



Zbiór Orzeczeń

POSTANOWIENIE TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 3 czerwca 2022 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Prawo do odliczenia VAT – Sposoby wykonania – Wykreślenie i późniejsze przywrócenie numeru identyfikacji podatkowej podatnika – Pozbawienie prawa do odliczenia VAT związanego z transakcjami dokonanymi w trakcie okresu poprzedzającego to wykreślenie – Zasada proporcjonalności

W sprawie C-188/21

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Kúria (sąd najwyższy, Węgry) postanowieniem z dnia 25 lutego 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 marca 2021 r., w postępowaniu:

Megatherm-Csillaghegy Kft.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: J. Passer, prezes izby, F. Biltgen i M.L. Arastey Sahún (sprawozdawczynie), sędziowie,

rzecznik generalny: L. Medina,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu rządu węgierskiego – M.Z. Fehér i R. Kissné Berta, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – B. Béres oraz J. Jokubauskaitė, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznik generalnej, decyzję o orzeczeniu w drodze postanowienia z uzasadnieniem zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem,

* Język postępowania: węgierski.

wydaje następujące

Postanowienie

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 63, 167, 168, 178–180, 182 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), a także wykładni zasady neutralności podatku od wartości dodanej (VAT).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Megatherm-Csillaghegy Kft. a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcją ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry) w przedmiocie decyzji tego organu o pozbawieniu Megatherm-Csillaghegy prawa do odliczenia VAT zapłaconego przed wykreśleniem i późniejszym przywróceniem tej spółce jej numeru identyfikacji podatkowej.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Zgodnie z motywem 30 dyrektywy VAT „[w] celu zachowania neutralności podatkowej stawki stosowane przez państwa członkowskie powinny umożliwiać odliczenie VAT naliczonego na poprzednim etapie”.
- 4 Artykuł 63 tej dyrektywy stanowi:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.
- 5 Zgodnie z art. 167 wspomnianej dyrektywy:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.
- 6 Artykuł 168 owej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„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;

b) VAT należnego od transakcji uznanych za dostawy towarów i świadczenie usług zgodnie z art. 18 lit. a) i art. 27;

[...]”.

7 Artykuł 178 dyrektywy VAT stanowi:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

- a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6;
- b) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. b), w odniesieniu do transakcji uznawanych za dostawy towarów i świadczenie usług, musi dopełnić formalności określonych przez każde państwo członkowskie;

[...]”.

8 Artykuł 179 tej dyrektywy przewiduje:

„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.

Państwa członkowskie mogą jednakże wymagać od podatników dokonujących okazjonalnych transakcji, o których mowa w art. 12, stosowania prawa do odliczenia dopiero w momencie dostawy”.

9 Artykuł 180 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

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

10 Artykuł 182 tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie określają warunki i szczegółowe przepisy wykonawcze dla art. 180 i 181”.

11 Artykuł 250 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje:

„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”.

12 Artykuł 273 tej dyrektywy stanowi:

„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 członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

Prawo węgierskie

- 13 Artykuł 137 ust. 3 az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej) [*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.)] (zwanej dalej „ustawą o VAT”) w brzmieniu mającym zastosowanie w okresie od dnia 1 stycznia 2015 r. do dnia 31 grudnia 2017 r. stanowił:

„W przypadku gdy zgodnie z przepisami ordynacji podatkowej państwowy organ podatkowy odwołuje zawieszenie numeru identyfikacji podatkowej podatnika, przystępując do jego wykreślenia, podatnik traci prawo do odliczenia podatku w dniu, w którym decyzja o wykreśleniu tego numeru staje się ostateczna. Prawo do odliczenia przysługujące wspomnianemu podatnikowi wygasa w dniu, w którym decyzja o wykreśleniu staje się ostateczna, również w przypadku, gdy organ ten wykreśla ten sam numer bez jego zawieszenia”.

- 14 Artykuł 137 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym w okresie od dnia 1 stycznia 2018 r. do dnia 26 listopada 2020 r. stanowił:

„W przypadku gdy centralna administracja podatkowa i celna wykreśla numer identyfikacyjny podatnika, prawo do odliczenia wygasa w dniu, w którym decyzja o wykreśleniu tego numeru staje się ostateczna”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 15 Decyzją z dnia 8 kwietnia 2015 r. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Pest Megyei Adó- és Vámigazgatósága (dyrekcja ds. podatków i ceł dla departamentu Pest krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry) (zwana dalej „dyrekcją ds. podatków i ceł”) wykreśliła numer identyfikacji podatkowej skarżącej w postępowaniu głównym ze względu na to, że ta nie wykonała ciążącego na niej obowiązku złożenia i publikacji elektronicznej rocznego sprawozdania finansowego za 2013 r., pomimo iż skierowano do niej wielokrotnie wezwania i nałożono na nią grzywnę za niewykonanie tego obowiązku. Ponieważ skarżąca w postępowaniu głównym wykonała ów obowiązek w dniu 10 czerwca 2015 r., dyrekcja ds. podatków i ceł przywróciła jej numer identyfikacji podatkowej ze skutkiem od tego dnia.
- 16 W dniu 20 stycznia 2015 r. skarżąca w postępowaniu głównym złożyła deklarację podatkową za październik 2014 r. Deklaracja ta została jednak pozostawiona bez rozpoznania przez dyrekcję ds. podatków i ceł ze względu na to, że została ona złożona jako deklaracja kwartalna, a nie deklaracja miesięczna, przy czym zawarte w niej dane liczbowe nie zostały zarejestrowane. W dniu 8 sierpnia 2016 r. skarżąca w postępowaniu głównym złożyła nową deklarację podatkową za wymagany okres. Po tej nowej deklaracji podatkowej nastąpiło kilka korekt, w tym ostatnia w dniu 6 grudnia 2016 r. Dyrekcja ds. podatków i ceł uznała, że wspomniana nowa deklaracja podatkowa była błędna z uwagi na to, że wskazywała ona podatek podlegający odliczeniu, podczas gdy ze względu na wykreślenie numeru identyfikacji podatkowej skarżącej w postępowaniu głównym skarżąca nie mogła włączyć tego podatku. Dyrekcja ds. podatków i ceł wezwała zatem skarżącą

w postępowaniu głównym do dokonania korekty owej deklaracji. W braku tej korekty dyrekcja ds. podatków i ceł poinformowała skarżącą, iż zamyka postępowanie w sprawie owej nowej deklaracji podatkowej bez rozpatrywania jej co do istoty.

- 17 We wniosku złożonym w dniu 22 grudnia 2016 r. do dyrekcji ds. podatków i ceł skarżąca zwróciła się w szczególności o zaliczenie na poczet podatku lub o zwrot kwoty odpowiadającej VAT naliczonemu w okresie poprzedzającym przywrócenie jej numeru identyfikacji podatkowej, tj. kwoty 75 889 000 forintów węgierskich (HUF) (około 242 844,80 EUR). Część tej kwoty odpowiadała VAT naliczonemu w okresie poprzedzającym wykreślenie tego numeru.
- 18 Dyrekcja ds. podatków i ceł poinformowała skarżącą w postępowaniu głównym, że nie może uwzględnić jej wniosku oraz że jej prawo do odliczenia VAT wygasło w odniesieniu do okresu poprzedzającego wykreślenie jej numeru identyfikacji podatkowej. Skarżąca w postępowaniu głównym zwróciła się do organu kontrolnego o zajęcie stanowiska w tej kwestii. Ponieważ wniosek ten nie został uwzględniony, wniosła ona skargę do sądu, wnosząc o nakazanie organowi w pierwszej instancji, a mianowicie dyrekcji ds. podatków i ceł, rozpatrzenie jej wniosku z dnia 22 grudnia 2016 r. W następstwie postanowienia wydanego przez Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry), nakazującego jej wszczęcie postępowania w sprawie, dyrekcja ds. podatków i ceł rozpoznała ten wniosek, wydając łącznie pięć decyzji, po jednej za każdy okres deklaracji.
- 19 W szczególności decyzją z dnia 3 kwietnia 2019 r. dyrekcja ds. podatków i ceł oddaliła wniosek skarżącej w postępowaniu głównym zmierzający do tego, aby kwota VAT podlegającego odliczeniu wymieniona w deklaracji korygującej złożonej za okres od 1 do 31 października 2014 r. została zaliczona na jej konto podatkowe i została jej zwrócona. Decyzja ta została zaskarżona w trybie administracyjnym i utrzymana w mocy decyzją dyrekcji odwoławczej krajowej administracji podatkowej i celnej z dnia 3 czerwca 2019 r.
- 20 Z tej ostatniej decyzji wynika, że dopiero po przywróceniu jej numeru identyfikacji podatkowej, co nastąpiło po jego wykreśleniu, skarżąca w postępowaniu głównym złożyła w październiku 2014 r. deklarację VAT w stanie pozwalającym na jej rozpoznanie oraz że zgodnie z art. 137 ust. 3 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym w okresie od dnia 1 stycznia 2015 r. do dnia 31 grudnia 2017 r. jej prawo do odliczenia wygasło w odniesieniu do okresu poprzedzającego wykreślenie jej numeru identyfikacji podatkowej.
- 21 Skarżąca w postępowaniu głównym wniosła skargę do sądu na decyzję dyrekcji odwoławczej krajowej administracji podatkowej i celnej z dnia 3 czerwca 2019 r., która została oddalona w pierwszej instancji wyrokiem mającym powagę rzeczy osądzonej.
- 22 Skarżąca w postępowaniu głównym wniosła zatem skargę kasacyjną od tego wyroku do sądu odsyłającego, Kúria (sądu najwyższego, Węgry). W ramach tego odwołania podnosi ona w szczególności, że wspomniany wyrok jest sprzeczny z art. 167, 168, 176 i 177 dyrektywy VAT i narusza zasadę neutralności VAT, ponieważ stanowi, że prawo do odliczenia VAT wygasło w odniesieniu do okresu poprzedzającego wykreślenie jej numeru identyfikacji podatkowej. Wnosząca skargę kasacyjną podnosi, że art. 176 i 177 dyrektywy VAT nie uprawniają państw członkowskich do powiązania utraty prawa do odliczenia zapłaconego VAT z wykreśleniem numeru identyfikacji podatkowej podatnika.

- 23 Sąd odsyłający zauważa, że skarżąca w postępowaniu głównym prowadziła rzeczywistą działalność gospodarczą w październiku 2014 r. i że miała zamiar zastosować się do ciężącego na niej obowiązku złożenia deklaracji w odniesieniu do tego okresu, mimo że nie uczyniła tego zgodnie z wymaganą okresowością i złożyła deklarację dopiero po przywróceniu jej numeru identyfikacji podatkowej po jego wykreśleniu. Ponadto, zgodnie z ustaleniami dokonany przez ten sąd, nic w posiadanych przez niego aktach sprawy nie pozwala na uznanie, że skarżąca w postępowaniu głównym chciała w sposób stanowiący oszustwo skorzystać z prawa do odliczenia.
- 24 Sąd odsyłający wywnioskował z orzecznictwa Trybunału, że niespełnienie wymogów formalnych prawa do odliczenia może powodować wygaśnięcie tego prawa, jedynie w przypadku gdy uniemożliwia to organowi podatkowemu określenie wysokości podatku lub stanowi przeszkodę dla skutecznego zwalczania oszustw w zakresie VAT. Sąd ten uważa zatem, że wykreślenie numeru identyfikacji podatkowej podatnika nie uzasadnia samo w sobie pozbawienia tego podatnika prawa do odliczenia zapłaconego VAT, ponieważ takie wygaśnięcie prawa do odliczenia VAT może mieć miejsce tylko wtedy, gdy zostaną ustalone okoliczności stanowiące oszustwo w zakresie VAT.
- 25 W tych okolicznościach Kúria (sąd najwyższy) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy zasadę neutralności VAT i motyw 30 oraz art. 63, 167, 168, 178–180, 182 i 273 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie art. 137 ust. 3 zdanie ostatnie [ustawy o VAT] w brzmieniu obowiązującym w okresie od dnia 1 stycznia 2015 r. do dnia 31 grudnia 2017 r. [...] i jej art. 137 w brzmieniu obowiązującym w okresie od dnia 1 stycznia 2018 r. do dnia 26 listopada 2020 r. [...]?
- 2) Czy art. 273 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że utrata prawa do odliczenia podatku, jako obligatoryjny skutek prawny, wykracza (w sposób nieproporcjonalny) poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu polegającego na poborze podatku i zwalczaniu oszustw podatkowych?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 26 Zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem Trybunał, w szczególności jeżeli odpowiedź na pytanie prejudycjalne można wywieść w sposób jednoznaczny z orzecznictwa lub jeżeli odpowiedź na takie pytanie nie pozostawia żadnych uzasadnionych wątpliwości, może w każdej chwili, na wniosek sędziego sprawozdawcy i po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem.
- 27 Powyższe postanowienie należy zastosować w niniejszej sprawie.

W przedmiocie dopuszczalności

- 28 Nie podnosząc formalnie zarzutu niedopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, rząd węgierski zasadniczo podnosi, że przedstawione pytania opierają się na błędnej wykładni prawa węgierskiego, a w szczególności na konsekwencjach wykreślenia numeru identyfikacji podatkowej, po którym nastąpiło jego przywrócenie, dla prawa do odliczenia VAT podatnika znajdującego się w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym.

- 29 Rząd węgierski wyjaśnia w szczególności, że art. 137 ust. 3 ustawy o VAT, którego zgodność z dyrektywą VAT została zakwestionowana przez sąd odsyłający, uległ zmianie, która weszła w życie w dniu 27 listopada 2020 r., na mocy której przysługujące podatnikowi prawo do odliczenia VAT nie wygasa wskutek wykreślenia jego numeru identyfikacji podatkowej, w sytuacji gdy dyrekcja ds. podatków i ceł przywróciła ten numer po jego wykreśleniu, tak że podatnik ten może skorzystać z przysługującego mu prawa do odliczenia w drodze „autokorekty” przy zachowaniu terminów przedawnienia. Możliwość ta ma również zastosowanie na podstawie przepisów przejściowych do podatników, którym numer identyfikacji podatkowej został przywrócony przed wejściem w życie tej zmiany. Ponadto w sytuacjach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym istnieje możliwość uzyskania zwrotu naliczonego VAT na wniosek, gdy spełnione są określone warunki, w ramach stosowania specjalnego systemu zwrotu VAT, który obowiązuje od dnia 1 stycznia 2020 r. Zdaniem rządu węgierskiego owe przepisy krajowe zapewniają przestrzeganie zasady neutralności VAT.
- 30 W tym względzie należy przypomnieć, że tryb postępowania przewidziany w art. 267 TFUE opiera się zgodnie z utrwalonym orzecnictwem na całkowitym rozdziale zadań sądów krajowych i Trybunału, gdzie Trybunał jest wyłącznie właściwy do rozstrzygania w przedmiocie wykładni lub ważności aktów prawa Unii wymienionych w tym artykule. W tych ramach do Trybunału nie należy ocena wykładni przepisów krajowych lub rozstrzygania, czy wykładnia nadana im przez sąd odsyłający jest prawidłowa (zob. wyrok z dnia 26 września 2013 r., *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 31 Wynika z tego, że do Trybunału należy uwzględnienie kontekstu faktycznego i prawnego, w który wpisują się pytania prejudycjalne, określonego we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym (zob. wyrok z dnia 26 września 2013 r., *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo). W konsekwencji należy oprzeć się na wykładni przepisów węgierskich, która wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i która stanowi przesłankę pytania przedłożonego Trybunałowi.
- 32 W związku z tym wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

Co do istoty

- 33 Poprzez swoje pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy art. 63, 167, 168, 178–180, 182 i 273 dyrektywy VAT, a także zasady neutralności VAT i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisowi krajowemu, na mocy którego podatnik VAT, którego numer identyfikacji podatkowej został wykreślony z rejestru z powodu braku złożenia i opublikowania rocznego sprawozdania finansowego i któremu numer ten został następnie przywrócony, zostaje pozbawiony prawa do odliczenia VAT naliczonego w trakcie okresu poprzedzającego owo wykreślenie.
- 34 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie w pierwszej kolejności należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu powodujących naliczenie podatku nabytych przez nich towarów i otrzymanych przez nich usług stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii. Prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie może zostać ograniczone. W szczególności prawo to wykonywane jest w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku. System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT

należnego lub zapłaconego w ramach całej jego działalności gospodarczej, a 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 (zob. wyrok z dnia 18 listopada 2021 r., Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 35 Prawo do odliczenia VAT uzależnione jest jednak od przestrzegania wymogów i warunków o charakterze zarówno materialnym, jak i formalnym (wyrok z dnia 12 września 2018 r., Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, pkt 31) W tym względzie należy wyjaśnić, że wymogami materialnymi prawa do odliczenia są wymogi regulujące samą podstawę i zakres tego prawa, takie jak przewidziane w rozdziale 1 tytułu X dyrektywy VAT, zatytułowanym „Źródło i zakres prawa do odliczenia”, podczas gdy wymogi formalne wspomnianego prawa regulują szczegółowe zasady i kontrolę jego wykonywania, a także prawidłowe funkcjonowanie systemu VAT, takie jak obowiązki dotyczące rachunkowości, wystawiania faktur i deklaracji (zob. wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 36 Zwłaszcza jeżeli chodzi o wymogi lub przesłanki materialne wymagane dla powstania prawa do odliczenia, z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT wynika, że w celu skorzystania z prawa do odliczenia znaczenie ma, po pierwsze, aby dany podmiot był „podatnikiem” w rozumieniu tej dyrektywy, oraz po drugie, aby towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa dla rzeczoności prawa, były wykorzystywane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji oraz aby owe towary lub usługi były dostarczone lub świadczone na wcześniejszym etapie obrotu przez innego podatnika (wyrok z dnia 12 września 2018 r., Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 37 Jeżeli chodzi o formalne wymogi tego samego prawa, to dla celów stosowania VAT i jego kontroli przez dany organ podatkowy tytuł XI dyrektywy VAT wymienia pewne obowiązki ciążące na podatnikach zobowiązanych do zapłaty tego podatku, takie jak w szczególności obowiązek zapłaty VAT wynikający zwłaszcza z art. 193 i 206 tej dyrektywy, obowiązek zgłoszenia rozpoczęcia, zmiany i zakończenia działalności, o którym mowa w art. 213 wspomnianej dyrektywy, obowiązek rejestracji do celów VAT przewidziany w art. 214 tej dyrektywy, obowiązek prowadzenia odpowiedniej ewidencji księgowej przewidziany w art. 242 dyrektywy VAT, obowiązek przechowywania wszystkich faktur unormowany w art. 244 tej dyrektywy oraz obowiązek złożenia deklaracji w określonym terminie przewidziany w art. 250 i 252 wspomnianej dyrektywy (wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 48). Ponadto w odniesieniu do zasad wykonywania prawa do odliczenia, które są zbliżone do wymogów lub przesłanek o charakterze formalnym, art. 178 lit. a) dyrektywy VAT stanowi, że podatnik w celu dokonania odliczenia musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 i 238–240 tej dyrektywy (wyrok z dnia 12 września 2018 r., Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 38 Jak wielokrotnie już orzekał Trybunał, podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, by prawo do odliczenia naliczonego VAT zostało w razie spełnienia podstawowych wymagań przyznane, nawet jeśli podatnik nie spełnił niektórych wymagań formalnych. W konsekwencji jeżeli dany organ podatkowy dysponuje danymi niezbędnymi do ustalenia, że zostały spełnione wymogi materialne, nie może odmówić uznania prawa do odliczenia (zob. wyrok z dnia 18 listopada 2021 r., Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 39 Niemniej jednak pozbawienie prawa do odliczenia może być uzasadnione, jeżeli naruszenie wymogów formalnych skutkuje uniemożliwieniem przedstawienia przekonywającego dowodu spełnienia wymogów materialnych (zob. wyrok z dnia 18 listopada 2021 r., Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo). Takie wygaśnięcie wynika bowiem raczej z braku danych niezbędnych do ustalenia, że zostały spełnione wymogi materialne, niż z niespełnienia wymogu formalnego (zob. wyrok z dnia 7 marca 2018 r., Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 40 Podobnie zgodnie z utrwalonym orzecznictwem można odmówić prawa do odliczenia VAT, jeżeli ustalono na podstawie obiektywnych odwołów, że powołanie się na to prawo następuje w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie. Zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest bowiem uznany za cel wspierany przez dyrektywę VAT, a podatnicy nie mogą w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie powoływać się na przepisy prawa Unii (zob. wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 41 W każdym wypadku pozbawienie prawa do odliczenia VAT stanowi wyjątek od stosowania podstawowej zasady, jaką jest istnienie takiego prawa, a właściwe organy podatkowe zobowiązane są wykazać w sposób prawnie wymagany, że spełnione zostały obiektywne przesłanki wykazujące istnienie oszustwa lub nadużycia. Następnie to do sądów krajowych należy kontrola, czy odnośne organy podatkowe wykazały istnienie takich obiektywnych przesłanek (zob. wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 42 W ramach owej weryfikacji do sądów krajowych będzie należało uwzględnienie tego, że nawet jeśli uchybienia obowiązkowi formalnemu nie uniemożliwiają przedstawienia niewątpliwego dowodu, iż spełnione zostały wymogi materialne dające prawo do odliczenia naliczonego VAT, okoliczności takie mogą wykazać istnienie najprostszego przypadku oszustwa podatkowego, w którym podatnik celowo nie czyni zadość spoczywającym na nim obowiązkowi formalnemu w celu uniknięcia zapłaty podatku (zob. wyrok z dnia 18 listopada 2021 r., Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 43 W drugiej kolejności należy przypomnieć, że o ile zgodnie z art. 167 i art. 179 akapit pierwszy dyrektywy VAT prawo do odliczenia jest wykonywane co do zasady w tym samym okresie, w którym powstało, to znaczy w chwili, w którym podatek staje się wymagalny, o tyle na podstawie art. 180 i 182 tej dyrektywy podatnikowi można zezwolić na dokonanie odliczenia VAT, nawet jeśli nie wykonał swego prawa w okresie, w którym prawo to powstało, z zastrzeżeniem jednak przestrzegania warunków i zasad ustanowionych w uregulowaniach krajowych. W tym względzie Trybunał uznał, że w celu zagwarantowania zasady pewności prawa możliwość wykonania prawa do odliczenia VAT może podlegać terminowi zawitemu, o ile termin ten jest zgodny z zasadami równowagi i skuteczności (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 44–47 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 44 Należy zauważyć, że chwila złożenia deklaracji VAT lub wystawienia faktury niekoniecznie ma wpływ na wymogi materialne dające prawo do odliczenia (wyrok z dnia 12 września 2018 r., Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, pkt 41).
- 45 W trzeciej i ostatniej kolejności należy przypomnieć, że w ramach sprawy dotyczącej spółki, która wykonała prawo do odliczenia naliczonego VAT w okresie, w jakim jej numer identyfikacji podatkowej został wykreślony z powodu braku wykonania wszystkich obowiązków deklaracyjnych przewidzianych w ustawie, Trybunał, opierając się na orzecznictwie przytoczonym

w poprzednich punktach niniejszego postanowienia, orzekł, że dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona uregulowaniu krajowemu, które zezwala organowi podatkowemu na pozbawienie podatnika, który dokonywał nabycia w trakcie okresu, kiedy jego numer identyfikacyjny VAT był wykreślony z powodu braku złożenia deklaracji podatkowych, prawa do odliczenia VAT dotyczącego tego nabycia za pośrednictwem deklaracji VAT złożonych lub faktur wystawionych po przywróceniu jego numeru identyfikacji podatkowej, z tego tylko powodu, że dokonywanie tego nabycia miało miejsce w trakcie okresu wykreślenia, podczas gdy zostały spełnione wymogi materialne, a prawo do odliczenia nie jest podnoszone w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie (wyrok z dnia 12 września 2018 r., Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, pkt 44).

- 46 W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że w październiku 2014 r. skarżąca w postępowaniu głównym prowadziła rzeczywistą działalność gospodarczą, w trakcie której zapłaciła naliczony VAT. Ponieważ skarżąca nie wywiązała się z ciążącego na niej obowiązku elektronicznego składania i publikacji rocznych sprawozdań finansowych za rok 2013, w dniu 8 kwietnia 2015 r. dyrekcja ds. podatków i ceł wykreśliła jej numer identyfikacji podatkowej. W następstwie uzupełnienia tego braku w dniu 10 czerwca tego samego roku dyrekcja ta przywróciła numer identyfikacji podatkowej skarżącej w postępowaniu głównym. Po tym przywróceniu spółka ta złożyła wniosek o odliczenie VAT naliczonego w październiku 2014 r. Nic w aktach sprawy znajdujących się w posiadaniu Trybunału nie pozwala uznać, że taki wniosek został złożony po upływie terminu przysługującego skarżącej w postępowaniu głównym na skorzystanie z takiego prawa do odliczenia. Wreszcie, zgodnie z ustaleniami dokonаныmi przez sąd odsyłający, nic nie wskazuje na to, by skarżąca w postępowaniu głównym próbowała skorzystać z prawa do odliczenia VAT w sposób stanowiący oszustwo.
- 47 W świetle orzecznictwa przytoczonego w pkt 34–45 niniejszego postanowienia należy stwierdzić, że o ile zostanie wykazane, iż zostały spełnione wymogi materialne dające prawo do odliczenia VAT zapłaconego w okresie poprzedzającym wykreślenie numeru identyfikacji podatkowej podatnika i że prawo to nie zostało podniesione w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie, podatnik ten, z uwagi na to, że znajduje się w okolicznościach takich jak opisane w poprzednim punkcie, może powoływać się na wspomniane prawo po przywróceniu jego numeru identyfikacji podatkowej wynikającym z usunięcia braków formalnych, które prowadziły do wykreślenia tego numeru.
- 48 Niemniej jednak z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika – czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego – że na podstawie art. 137 ust. 3 ustawy o VAT wykreślenie numeru identyfikacji podatkowej podatnika z powodu uchybienia ciążącemu na nim obowiązkowi złożenia i publikacji rocznych sprawozdań finansowych powoduje samo w sobie ostateczne pozbawienie go prawa do odliczenia VAT naliczonego w okresie poprzedzającym takie wykreślenie. Zatem jeżeli tak jak w niniejszej sprawie, numer identyfikacji podatkowej tego podatnika zostaje przywrócony w wyniku usunięcia tego braku, podatnik ten nie może już powoływać się na to prawo, mimo że wykazano, iż materialne przesłanki wymagane do skorzystania z tego prawa zostały spełnione oraz że nie skorzystał on z takiego prawa w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie.
- 49 W uwagach na piśmie rząd węgierski wyjaśnił, że wykreślenie numeru identyfikacji podatkowej podatnika stanowi jeden ze środków walki z szarą strefą gospodarki. Środek ten został zatem ustanowiony głównie w celu ukarania fikcyjnych podatników lub podatników działających w zamiarze unikania opodatkowania lub popełnienia oszustwa podatkowego i nieprowadzących

rzeczywistej działalności gospodarczej, a także niezwłocznego wykluczenia ich z życia gospodarczego. Ponadto wspomniany środek służy ułatwieniu przywrócenia zgodnego z prawem zachowania podatników, którzy rzeczywiście prowadzą działalność gospodarczą, lecz czynią to z naruszeniem prawa.

- 50 Z uwagi na okoliczności wynikające z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sytuacja skarżącej w postępowaniu głównym jest objęta zakresem przypadków wykreślenia numeru identyfikacji podatkowej podatnika, w których podatnik ten, prowadzący faktyczną działalność gospodarczą, prowadzi ją jednak z naruszeniem prawa.
- 51 W tym względzie należy przypomnieć, że o ile, jak słusznie podnosi rząd węgierski, zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą przyjąć środki w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, takie jak sankcje w przypadku nieprzestrzegania formalnych warunków dotyczących wykonywania prawa do odliczenia VAT, o tyle przepisy te nie powinny jednak wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów, i nie mogą podważać neutralności VAT (wyrok z dnia 15 września 2016 r., *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 52 Tymczasem w zakresie, w jakim zgodnie z art. 137 ust. 3 ustawy o VAT wykreślenie numeru identyfikacji podatkowej podatnika prowadzi do pozbawienia go prawa do odliczenia naliczonego VAT, należy przypomnieć, że Trybunał orzekł, iż ze względu na dominujące miejsce, jakie zajmuje prawo do odliczenia we wspólnym systemie VAT, sankcja polegająca na całkowitej odmowie prawa do odliczenia wydaje się nieproporcjonalna, w przypadku gdy nie wykazano żadnego oszustwa ani zagrożenia dla budżetu państwa (wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 70).
- 53 Ponadto, jak wynika z orzecznictwa Trybunału, karanie nieprzestrzegania obowiązków formalnych odmową prawa do odliczenia VAT, bez uwzględnienia wymogów materialnych, a w szczególności bez zbadania, czy zostały one spełnione, wykracza poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 18 listopada 2021 r., *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 54 Wreszcie Trybunał orzekł, iż karanie podatnika pozbawieniem go prawa do odliczenia VAT z powodu braku wykonywania przez niego obowiązków w zakresie rachunkowości i składania deklaracji wykracza w sposób oczywisty poza to, co jest niezbędne do realizacji celu polegającego na zapewnieniu prawidłowego wykonywania tych obowiązków, w sytuacji gdy prawo Unii nie sprzeciwia się temu, aby państwa członkowskie nakładały w odpowiednich przypadkach grzywny lub kary pieniężne proporcjonalne do wagi naruszenia. Trybunał wyjaśnił jednak, że może być inaczej, jeżeli naruszenie takich wymogów formalnych skutkowałoby uniemożliwieniem dostarczenia niezbitych dowodów na spełnienie wymogów materialnych (wyrok z dnia 12 września 2018 r., *Siemens Gamesa Renewable Energy România*, C-69/17, EU:C:2018:703, pkt 37, 38 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 55 Wynika z tego, że przepis krajowy polegający na nałożeniu sankcji za uchybienie przez podatnika VAT spoczywającym na nim obowiązkiem formalnym przyjmujący postać wykreślenia jego numeru identyfikacji podatkowej i pozbawienia go prawa do odliczenia VAT naliczonego w okresie poprzedzającym to wykreślenie, w taki sposób, że podatnik ten nie jest już uprawniony do skorzystania z tego prawa, mimo że usunął on owo uchybienie, a w konsekwencji przywrócony został jego numer identyfikacji podatkowej, że wspomniane uchybienie nie skutkowało uniemożliwieniem ustalenia, czy zostały spełnione materialne warunki korzystania z tego prawa,

i że nie wykazano żadnego stanowiącego oszustwo lub nadużycie zachowania tego podatnika, wykracza poza to, co jest konieczne dla zapewnienia prawidłowego wykonywania tych obowiązków i prawidłowego poboru podatku oraz dla unikania oszustw podatkowych.

- 56 Jednakże ostatecznie to do sądu odsyłającego należy dokonanie oceny zgodności odnośnego uregulowania krajowego i sposobu jego stosowania przez dyrekcję ds. podatków i ceł z wymogami wskazanymi w pkt 51 i 54 niniejszego wyroku, przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności sprawy w postępowaniu głównym.
- 57 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na przedstawione pytania trzeba odpowiedzieć, iż art. 63, 167, 168, 178–180, 182 i 273 dyrektywy VAT oraz zasady neutralności VAT i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one środkowi krajowemu, na podstawie którego podatek VAT, którego numer identyfikacji podatkowej został wykreślony z tego powodu, że nie złożył on i nie opublikował swojego rocznego sprawozdania finansowego, i któremu w następstwie usunięcia tego uchybienia numer ten został przywrócony, zostaje pozbawiony prawa do odliczenia VAT naliczonego w okresie poprzedzającym to wykreślenie, pomimo iż zostały spełnione wymogi materialne dające prawo do takiego odliczenia, a podatek ten nie działał w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie w celu skorzystania z tego prawa.

W przedmiocie kosztów

- 58 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 63, 167, 168, 178–180, 182 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., oraz zasady neutralności podatku od wartości dodanej (VAT) i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisowi krajowemu, na podstawie którego podatek VAT, którego numer identyfikacji podatkowej został wykreślony z tego powodu, że nie złożył on i nie opublikował swojego rocznego sprawozdania finansowego, i któremu w następstwie usunięcia tego uchybienia numer ten został przywrócony, zostaje pozbawiony prawa do odliczenia VAT naliczonego w okresie poprzedzającym to wykreślenie, pomimo iż zostały spełnione wymogi materialne dające prawo do takiego odliczenia, a podatek ten nie działał w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie w celu skorzystania z tego prawa.

Podpisy