Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 19 października 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Prawo do odliczenia – Warunki wykonania – Artykuł 273 – Przepisy krajowe – Zwalczanie przestępstw podatkowych i unikania opodatkowania – Faktura wystawiona przez podatnika uznanego przez organ podatkowy za „nieaktywnego" – Ryzyko przestępstwa podatkowego – Odmowa prawa do odliczenia – Proporcjonalność – Odmowa uwzględnienia dowodów na niepopełnienie przestępstwa podatkowego lub na brak utraty wpływów podatkowych – Ograniczenie w czasie skutków wyroku mającego zapaść w sprawie – Brak

W sprawie C-101/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel Cluj (sąd apelacyjny w Kluż, Rumunia) postanowieniem z dnia 21 stycznia 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 lutego 2016 r., w postępowaniu:

SC Paper Consult SRL

przeciwko

Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: M. Ilešič, prezes izby, A. Rosas (sprawozdawca), C. Toader, A. Prechal i E. Jarašiūnas, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: L. Carrasco Marco, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 26 stycznia 2017 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu SC Paper Consult SRL przez A. Borę, avocat,

– w imieniu rządu rumuńskiego przez R.H. Radu, M. Bejenar i E. Gane, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: rumuński.

– w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Owsiany-Hornung i G.D. Balana, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 31 maja 2017 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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 2006/112").

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką SC Paper Consult SRL (zwaną dalej „spółką Paper Consult") a Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (dyrekcją regionalną ds. finansów publicznych w Kluż-Napoka, Rumunia) i Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (departamentalną administracją ds. finansów publicznych w Bistrița-Năsăud, Rumunia). W sporze tym spółka Paper Consult kwestionuje decyzję administracyjną, w drodze której odmówiono jej skorzystania z prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) zapłaconego w związku z usługami nabytymi od spółki SC Rom Packaging SPRL (zwanej dalej „spółką Rom Packaging"), ponieważ w dniu zawarcia umowy ta ostatnia spółka była uznana za podatnika „nieaktywnego".

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2006/112

3 Motyw 59 dyrektywy 2006/112 ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie powinny mieć możliwość, w pewnych granicach i na pewnych warunkach, wprowadzania lub utrzymywania specjalnych środków stanowiących odstępstwo od niniejszej dyrektywy, aby uprościć pobór podatku lub zapobiec niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania".

4 Artykuł 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112, znajdujący się w jej tytule I, „Przedmiot i zakres stosowania", przewiduje:

„VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów".

5 Artykuł 168 rzeczonej dyrektywy, znajdujący się w jej tytule X, „Odliczenia”, jest sformułowany następująco:

„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;

[…]”.

6 Zgodnie z art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112:

„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”.

7 Artykuł 214 ust. 1 lit. a) owej dyrektywy przewiduje:

„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 prawo do odliczenia VAT, inne niż dostawy towarów lub świadczenie usług, od których VAT jest płacony wyłącznie przez nabywcę lub odbiorcę, zgodnie z art. 194–197 i art. 199”.

8 Zgodnie z art. 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112:

„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 prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic”.

Rozporządzenie (UE) nr 904/2010

9 Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2010, L 268, s. 1) stanowi przekształconą wersję rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylającego rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. 2003, L 264, s. 1). W szczególności rozporządzenie to rozszerza zawartość elektronicznej bazy danych systemu wymiany informacji w zakresie VAT (*VAT Information Exchange System*, zwanego dalej „VIES”).

10 Motyw 16 tego rozporządzenia ma następujące brzmienie:

„Podmioty gospodarcze coraz częściej korzystają z możliwości potwierdzania ważności numerów identyfikacyjnych VAT za pośrednictwem Internetu. System potwierdzania ważności numerów identyfikacyjnych VAT powinien umożliwiać podmiotom gospodarczym zautomatyzowane potwierdzanie stosownych informacji".

11 Artykuł 17 ust. 1 lit. c) rozporządzenia nr 904/2010 przewiduje, że państwa członkowskie przechowują w VIES także dane dotyczące nadanych przez nie numerów identyfikacyjnych VAT, które straciły ważność.

12 Zgodnie z art. 23 owego rozporządzenia administracja podatkowa może domniemywać, że działalność gospodarcza osoby ustała, jeśli – pomimo stosownych wymogów – osoba ta nie przedłożyła deklaracji VAT oraz informacji podsumowujących przez rok po upływie terminu przedłożenia pierwszej brakującej deklaracji lub pierwszych brakujących informacji podsumowujących, czy też w szczególności w przypadku gdy osoby zadeklarowały fałszywe dane lub nie zgłosiły zmian w swoich danych.

13 Zgodnie z art. 62 akapit czwarty rozporządzenia nr 904/2010 art. 17 nie miał jeszcze zastosowania w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych rozpatrywanych w postępowaniu głównym.

Prawo rumuńskie

14 W momencie zaistnienia okoliczności faktycznych rozpatrywanych w postępowaniu głównym art. 78 bis ust. 1 ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (dekretu rządowego nr 92/2003 w sprawie kodeksu postępowania podatkowego, tekst jednolity z późniejszymi zmianami) stanowił:

„Rejestr nieaktywnych/wznawiających aktywność podatników

Podatnicy będący osobami prawnymi lub inne podmioty nieposiadające osobowości prawnej są uznawani za nieaktywnych i mają względem nich zastosowanie przepisy art. 11 ust. 1 bis i ter ustawy nr 571/2003 w sprawie kodeksu podatkowego, z późniejszymi zmianami [(zwanej dalej »kodeksem podatkowym«)], jeżeli spełniają jedną z następujących przesłanek:

a) nie złożyli w odniesieniu do semestru kalendarzowego żadnej z deklaracji przewidzianych ustawą;

b) uchylają się od kontroli podatkowej, podając informacje dotyczące ustalenia siedziby statutowej, które uniemożliwiają organowi podatkowemu jej zidentyfikowanie;

c) organy podatkowe stwierdziły, iż nie prowadzą oni działalności w siedzibie statutowej lub zgłoszonej rezydencji podatkowej".

15 Artykuł 11 ust. 1 bis kodeksu podatkowego przewiduje:

„Podatnicy mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w Rumunii, uznani za nieaktywnych zgodnie z art. 78 [dekretu rządowego nr 92/2003], którzy prowadzą działalność gospodarczą w okresie ich nieaktywności, podlegają zobowiązaniom w zakresie uiszczenia podatków i danin przewidzianych niniejszą ustawą, lecz nie korzystają w odnośnym okresie z prawa do odliczenia kosztów i [VAT] z tytułu dokonanych zakupów".

16 Artykuł 11 ust. 1 ter kodeksu podatkowego stanowi:

„Podmioty nabywające towary lub usługi od podatników mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w Rumunii, po zarejestrowaniu ich jako nieaktywnych w rejestrze nieaktywnych/wznawiających aktywność podatników zgodnie z art. 78 [dekretu rządowego nr 92/2003], nie korzystają z prawa do odliczenia kosztów 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 zgodnie z ustawą nr 85/2006 w sprawie postępowania upadłościowego, z późniejszymi zmianami".

17 Artykuł 21 ust. 4 lit. r) kodeksu podatkowego ma następujące brzmienie:

„Odliczeniu nie podlegają następujące wydatki: […]

r) wydatki ujęte w zapisach księgowych, wynikające z dokumentu wystawionego przez nieaktywnego podatnika, którego świadectwo rejestracji podatkowej zostało zawieszone zgodnie z tym, co przewidziano w decyzji prezesa krajowej agencji administracji podatkowej".

18 Artykuł 3 ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală („ANAF") nr. 819/2008 [zarządzenia prezesa krajowej agencji administracji podatkowej (ANAF) nr 819/2008] stanowi:

„1. Podatników uznaje się za nieaktywnych od dnia wejścia w życie zarządzenia prezesa [ANAF] zatwierdzającego wykaz podatników uznanych za nieaktywnych.

2. Wykaz podatników uznanych za nieaktywnych jest ogłaszany w siedzibie [ANAF] oraz publikowany na stronie internetowej tej agencji w rubryce »Informacje publiczne – informacje dotyczące podmiotów gospodarczych«.

3. Zarządzenie prezesa [ANAF] zatwierdzające wykaz podatników uznanych za nieaktywnych wchodzi w życie w terminie 15 dni od dnia ogłoszenia, zgodnie z art. 44 ust. 3 [dekretu rządowego nr 92/2003]".

19 Załącznik 1 do decyzji nr 3347/2011 prezesa ANAF, precyzujący obowiązki deklaracyjne określone w art. 78 bis ust. 1 lit. a) dekretu rządowego nr 92/2003, wymienia 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«;

– 394 »Deklaracja informująca w przedmiocie dostaw towarów/świadczenia usług oraz nabycia zrealizowanych na terytorium kraju«".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

20 Decyzją z dnia 11 maja 2012 r. organy podatkowe stwierdziły, że spółka Rom Packaging, z siedzibą w Bukareszcie (Rumunia), świadczyła usługi na rzecz spółki Paper Consult, z siedzibą w Bistrița-Năsăud (Rumunia), na kwotę 190 340 lei rumuńskich (RON) (około 44 560 EUR) bez VAT, na podstawie umowy o świadczenie usług zawartej w dniu 3 stycznia 2011 r.

21 Ze względu na to, że spółka Rom Packaging została uznana za nieaktywną od dnia 7 października 2010 r. i wykreślona z rejestru podatników VAT począwszy od dnia 1 listopada 2010 r. z powodu niezłożenia wymaganych przez ustawę deklaracji podatkowych, oraz przy uwzględnieniu art. 11 ust. 1 ter kodeksu podatkowego, organy podatkowe uznały, że spółce Paper Consult nie przysługiwało prawo do odliczenia kwoty 45 680 RON (około 10 694 EUR), czyli kwoty uiszczonej z tytułu VAT w związku ze świadczeniami usług zrealizowanymi przez spółkę Rom Packaging.

22 Zażalenie wniesione przez spółkę Paper Consult na to działanie organu kontroli podatkowej zostało oddalone jako bezzasadne decyzją z dnia 17 lipca 2014 r. wydaną przez dyrekcję regionalną ds. finansów publicznych w Kluż-Napoka. Odwołanie w postępowaniu podatkowym wniesione przez spółkę Paper Consult na tę decyzję zostało z kolei oddalone wyrokiem z dnia 8 lipca 2015 r. wydanym przez Tribunalul Bistrița-Năsăud (sąd pierwszej instancji w Bistrița-Năsăud).

23 Spółka Paper Consult zaskarżyła ten wyrok przed Curtea de Apel Cluj (sądem apelacyjnym w Kluż, Rumunia). Nie zakwestionowała ona okoliczności faktycznych ustalonych przez organy podatkowe i przez Tribunalul Bistrița-Năsăud (sąd pierwszej instancji w Bistrița-Năsăud). Podniosła jednak, że decyzja prezesa ANAF z dnia 21 września 2010 r., w drodze której spółka Rom Packaging została uznana za nieaktywną, nie została jej doręczona, a jedynie opublikowana w siedzibie ANAF i na stronie internetowej tej agencji. Spółka Paper Consult twierdziła, że w tej sytuacji owa decyzja nie była wobec niej skuteczna i nie mogła zostać uznana za podstawę odmówienia jej prawa do odliczenia VAT, jako że taki środek jest sprzeczny z prawem Unii.

24 Spółka Paper Consult twierdzi, że aby móc skorzystać z prawa do odliczenia VAT, wystarczy spełnić przesłanki przewidziane w art. 178 dyrektywy 2006/112.

25 Sąd odsyłający podnosi niemniej, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału zwalczanie unikania opodatkowania, przestępstw i nadużyć podatkowych jest jednym z celów uznanych i wspieranych przez dyrektywę 2006/112, pod warunkiem że przyjęte w tym celu środki są proporcjonalne. Zdaniem tego sądu przeprowadzenie podstawowej weryfikacji przyszłych kontrahentów na stronie internetowej ANAF celem sprawdzenia, czy nie zostali oni uznani za „nieaktywnych podatników", nie stanowi nadmiernego ciężaru dla podatników. Rzeczony sąd stwierdza jednak, że brak jest orzecznictwa Trybunału odnoszącego się do takiej sytuacji.

26 W powyższych okolicznościach Curtea de Apel Cluj (sąd apelacyjny w Kluż) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy dyrektywa 2006/112 stoi na przeszkodzie 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 wydatki 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 stoi na przeszkodzie 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 tej agencji w rubryce »Informacje publiczne – informacje dotyczące podmiotów gospodarczych«?".

W przedmiocie dopuszczalności

27 Rząd rumuński kwestionuje dopuszczalność pytań prejudycjalnych, podnosząc, iż 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.

28 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE współpracy pomiędzy Trybunałem a sądami krajowymi jedynie do sądu krajowego, przed którym sprawa zawisła i na którym spoczywa odpowiedzialność za przyszły wyrok, należy dokonanie oceny, z uwzględnieniem szczególnych okoliczności sprawy, czy dla wydania wyroku jest mu niezbędne uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i oceny znaczenia pytań, z którymi zwraca się on do Trybunału. W konsekwencji, jeśli postawione pytania dotyczą wykładni prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (wyroki: z dnia 15 stycznia 2013 r., Križan i in., C-416/10, EU:C:2013:8, pkt 53; a także z dnia 21 grudnia 2016 r., Vervloet i in., C-76/15, EU:C:2016:975, pkt 56).

29 Z powyższego wynika, że pytania dotyczące wykładni prawa Unii korzystają z domniemania posiadania znaczenia dla sprawy. Odmowa wypowiedzenia się przez Trybunał w przedmiocie pytania prejudycjalnego przedstawionego przez sąd krajowy jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą wnioskowano, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem postępowania głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia przydatnej odpowiedzi na pytania, które zostały mu postawione (wyroki: z dnia 15 stycznia 2013 r., Križan i in., C-416/10, EU:C:2013:8, pkt 54; a także z dnia 21 grudnia 2016 r., Vervloet i in., C-76/15, EU:C:2016:975, pkt 57).

30 W niniejszej sprawie sąd odsyłający wskazał w swoim postanowieniu, że poza zarzutem bezskuteczności decyzji prezesa ANAF spółka Paper Consult podniosła także zarzut dotyczący spełnienia przesłanek w celu możliwości skorzystania z prawa do odliczenia VAT. W rezultacie sąd odsyłający uznał za konieczne zwrócenie się do Trybunału o dokonanie wykładni dyrektywy 2006/112.

31 W konsekwencji nie wydaje się oczywiste, by wykładnia prawa Unii, o którą zwrócił się sąd odsyłający, nie miała żadnego związku z przedmiotem sporu rozpatrywanego w postępowaniu głównym lub miała hipotetyczny charakter.

32 Wobec powyższego należy stwierdzić, że pytania przedstawione przez sąd odsyłający są dopuszczalne.

Co do istoty

33 Poprzez swoje pytania, które należy zbadać łącznie, 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 rozpatrywane w postępowaniu głównym, odmawiającemu podatnikowi prawa do odliczenia VAT z tego względu, że podmiot, który świadczył na jego rzecz usługę i wystawił z tego tytułu fakturę, na której zostały wskazane wydatki i VAT, został uznany przez organ podatkowy państwa członkowskiego za nieaktywny, przy czym to uznanie za nieaktywnego zostało opublikowane i jest dostępne na stronie internetowej dla wszystkich podatników w tym państwie.

34 Owe pytania dotyczą w istocie kwestii pogodzenia z jednej strony prawa do odliczenia, stanowiącego zasadniczy element systemu VAT, a z drugiej strony zwalczania przestępstw podatkowych, będącego celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 2006/112.

35 W odniesieniu do prawa do odliczenia należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu nabycia przez nich towarów i usług stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii (zob. w szczególności wyroki: z dnia 25 października 2001 r., Komisja/Włochy, C-78/00, EU:C:2001:579, pkt 28; a także z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 37).

36 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 przysługuje ono natychmiast w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in., od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, pkt 43; a także z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 38).

37 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy. Wspólny system VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność obciążeń podatkowych każdej działalności gospodarczej, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in., od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, pkt 44; a także z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 39).

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

39 W odniesieniu do wymogów lub przesłanek materialnych, 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, a 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 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).

40 Jeżeli chodzi o zasady wykonywania prawa do odliczenia, które są zbliżone do wymogów lub przesłanek o charakterze formalnym, art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 stanowi, że podatnik w celu dokonania odliczenia musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 oraz 238–240 tej dyrektywy.

41 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej w zakresie VAT wymaga, aby odliczenie podatku naliczonego zostało przyznane, jeżeli zostały spełnione wymogi materialne, nawet wówczas, gdy niektóre wymogi formalne zostały pominięte przez podatników (wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 45).

42 Inaczej może być jednak w przypadku, gdy naruszenie takich wymogów formalnych skutkuje uniemożliwieniem dostarczenia pewnych dowodów na spełnienie wymagań materialnych (wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 71; a także z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 46). Tymczasem z akt sprawy wynika, że – jak również zauważył rzecznik generalny w pkt 40–43 opinii – nie ma to miejsca w sprawie w postępowaniu głównym.

43 Podobnie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawa do odliczenia można odmówić w razie ustalenia na podstawie obiektywnych przesłanek, że podmiot powołuje się na to prawo bezprawnie lub w celu nadużycia swoich uprawnień. Zwalczanie przestępczości podatkowej, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest bowiem celem, który dyrektywa 2006/112 uznaje i wspiera, a jednostki nie mogą powoływać się na normy prawa Unii bezprawnie lub w celu nadużycia swoich uprawnień (wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 42, 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 W odniesieniu do rozpatrywanego w postępowaniu głównym uregulowania krajowego z informacji przedstawionych Trybunałowi wynika, że uregulowanie to ma na celu zwalczanie przestępstw podatkowych w zakresie VAT poprzez karanie, w postaci odmowy prawa do odliczenia, zachowania, które może przyczynić się do opóźnienia wykrycia takiego przestępstwa lub przynajmniej braku uiszczenia VAT przez podatników, którzy nie składają deklaracji przewidzianych przez ustawę lub którzy uchylają się od kontroli podatkowej, podając informacje dotyczące ustalenia siedziby statutowej uniemożliwiające organowi podatkowemu jej zidentyfikowanie, lub też w odniesieniu do których organy podatkowe stwierdziły, iż nie prowadzą oni działalności w siedzibie lub w zgłoszonej rezydencji podatkowej.

45 Komisja Europejska zauważyła w uwagach, powołując się na dane znajdujące się w komunikacie prasowym, który opublikowała w dniu 4 września 2015 r., że przestępstwa podatkowe w zakresie VAT mają szczególne znaczenie w Rumunii, ponieważ w 2013 r. różnica między przewidywanymi a rzeczywiście otrzymanymi wpływami budżetowymi z tytułu VAT wyniosła 41,1%.

46 W tym zakresie również rząd rumuński stwierdził podczas rozprawy, że to trudności, na jakie napotykają organy przy zwalczaniu przestępstw podatkowych w zakresie VAT, doprowadziły do tego, że ustawodawca rumuński wprowadził mechanizm przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w postaci uznania za nieaktywnych podatników, których niewłaściwe pod względem podatkowym zachowanie utrudniałoby wykrycie nieprawidłowości w poborze VAT i stanowiłoby poszlakę popełnienia przestępstwa podatkowego. Ponadto brak dokonania płatności z tytułu VAT jest uwzględniany w cenie sprzedaży produktów i usług oraz przynosi sprzedawcy przewagę konkurencyjną w postaci zwiększenia wielkości sprzedaży, co oznacza, że nałożenie kar pieniężnych nie jest wystarczające w celu zwalczania przestępstw podatkowych w zakresie VAT.

47 Nie ulega wątpliwości, że dążenie do realizacji takiego celu stanowi wywiązanie się z zobowiązania państw członkowskich, wynikającego z art. 4 ust. 3 TUE, art. 325 TFUE, art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy 2006/112, do podjęcia wszelkich działań ustawodawczych i administracyjnych niezbędnych do zapewnienia na ich terytorium poboru w pełnej wysokości podatku należnego i zwalczania przestępczości podatkowej (wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo). Ponadto istnieje bezpośredni związek między poborem zgodnie z obowiązującym prawem Unii należności z tytułu VAT a wpłatą do budżetu Unii odpowiednich środków pochodzących z tego podatku, ponieważ wszelkie braki w poborze owych należności mogą powodować uszczuplenie wskazanych środków budżetowych Unii (zob. wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 26).

48 W tym zakresie należy przypomnieć, że państwa członkowskie są odpowiedzialne za kontrolę deklaracji podatkowych podatników, ich rachunkowości i innych właściwych dokumentów oraz za obliczanie i pobieranie należnego podatku (zob. wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 Zgodnie z art. 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie mogą ustanowić obowiązki inne niż te określone w dyrektywie, jeżeli uznają je za niezbędne do właściwego poboru VAT i zapobiegania przestępczości podatkowej.

50 Niemniej przyjęte przez państwa członkowskie środki nie mogą wykraczać poza to, co konieczne do osiągnięcia takich celów. Środki te nie mogą wobec tego być wykorzystywane w sposób regularnie uniemożliwiający skorzystanie z prawa do odliczenia VAT i naruszający tym samym neutralność tego podatku (wyroki: z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in., od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, pkt 52; a także z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 57).

51 Trybunał wielokrotnie orzekał, że organ nie może wymagać od podatnika dokonania kompleksowej i dogłębnej weryfikacji dotyczącej jego dostawcy, przenosząc w ten sposób na tego podatnika spoczywający na tym organie obowiązek przeprowadzenia działań kontrolnych (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 65; a także z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 50).

52 Natomiast nie jest sprzeczne z prawem Unii wymaganie, by podmiot przedsięwziął wszystkie działania, jakich można od niego racjonalnie oczekiwać, w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi do udziału w przestępstwie podatkowym (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 65, 68; a także z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 54).

53 W tym względzie należy stwierdzić, że rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe nie przenosi na podatnika spoczywającego na organie obowiązku przeprowadzenia działań kontrolnych, lecz informuje tego podatnika o rezultatach dochodzenia administracyjnego, z którego wynika, że podatnik uznany za nieaktywnego nie podlega już kontroli właściwego organu, ponieważ podatnik ów nie złożył wymaganych przez ustawę deklaracji bądź podał informacje dotyczące ustalenia siedziby statutowej, które uniemożliwiają danemu organowi podatkowemu jej zidentyfikowanie, bądź też nie prowadzi on działalności w siedzibie statutowej lub zgłoszonej rezydencji podatkowej.

54 Jedyny obowiązek nałożony na podatnika polega bowiem na sprawdzeniu wywieszonego w siedzibie ANAF wykazu podatników uznanych za nieaktywnych, opublikowanego na stronie internetowej tej agencji, co jest zresztą łatwe do przeprowadzania.

55 Wydaje się zatem, że zobowiązując podatnika do dokonania tej weryfikacji, prawo krajowe dąży do celu, który jest zasadny, a wręcz wymagany przez prawo Unii, czyli celu polegającego na zapewnieniu prawidłowego poboru VAT i unikaniu przestępstw podatkowych, oraz że taka weryfikacja może być słusznie wymagana od podmiotu gospodarczego. Należy jednak zbadać, czy prawo to nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia owego celu.

56 O ile niezłożenie przewidzianych przez ustawę deklaracji podatkowych może zostać uznane za poszlakę popełnienia przestępstwa podatkowego, o tyle nie dowodzi ono w sposób niepodważalny popełnienia przestępstwa podatkowego w zakresie VAT. Ponadto z przedstawionych Trybunałowi informacji wynika, że – z zastrzeżeniem weryfikacji, których musi dokonać sąd odsyłający – nawet jeśli podatnik ureguluje swoją sytuację i zostanie wykreślony z wykazu podatników zarejestrowanych jako nieaktywni, przewidziana w art. 11 ust. 1 ter kodeksu podatkowego kara zostaje utrzymana, co oznacza, że nabywca towarów lub usług nie może odzyskać prawa do odliczenia VAT. Natomiast art. 11 ust. 1 bis kodeksu podatkowego przewiduje, że „wznawiający aktywność" podatnik jest uprawniony, po „wznowieniu aktywności", do odzyskania VAT, którego odliczenia odmawiano w okresie nieaktywności.

57 W tym względzie rząd rumuński wskazał, że ustawa została zmieniona i że od dnia 1 stycznia 2017 r. w sytuacji wznowienia aktywności podatnika uznanego za nieaktywnego skutki podatkowe nieaktywności są anulowane zarówno w odniesieniu do danego podatnika, jak i dla jego kontrahentów, którzy odzyskują prawo do odliczenia VAT związanego z transakcjami przeprowadzonymi w okresie nieaktywności.

58 Zdaniem spółki Paper Consult spółka Rom Packaging uiściła na rzecz skarbu państwa kwotę VAT otrzymaną z tytułu umowy zawartej ze spółką Paper Consult. W odpowiedzi na zadane przez Trybunał pytanie rząd rumuński potwierdził, że kwoty odpowiadające podatkowi należnemu od spółki Rom Packaging rzeczywiście zostały zapłacone, nie jest jednak możliwe zbadanie, czy owe kwoty są związane z transakcjami dokonanymi między tymi dwiema spółkami, ponieważ spółka Rom Packaging nie przedłożyła swoich rozliczeń VAT.

59 Z zastrzeżeniem weryfikacji, których musi dokonać sąd odsyłający, nie zmienia to faktu, że art. 11 ust. 1 ter kodeksu podatkowego, w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych sprawy w postępowaniu głównym, nie przewiduje uregulowania sytuacji na korzyść podatnika znajdującego się na dalszym etapie obrotu pomimo dowodu uiszczenia VAT przez podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu, jako że nieuznanie prawa do odliczenia jest ostateczne.

60 Niemożliwość wykazania przez podatnika, że transakcje zawarte z podmiotem uznanym za nieaktywnego spełniają przesłanki przewidziane w dyrektywie 2006/112, a zwłaszcza że kwota VAT została zapłacona na rzecz skarbu państwa przez ten podmiot, wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia zasadnego celu realizowanego przez ową dyrektywę.

61 W konsekwencji na zadane pytania należy odpowiedzieć, że dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, takiemu jak rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym, na mocy którego podatnikowi odmawia się prawa do odliczenia VAT z tego względu, że podmiot, który świadczył na jego rzecz usługę i wystawił z tego tytułu fakturę, na której wyraźnie zostały wskazane wydatki i VAT, został uznany przez organ podatkowy państwa członkowskiego za nieaktywny, przy czym to uznanie za nieaktywnego zostało opublikowane i jest dostępne na stronie internetowej dla wszystkich podatników w tym państwie, jeżeli owa odmowa prawa do odliczenia jest systematyczna i ostateczna oraz nie pozwala na przedłożenie dowodów na niepopełnienie przestępstwa podatkowego lub na brak utraty wpływów podatkowych.

W przedmiocie wniosku o ograniczenie w czasie skutków wyroku Trybunału

62 Rząd rumuński wniósł do Trybunału o ograniczenie w czasie skutków wyroku mającego zapaść w sprawie, w przypadku gdy Trybunał uzna, że prawo Unii stoi na przeszkodzie ustawie takiej jak rozpatrywana w sprawie w postępowaniu głównym.

63 Na poparcie swojego wniosku ów rząd wskazuje w pierwszej kolejności na swoje działanie w dobrej wierze, wynikające z obiektywnych wątpliwości co do linii orzeczniczej Trybunału, a także z dalszego przebiegu postępowania „EU Pilot” dotyczącego rozpatrywanego w postępowaniu głównym uregulowania krajowego, w ramach którego, według odpowiedzi udzielonej przez organy rumuńskie, Komisja zarchiwizowała akta sprawy, co spowodowało, iż organy te przyjęły, że uregulowanie to jest zgodne z prawem Unii. W drugiej kolejności 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 2007 r.

64 W tym względzie należy przypomnieć, że 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 był on być rozumiany i stosowany od chwili jego wejścia w życie. Z powyższego wynika, że sądy mogą i powinny stosować taką wykładnię przepisu również do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem wyroku w sprawie wniosku o dokonanie wykładni, jeżeli ponadto spełnione są przesłanki wszczęcia przed właściwym sądem postępowania w sprawie związanej ze stosowaniem

takiego przepisu (zob. 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; a także z dnia 22 września 2016 r., Microsoft Mobile Sales International i in., C-110/15, EU:C:2016:717, pkt 59).

65 Jedynie w wyjątkowych przypadkach Trybunał, stosując ogólną zasadę pewności prawa nierozerwalnie związanej z porządkiem prawnym 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 móc ustanowić tego rodzaju ograniczenie, muszą zostać spełnione dwa istotne kryteria, a mianowicie dobra wiara zainteresowanych i ryzyko poważnych konsekwencji (zob. 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 59; a także z dnia 22 września 2016 r., Microsoft Mobile Sales International i in., C-110/15, EU:C:2016:717, pkt 60).

66 Uściślając, Trybunał stosował to rozwiązanie jedynie w bardzo szczególnych okolicznościach, zwłaszcza gdy istniało ryzyko wystąpienia poważnych skutków gospodarczych ze względu między innymi na znaczną liczbę stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze na podstawie przepisów uważanych za skuteczne i obowiązujące, a także gdy okazywało się, że osoby prywatne oraz organy krajowe dopuściły się zachowań niezgodnych z prawem Unii ze względu na istnienie obiektywnej i istotnej niepewności co do znaczenia przepisów prawa Unii, do której to niepewności przyczyniło się ewentualnie również samo zachowanie innych państw członkowskich lub Komisji (zob. 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 60; a także z dnia 22 września 2016 r., Microsoft Mobile Sales International i in., C-110/15, EU:C:2016:717, pkt 61).

67 W odniesieniu do wskazanych przez rząd rumuński wątpliwości dotyczących wykładni prawa Unii należy przypomnieć, że odmowa prawa do odliczenia VAT w stosunku do podatników stanowi wyjątek od podstawowej zasady wspólnego systemu VAT, który jest dopuszczalny, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, jedynie w wyjątkowych okolicznościach.

68 Zamknięcie przez Komisję postępowania „EU Pilot” nie wpływa na powyższą analizę. Otóż zamknięcie takiego nieformalnego postępowania, które nie jest w żaden sposób regulowane przez traktaty, lecz przewiduje dobrowolną współpracę pomiędzy Komisją a państwami członkowskimi, która generalnie zmierza do weryfikacji właściwego stosowania prawa Unii i wyjaśniania na tym etapie wątpliwości, jakie wiążą się z tym stosowaniem, nie przesądza w żaden sposób o możliwości wszczęcia przez Komisję formalnej procedury w zakresie skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego 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 uregulowania krajowego z prawem Unii, jeżeli, tak jak w okolicznościach niniejszej sprawy, z orzecznictwa wynika, że brak jest obiektywnych i istotnych wątpliwości co do znaczenia prawa Unii, w szczególności przepisów dyrektywy 2006/112.

69 Ponieważ kryterium związane z dobrą wiarą zainteresowanych nie zostało spełnione w odniesieniu do władz rumuńskich, nie ma potrzeby analizowania spełnienia kryterium dotyczącego poważnego charakteru skutków gospodarczych.

70 W związku z powyższym nie ma podstaw do ograniczenia skutków niniejszego wyroku w czasie.

W przedmiocie kosztów

71 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

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 uregulowaniu krajowemu, takiemu jak rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym, na mocy którego podatnikowi odmawia się prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej z tego względu, że podmiot, który świadczył na jego rzecz usługę i wystawił z tego tytułu fakturę, na której wyraźnie zostały wskazane wydatki i podatek od wartości dodanej, został uznany przez organ podatkowy państwa członkowskiego za nieaktywny, przy czym to uznanie za nieaktywnego zostało opublikowane i jest dostępne na stronie internetowej dla wszystkich podatników w tym państwie, jeżeli owa odmowa prawa do odliczenia jest systematyczna i ostateczna oraz nie pozwala na przedłożenie dowodów na niepopełnienie przestępstwa podatkowego lub na brak utraty wpływów podatkowych.

Podpisy