



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PAOLA MENGOZZIEGO
przedstawiona w dniu 31 maja 2017 r.¹

Sprawa C-101/16

**SC Paper Consult SRL
przeciwko
Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Curtea de Apel Cluj (sąd apelacyjny w Klużu, Rumunia)]

Odesłanie prejudycjalne – Dopuszczalność – Dyrektywa 2006/112/WE – Podatki – Prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) – Odmowa – Faktury wystawione przez podatnika uznanego za nieaktywnego przez organy podatkowe – Wykaz podatników uznanych za nieaktywnych – Ryzyko oszustwa podatkowego – Ograniczenie w czasie skutków wyroku mającego zapasć w sprawie

I. Wprowadzenie

1. Czy dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej² sprzeciwia się obowiązywaniu przepisów krajowych, które przewidują, że podatnicy podatku od wartości dodanej (VAT) nie mają prawa do odliczenia tego podatku zapłaconego przy zakupie towarów lub usług od innych podatników uznanych za „nieaktywnych” na podstawie tych przepisów krajowych i których wykaz został opublikowany na stronie internetowej krajowego organu podatkowego?

2. Taki jest, zasadniczo, przedmiot wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przedstawionego przez Curtea de Apel Cluj (sąd apelacyjny w Klużu, Rumunia).

3. Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy SC Paper Consult SRL (zwaną dalej „spółką Paper Consult”) a rumuńskimi organami podatkowymi. Te ostatnie odmówiły Paper Consult prawa do odliczenia VAT zapłaconego z tytułu usług nabytych od SC Rom Packaging SRL (zwaną dalej „spółką Rom Packaging”) na podstawie umowy z dnia 3 stycznia 2011 r. z uwagi na to, że ta ostatnia spółka została uznana za nieaktywną od dnia 7 października 2010 r. oraz wykreślona z rejestru podatników VAT od dnia 1 listopada 2010 r. na podstawie art. 78¹ ust. 1 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (dekretu rządowego nr 92/2003 wprowadzającego kodeks postępowania podatkowego, tekst jednolity z późniejszymi zmianami, zwanego dalej „dekretem nr 92/2003”).

¹ Język oryginału: francuski.

² Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

4. Zgodnie z art. 78¹ ust. 1 dekretu nr 92/2003 podatnicy są uznawani za nieaktywnych w jednej z trzech następujących sytuacji, a mianowicie: nie złożyli w odniesieniu do półrocza kalendarzowego żadnej z deklaracji przewidzianych ustawą, uchylają się od kontroli podatkowej, podając informacje dotyczące ustalenia siedziby statutowej, które nie pozwalają organowi podatkowemu na jej zidentyfikowanie, lub organy podatkowe stwierdziły, iż nie prowadzą oni działalności w zgłoszonej siedzibie statutowej lub rezydencji podatkowej.

5. Podatnicy uznawani za nieaktywnych podlegają postanowieniom art. 11 ust. 1¹ i ust. 1² Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 – kodeks podatkowy, zwanej dalej „kodeksem podatkowym”).

6. Zgodnie z postanowieniami art. 11 ust. 1¹ kodeksu podatkowego, podatnicy mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w Rumunii, uznani za nieaktywnych, są zobowiązani do uiszczania podatków i danin przewidzianych tym kodeksem, lecz w okresie uznania za nieaktywnych nie korzystają z prawa do odliczenia wydatków i VAT z tytułu dokonanych zakupów.

7. Zgodnie z art. 11 ust. 1² kodeksu podatkowego podmioty nabywające towary lub usługi od podatników mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w Rumunii, po zarejestrowaniu ich jako nieaktywnych, nie korzystają z prawa do odliczenia wydatków i VAT z tytułu odnośnych zakupów, z wyjątkiem zakupów towarów dokonanych w ramach postępowania egzekucyjnego lub zakupów towarów lub usług od podatników objętych postępowaniem upadłościowym.

8. Artykuł 3 ust. 1 ordinul Președintelui ANAF nr. 819/2008 (dekretu nr 819/2008 prezesa krajowej agencji administracji podatkowej, zwanej dalej „ANAF”) stanowi, że podatnicy są uznawani za nieaktywnych począwszy od dnia wejścia w życie dekretu prezesa ANAF zatwierdzającego wykaz podatników uznanych za nieaktywnych. Artykuł 3 ust. 2 dekretu nr 819/2008 stanowi, że wykaz ten jest ogłaszany w siedzibie ANAF oraz opublikowany na stronie internetowej tego organu. Zgodnie z art. 3 ust. 3 dekretu nr 819/2008 dekret prezesa ANAF zatwierdzający wykaz podatników uznanych za nieaktywnych wchodzi w życie w terminie 15 dni od dnia ogłoszenia.

9. Załącznik 1 do decyzji nr 3347/2011 prezesa ANAF precyzujący obowiązki deklaracyjne określone w art. 78¹ ust. 1 lit. a) dekretu rządowego nr 92/2003 wymieniał, w chwili gdy miały miejsce okoliczności rozpatrywane w postępowaniu głównym, następujące obowiązki deklaracyjne:

- 100 „Deklaracja w przedmiocie obowiązku zapłaty do budżetu państwa”;
- 112 „Deklaracja w przedmiocie obowiązku zapłaty składek na ubezpieczenie społeczne, podatku dochodowego oraz rejestru osób ubezpieczonych”;
- 101 „Deklaracja w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych”;
- 300 „Deklaracja w przedmiocie [VAT]”;
- 301 „Specjalna deklaracja w przedmiocie [VAT]”;
- 390 VIES „Deklaracja podsumowująca w przedmiocie wewnątrzwspólnotowej dostawy / wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów”; oraz
- 394 „Deklaracja informująca w przedmiocie dostaw/świadczenia usług oraz nabycia zrealizowanych na terytorium kraju”.

10. Z informacji, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że w postępowaniu głównym spółka Rom Packaging została uznana za nieaktywną z uwagi na brak złożenia deklaracji podatkowych.

11. Zważywszy na uznanie spółki Rom Packaging za nieaktywną, rumuńskie organy podatkowe przyjęły, że zgodnie z art. 11 ust. 1² kodeksu podatkowego spółka Paper Consult nie miała prawa do odliczenia kwoty 45 680 RON (lei rumuńskich) z tytułu VAT naliczonego od świadczenia usług będących przedmiotem umowy z dnia 3 stycznia 2011 r.

12. Na skutek oddalenia jej zażalenia spółka Paper Consult wniosła odwołanie do Tribunalul Bistrița-Năsăud (sądu pierwszej instancji dla Bistrița-Năsăud, Rumunia), które również zostało oddalone w dniu 8 lipca 2015 r.

13. Spółka Paper Consult wniosła wobec powyższego skargę do Curtea de Apel Cluj (sądu apelacyjnego w Klużu). Spółka Paper Consult utrzymuje, że nie można się powoływać w stosunku do niej na uznanie spółki Rom Packaging za nieaktywnego podatnika z uwagi na fakt, iż nie została ona o tym indywidualnie poinformowana oraz iż dla skorzystania z prawa do odliczenia VAT wystarczy spełnić wymogi przewidziane w art. 178 dyrektywy 2006/112, to jest posiadać fakturę wystawioną zgodnie z przepisami tytułu XI rozdział 3 sekcje 3–6 wskazanej dyrektywy.

14. Sąd odsyłający podnosi, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału zwalczanie unikania opodatkowania, oszustw i nadużyć podatkowych jest jednym z celów uznanych i wspieranych przez dyrektywę 2006/112, pod warunkiem że przedmiotowe środki krajowe są proporcjonalne. Sąd ten uważa, że art. 273 dyrektywy 2006/112, który stanowi, że państwa członkowskie mogą nałożyć obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, dopuszcza przepisy krajowe, takie jak mające zastosowanie w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym. Zdaniem sądu odsyłającego nie ponoszą nadmiernego ciężaru podatnicy zobowiązani do dokonania minimalnej weryfikacji swoich przyszłych kontrahentów na stronie internetowej ANAF celem sprawdzenia, czy nie zostali oni uznani za nieaktywnych podatników.

15. Zważywszy na brak orzecznictwa odnoszącego się do powyższej sytuacji, sąd apelacyjny w Klużu postanowił zawiesić postępowanie i przedstawić Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

- „1) Czy dyrektywa 2006/112 sprzeciwia się obowiązywaniu przepisów krajowych, na podstawie których odmawia się podatnikowi prawa do odliczenia VAT, z uwagi na fakt, że jego kontrahent wystawiający fakturę, na której zostały wskazane koszty i VAT, został uznany przez organ podatkowy za nieaktywnego podatnika?
- 2) W przypadku odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze, czy w okolicznościach opisanych w pytaniu pierwszym dyrektywa 2006/112 sprzeciwia się obowiązywaniu przepisów krajowych, na podstawie których dla odmówienia prawa do odliczenia VAT wystarczające jest ogłoszenie wykazu podatników uznanych za nieaktywnych w siedzibie [ANAF] oraz opublikowanie go na stronie internetowej [ANAF] w rubryce »Informacje publiczne – informacje dotyczące podmiotów gospodarczych«?».

16. Pytania te były przedmiotem uwag na piśmie ze strony spółki Paper Consult, rządu rumuńskiego oraz Komisji Europejskiej. Dwie ostatnie zainteresowane strony zostały wysłuchane na rozprawie, która odbyła się w dniu 26 stycznia 2017 r.

II. Analiza

W przedmiocie dopuszczalności

17. Rząd rumuński podnosi, że pytania prejudycjalne są niedopuszczalne, ponieważ sąd odsyłający nie przedstawił powodów, dla których uważa, że udzielenie odpowiedzi na te pytania jest konieczne dla rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu, zważywszy, że argumentacja spółki Paper Consult dotyczy wyłącznie bezskuteczności w stosunku do niej uznania podatnika za nieaktywnego, a nie samych skutków tej nieaktywności wynikających z przepisów krajowych.

18. Uważam, że zarzut rządu rumuńskiego powinien zostać oddalony.

19. Prawdą jest, że zgodnie z zadaniem powierzonym mu w ramach współpracy ustanowionej przez art. 267 TFUE, jakim jest wspieranie funkcjonowania wymiaru sprawiedliwości w państwach członkowskich, Trybunał nie formułuje opinii doradczych w odpowiedzi na pytania hipotetyczne³. W takich przypadkach bowiem wniosek o wykładnię prawa Unii złożony przez sąd krajowy nie jest obiektywnie potrzebny do wydania orzeczenia i rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu.

20. W niniejszym przypadku, z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że – jak zresztą zauważył rząd rumuński – spór w postępowaniu głównym dotyczy kwestii zagadnienia prawnego, w ramach którego podmiot utrzymuje, że administracja podatkowa jest zobowiązana do uznania jego prawa do odliczenia VAT, nawet jeżeli prawo to wynika z transakcji zawartej z podatnikiem uznanym za nieaktywnego. Z uzasadnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika również, iż spółka Paper Consult utrzymuje, że prawo do odliczenia VAT naliczonego podlega jedynie ograniczeniom wynikającym z art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112.

21. Tymczasem takie uzasadnienie, mimo swojej zwięzłości, jest wystarczające dla zrozumienia powodów, dla których sąd odsyłający ma wątpliwości co do wykładni dyrektywy 2006/112.

22. Ponadto uważam, że do Trybunału, w ramach domniemania zasadności związanego z pytaniami prejudycjalnymi dotyczącymi wykładni prawa Unii, nie należy kwestionowanie dokonanej przez sąd odsyłający oceny dokładnego zakresu przedstawionej przed tym sądem argumentacji stron w postępowaniu głównym. Sąd krajowy pozostaje jedynym odpowiedzialnym za zdefiniowanie ram prawnych i faktycznych odesłania prejudycjalnego, weryfikacja ich poprawności nie należy do Trybunału⁴.

23. Co więcej, zakładając nawet, jak sugeruje rząd rumuński w uwagach na piśmie, że sąd odsyłający przekroczył granice podniesionych przed nim zarzutów niezgodności z prawem, zadaniem Trybunału w ramach badania dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie jest również analiza, czy wskazany wniosek został wydany zgodnie z przepisami proceduralnymi prawa krajowego⁵.

24. W konsekwencji proponuję, aby Trybunał orzekł, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

3 Zobacz, w szczególności, podobnie wyrok z dnia 24 października 2013 r., Stoilow i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, pkt 38,47 i przytoczone tam orzecznictwo).

4 W przedmiocie tego utrwalonego orzecznictwa zob. w szczególności wyrok z dnia 13 października 2016 r., Petrotel (C-231/15, EU:C:2016:769, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).

5 Zobacz w szczególności podobnie wyroki: z dnia 3 marca 1994 r., Eurico Italia i in. (C-332/92, C-333/92 i C-335/92, EU:C:1994:79, pkt 13); a także z dnia 29 czerwca 2010 r., E i F (C-550/09, EU:C:2010:382, pkt 35). Zobacz również moja opinia w sprawie Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:79, pkt 21, postępowanie w toku).

Co do istoty

25. Jak wskazałem w uwagach wstępnych, w rozpatrywanym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający pyta w istocie o to, czy dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisom krajowym odmawiającym prawa do odliczenia VAT naliczonego podatnikom, którzy nabyli towary lub usługi u innych podatników, ponieważ ci ostatni zostali uznani za „nieaktywnych” zgodnie z owymi przepisami krajowymi, a wykaz tych podatników uznanych za nieaktywnych jest opublikowany na stronie internetowej krajowego organu podatkowego.

26. Mimo że w treści zadanych pytań sąd odsyłający nie wskazuje na żaden konkretny przepis dyrektywy 2006/112, nie ulega wątpliwości, jak zresztą zrozumiwały to zainteresowane strony, które złożyły uwagi w niniejszej sprawie, że sąd ten zmierza do uzyskania wskazówek co do związku pomiędzy zasadą prawa do odliczenia VAT przewidzianą w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 oraz obowiązkami, które państwa członkowskie mogą uznać za konieczne do wprowadzenia w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT oraz uniknięcia oszustw zgodnie z art. 273 rzeczonej dyrektywy.

27. Z akt sprawy oraz z uwag rządu rumuńskiego wynika, że odmowa prawa do odliczenia VAT przez podmioty podlegające VAT w Rumunii, zaopatrujące się u podatników uznanych za nieaktywnych w tym państwie członkowskim ma na celu zniechęcenie tych podmiotów do dokonywania zakupów u takich podatników – sytuacja taka wiązałaby się z ryzykiem oszustwa z uwagi na brak spełnienia ich obowiązku złożenia deklaracji podatkowej – i ostatecznie przyczynienie się do wyeliminowania takich podatników z rynku w przypadku nieuregulowania ich sytuacji podatkowej.

28. Związek pomiędzy zasadą prawa do odliczenia naliczonego VAT a obowiązkami, które państwa członkowskie mogą nałożyć na podmioty w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i uniknięcia oszustw podatkowych, jest przedmiotem bogatego orzecznictwa⁶.

29. Punktem wyjścia dla tego orzecznictwa jest przypomnienie „fundamentalnego” charakteru, w ramach wspólnego systemu VAT ustanowionego przez ustawodawstwo Unii, prawa podatnika do odliczenia od podatku należnego podatku podlegającego zapłacie lub zapłaconego z tytułu nabytych przez niego towarów lub usług⁷.

30. Otóż prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 nie podlega co do zasady ograniczeniu oraz przysługuje ono natychmiast w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku⁸. Zgodnie z art. 167 dyrektywy 2006/112 prawo do odliczenia powstaje, w momencie gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.

⁶ Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 19 września 2000 r., Ampafrance i Sanofi (C-177/99 i C-181/99, EU:C:2000:470); z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446); z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373); z dnia 6 września 2012 r., Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549); z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774); postanowienia: z dnia 28 lutego 2013 r., Forwards V (C-563/11, niepublikowane, EU:C:2013:125); z dnia 16 maja 2013 r., Hardimpex (C-444/12, niepublikowane, EU:C:2013:318); wyroki: z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719); a także z dnia 28 lipca 2016 r., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614).

⁷ Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 25 października 2001 r., Komisja/Włochy (C-78/00, EU:C:2001:579, pkt 28); z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 37); a także z dnia 28 lipca 2016 r., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 43).

⁸ Zobacz podobnie w szczególności wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 38); z dnia 6 września 2012 r., Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 24); z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 26); z dnia 28 lipca 2016 r., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 44); a także postanowienie z dnia 10 listopada 2016 r., Signum Alfa Sped (C-446/15, niepublikowane, EU:C:2016:869, pkt 30).

31. Trybunał wielokrotnie przypominał, że system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Co za tym idzie, wspólny system VAT zapewnia całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że podlega ona sama opodatkowaniu VAT⁹.

32. Prawo do odliczenia VAT podlega jednak zarówno wymogom i przesłankom materialnym, jak i wymogom i przesłankom o charakterze formalnym.

33. Jeżeli chodzi o wymogi lub przesłanki materialne, z brzmienia art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 wynika, że w celu skorzystania z prawa do odliczenia, po pierwsze, dany podmiot ma być podatnikiem w rozumieniu tej dyrektywy, oraz po drugie, towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary lub usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu¹⁰.

34. Jeżeli chodzi o zasady wykonywania prawa do odliczenia, które są zbliżone do wymogów lub przesłanek o charakterze formalnym¹¹, 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, 239 i 240 tej dyrektywy. W szczególności na mocy art. 226 pkt 3 wspomnianej dyrektywy faktura powinna wskazywać numer identyfikacyjny do celów VAT, pod jakim podatnik dokonał dostawy towarów lub świadczył usługi.

35. Trybunał wielokrotnie wypowiadał się w sytuacjach, w których krajowe organy podatkowe odmówiły podatnikowi prawa do odliczenia VAT z uwagi na nieprawidłowości lub poważne braki w zakresie wymogów formalnych pomimo spełnienia wymogów materialnych przewidzianych przez dyrektywę 2006/112.

36. Pozostając na tym etapie analizy na poziomie ogólnym, z wyroków Trybunału wynika, że prawo do odliczenia podatku naliczonego zostaje przyznane, jeżeli zostały spełnione wymogi materialne, nawet wówczas, gdy niektóre wymogi formalne zostały pominięte przez podatników¹².

37. Odmowa prawa do odliczenia podatku naliczonego jest wyjątkiem od podstawowej zasady, jaką jest istnienie takiego prawa¹³, i jedynie w szczególnych przypadkach Trybunał może przyjąć, że braki formalne pozwalają organom podatkowym w sposób zgodny z prawem odmówić skorzystania z tego prawa przez podatnika.

9 Zobacz podobnie w szczególności wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 39); z dnia 6 września 2012 r., Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 25); z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 27); a także postanowienie z dnia 10 listopada 2016 r., Signum Alfa Sped (C-446/15, niepublikowane EU:C:2016:869, pkt 31).

10 Zobacz w szczególności podobnie wyroki: z dnia 6 września 2012 r., Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 26); a także z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

11 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 15 lipca 2010 r., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, pkt 44); z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 41).

12 Zobacz podobnie w szczególności wyroki: z dnia 28 lipca 2016 r., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 42); a także z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

13 Zobacz wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 52).

38. Do chwili obecnej z orzecznictwa wynika, że utrata prawa do odliczenia VAT może mieć miejsce w dwóch różnych przypadkach. Po pierwsze, gdy naruszenie wymogów formalnych skutkowało uniemożliwieniem dostarczenia pewnych dowodów na spełnienie wymagań materialnych dla przyznania prawa do odliczenia VAT¹⁴. Po drugie, zasadniczo, można odmówić prawa do odliczenia VAT w razie ustalenia na podstawie obiektywnych okoliczności, że podmiot powołuje się na nie bezprawnie lub w celu nadużycia swoich uprawnień oraz że podatnik wiedział lub mógł wiedzieć, iż w ramach danej czynności dopuszczono się przestępstwa¹⁵.

39. Pierwsza sytuacja dotyczy okoliczności, gdy do celów stosowania VAT i umożliwienia kontroli przez organy skarbowe państw członkowskich wymogi formalne są dokładnie sprecyzowane. Zupełnie logiczne jest zatem odmówienie skorzystania z prawa do odliczenia, jeżeli naruszenie tych wymogów jest na tyle istotne, że uniemożliwia lub utrudnia skontrolowanie, czy przesłanki materialne konieczne dla skorzystania z prawa do odliczenia zostały spełnione.

40. Jednakże nie wydaje się, aby taka sytuacja miała miejsce w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym.

41. Z postanowienia odsyłającego wynika, że spółka Paper Consult, której odmówiono prawa do odliczenia VAT, ma status podatnika do celów dyrektywy 2006/112 oraz że nabyła i zapłaciła za usługi będące przedmiotem umowy z dnia 3 stycznia 2011 r. w ramach swojej działalności gospodarczej u innego podmiotu gospodarczego, spółki Rom Packaging, również opodatkowanej VAT, ale uznanej za nieaktywnego podatnika z uwagi na brak złożenia deklaracji podatkowej zgodnie z przepisami prawa krajowego. Żaden dokument będący częścią akt nie pozwala na przyjęcie, że rumuńskie organy podatkowe nie miały możliwości skontrolowania, czy świadczenia zafakturowane na rzecz spółki Paper Consult zostały rzeczywiście wykonane, ani też czy nie miały możliwości zweryfikowania danych i statusu obydwu podmiotów gospodarczych.

42. W szczególności, jeżeli chodzi o status podatnika spółki Rom Packaging i w świetle uwag na piśmie rządu rumuńskiego zmierzających do zanegowania tego statusu, zwracam uwagę, że zgodnie z art. 11 ust. 1¹ kodeksu podatkowego podatnicy uznani za nieaktywnych zachowują status podatnika, ponieważ podlegają zobowiązaniom w zakresie VAT, lecz w okresie nieaktywności nie korzystają z prawa do odliczenia VAT.

43. W każdym wypadku status podatnika w rozumieniu dyrektywy 2006/112, który zgodnie z jej art. 9 ust. 1 obejmuje „każdą osobę prowadzącą samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”, nie jest związany z obowiązkiem złożenia deklaracji podatkowej do celów VAT i zapłatą VAT ani z obowiązkiem zarejestrowania do celów VAT¹⁶. Trybunał orzekł ostatecznie, że niezależnie od uznania „nieistnienia” podmiotu gospodarczego w przepisach krajowych w szczególności z tego powodu, że podmiot ten nie był zarejestrowany do celów VAT, nie składał deklaracji podatkowych i nie uiszczał podatków, podmiot taki może korzystać ze statusu podatnika w rozumieniu postanowień dyrektywy 2006/112¹⁷. Status taki został również przyznany wystawcy faktury, któremu uprzednio odebrano zezwolenie na prowadzenie jednoosobowej działalności gospodarczej i który, w związku z tym, utracił prawo do posługiwania się swoim numerem identyfikacji podatkowej¹⁸.

14 Zobacz podobnie w szczególności wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

15 Zobacz podobnie w szczególności wyroki: z dnia 31 stycznia 2013 r., LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, pkt 59, 60, 64); a także z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 47–50).

16 Zobacz wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 39, 40).

17 Zobacz wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 19, 31, 39, 42).

18 Zobacz wyrok z dnia 6 września 2012 r., Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 28–33).

44. Drugi przypadek, w którym Trybunał uznaje możliwość odmowy przyznania prawa do odliczenia VAT, dotyczy sytuacji przewidzianej w art. 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym „państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i *zapobieżenia* oszustwom podatkowym”¹⁹.

45. Jak już wcześniej wspomniałem, rumuński system uznania pewnych podatników za nieaktywnych opiera się na trzech alternatywnych sytuacjach, z których zaistnieniem przepisy prawa rumuńskiego wiążą wystąpienie ryzyka oszustwa podatkowego. Wśród tych sytuacji figuruje, podobnie jak w przypadku spółki Rom Packaging, brak złożenia kompletu deklaracji podatkowych, w tym związanych z VAT, w okresie sześciu miesięcy. Powyższe zaniechanie sankcjonowane jest odmową prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia przez tego podatnika w okresie uznania za nieaktywnego, zgodnie z art. 11 ust. 1¹ kodeksu podatkowego. Uważam, że zasada ta wprowadza jasne środki zmierzające do *zapobieżenia*, aby sytuacje ocenione jako związane z ryzykiem oszustwa podatkowego nie przerodziły się w oszustwo podatkowe. Jako że brak złożenia deklaracji podatkowej, w tym związanej z VAT, może ukrywać próbę oszustwa podatkowego ze strony danego podatnika, celem jest zapobieżenie takiemu oszustwu poprzez odmówienie temu podatnikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego przez cały okres uznania go za nieaktywnego.

46. Niniejsza sprawa nie dotyczy jednak sytuacji podatkowej podatnika uznanego za nieaktywnego, lecz podatników, którzy podobnie jak spółka Paper Consult, zaopatrują się u takiego podatnika, pomimo uznania go za nieaktywnego.

47. Poprzez ukaranie w postaci odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego podatników, którzy nabywają towary lub usługi u podatników uznanych za nieaktywnych, art. 11 ust. 1¹ kodeksu podatkowego wpisuje się niewątpliwie w cel zwalczania oszustw podatkowych przyświecający systemowi uznawania podatnika za nieaktywnego.

48. Czytany w kontekście systemu uznawania podatnika za nieaktywnego, przepis ten zmierza do zobowiązania podatników, przynajmniej pośrednio, do zaciągnięcia informacji na temat ewentualnej nieaktywności ich przyszłego kontrahenta (a która wiąże się z ryzykiem oszustwa podatkowego).

49. Obowiązek taki wykracza poza przyjęty przez Trybunał wymóg, zgodnie z którym, jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać nieprawidłowości lub przestępstwo, przezorny przedsiębiorca może, zależnie od okoliczności konkretnego przypadku, zostać zobowiązany do zasięgnięcia informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności²⁰.

50. Obowiązek zweryfikowania statusu nieaktywności podatnika, wprowadzony w prawie rumuńskim, ciąży na każdym podmiocie prowadzącym działalność gospodarczą w Rumunii, który zamierza zaopatrywać się u innego podmiotu gospodarczego z siedzibą w tym państwie członkowskim, niezależnie od okoliczności, czy podmiot ten faktycznie został uznany za nieaktywnego i dopuścił się zatem nieprawidłowości stwierdzonych przez rumuńskie organy podatkowe. W konsekwencji chodzi o obowiązek natury ogólnej, spoczywający na każdym przedsiębiorcy, polegający na weryfikacji „wiarygodności” podatkowej swojego przyszłego kontrahenta poprzez skonsultowanie wykazu podatników uznanych za nieaktywnych stworzonego przez rumuńskie organy podatkowe, niezależnie od wszelkich przesłanek pozwalających przypuszczać, że przyszły kontrahent dopuścił się nieprawidłowości lub oszustwa w zakresie VAT.

19 Wyróżnienie moje. Zobacz w tym względzie w szczególności wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 55); a także z dnia 28 lipca 2016 r., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 49).

20 Zobacz, w szczególności wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 60); postanowienia: z dnia 28 lutego 2013 r., Forwards V (C-563/11, niepublikowane, EU:C:2013:125, pkt 40); z dnia 16 maja 2013 r., Hardimpex (C-444/12, niepublikowane, EU:C:2013:318, pkt 25); a także z dnia 15 lipca 2015 r., Koela-N (C-159/14, niepublikowane, EU:C:2015:513, pkt 47).

51. Jednakże, mając na względzie regulacyjny, publiczny i łatwo dostępny charakter wykazu podatników uznanych za nieaktywnych w prawie rumuńskim, nie wydaje mi się, aby obowiązek ten stanowił zbyt duży ciężar dla podatników VAT w Rumunii, od których można normalnie oczekiwać, że znają przepisy krajowe oraz że dochowują staranności należytej przedsiębiorcy, co najmniej, przeciętnie poinformowanemu, sprawdzając wykaz podatników uznanych za nieaktywnych przez rumuńskie organy podatkowe znajdujący się na stronie internetowej ANAF.

52. Powyższy obowiązek mieści się w mojej ocenie, w ramach środków, które rozsądnie mogą być wymagane od podatnika w celu ustalenia, czy czynność, której planuje dokonać, wiąże się z ryzykiem udziału w oszustwie podatkowym.

53. Ponadto zarówno rząd rumuński, jak i Komisja wskazują, że ów internetowy system publikacji na poziomie krajowym jest zbliżony do systemu funkcjonującego na poziomie Unii za pośrednictwem systemu wymiany informacji (zautomatyzowanego) o VAT (VIES) pozwalającego podmiotom gospodarczym uzyskać potwierdzenie numeru identyfikacji do celów VAT ich partnerów handlowych, a organom podatkowym na kontrolowanie wewnątrzspółnotowych operacji i wykrywanie ewentualnych nieprawidłowości²¹.

54. W przeciwieństwie do spraw, w których Trybunał stwierdził istnienie przesunięcia na podatników zadań związanych z kontrolą i wykrywaniem nieprawidłowości oraz ewentualnych oszustw, co należy, zasadniczo do krajowych organów podatkowych²², przepisy prawa rumuńskiego wymagają od podatników jedynie, aby sprawdzili, czy podmiot gospodarczy, u którego zamierzają się zaopatrzyć, figuruje w wykazie – publicznym oraz dostępnym na stronie internetowej ANAF – podatników uznanych za nieaktywnych na skutek kontroli przeprowadzonych przez same krajowe organy podatkowe. Ów wymóg sprawdzania wykazu podmiotów uznanych za nieaktywnych z pewnością nie stanowi przesunięcia na podatników zadań związanych z kontrolą, które należą do krajowych organów podatkowych.

55. W związku z powyższym podmiot zawierający transakcje podlegające opodatkowaniu VAT z podmiotem gospodarczym uznany za nieaktywny powinien, w każdym wypadku, być uznany za będącego świadomym lub który powinien być świadomy, że takie transakcje wiążą się z ryzykiem oszustwa podatkowego.

56. Czy świadomość lub rozsądnie zakładana świadomość takiego ryzyka uzasadnia odmówienie temu podatnikowi skorzystania z prawa do odliczenia VAT?

57. Nie sędzę, aby tak było.

58. Po pierwsze, taki przypadek nie odpowiada przypadkowi ustalonemu w orzecznictwie, zgodnie z którym można skutecznie odmówić prawa do odliczenia VAT, gdy podmiot wiedział lub powinien był wiedzieć, że *uczestniczył w transakcji związanej z przestępstwem w zakresie VAT, w szczególności gdy takie przestępstwo jest (lub było) popełnione przez jego dostawcę*²³.

59. W konsekwencji, w aktualnym stanie prawa Unii i orzecznictwa, istnienie samego ryzyka oszustwa w zakresie VAT, którego poziom może zresztą stanowić przedmiot kontrowersji, nie jest wystarczające dla uzasadnienia odmowy prawa do odliczenia.

21 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 28).

22 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 61, 62, 65); z dnia 6 września 2012 r., Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 42–44).

23 Zobacz podobnie wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 48, 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

60. Po drugie, przypomnieć należy, że Trybunał orzekł, iż środki krajowe realizujące cele przewidziane w art. 273 dyrektywy 2006/112 muszą być zgodne z zasadą proporcjonalności i nie mogą wobec tego być wykorzystywane w sposób *regularnie* uniemożliwiający skorzystanie z prawa do odliczenia VAT i naruszający tym samym podstawową zasadę neutralności VAT²⁴.

61. W niniejszej sprawie odmowa prawa do odliczenia VAT stanowi sankcję, której odstraszający efekt ma na celu, w rzeczywistości, nie tyle zapewnienie skuteczności obowiązku sprawdzenia wykazu podatników uznanych za nieaktywnych, prowadzonego przez prezesa ANAF co zniechęcenie podatników od dokonywania zakupów u podmiotów gospodarczych uznanych za nieaktywnych w celu, in fine, wyłączenia tych ostatnich z rynku, jeżeli nie uregulują swojej sytuacji, jak objaśnił to rząd rumuński.

62. W takiej sytuacji podatnik, który sprawdziwszy wykaz podatników uznanych za nieaktywnych i stwierdziwszy, że podmiot gospodarczy, u którego zamierza się zaopatrzyć, figuruje w tym wykazie, mimo wszystko dokonuje u niego zakupu²⁵, będzie, w każdym wypadku zgodnie z prawem rumuńskim, wyłączony z prawa do odliczenia VAT naliczonego w ramach takiej transakcji, niezależnie od ewentualnych gwarancji, które otrzymałby od tego ostatniego, zapewniających, że poszczególne transakcje rodzące prawo do odliczenia VAT nie są związane z oszustwem podatkowym oraz że, ponadto, VAT zostanie odprowadzony do skarbu państwa.

63. Innymi słowy, jak słusznie podkreśliła Komisja na rozprawie, przepisy prawa rumuńskiego zakładają, ostatecznie, w stosunku do wszystkich podatników zawierających transakcje opodatkowane VAT z podmiotami uznanymi za nieaktywnych, niewzruszalne domniemanie udziału w oszustwie podatkowym. Owe przepisy przewidują regularną odmowę prawa do odliczenia VAT w stosunku do wszystkich podatników, którzy zawierają transakcję z podatnikiem uznanym za nieaktywnego, niezależnie od faktu, że w świetle okoliczności i dowodów, które podatnik ten oraz jego kontrahent są w stanie dostarczyć, w szczególności w toku kontroli podatkowej, ryzyko oszustwa podatkowego dotyczące danej transakcji może zostać wyłączone, że podmioty te spełniają wymogi materialne i formalne do skorzystania z prawa do odliczenia VAT w rozumieniu dyrektywy 2006/112 oraz że nie doszło do utraty dochodu podatkowego.

64. Takie przepisy krajowe wykraczają moim zdaniem poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia celu w postaci zapewnienia prawidłowego poboru VAT oraz zapobieżenia oszustwom podatkowym.

65. Jeżeli chodzi o okoliczności w sprawie w postępowaniu głównym, sąd odsyłający nie dostarczył jakiegokolwiek elementu sugerującego, aby transakcje zawarte pomiędzy spółkami Paper Consult i Rom Packaging wiązały się z oszustwem podatkowym lub aby VAT podany na fakturach wystawionych przez ten ostatni podmiot na rzecz spółki Paper Consult, związany z tymi transakcjami, nie odpowiadał co do wysokości podatku odprowadzonemu do skarbu państwa.

66. Ponadto nieproporcjonalny charakter przepisów krajowych jest w mojej ocenie wzmocniony okolicznością podniesioną przez spółkę Paper Consult w uwagach na piśmie i niekwestionowaną przez rząd rumuński, zgodnie z którą stosownie do art. 11 ust. 1² kodeksu podatkowego odmowa prawa do odliczenia VAT w stosunku do kontrahenta podmiotu uznanego za nieaktywnego jest ostateczna, czyli że kontrahent ten w dalszym ciągu ponosi ciężar tego podatku, mimo że podmiot uznany za nieaktywny całkowicie wywiązał się ze swoich zobowiązań podatkowych. Sytuacja ta kontrastuje

²⁴ Zobacz podobnie w szczególności wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 57); a także z dnia 28 lipca 2016 r., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 49). Notabene Trybunał regularnie przypomina, że państwa członkowskie muszą zgodnie z zasadą proporcjonalności posługiwać się środkami, które umożliwiają im skuteczne osiągnięcie takiego celu, lecz jednocześnie w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z uregulowań Unii, takim jak podstawowa zasada prawa do odliczenia VAT, zob. w szczególności wyroki: z dnia 18 października 2012 r., Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 16 marca 2017 r., Bimotor (C-211/16, niepublikowany, EU:C:2017:221, pkt 27).

²⁵ Taka decyzja może być oparta na całkowicie uzasadnionych powodach ekonomicznych, jak istnienie selektywnego lub wyłącznego łańcucha dostaw lub szczególne cechy towarów lub usług oferowanych przez podatnika uznanego za nieaktywnego.

i wydaje się niespójna z sytuacją podatnika uznanego za nieaktywnego, który na podstawie art. 11 ust. 1¹ kodeksu podatkowego jest uprawniony do odzyskania VAT, którego odliczenie było niemożliwe w okresie uznania za nieaktywnego, w toku późniejszego postępowania następującego po jego „reaktywacji” przez rumuńskie organy podatkowe.

67. Jeżeli chodzi o ten aspekt przepisów krajowych, rząd rumuński podniósł na rozprawie – w ramach pytań zadanych przez Trybunał dotyczących proporcjonalnego charakteru odmowy prawa do odliczenia VAT w stosunku do kontrahenta podmiotu uznanego za nieaktywnego – że, zgodnie ze zmianą do kodeksu podatkowego, będzie on, począwszy od dnia 1 stycznia 2017 r. dopuszczał możliwość odliczenia podatku naliczonego przez podmiot zaopatrujący się u podmiotu gospodarczego uznanego za nieaktywny w stosunku do transakcji dokonanych w okresie nieaktywności tego podmiotu, w przypadku gdy ten ostatni uregulował następnie swoją sytuację, w szczególności w zakresie obowiązku złożenia deklaracji podatkowych.

68. Do sądu odsyłającego należy zweryfikowanie zakresu tej zmiany, w szczególności w zakresie możliwości zastosowania jej wstecz do okoliczności faktycznych sprawy w postępowaniu głównym, mając na względzie również okoliczność, że zgodnie z informacjami przekazanymi przez Komisję w uwagach na piśmie spółka Rom Packaging została „reaktywowana” decyzją prezesa ANAF w dniu 24 kwietnia 2012 r.

69. Niezależnie od okoliczności faktycznych sprawy w postępowaniu głównym zmiany wprowadzone do kodeksu podatkowego oraz wyjaśnienia udzielone przez rząd rumuński na rozprawie pozwalają przyjąć, że same władze rumuńskie zdały sobie sprawę z nieproporcjonalnego charakteru systematycznej i ostatecznej odmowy skorzystania z prawa do odliczenia VAT w stosunku do partnerów handlowych podmiotu gospodarczego uznanego za nieaktywnego, nawet w przypadku gdy następnie uregulował on swoją sytuację w zakresie obowiązku deklaracji podatkowych.

70. Zwykle zawieszenie prawa do odliczenia VAT do czasu uregulowania sytuacji odnoszących się do transakcji, z którymi wiąże się to prawo, wydaje mi się być środkiem bardziej adekwatnym niż systematyczna i ostateczna odmowa skorzystania z tego prawa, w przypadku gdy podatnik mający siedzibę lub miejsce zamieszkania w Rumunii nabywa towary lub usługi u podmiotu uznanego za nieaktywny w tym państwie członkowskim.

71. Prawdą jest, że w przypadkach gdy podatnik VAT w Rumunii zaopatrywał się u podmiotu gospodarczego uznanego za nieaktywnego, nie zapoznawszy się z wykazem podatników uznanych za nieaktywnych, podatnik ten naruszył jeden z obowiązków, które nakładają na niego przepisy krajowe. Jak wcześniej wskazałem, obowiązek taki nie wydaje mi się sam w sobie w żaden sposób nadmierny. Prawo Unii nie sprzeciwia się moim zdaniem temu, aby naruszenie tego rodzaju formalności wiązało się z sankcją odstraszającą i proporcjonalną w stosunku do wagi tego naruszenia, która może, na przykład, przyjąć formę grzywny. Jednakże naruszenie tego obowiązku nie oznacza, w stosunku do poszczególnych transakcji rodzących prawo do odliczenia VAT, że podatnik nie mógł otrzymać ze strony podmiotu uznanego za nieaktywnego gwarancji, o których wspominałem wcześniej, stosownie do których transakcje te nie będą wiązały się z jakimkolwiek oszustwem podatkowym, a podatek VAT zostanie odprowadzony do skarbu państwa.

72. W każdym przypadku niewzruszalne domniemanie, na którym opierają się przepisy rumuńskie, prowadzące do braku możliwości przedstawienia przez podatnika jakichkolwiek dowodów pozwalających udowodnić, że transakcje zawarte z podmiotem uznanym za nieaktywnego spełniają wymogi określone w dyrektywie 2006/112 dla celów skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego, wykracza w mojej ocenie poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia celów realizowanych przez te przepisy.

73. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, aby na pytania postawione przez sąd odsyłający odpowiedział w sposób następujący: dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewidują, nawet w przypadku braku stwierdzenia jakiegokolwiek oszustwa podatkowego i jakiegokolwiek utraty dochodów podatkowych, systematyczną i ostateczną odmowę prawa do odliczenia VAT przez podatnika, który odprowadził VAT od transakcji zawartych z podmiotem uznanym za „nieaktywnego” w oparciu o rzeczony przepisy, niezależnie od okoliczności, że uznanie rzeczonoego podmiotu gospodarczego za nieaktywnego, opierające się na ryzyku oszustwa podatkowego, zostało opublikowane i jest łatwo dostępne dla wszystkich podatników w danym państwie członkowskim.

W przedmiocie wniosku rządu rumuńskiego o ograniczenie w czasie skutków wyroku Trybunału

74. Gdyby Trybunał miał przyjąć moją analizę za swoją, musiałby orzec w przedmiocie wniosku rządu rumuńskiego, zawartego w jego uwagach na piśmie, o ograniczenie w czasie skutków przyszłego wyroku.

75. Na poparcie swojego wniosku rząd rumuński podnosi, w pierwszej kolejności, że władze rumuńskie działały w dobrej wierze. Ta dobra wiara opierała się na dwóch okolicznościach. Po pierwsze, na obiektywnych wątpliwościach co do zakresu orzecznictwa Trybunału. Po drugie, na działaniu Komisji, która w maju 2014 r. przyjęła odpowiedź władz rumuńskich na skutek skargi złożonej w ramach postępowania zwanego „EU Pilot” dotyczącego przepisów krajowych rozpatrywanych w niniejszej sprawie, co doprowadziło te władze do przyjęcia, że przepisy te były zgodne z prawem Unii. Po drugie, rząd rumuński zwraca uwagę na poważne skutki finansowe, w przypadku gdyby na skutek wyroku Trybunału prawo do odliczenia VAT miało zostać przyznane wszystkim podmiotom gospodarczym, które zawarły transakcje z podmiotami uznanymi za nieaktywne począwszy od roku 2007. Rząd rumuński ocenia, że ten dodatkowy ciężar odpowiadałby 0,5% produktu krajowego brutto.

76. W swoich ustnych uwagach Komisja wniosła do Trybunału o oddalenie tego wniosku z uwagi na fakt, że przesłanki ustanowione w orzecznictwie nie zostały spełnione.

77. Podzielam stanowisko Komisji.

78. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału wykładnia przepisu prawa Unii, dokonana przez Trybunał w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 267 TFUE, wyjaśnia i precyzuje znaczenie oraz zakres tego przepisu, tak jak powinien lub powinien być rozumiany i stosowany od chwili jego wejścia w życie. Z powyższego wynika, że sądy mogą i powinny stosować zinterpretowany w ten sposób przepis również do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem wyroku w sprawie wniosku o dokonanie wykładni, jeżeli są spełnione wszystkie pozostałe przesłanki wszczęcia przed właściwym sądem postępowania w sprawie związanej ze stosowaniem takiego przepisu²⁶.

79. Zatem jedynie w wyjątkowych przypadkach Trybunał, stosując ogólną zasadę pewności prawa leżącą u podstaw porządku prawnego Unii, może uznać, że należy ograniczyć ze skutkiem dla wszystkich zainteresowanych możliwość powoływania się na zinterpretowany przez niego przepis celem podważenia stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze. Aby tego rodzaju ograniczenie mogło mieć miejsce, winny zostać spełnione dwie istotne przesłanki, mianowicie dobra wiara zainteresowanych i ryzyko poważnych konsekwencji²⁷.

²⁶ Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 10 maja 2012 r., Santander Asset Management SGIIC i in. (od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, pkt 58); z dnia 18 października 2012 r., Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, pkt 41); a także z dnia 22 stycznia 2015 r., Balazs (C-401/13 i C-432/13, EU:C:2015:26, pkt 49).

²⁷ Zobacz wyrok z dnia 22 stycznia 2015 r., Balazs i Casa Județeană de Pensii Cluj (C-401/13 i C-432/13, EU:C:2015:26, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

80. Kryteria te mają charakter łączny, zatem w sytuacji braku spełnienia jednego z nich nie ma konieczności weryfikowania, czy drugie kryterium zostało spełnione²⁸.

81. Przypominam również, że Trybunał ogranicza w czasie skutki swoich wyroków wydanych w zakresie pytań prejudycjalnych jedynie w ściśle określonych okolicznościach, w szczególności, gdy istniało ryzyko wystąpienia poważnych reperkusji finansowych ze względu, między innymi, na znaczną liczbę stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze na podstawie przepisów uważanych za skuteczne i obowiązujące oraz gdy okazuje się, że osoby prywatne oraz władze krajowe dopuściły się zachowań niezgodnych z prawem Unii ze względu na istnienie obiektywnej i istotnej niepewności co do znaczenia przepisów tego prawa, do której to niepewności przyczyniło się ewentualnie również samo zachowanie innych państw członkowskich bądź Komisji²⁹.

82. W niniejszej sprawie uważam, że kryterium związane z dobrą wiarą zainteresowanych, w tym rumuńskich władz podatkowych, nie zostało spełnione.

83. Co do wątpliwości – a nie obiektywnej i istotnej niepewności w rozumieniu orzecznictwa – podnoszonych przez rząd rumuński dotyczących wykładni prawa Unii, prawdą jest, że sytuacja leżąca u podstaw niniejszej sprawy jest nieco inna niż sprawy, które były uprzednio rozpatrywane przez Trybunał, nie zmienia to jednak faktu, że jak zwróciłem uwagę w powyższej analizie, odmowa prawa do odliczenia VAT w stosunku do podatników stanowi wyjątek od podstawowej zasady wspólnego systemu VAT, który jest dopuszczalny, zgodnie z ustalonym orzecznictwem, jedynie w wyjątkowych okolicznościach. O ile orzecznictwo to zostało doprecyzowane w ostatnich latach, o tyle zasady, na których się opiera, istnieją od dawna, a w każdym razie istniały przed dniem 1 stycznia 2007 r., to jest datą przystąpienia Rumunii do Unii Europejskiej³⁰. Co za tym idzie, gdyby miała być stwierdzona sytuacja obiektywnej i istotnej niepewności, miałyby ona bez wątpienia źródło nie w zakresie przepisów prawa Unii, a w zachowaniu przez Rumunię przepisów leżących u podstaw niniejszej sprawy po jej wstąpieniu do Unii Europejskiej.

84. Zamknięcie przez Komisję postępowania „EU Pilot” nie wpływa na powyższą analizę.

85. Owa nieformalna procedura, wprowadzona przez Komisję w komunikacie „Skuteczna Europa – stosowanie prawa [Unii]”³¹, przewiduje dobrowolną współpracę pomiędzy Komisją a państwami członkowskimi, która generalnie zmierza do weryfikacji właściwego stosowania prawa Unii i wyjaśniania na tym etapie wątpliwości, które wiążą się z tym stosowaniem. Mimo że ta procedura może mieć za przedmiot jedynie wnioski o wyjaśnienie lub udzielenie informacji, zmierza w większości przypadków do uniknięcia, w miarę możliwości, wszczęcia postępowania o stwierdzenie uchybienia w rozumieniu art. 258 TFUE³². Jednakże zamknięcie takiego nieformalnego postępowania, które nie jest w żaden sposób regulowane przez traktaty, nie przesądza w żaden sposób o możliwości Komisji wszczęcia formalnej procedury na mocy art. 258 TFUE. W każdym razie zachowanie Komisji nie może, jako takie, stanowić podstaw dla uzasadnionych oczekiwań państwa członkowskiego co do zgodności jego przepisów krajowych z prawem Unii, jeżeli, tak jak w okolicznościach niniejszej sprawy, z orzecznictwa wynika, że brak jest obiektywnych i istotnych wątpliwości co do zakresu prawa Unii, w szczególności przepisów dyrektywy 2006/112.

28 Zobacz, w szczególności wyroki: z dnia 27 lutego 2014 r., *Transportes Jordi Besora* (C-82/12, EU:C:2014:108, pkt 28); z dnia 22 stycznia 2015 r., *Balazs* (C-401/13 i C-432/13, EU:C:2015:26, pkt 53).

29 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 22 stycznia 2015 r., *Balazs* (C-401/13 i C-432/13, EU:C:2015:26, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Co do fundamentalnego charakteru zasady nieograniczonego prawa do odliczenia podatku naliczonego zob. w szczególności wyrok z dnia 6 lipca 1995 r., *BP Soupergaz* (C-62/93, EU:C:1995:223, pkt 16–18); a w przedmiocie poszanowania (i naruszenia) zasady proporcjonalności w kontekście środków omawiających systematycznie prawa do odliczenia podatku VAT w zakresie pewnych kategorii wydatków podatnika w celu uniknięcia oszustw podatkowych i unikania opodatkowania zob. wyrok z dnia 19 września 2000 r., *Ampafrance i Sanofi* (C-177/99 i C-181/99, EU:C:2000:470, pkt 60–62).

31 COM(2007) 502 wersja ostateczna.

32 Co do różnego charakteru tego postępowania w kontekście zasad prawa Unii odnoszących się do dostępu do dokumentów instytucji zob. w szczególności opinia rzecznik generalnej E. Sharpston w sprawie *Szwecja/Komisja* (C-562/14 P, EU:C:2016:885, pkt 40–54). Sprawa ta jest aktualnie w toku przed Trybunałem..

86. W świetle powyższych okoliczności proponuję, aby Trybunał oddalił wniosek rządu rumuńskiego zmierzający do ograniczenia w czasie skutków wyroku mającego zapasć w sprawie, bez konieczności analizowania kryterium odnoszącego się do ryzyka poważnych konsekwencji.

III. Wnioski

87. W świetle całości powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił na pytania prejudycjalne wniesione przez Curtea de Apel Cluj (sąd apelacyjny w Klużu, Rumunia) następującej odpowiedzi:

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewidują, nawet w przypadku braku stwierdzenia jakiegokolwiek oszustwa podatkowego i jakiegokolwiek utraty dochodów podatkowych, systematyczną i ostateczną odmowę prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej przez podatnika, który odprowadził podatek od wartości dodanej od transakcji zawartych z podmiotem gospodarczym uznanym za „nieaktywnego” w oparciu o te przepisy, niezależnie od okoliczności, że uznanie rzeczonoego podmiotu gospodarczego za nieaktywnego, opierające się na ryzyku oszustwa podatkowego, zostało opublikowane i jest łatwo dostępne dla wszystkich podatników w danym państwie członkowskim.