krajowego, który ustanawia obowiązek zapłaty podatku od wartości dodanej (VAT) od wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw, zanim podatek ten stanie się wymagalny w rozumieniu tego art. 69.

Regan

Ileši?

Juhász

Lycourgos

Jarukaitis

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 9 września 2021 r.

Sekretarz

Prezes pi?tej izby

A. Calot Escobar

E. Regan

* J?zyk post?powania: polski.