



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 7 marca 2018 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Cofnięcie rejestracji do celów VAT – Obowiązek uiszczenia VAT pobranego w okresie, podczas którego numer identyfikacyjny do celów VAT jest cofnięty – Nieuznanie prawa do odliczenia VAT związanego z nabyciami dokonanymi w tym okresie

W sprawie C-159/17

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel Constanța (sąd apelacyjny w Konstancy, Rumunia) postanowieniem z dnia 10 marca 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 marca 2017 r., w postępowaniu:

Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius

przeciwko

**Ministerul Finanțelor Publice – A.N.A.F. – D.G.R.F.P. Galați – Serviciul Soluționare Contestații,
A.N.A.F – D.G.R.F.P. Galați – A.J.F.P. Constanța – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2
Constanța,**

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: E. Levits (sprawozdawca), prezes, A. Borg Barthet i F. Biltgen, sędziowie,

rzecznik generalny: H. Saugmandsgaard Øe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu rumuńskiego przez R.H. Radu, C.M. Florescu i E. Gane, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala i G.D. Balana, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: rumuński.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 167–169, 179, art. 213 ust. 1, art. 214 ust. 1 lit. a) oraz art. 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, w odniesieniu do zasad fakturowania, dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1) (zwaną dalej „dyrektywą 2006/112”).
- 2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius (przedsiębiorstwem jednoosobowym Dobre M. Marius, zwanym dalej „przedsiębiorstwem Dobre”) a Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Serviciul Soluționare Contestații (ministerstwem finansów publicznych – krajową agencją administracji podatkowej – generalną dyrekcją ds. finansów publicznych w Galați – działem ds. rozpatrywania sporów) i Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Constanța – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 Constanța (krajową agencją administracji podatkowej – generalną dyrekcją ds. finansów publicznych w Galați – departamentalną administracją ds. finansów publicznych w Konstancy –działem nr 2 ds. kontroli podatkowej osób fizycznych w Konstancy) (zwanymi dalej łącznie „organami podatkowymi”) w przedmiocie prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) związanego z zakupami dokonаныmi przez przedsiębiorstwo Dobre w okresie, w którym jego rejestracja do celów VAT była cofnięta.

Ramy prawne

Dyrektywa 2006/112

- 3 Artykuł 167 dyrektywy 2006/112 stanowi:
„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.
- 4 Artykuł 168 tej dyrektywy, znajdujący się w jej tytule X „Odliczenia”, jest sformułowany w następujący sposób:
„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:
a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;
[...].”
- 5 Zgodnie z art. 178 lit. a) rzeczony dyrektywy w celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić między innymi następującą przesłankę:
„[...] musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6”.

6 Na podstawie art. 179 akapit pierwszy owej 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”.

7 Artykuł 213 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

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

[...]”.

8 Artykuł 214 tej dyrektywy stanowi:

„1. Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki, aby zapewnić, że następujące osoby zostaną zidentyfikowane za pomocą indywidualnego numeru:

a) każdy podatnik, z wyjątkiem podatników, o których mowa w art. 9 ust. 2, który dokonuje na terytorium danego państwa dostaw towarów lub świadczy usługi dające [, które dają mu] prawo do odliczenia VAT, inne [innych] niż dostawy towarów lub świadczenie usług, od których VAT jest płacony wyłącznie przez nabywcę lub odbiorcę, zgodnie z art. 194–197 i art. 199;

[...]”.

9 Zgodnie z art. 250 ust. 1 rzeczony dyrektywy:

„Każdy podatnik składa deklarację VAT zawierającą wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty należnych odliczeń, włączając w to, o ile jest to niezbędne do ustalenia podstawy opodatkowania, całkowitą wartość transakcji odnoszących się do tego podatku i do tych odliczeń oraz wartość transakcji zwolnionych”.

10 Artykuł 252 owej dyrektywy precyzuje:

„1. Deklarację VAT składa się w terminie ustalonym 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”.

11 Artykuł 273 dyrektywy 2006/112 jest sformułowany w sposób następujący:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

[...]”.

Prawo rumuńskie

- 12 Zgodnie z art. 11 ust. 1 quater Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy) (*Monitorul Oficial al României* nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r.):

„Podatnicy mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w Rumunii, których rejestracja do celów VAT została cofnięta zgodnie z art. 153 ust. 9 lit. b)–e) i h), nie korzystają za dany okres z prawa do odliczenia VAT z tytułu dokonanych zakupów, ale są zobowiązani uiścić pobrany VAT, zgodnie z przepisami tytułu VI, związany z podlegającymi opodatkowaniu transakcjami dokonany w tym okresie. W stosunku do zakupów towarów lub usług dokonanych w okresie, w którym zainteresowany nie posiadał ważnego numeru VAT, na potrzeby transakcji, które będą przeprowadzone po dniu rejestracji do celów VAT i które dają prawo do odliczenia na mocy tytułu VI, podlega skorygowaniu na korzyść podatnika – poprzez ujęcie w pierwszej deklaracji podatkowej przewidzianej w art. 156 ter, złożonej przez podatnika po rejestracji do celów VAT lub, w stosownym przypadku, w kolejnej deklaracji – podatek związany z:

- a) przechowywanymi towarami i usługami niewykorzystanymi w chwili rejestracji, stwierdzonymi na podstawie inwentaryzacji;
 - b) rzeczowymi aktywami trwałymi, w tym dobrami inwestycyjnymi, w odniesieniu do których okres dokonania korekty w zakresie odliczenia nie upłynął, a także rzeczowymi aktywami trwałymi w trakcie wprowadzania, stwierdzonymi na podstawie inwentaryzacji, których posiadaczem w chwili rejestracji jest zainteresowany. W stosunku do rzeczowych aktywów trwałych innych niż dobra inwestycyjne korekcie podlega podatek związany z wartościami niezamortyzowanymi jeszcze w chwili rejestracji. Artykuł 149 ma zastosowanie do dóbr inwestycyjnych;
 - c) zakupami towarów i usług, które mają zostać otrzymane, czyli z zakupami, z tytułu których zgodnie z art. 134 ter ust. 2 lit. a) i b) podatek stanie się wymagalny przed dniem rejestracji i w stosunku do których zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, czyli dostawa lub świadczenie, ma miejsce po tym dniu”.
- 13 Artykuł 153 ust. 9 lit. d) tej ustawy wskazuje:

„Właściwe organy podatkowe wycofują rejestrację danej osoby do celów VAT zgodnie z niniejszym artykułem:

[...]

- d) jeżeli w półroczu kalendarzowym osoba ta nie złożyła żadnej deklaracji VAT przewidzianej w art. 156 ter, a nie znajduje się w sytuacji określonej w lit. a) lub b), począwszy od pierwszego dnia drugiego miesiąca następującego po trwającym półroczu kalendarzowym. Przepisy te mają zastosowanie jedynie do osób, których podatkowy okres rozliczeniowy to miesiąc lub kwartał. Od dnia złożenia deklaracji za miesiąc lipiec 2012 r. – w przypadku osób, których podatkowy okres rozliczeniowy to miesiąc kalendarzowy, lub od dnia złożenia deklaracji za trzeci kwartał 2012 r. – w przypadku podatników, których okres podatkowy to kwartał kalendarzowy, właściwe organy podatkowe wycofują rejestrację danej osoby do celów VAT, jeżeli nie złożyła ona jakiegokolwiek deklaracji podatkowej przewidzianej w art. 156 ter za sześć kolejnych miesięcy w przypadku osób, których podatkowy okres rozliczeniowy to miesiąc kalendarzowy, i za dwa kolejne kwartały w przypadku podatników, których podatkowy okres rozliczeniowy to kwartał kalendarzowy, a nie znajduje się w sytuacji określonej w lit. a) lub b), począwszy od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w trakcie którego upłynął termin złożenia szóstej deklaracji – w pierwszym przypadku, i począwszy od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w trakcie którego upłynął termin złożenia drugiej deklaracji – w drugim przypadku”.

14 Artykuł 153 ust. 9 bis wspomnianej ustawy stanowi:

„Procedura wycofania rejestracji do celów VAT jest określona obowiązującymi normami proceduralnymi. Po wycofaniu rejestracji do celów VAT orzeczoną zgodnie z art. 9 lit. a)–e) i h) właściwe organy podatkowe dokonują rejestracji podatników do celów VAT na podstawie ust. 7 bis w następujący sposób:

[...]

c) na wniosek podatnika w sytuacji określonej w ust. 9 lit. d), począwszy od dnia doręczenia decyzji o rejestracji do celów VAT na podstawie następujących informacji lub dokumentów przedstawionych przez podatnika:

- 1) przedłożenie niezłożonych w terminie deklaracji VAT;
- 2) przedłożenie wniosku wraz z uzasadnieniem wskazującego, że podatnik zobowiązuje się złożyć deklaracje VAT w terminie przewidzianym w ustawie;

[...]”.

15 Zgodnie z art. 156 quater ust. 10 te same ustawy:

„Podatnicy, których numer identyfikacyjny do celów VAT został wycofany na mocy art. 153 ust. 9 lit. a)–e), powinni złożyć deklarację dotyczącą pobranego podatku należnego na podstawie art. 11 ust. 1 bis i 1 quater do 25. dnia, włącznie, miesiąca następującego po miesiącu, w którym podatek stał się wymagalny z tytułu dokonanych dostaw towarów lub świadczeń usług, lub nabycia towarów lub usług, z tytułu których są zobowiązani do zapłaty VAT, dokonanych w okresie, w którym podatnik nie posiada ważnego numeru identyfikacyjnego do celów VAT [...]. [...]”.

Spór w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

16 Przedsiębiorstwo Dobre było zarejestrowane do celów VAT w Rumunii w okresie od 13 lipca 2011 r. do dnia 31 lipca 2012 r.

17 Przedsiębiorstwo Dobre nie złożyło przed organami podatkowymi deklaracji VAT za czwarty kwartał 2011 r. i za pierwszy kwartał 2012 r., co doprowadziło do cofnięcia jego rejestracji do celów VAT począwszy od dnia 1 sierpnia 2012 r.

18 Od dnia 1 sierpnia 2012 r. do dnia 31 lipca 2013 r. przedsiębiorstwo Dobre dalej wystawiało faktury zawierające VAT bez składania odpowiednich deklaracji VAT.

19 W dniu 30 stycznia 2014 r. przedsiębiorstwo Dobre złożyło deklaracje VAT dotyczące czwartego kwartału 2011 r. oraz pierwszego i drugiego kwartału 2012 r.

20 W następstwie kontroli podatkowej przeprowadzonej w dniach od 1 lipca do 4 sierpnia 2015 r. organy podatkowe wydały decyzję podatkową nakładającą na przedsiębiorstwo Dobre obowiązek zapłaty, w szczególności, kwoty 183 301 RON (lei rumuńskich) (około 39 982 EUR) odpowiadającej kwocie VAT, którą przedsiębiorstwo to pobrało w okresie, w którym nie było zarejestrowane do celów VAT (zwaną dalej „decyzją podatkową”).

21 Przedsiębiorstwo Dobre wniosło o odliczenie od żądanej sumy kwoty 123 266 RON (około 26 887 EUR) z tytułu VAT zapłaconego za towary i usługi wykorzystane przez to przedsiębiorstwo w celu świadczenia na rzecz osób prawnych usług zgodnych z przedmiotem jego działalności w okresie, w którym przedsiębiorstwo to nie było zarejestrowane do celów VAT, czego organ podatkowy odmówił.

- 22 Przedsiębiorstwo Dobre wniosło odwołanie na decyzję podatkową i na nieuwzględnienie jego wniosku o odliczenie, które to odwołanie zostało oddalone.
- 23 Przedsiębiorstwo Dobre złożyło przed Tribunalul Constanța (sądem okręgowym w Konstancy, Rumunia) skargę, w szczególności, na decyzję podatkową, która to skarga także została oddalona.
- 24 Przedsiębiorstwo Dobre zaskarżyło wyrok Tribunalul Constanța (sądu okręgowego w Konstancy) przed sądem odsyłającym, Curtea de Apel Constanța (sądem apelacyjnym w Konstancy, Rumunia).
- 25 Sąd ów zwraca uwagę, że odmówienie podatnikowi odliczenia podatku naliczonego w ramach prowadzenia jego działalności i jednocześnie nałożenie na niego obowiązku zapłaty VAT pobranego w związku z usługami, jakie wyświadczył, chociaż nie był już zarejestrowany do celów VAT, zmierzają, zgodnie z art. 273 dyrektywy 2006/112, do zwalczania unikania opodatkowania. Ma on jednak wątpliwości co do zgodności takiego uregulowania z podstawową zasadą prawa do odliczenia.
- 26 W tej sytuacji Curtea de Apel Constanța (sąd apelacyjny w Konstancy, Rumunia) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy wykładni art. 167, 168, 169, 179, art. 213 ust. 1, art. 214 ust. 1 lit. a) i art. 273 dyrektywy [2006/112] należy dokonywać w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, które w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, wymaga od podatnika, którego rejestracja do celów VAT została cofnięta, zapłacenia państwu VAT pobranego w okresie, w którym numer identyfikacji VAT został cofnięty, nie uznając jego prawa do odliczenia VAT związanego z zakupami dokonanyymi w tym okresie?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 27 Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu takiemu jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, które pozwala organom podatkowym odmówić podatnikowi prawa do odliczenia VAT, w wypadku gdy jego rejestracja do celów VAT została cofnięta, ponieważ nie złożył on deklaracji VAT za dany okres w ustawowym terminie.
- 28 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii Europejskiej (wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 29 Jak wielokrotnie podkreślał Trybunał, prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. W szczególności prawo to wykonywane jest natychmiast w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 30 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy. Co za tym idzie, wspólny system VAT zapewnia neutralność każdej działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że ona sama podlega co do zasady opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 31 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, aby prawo do odliczenia podatku naliczonego zostało przyznane, jeżeli zostały spełnione wymogi materialne, nawet wówczas, gdy podatnicy nie spełnili niektórych przesłanek formalnych (wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 45).
- 32 W szczególności identyfikacja do celów VAT, o której mowa w art. 214 dyrektywy 2006/112, oraz obowiązek zgłoszenia przez podatnika rozpoczęcia, zmiany i zakończenia działalności, przewidziany w art. 213 tejże dyrektywy, stanowią jedynie wymogi formalne do celów kontrolnych, które nie mogą podważać w szczególności prawa do odliczenia VAT, jeżeli materialne przesłanki powstania tego prawa zostały spełnione (wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., *Salomie i Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 60).
- 33 W związku z tym nie można utrudniać podatnikowi VAT wykonywania jego prawa do odliczenia z tego względu, że nie został zarejestrowany dla celów VAT przed wykorzystaniem towarów zakupionych w ramach swej działalności podlegającej opodatkowaniu (wyrok z dnia 21 października 2010 r., *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 51).
- 34 Ponadto Trybunał orzekł, iż sankcjonowanie z tytułu nieprzestrzegania przez podatnika obowiązków w zakresie rachunkowości i składania deklaracji odmową prawa do odliczenia wykracza w sposób oczywisty poza to, co jest niezbędne do realizacji celu polegającego na zapewnieniu prawidłowego stosowania tych obowiązków, w sytuacji gdy prawo Unii nie stoi na przeszkodzie temu, by państwa członkowskie nakładały w odpowiednich przypadkach, jako sankcje za naruszenie wspomnianych obowiązków, grzywny lub kary pieniężne proporcjonalne do wagi naruszenia (wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., *Salomie i Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 63).
- 35 Mogłoby być inaczej, w przypadku gdyby naruszenie takich wymogów formalnych skutkowało uniemożliwieniem dostarczenia pewnych dowodów na spełnienie wymogów materialnych (wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo). Odmowa prawa do odliczenia jest bowiem bardziej zależna od braku informacji niezbędnych do wykazania, że te wymogi materialne zostały spełnione, niż od niespełnienia wymogu formalnego (zob. podobnie wyrok z dnia 11 grudnia 2014 r., *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 44, 45).
- 36 Podobnie można odmówić prawa do odliczenia w razie wykazania na podstawie obiektywnych okoliczności, iż powoływanie się na to prawo następuje bezprawnie lub w sposób stanowiący nadużycie (wyrok z dnia 19 października 2017 r., *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 43).
- 37 W niniejszej sprawie, po pierwsze, z postanowienia odsyłającego wynika, że do cofnięcia rejestracji do celów VAT przedsiębiorstwa *Dobre* doszło na podstawie art. 153 ust. 9 lit. d) ustawy nr 571/2003 z tego względu, że podatnik ów nie złożył w terminie przewidzianym w ustawie swojej deklaracji VAT za czwarty kwartał 2011 r. oraz za pierwszy i drugi kwartał 2012 r. Po drugie, rzeczony podatnik nie przedłożył takich deklaracji od sierpnia 2012 r. do lipca 2013 r., pomimo że kontynuował on wystawianie faktur zawierających VAT, i w rezultacie organ podatkowy nie uznał jego prawa do odliczenia VAT za ten okres.
- 38 W świetle rozważań przypomnianych w pkt 35 niniejszego wyroku do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy organ podatkowy dysponował informacjami niezbędnymi do wykazania, że zostały spełnione wymogi materialne dające prawo do odliczenia podatku naliczonego przez przedsiębiorstwo *Dobre*, pomimo zarzucanego mu uchybienia przesłankom formalnym.
- 39 W tym względzie należy przypomnieć, iż na mocy art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 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 zostać dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 28; z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 39).

- 40 W każdym razie Trybunał orzekł, że nawet jeśli uchybienia obowiązkom formalnym nie uniemożliwiają przedstawienia niewątpliwego dowodu, iż spełnione zostały wymogi materialne dające prawo do odliczenia podatku naliczonego, okoliczności takie mogą wykazać istnienie najprostszego przypadku oszustwa podatkowego, w którym podatnik celowo nie czyni zadość spoczywającym na nim obowiązkom formalnym w celu uniknięcia zapłaty podatku (wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 55).
- 41 W szczególności brak złożenia deklaracji VAT, który umożliwiałby stosowanie VAT i jego kontrolę przez organy podatkowe, może uniemożliwić prawidłowe pobranie podatku i w konsekwencji zagrozić prawidłowemu funkcjonowaniu wspólnego systemu VAT. W konsekwencji prawo Unii nie zabrania stwierdzenia, że uchybienia takie stanowią oszustwo podatkowe, i odmowy w takim wypadku korzyści w postaci prawa do odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 56).
- 42 W świetle tych rozważań art. 167–169, 179, art. 213 ust. 1, art. 214 ust. 1 oraz art. 273 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że przepisy te nie stoją na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu takiemu jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, które pozwala organom podatkowym odmówić podatnikowi prawa do odliczenia VAT w wypadku ustalenia, że ze względu na zarzucane temu podatnikowi uchybienia organy podatkowe nie mogły dysponować informacjami niezbędnymi do ustalenia, iż spełnione zostały wymogi materialne dające prawo do odliczenia podatku naliczonego przez rzeczonoego podatnika, lub że ten ostatni dopuścił się oszustwa w celu skorzystania z tego prawa, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie kosztów

- 43 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 (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 167–169, 179, art. 213 ust. 1, art. 214 ust. 1 oraz art. 273 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 przepisy te nie stoją na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu takiemu jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, które pozwala organom podatkowym odmówić podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej w wypadku ustalenia, że ze względu na zarzucane temu podatnikowi uchybienia organy podatkowe nie mogły dysponować informacjami niezbędnymi do ustalenia, iż zostały spełnione wymogi materialne dające prawo do odliczenia podatku naliczonego przez rzeczonoego podatnika, lub że ten ostatni dopuścił się oszustwa w celu skorzystania z tego prawa, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

Podpisy