Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 5 grudnia 2024 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 183 akapit pierwszy – Zasady regulujące korzystanie z prawa do odliczenia – Przeniesienie nadwyżki VAT – Pojęcie „następnego okresu” – Zwrot nadwyżki VAT – Zaprzestanie działalności gospodarczej

W sprawie C-680/23

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (sąd administracyjny i podatkowy w Funchal, Portugalia) postanowieniem z dnia 13 listopada 2023 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 listopada 2023 r., w postępowaniu:

Modexel – Consultores e Serviços SA

przeciwko

Autoridade Tributária e Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: S. Rodin, prezes izby, O. Spineanu-Matei (sprawozdawczyni) i N. Fenger, sędziowie,

rzecznik generalny: T. Ćapeta,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu rządu portugalskiego – P. Barros da Costa, C. Bento i A. Rodrigues, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i L. Santiago de Albuquerque, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznik generalnej, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: portugalski.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 183 akapit pierwszy 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").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Modexel – Consultores e Serviços SA (zwaną dalej „spółką Modexel") a Autoridade Tributária e Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira (organem ds. podatkowych i skarbowych Autonomicznego Regionu Madery, Portugalia) (zwanym dalej „organem podatkowym") w przedmiocie wniosku o przeniesienie, po wznowieniu działalności gospodarczej, nadwyżki podatku od wartości dodanej (VAT) istniejącej w chwili zaprzestania tej samej działalności gospodarczej wykonywanej wcześniej.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu".

4 Zgodnie z art. 179 akapit pierwszy rzeczonej 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".

5 Artykuł 183 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

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

Państwa członkowskie mogą jednakże odmówić zwrotu lub przeniesienia, jeśli wysokość nadwyżki jest nieznaczna".

6 Artykuł 213 ust. 1 tejże dyrektywy stanowi:

„Każdy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności jako podatnika.

Państwa członkowskie zezwalają na dokonanie tego zgłoszenia drogą elektroniczną na warunkach, które ustalą; mogą też wymagać stosowania takiej drogi”.

7 Zgodnie z art. 252 dyrektywy VAT:

„1. Deklarację VAT składa się w terminie ustalanym przez państwa członkowskie. Termin ten nie może być dłuższy niż dwa miesiące po zakończeniu każdego okresu rozliczeniowego.

2. Okres rozliczeniowy ustalany przez każde z państw członkowskich wynosi jeden, dwa lub trzy miesiące.

Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inne okresy rozliczeniowe, pod warunkiem że nie będą one przekraczać jednego roku”.

8 Artykuł 23 rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2010, L 268, s. 1) stanowi:

„Państwa członkowskie zapewniają, aby numer identyfikacyjny VAT, o którym mowa w art. 214 [dyrektywy VAT], był oznaczony jako nieważny w systemie elektronicznym, o którym mowa w art. 17 niniejszego rozporządzenia, przynajmniej w następujących sytuacjach:

a) w przypadku gdy osoby zidentyfikowane do celów VAT oświadczyły, że ich działalność gospodarcza, określona w art. 9 [dyrektywy VAT], ustała, lub w przypadku gdy właściwa administracja podatkowa uznaje, że ich działalność gospodarcza ustała. Administracja podatkowa może w szczególności domniemywać, że działalność gospodarcza osoby ustała, jeśli – pomimo stosownych wymogów – osoba ta nie przedłożyła deklaracji oraz informacji podsumowujących przez rok po upływie terminu przedłożenia pierwszej brakującej deklaracji lub informacji podsumowujących. Osoba ta ma prawo do dostarczenia dowodu istnienia działalności gospodarczej innymi sposobami;

[…]”.

Prawo portugalskie

9 Artykuł 183 dyrektywy VAT został transponowany do prawa portugalskiego przez art. 22 ust. 4–6 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeksu podatku od wartości dodanej).

10 Artykuł 22 kodeksu podatku od wartości dodanej, w brzmieniu wynikającym z Lei n.º 10/2009 (ustawy nr 10/2009) z dnia 10 marca 2009 r. (*Diário da República*, seria 1, nr 48 z dnia 10 marca 2009 r.), stanowi:

„[…]

4. W każdym przypadku, gdy odliczenie podatku przekracza kwotę należną z tytułu transakcji podlegających opodatkowaniu w danym okresie, nadwyżka jest odliczana w kolejnych okresach podatkowych.

5. Jeżeli po upływie dwunastu miesięcy odnoszących się do okresu, w którym powstała nadwyżka, nadal istnieje nadwyżka na rzecz podatnika przekraczająca 250 EUR, podatnik może wystąpić o jej zwrot.

6. Bez uszczerbku dla przepisów poprzedniego ustępu podatnik może wystąpić o zwrot przed końcem dwunastomiesięcznego okresu w przypadku zaprzestania działalności lub gdy zastosowanie mają przepisy art. 29 ust. 3 i 4, art. 54 ust. 1 lub art. 61 ust. 1, pod warunkiem że kwota zwrotu wynosi co najmniej 25 EUR, jak również gdy nadwyżka na jego korzyść przekracza 3000 EUR.

[…]".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 Spółka Modexel złożyła oświadczenie o zaprzestaniu działalności gospodarczej ze skutkiem od dnia 28 lutego 2015 r. i w deklaracji VAT za pierwszy kwartał 2015 r. wykazała nadwyżkę z tytułu VAT w wysokości 12 456,20 EUR.

12 W dniu 10 maja 2016 r. spółka Modexel wznowiła działalność gospodarczą. W pierwszej deklaracji VAT po tym wznowieniu odliczyła ona tę nadwyżkę z tytułu VAT.

13 Organ podatkowy odmówił odliczenia tej nadwyżki z tego względu, że spółka Modexel powinna była wystąpić o jej zwrot w terminie dwunastu miesięcy od dnia zaprzestania działalności gospodarczej oraz że wobec braku złożenia przez spółkę Modexel takiego wniosku kwota ta uległa przepadkowi.

14 Spółka Modexel wniosła skargę na decyzję organu podatkowego do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (sądu administracyjnego i podatkowego w Funchal, Portugalia), który jest sądem odsyłającym.

15 Sąd ten wskazuje, że zastanawia się on nad wykładnią pojęcia „następnego okresu" zawartego w art. 183 akapit pierwszy dyrektywy VAT. W tym względzie wspomniany sąd wyjaśnia, że zdaniem organu podatkowego wyrażenie to należy rozumieć w sposób dosłowny, jako odnoszące się do okresu następującego w kalendarzu bezpośrednio po tym, w odniesieniu do którego zadeklarowano sporną nadwyżkę VAT. Natomiast zdaniem spółki Modexel z uwagi na zaprzestanie działalności gospodarczej danego przedsiębiorstwa może istnieć odstęp czasu między okresem, w odniesieniu do którego zadeklarowano sporną nadwyżkę VAT, a okresem, w którym dokonuje się odliczenia tej nadwyżki, i to po wznowieniu działalności gospodarczej tego przedsiębiorstwa.

16 W tych okolicznościach Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (sąd ds. administracyjnych i podatkowych w Funchal) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy wyrażenie »następny okres« w art. 183 dyrektywy VAT należy interpretować jako odnoszące się dosłownie do okresu następującego bezpośrednio w kalendarzu?

2) Jeśli nie, to czy po zaprzestaniu działalności, a następnie po jej wznowieniu przez spółkę, z przerwą wynoszącą około [piętnastu] miesięcy pomiędzy obydwoma zdarzeniami, spółka ta może odliczyć kwotę przeniesionej w momencie zaprzestania działalności nadwyżki w pierwszej deklaracji po wznowieniu działalności?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

17 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do tego ostatniego należy udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. Mając to na uwadze, Trybunał powinien w razie potrzeby przeformułować przedłożone mu pytania. W tym względzie do Trybunału należy wskazanie na podstawie wszystkich informacji przedstawionych przez sąd krajowy, a w szczególności na podstawie uzasadnienia postanowienia odsyłającego, elementów prawa Unii, które wymagają wykładni w świetle przedmiotu sporu [wyrok z dnia 30 kwietnia 2024 r., M.N. (EncroChat), C-670/22, EU:C:2024:372, pkt 78 i przytoczone tam orzecznictwo].

18 W tym względzie należy zauważyć, że jak wynika z postanowienia odsyłającego, spółka Modexel wraz z zaprzestaniem prowadzenia działalności gospodarczej zadeklarowała nadwyżkę VAT, którą zamierzała odliczyć od VAT, do którego zapłaty była zobowiązana w pierwszej deklaracji złożonej po wznowieniu działalności gospodarczej. Z postanowienia tego wynika również, że organ podatkowy skorygował tę deklarację, uznając, że nie należy przenosić tej nadwyżki z uwagi na fakt, że spółka Modexel powinna była wystąpić o jej zwrot w terminie dwunastu miesięcy od dnia zaprzestania działalności gospodarczej.

19 W treści pytania pierwszego, które dotyczy przypadku przeniesienia nadwyżki VAT, sąd odsyłający nie precyzuje okoliczności, że dane przedsiębiorstwo zaprzestało działalności gospodarczej, a następnie ją wznowiło. W treści pytania drugiego sąd odsyłający nie odnosi się do sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której na mocy przepisów krajowych przedsiębiorstwo, które zaprzestało działalności gospodarczej, nie może przenieść nadwyżki VAT po wznowieniu tej działalności, lecz może wystąpić o jej zwrot w terminie dwunastu miesięcy od dnia zaprzestania działalności gospodarczej, ponieważ korekta deklaracji spółki Modexel wynika z zastosowania tych przepisów.

20 W tych okolicznościach, aby udzielić sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu, konieczne jest, po pierwsze, w celu dokonania wykładni pojęcia „następnego okresu” w rozumieniu art. 183 akapit pierwszy dyrektywy VAT, aby Trybunał oparł się na założeniu, zgodnie z którym dane przedsiębiorstwo zaprzestało działalności gospodarczej, a następnie wznowiło taką działalność.

21 Po drugie, należy zbadać, czy ów art. 183 akapit pierwszy należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie temu, by przepisy krajowe przewidywały, że przedsiębiorstwo, które zaprzestało działalności gospodarczej, nie może przenieść nadwyżki VAT po ponownym podjęciu tej działalności, lecz może wystąpić o jej zwrot w terminie dwunastu miesięcy od dnia zaprzestania tej działalności.

22 W konsekwencji należy uznać, że poprzez swoje dwa pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 183 akapit pierwszy dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które

przewiduje, że w przypadku gdy podatnik zaprzestaje działalności gospodarczej, podatnik ten nie może przenieść na następny okres nadwyżki VAT zadeklarowanej w chwili zaprzestania działalności gospodarczej i może odzyskać tę kwotę jedynie w drodze wystąpienia o jej zwrot w terminie dwunastu miesięcy od dnia rzeczonego zaprzestania działalności.

23 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem 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 w prawie Unii (wyrok z dnia 6 października 2022 r., Vittamed technologijos, C-293/21, EU:C:2022:763, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciężaru VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy. Wspólny system VAT zapewnia w konsekwencji neutralność jakiejkolwiek działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 6 października 2022 r., Vittamed technologijos, C-293/21, EU:C:2022:763, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Jak wielokrotnie podkreślał Trybunał, wynika z tego, że prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie może być ograniczane. W szczególności prawo to przysługuje w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (wyrok z dnia 6 października 2022 r., Vittamed technologijos, C-293/21, EU:C:2022:763, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Zgodnie z art. 179 akapit pierwszy dyrektywy VAT podatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty podatku należnego za dany okres rozliczeniowy kwoty VAT dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia.

27 Artykuł 183 akapit pierwszy tej dyrektywy precyzuje, że w przypadku gdy kwota odliczeń przekracza kwotę VAT należnego za dany okres rozliczeniowy, państwa członkowskie mogą albo przenieść nadwyżkę na następny okres, albo dokonać jej zwrotu.

28 W tym względzie w pierwszej kolejności, co się tyczy zawartego w tym przepisie pojęcia „następnego okresu”, jak wskazała Komisja Europejska w uwagach na piśmie, z użycia tego wyrażenia w liczbie pojedynczej wynika, że pojęcie to należy rozumieć jako odnoszące się do okresu rozliczeniowego następującego bezpośrednio po okresie rozliczeniowym, w którym kwota odliczeń przekracza kwotę należnego VAT. Ponadto zgodnie z art. 252 dyrektywy VAT długość okresu rozliczeniowego jest ustalana przez każde z państw członkowskich w granicach określonych w ust. 2 tego artykułu, przy czym ani z tego artykułu, ani z art. 183 tej dyrektywy nie wynika, że ta długość lub następowanie po sobie okresów rozliczeniowych zależą od prowadzenia przez podatnika działalności gospodarczej przez cały dany okres rozliczeniowy lub przez jego część.

29 Niemniej jednak z orzecznictwa Trybunału wynika, że przeniesienie zwrotu nadwyżki VAT na kilka okresów rozliczeniowych następujących po okresie, w którym powstała ta nadwyżka, niekoniecznie jest niezgodne ze wspomnianym przepisem (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 października 2012 r., Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 10 lutego 2022 r., Philips Orăştie, C-487/20, EU:C:2022:92, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Należy jednak przypomnieć, że to właśnie istnienie działalności gospodarczej uzasadnia zakwalifikowanie podmiotu jako podatnika, ponieważ dyrektywa VAT przyznaje mu prawo do odliczenia (zob. analogicznie wyrok z dnia 3 marca 2005 r., Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, pkt 19). Aby móc bowiem skorzystać z tego prawa, zainteresowany między innymi musi być „podatnikiem" w rozumieniu tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Za „podatnika" zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT uznaje się każdą osobę prowadzącą samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Zgodnie z art. 213 ust. 1 dyrektywy VAT podatnik musi zgłosić zakończenie działalności gospodarczej organowi podatkowemu, który powinien wówczas unieważnić numer identyfikacyjny VAT nadany temu podatnikowi zgodnie z art. 23 lit. a) rozporządzenia nr 904/2010.

32 W związku z tym podmiot gospodarczy, który zaprzestaje działalności gospodarczej, również przestaje być podatnikiem VAT. Utrata statusu „podatnika" przez podmiot z powodu zaprzestania działalności oznacza brak ciągłości okresów rozliczeniowych, której wymaga art. 183 akapit pierwszy dyrektywy VAT, ponieważ w odniesieniu do tego podmiotu nie istnieje ani następny okres w rozumieniu tego przepisu, ani – przy założeniu, że rzeczony podmiot wznawia działalność gospodarczą – okres poprzedzający, ponieważ ta ostatnia działalność będzie nowa.

33 Z powyższego wynika, że o ile art. 183 akapit pierwszy dyrektywy VAT pozwala na przeniesienie nadwyżki VAT na kilka okresów rozliczeniowych następujących po okresie, w którym nadwyżka ta została uzyskana, o tyle zaprzestanie działalności gospodarczej danego podatnika skutkuje tym, że nie istnieje następny okres w rozumieniu art. 183 akapit pierwszy dyrektywy VAT, na który ta nadwyżka może zostać przeniesiona.

34 Ponadto, jak podnosi Komisja, umożliwienie podmiotowi gospodarczemu przeniesienia, po wznowieniu działalności gospodarczej, nadwyżki VAT zadeklarowanej z chwilą zaprzestania wcześniejszej działalności mogłoby zachęcać do nadużyć i tworzenia sztucznych struktur przez podmioty gospodarcze. Taki podmiot, który z jakiegokolwiek powodu nie dochował terminu przewidzianego w przepisach krajowych na złożenie wniosku o zwrot nadwyżki VAT po zaprzestaniu działalności gospodarczej, mógłby bowiem twierdzić, że wznawia działalność gospodarczą w głównym lub wyłącznym celu ubiegania się o przeniesienie tej nadwyżki. Taka możliwość przeniesienia mogłaby również stać w sprzeczności z zasadą pewności prawa, ponieważ Trybunał wyjaśnił już, że możliwość wykonywania prawa do odliczenia VAT bez ograniczenia w czasie byłaby sprzeczna z tą zasadą, zgodnie z którą podatnik nie może być w nieskończoność narażony na kwestionowanie jego sytuacji podatkowej w zakresie praw i obowiązków względem organów podatkowych (zob. podobnie wyrok z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że zaprzestanie przez spółkę Modexel działalności gospodarczej skutkowało tym, że nie była ona już podatnikiem VAT, czego zbadanie należy jednak do sądu odsyłającego, oraz tym, że nadwyżka VAT nie mogła zostać przeniesiona na następny okres w rozumieniu art. 183 akapit pierwszy dyrektywy VAT ze względu na brak ciągłości pomiędzy okresem rozliczeniowym odpowiadającym miesiącowi, w którym spółka ta zaprzestała działalności, czyli lutemu 2015 r., a okresem rozliczeniowym odpowiadającym miesiącowi, w którym spółka ta wznowiła działalność, czyli majowi 2016 r.

36 W drugiej kolejności, jak przypomniano w pkt 27 niniejszego wyroku, art. 183 akapit pierwszy dyrektywy VAT przewiduje jednak, że państwa członkowskie mogą albo przenieść nadwyżkę VAT na następny okres rozliczeniowy, albo dokonać zwrotu na określonych przez nie warunkach.

37 Z postanowienia odsyłającego wynika, że portugalskie przepisy łączą co do zasady te dwa sposoby zwrotu nadwyżki VAT, lecz w przypadku zaprzestania wszelkiej działalności gospodarczej przez podmiot gospodarczy podmiot ten może żądać zwrotu takiej nadwyżki przed upływem okresu dwunastu miesięcy liczonego od okresu, w którym nadwyżka ta powstała.

38 W tym względzie, po pierwsze, należy przypomnieć, że art. 183 dyrektywy VAT nie można interpretować w ten sposób, iż zwrot i przeniesienie wzajemnie się wykluczają (wyrok z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 47).

39 Po drugie, z orzecznictwa Trybunału wynika, że o ile państwa członkowskie dysponują pewnym zakresem swobody przy ustalaniu zasad, o których mowa w art. 183 dyrektywy VAT, o tyle zasady te nie mogą naruszać zasady neutralności podatkowej poprzez przeniesienie na podatnika, w całości lub w części, ciężaru tego podatku (wyrok z dnia 12 maja 2021 r., technoRent International i in., C-844/19, EU:C:2021:378, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 W szczególności zasady te powinny umożliwiać podatnikowi odzyskanie na odpowiednich warunkach całej wierzytelności wynikającej z nadwyżki VAT, co oznacza, że zwrot ma być dokonany w rozsądnym terminie, w drodze wypłaty środków pieniężnych lub w sposób równoważny, oraz że w każdym wypadku ustalony sposób zwrotu nie może pociągać za sobą żadnego ryzyka finansowego dla podatnika (wyrok z dnia 12 maja 2021 r., technoRent International i in., C-844/19, EU:C:2021:378, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Ponadto autonomia proceduralna państw członkowskich przy wdrażaniu prawa do zwrotu nadwyżki VAT przewidzianego w art. 183 dyrektywy VAT podlega zasadom równoważności i skuteczności (zob. podobnie wyrok z dnia 10 lutego 2022 r., Philips Orăştie, C-487/20, EU:C:2022:92, pkt 24).

42 Termin zawity, którego upływ wiąże się dla niewystarczająco starannego podatnika, który nie zgłosił żądania zwrotu VAT, z sankcją w postaci utraty prawa do tego zwrotu, nie może być uznany za niezgodny z systemem ustanowionym przez dyrektywę 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 zwrotu VAT (zasada skuteczności) (zob. analogicznie wyrok z dnia 12 września 2024 r., NARE-BG, C-429/23, EU:C:2024:742, pkt 52).

43 O ile do sądu krajowego należy ocena zgodności przepisów krajowych z prawem Unii, o tyle Trybunał może dostarczyć mu wszelkiej użytecznej wskazówki dla rozpoznania toczącego się przed nim sporu (wyrok z dnia 14 lutego 2019 r., Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 W odniesieniu do zasady równoważności należy zauważyć, że Trybunał nie ma podstaw, by wątpić w zgodność z tą zasadą przepisów będących przedmiotem postępowania głównego.

45 Co się tyczy zasady skuteczności, z postanowienia odsyłającego wynika, że zdaniem organu podatkowego spółka Modexel powinna była wystąpić o zwrot nadwyżki VAT w terminie dwunastu miesięcy od zaprzestania działalności gospodarczej.

46 W tym względzie do sądu odsyłającego należy zbadanie terminu, w którym spółka Modexel powinna była wystąpić o zwrot nadwyżki VAT zadeklarowanej w chwili zaprzestania działalności, przy czym rząd portugalski wskazał w uwagach na piśmie, że termin mający zastosowanie w niniejszej sprawie wynosi cztery lata. Wskazany w postanowieniu odsyłającym termin zawity dwunastu miesięcy od okresu, w którym powstała nadwyżka VAT, nie wydaje się praktycznie uniemożliwiać lub nadmiernie utrudniać podatnikowi lub byłemu podatnikowi dochodzenia jego prawa do zwrotu nadwyżki VAT. Taki sam wniosek nasuwa się tym bardziej w odniesieniu do czteroletniego terminu zawitego.

47 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego w żaden sposób nie wynika, że spółka Modexel starała się dochodzić swojego prawa do zwrotu nadwyżki VAT zadeklarowanej wraz z zaprzestaniem działalności gospodarczej przed końcem tego dwunastomiesięcznego okresu i napotkała trudności w tym zakresie. W tych okolicznościach należy stwierdzić, że – z zastrzeżeniem weryfikacji tego przez sąd odsyłający – skorzystanie przez spółkę Modexel z prawa do zwrotu VAT nie zostało w praktyce uniemożliwione lub nadmiernie utrudnione.

48 W świetle powyższych rozważań na zadane pytania trzeba odpowiedzieć, iż art. 183 akapit pierwszy dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które przewiduje, że w przypadku gdy podatnik zaprzestaje działalności gospodarczej, podatnik ten nie może przenieść na następny okres nadwyżki VAT zadeklarowanej w chwili zaprzestania działalności i może odzyskać tę kwotę jedynie poprzez wystąpienie o jej zwrot w terminie dwunastu miesięcy od dnia rzeczonego zaprzestania działalności, pod warunkiem że przestrzegane są zasady równoważności i skuteczności.

W przedmiocie kosztów

49 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 (ósma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 183 akapit pierwszy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

należy interpretować w ten sposób, że:

nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które przewiduje, że w przypadku gdy podatnik zaprzestaje działalności gospodarczej, podatnik ten nie może przenieść na następny okres nadwyżki podatku od wartości dodanej zadeklarowanej w chwili zaprzestania działalności i może odzyskać tę kwotę jedynie poprzez wystąpienie o jej zwrot w terminie dwunastu miesięcy od dnia rzeczonego zaprzestania działalności, pod warunkiem że przestrzegane są zasady równoważności i skuteczności.

Podpisy