



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 18 listopada 2021 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Harmonizacja ustawodawstw podatkowych – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Prawo do odliczenia VAT – Unieważnienie rejestracji podatnika do celów VAT – Odmowa prawa do odliczenia – Przesłanki formalne

W sprawie C-358/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Judecătoria Oradea (sąd pierwszej instancji w Oradei, Rumunia) postanowieniem z dnia 9 lipca 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 30 lipca 2020 r., w postępowaniu:

Promexor Trade SRL

przeciwko

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: F. Biltgen (sprawozdawca), sędzia, pełniący obowiązki prezesa ósmej izby, L.S. Rossi i N. Wahl, sędziowie,

rzecznik generalny: H. Saugmandsgaard Øe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Promexor Trade SRL – R. Chiriță, avocat,
- w imieniu rządu rumuńskiego – E. Gane, A. Rotăreanu i A. Wellman, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: rumuński.

– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i L. Lozano Palacios, w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 1, 167–169, 176–180, art. 214 ust. 1 oraz art. 250, 272 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 zasad neutralności podatkowej, skuteczności, lojalnej współpracy, pewności prawa, ochrony uzasadnionych oczekiwań i proporcjonalności.
- 2 Wniosek ten złożono w ramach sporu pomiędzy Promexor Trade SRL (zwanym dalej „Promexorem”) a Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor (dyrekcją generalną ds. finansów publicznych w Klużu – okręgowym organem ds. finansów publicznych w Bihorze, Rumunia) (zwaną dalej „organem ds. finansów publicznych”) w przedmiocie nałożonego na Promexor – któremu odmówiono prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT) ze względu na unieważnienie jego rejestracji do celów VAT – obowiązku zapłaty VAT z tytułu jego opodatkowanych transakcji.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 167 dyrektywy VAT stanowi:
„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.
- 4 Artykuł 168 tej dyrektywy stanowi:
„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;
c) VAT należnego od wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i);

- d) VAT należnego od transakcji uznanych za wewnątrzspółnotowe nabycia towarów zgodnie z art. 21 i 22;
- e) VAT należnego lub zapłaconego z tytułu importu towarów na terytorium tego państwa członkowskiego”.
- 5 Artykuł 178 wspomnianej dyrektywy przewiduje:
- „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;
- c) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. c), w odniesieniu do wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, musi uwzględnić w deklaracji VAT przewidzianej w art. 250 wszystkie dane niezbędne do obliczenia VAT należnego z tytułu dokonanych przez niego wewnątrzspółnotowych nabyć towarów oraz posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–5;
- d) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. d), w odniesieniu do transakcji uznawanych za wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, musi dopełnić formalności określonych przez każde państwo członkowskie;
- e) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. e), w odniesieniu do importu towarów, musi posiadać dokument importowy, w którym podatnik jest wskazany jako odbiorca lub importer i w którym określona jest kwota VAT należnego lub informacje w nim zawarte pozwalają na jej obliczenie;
- f) jeśli podatnik jest zobowiązany do zapłaty VAT jako usługobiorca lub nabywca, w przypadku gdy zastosowanie mają art. 194–197 i art. 199, musi dopełnić formalności określonych przez każde państwo członkowskie”.
- 6 Zgodnie z art. 179 akapit pierwszy dyrektywy VAT:
- „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 180 tej dyrektywy przewiduje:
- „Państwa członkowskie mogą zezwolić podatnikowi na dokonanie odliczenia, którego nie dokonał zgodnie z art. 178 i 179”.
- 8 Artykuł 213 ust. 1 akapit pierwszy wspomnianej dyrektywy stanowi:
- „Każdy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności jako podatnik”.

9 Zgodnie z art. 214 ust. 1 owej dyrektywy:

„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;
- b) każdy podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, który dokonuje wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów podlegających VAT zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) albo każdy podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, który skorzystał z możliwości objęcia wewnątrzwspólnotowych nabyć podatkiem VAT przewidzianej w art. 3 ust. 3;
- c) każdy podatnik, który na terytorium danego państwa dokonuje wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów do celów dokonywanych przez niego transakcji, które są związane z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, i które są przez niego dokonywane poza tym terytorium;
- d) każdy podatnik, który jest na terytorium danego państwa odbiorcą usług, za które jest zgodnie z art. 196 zobowiązany do zapłaty VAT;
- e) każdy podatnik, który na terytorium danego państwa ma siedzibę i który na terytorium innego państwa członkowskiego świadczy usługi, za które VAT ma obowiązek zapłacić jedynie usługobiorca zgodnie z art. 196”.

10 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”.

11 Zgodnie z art. 273 tej dyrektywy:

„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 rumuńskie

Dawny kodeks podatkowy

- 12 Artykuł 153 ust. 9 i 9¹ Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 – kodeksu podatkowego) z dnia 22 grudnia 2003 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r.) ze zmianami (zwanej dalej „dawnym kodeksem podatkowym”) przewidywał:

„9. Właściwe organy podatkowe unieważniają rejestrację danej osoby do celów VAT zgodnie z niniejszym artykułem:

[...]

- e) jeżeli w deklaracjach VAT złożonych za sześć kolejnych miesięcy w trakcie półrocza kalendarzowego w przypadku osób, których podatkowym okresem rozliczeniowym jest miesiąc kalendarzowy, lub za dwa kolejne okresy podatkowe w trakcie półrocza kalendarzowego w przypadku podatników, których podatkowym okresem rozliczeniowym jest kwartał kalendarzowy, nie wykazano ani nabycia towarów lub usług, ani dostaw towarów lub świadczenia usług, dokonanych w trakcie owych okresów rozliczeniowych, począwszy od pierwszego dnia drugiego miesiąca następującego po bieżącym półroczu kalendarzowym. Od dnia złożenia deklaracji za lipiec 2012 r. w przypadku podatników, których podatkowym okresem rozliczeniowym jest miesiąc kalendarzowy, lub od dnia złożenia deklaracji za trzeci kwartał 2012 r. w przypadku podatników, których podatkowym okresem rozliczeniowym jest kwartał kalendarzowy, właściwe organy podatkowe unieważniają rejestrację danej osoby do celów VAT, jeżeli w deklaracjach VAT złożonych za sześć kolejnych miesięcy w przypadku podatników, których podatkowym okresem rozliczeniowym jest miesiąc kalendarzowy, lub za dwa kolejne kwartały kalendarzowe w przypadku podatników, których podatkowym okresem rozliczeniowym jest kwartał kalendarzowy, nie wykazano nabycia ani towarów lub usług, ani dostaw towarów lub świadczenia usług, dokonanych w trakcie owych okresów rozliczeniowych, począwszy od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w trakcie którego upłynął termin na złożenie szóstej deklaracji w pierwszym przypadku, lub począwszy od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w trakcie którego upłynął termin na złożenie drugiej deklaracji – w drugim przypadku;

[...]

9¹. Procedurę unieważnienia rejestracji do celów VAT określają obowiązujące przepisy proceduralne. Po unieważnieniu 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. 7¹ w następujący sposób:

[...]

- d) na wniosek podatnika w sytuacji, o której mowa w ust. 9 lit. e), na podstawie złożonego oświadczenia, z którego wynika, że będzie on prowadził działalność gospodarczą. Dniem zarejestrowania podatnika do celów VAT jest dzień doręczenia decyzji o rejestracji do celów VAT.

Podatnicy znajdujący się w sytuacjach, o których mowa w niniejszym ustępie, nie mogą stosować przepisów dotyczących przewidzianego w art. 152 progu zwolnienia dla małych przedsiębiorstw do dnia rejestracji do celów VAT i mają obowiązek stosować przepisy art. 11 ust. 1¹ i 1³.

13 Artykuł 11 ust. 1³ dawnego kodeksu podatkowego przewidywał:

„Podatnicy mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w Rumunii, których rejestrację do celów VAT unieważniono zgodnie z art. 153 ust. 9 lit. b)–e) i h), nie korzystają za dany okres z prawa do odliczenia VAT z tytułu dokonanego nabycia, ale są zobowiązani uiszczyć pobrany VAT, zgodnie z przepisami tytułu VI, związany z podlegającymi opodatkowaniu transakcjami dokonanymi w tym okresie. W stosunku do nabycia towarów lub usług dokonanego w okresie, w którym zainteresowany nie posiada ważnego numeru VAT, na potrzeby transakcji, które będą dokonywane po dniu rejestracji do celów VAT i które dają prawo do odliczenia na mocy tytułu VI, korekcie na korzyść podatnika – poprzez ujęcie w pierwszej deklaracji podatkowej przewidzianej w art. 156², jaką podatnik składa po rejestracji do celów VAT lub, w stosownym przypadku, w deklaracji późniejszej – podlega podatek związany z:

- a) towarami przechowywanymi i usługami niewykorzystanymi w chwili rejestracji, stwierdzonymi na podstawie inwentarza;
- b) rzeczowymi aktywami trwałymi, w tym dobrami inwestycyjnymi, w odniesieniu do których okres korekty odliczenia nie upłynął, a także rzeczowymi aktywami trwałymi w trakcie wprowadzania, stwierdzonymi na podstawie inwentarza, 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”.

14 Artykuł 145 dawnego kodeksu podatkowego przewidywał:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.

2. Każdy podatnik ma prawo do odliczenia podatku związanego z zakupami, jeżeli są one wykorzystywane na potrzeby następujących transakcji:

- a) transakcji opodatkowanych;
- b) transakcji wynikających z działalności gospodarczej, w odniesieniu do których uznaje się, że miejsce dostawy lub świadczenia znajduje się za granicą, w przypadku gdy podatek podlegałby odliczeniu, gdyby transakcji tych dokonano w Rumunii;
- c) transakcji zwolnionych zgodnie z art. 143, 144 i 144¹;
- d) transakcji zwolnionych zgodnie z art. 141 ust. 2 lit. a) pkt 1–5 i art. 141 ust. 2 lit. b), w przypadku gdy nabywca lub odbiorca mają miejsce zamieszkania lub siedzibę poza Wspólnotą lub gdy transakcje te są bezpośrednio związane z towarami przeznaczonymi do wywozu poza Wspólnotę, jak również w odniesieniu do transakcji dokonywanych przez pośredników działających w imieniu i na rzecz innej osoby, jeżeli biorą oni udział w przebiegu takich transakcji;

e) transakcji, o których mowa w art. 128 ust. 7 i art. 129 ust. 7, jeżeli podatek miałby zastosowanie do odnośnego przeniesienia.

[...]

4. Na warunkach określonych w przepisach wykonawczych prawo do odliczenia podatku przyznaje się w odniesieniu do nabycia dokonanego przez podatnika przed jego zarejestrowaniem do celów VAT zgodnie z art. 153”.

Nowy kodeks podatkowy

15 Artykuł 11 ust. 8 Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (ustawy nr 227/2015 – kodeksu podatkowego) z dnia 8 września 2015 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 688 z dnia 10 września 2015 r., zwanej dalej „nowym kodeksem podatkowym”) stanowi:

„Podatnicy mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w Rumunii, których rejestrację do celów VAT unieważniono zgodnie z art. 316 ust. 11 lit. c)–e) i h), nie korzystają za dany okres z prawa do odliczenia VAT z tytułu dokonanego nabycia, ale są zobowiązani uiścić pobrany VAT, zgodnie z przepisami tytułu VII, związany z opodatkowanymi transakcjami dokonanymi w tym okresie. W przypadku rejestracji do celów VAT zgodnie z art. 316 ust. 12 podatnik korzysta z prawa do odliczenia w odniesieniu do nabycia towarów lub usług dokonanego w okresie, w którym unieważniony był numer identyfikacyjny VAT, poprzez ujęcie w pierwszej złożonej po jego zarejestrowaniu do celów VAT deklaracji VAT przewidzianej w art. 323 lub, w stosownym przypadku, w deklaracji późniejszej, nawet jeżeli faktura nie zawiera numeru identyfikacyjnego VAT podatnika. Po zarejestrowaniu do celów VAT zgodnie z art. 316 ust. 12 podatnicy wystawiają – w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług, dokonanych w okresie, w którym unieważniony był numer identyfikacyjny VAT – faktury wykazujące oddzielnie pobrany w tym okresie [VAT], którego nie ujęto w deklaracji VAT złożonej zgodnie z art. 323”.

16 Zgodnie z art. 316 ust. 12 i 14 nowego kodeksu podatkowego:

„12. Procedurę unieważnienia rejestracji do celów VAT określają obowiązujące przepisy proceduralne. Po unieważnieniu rejestracji do celów VAT orzeczonym zgodnie z ust. 11 lit. a)–e) i h) właściwe organy podatkowe dokonują rejestracji podatnika do celów VAT na jego wniosek w następujący sposób:

[...]

d) w sytuacji, o której mowa w ust. 11 lit. e), na podstawie złożonego oświadczenia, z którego wynika, że będzie on prowadził działalność gospodarczą. Dniem zarejestrowania podatnika do celów VAT jest dzień doręczenia decyzji o rejestracji do celów VAT;

[...]

14. Podatnicy znajdujący się w sytuacjach, o których mowa w ust. 12, nie mogą stosować przepisów dotyczących przewidzianego w art. 310 progu zwolnienia dla małych przedsiębiorstw do dnia rejestracji do celów VAT i mają obowiązek stosować przepisy art. 11 ust. 6 i 8”.

17 Artykuł 297 nowego kodeksu podatkowego stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek staje się wymagalny.

[...]

4. Każdy podatnik ma prawo do odliczenia podatku związanego z zakupami, jeżeli są one wykorzystywane na potrzeby następujących transakcji:

a) transakcji opodatkowanych;

b) transakcji wynikających z działalności gospodarczej, w odniesieniu do których uznaje się, że miejsce dostawy lub świadczenia znajduje się za granicą, w przypadku gdy podatek podlegałby odliczeniu, gdyby transakcji tych dokonano w Rumunii;

c) transakcji zwolnionych zgodnie z art. 294, 295 i 296;

d) transakcji zwolnionych zgodnie z art. 292 ust. 2 lit. a) pkt 1–5 i art. 292 ust. 2 lit. b), w przypadku gdy nabywca lub odbiorca mają miejsce zamieszkania lub siedzibę poza Unią Europejską lub gdy transakcje te są bezpośrednio związane z towarami przeznaczonymi do wywozu poza Unię Europejską, jak również w odniesieniu do transakcji dokonywanych przez pośredników działających w imieniu i na rzecz innej osoby, jeżeli biorą oni udział w przebiegu takich transakcji;

[...]

6. Na warunkach określonych w przepisach wykonawczych prawo do odliczenia podatku przyznaje się w odniesieniu do nabycia dokonanego przez podatnika przed jego zarejestrowaniem do celów VAT zgodnie z art. 316”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

18 Decyzją z dnia 30 kwietnia 2014 r. unieważniono z urzędu rejestrację Promexora do celów VAT ze względu na to, że w złożonych przez niego za sześć kolejnych miesięcy deklaracjach VAT nie wykazano transakcji podlegających opodatkowaniu VAT. Pozbawiony ważnego numeru identyfikacyjnego Promexor wystawiał jednak nadal – od maja 2014 r. – faktury bez VAT.

19 W kwietniu 2019 r. organ ds. finansów publicznych doręczył Promexorowi zawiadomienie w sprawie kontroli podatkowej obejmującej okres od dnia 1 kwietnia 2014 r. do dnia 31 grudnia 2017 r. W celu uniknięcia zapłaty grzywny za niezłożenie w przewidzianym terminie deklaracji podatkowych Promexor złożył z mocą wsteczną deklaracje dotyczące VAT należnego od podatników, których numery identyfikacyjne VAT unieważniono zgodnie z art. 153 ust. 10 dawnego kodeksu podatkowego.

20 W oparciu o te deklaracje i bez dokonywania dodatkowych weryfikacji organ ds. finansów publicznych wydał w dniu 19 kwietnia 2019 r. tytuł egzekucyjny, na podstawie którego wszczął przeciwko Promexorowi postępowanie egzekucyjne, w ramach którego wydano – tego samego dnia – nakaz zapłaty VAT.

- 21 W następstwie kontroli podatkowej przeprowadzonej w dniu 11 czerwca 2019 r. organ ds. finansów publicznych uznał w odniesieniu do rozpatrywanego okresu, że Promexor rzeczywiście złożył deklaracje VAT. W dniu 31 lipca 2019 r., czyli po przyjęciu sprawozdania z kontroli podatkowej, ale przed upływem terminu przedawnienia prawa do odliczenia, Promexor złożył deklaracje korygujące, w których wykazał kwotę VAT równą zeru.
- 22 Pismem z dnia 28 maja 2019 r. Promexor wniósł do Judecătoria Oradea (sądu pierwszej instancji w Oradei, Rumunia) skargę, żądając w szczególności uchylecia tytułu egzekucyjnego i nakazu zapłaty z dnia 19 kwietnia 2019 r.
- 23 W uzasadnieniu skargi Promexor podniósł, że pomimo istnienia środków mających na celu zaradzenie skutkom unieważnienia numeru identyfikacyjnego VAT, takich jak możliwość skorzystania przez podatnika z mocą wsteczną, po jego ponownym zarejestrowaniu do celów VAT, z odliczenia VAT za cały okres, podczas którego nie posiadał on numeru identyfikacyjnego, środki te są w praktyce niedostępne. W tych okolicznościach podatnik, którego rejestrację do celów VAT unieważniono i który ze względów formalnych nie może ponownie zarejestrować się do celów VAT, nie dysponuje żadnym środkiem zaradczym. Ponadto Promexor podniósł, że bezterminowe utrzymywanie obowiązku zapłaty pobranego VAT, spoczywającego na osobie prawnej, której numer identyfikacyjny VAT unieważniono, byłoby sprzeczne z zasadami ustanowionymi w orzecznictwie Trybunału.
- 24 Organ ds. finansów publicznych stwierdził z kolei, że postępowanie egzekucyjne było zasadne i prawidłowe. Deklaracje dotyczące VAT należnego od podatników, których numery identyfikacyjne VAT unieważniono, takie jak te złożone przez Promexor, mają bowiem na podstawie obowiązujących przepisów walor deklaracji złożonych wraz z oświadczeniem. Jeżeli chodzi o deklaracje korygujące, organ ds. finansów publicznych zauważył, że złożono je w następstwie przyjęcia sprawozdania z kontroli podatkowej, a więc – zgodnie z prawem – w czasie, gdy nie można już było do nich wprowadzać żadnych poprawek.
- 25 Sąd odsyłający zauważa przede wszystkim, że na mocy przepisów krajowych podatnikowi, którego rejestrację do celów VAT unieważniono, nie przysługuje prawo do odliczenia VAT związanego z dokonaniem nabyciem, lecz nadal ciąży na nim obowiązek zapłaty pobranego VAT. Następnie sąd ten wskazuje, że obowiązujące przepisy krajowe nie ustanawiają żadnego ograniczenia czasowego w odniesieniu do spoczywającego na takim podatniku obowiązku poboru VAT. Wreszcie dodaje on, że prawdą jest, iż prawo do odliczenia VAT może być wykonane również z mocą wsteczną, w następstwie ponownej rejestracji do celów VAT. Jednakże w niniejszym wypadku Promexor jest pozbawiony takiej możliwości ze względu na to, że nie spełnia wymogu formalnego, ponieważ członek jego zarządu ma jednocześnie status wspólnika spółki objętej postępowaniem upadłościowym.
- 26 W tych okolicznościach Judecătoria Oradea (sąd pierwszej instancji w Oradei) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
 - „1) Czy przepisy dyrektywy [VAT] i zasada neutralności podatkowej stoją na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których państwo członkowskie nakłada na obywatela obowiązek poboru VAT i jego zapłaty na rzecz państwa przez czas nieokreślony, nie przyznając mu jednak jednocześnie prawa do odliczenia VAT na tej podstawie, że jego numer identyfikacyjny VAT został unieważniony z urzędu, ponieważ w deklaracjach VAT złożonych przez sześć kolejnych miesięcy lub dwa kolejne kwartały kalendarzowe nie wykazano transakcji podlegających opodatkowaniu VAT?

- 2) Czy – w odniesieniu do okoliczności postępowania głównego – przepis krajowy lub praktyka organu podatkowego, zgodnie z którymi mimo iż państwo członkowskie zwykle zezwala na ponowną rejestrację do celów VAT osoby prawnej na wniosek, po unieważnieniu z urzędu numeru identyfikacyjnego VAT, w pewnych konkretnych okolicznościach podatnik nie może wystąpić z wnioskiem o ponowną rejestrację do celów [VAT] z powodów wyłącznie formalnych oraz jest on zobowiązany do poboru VAT i jego zapłaty na rzecz państwa przez czas nieokreślony, przy czym nie ma jednak jednocześnie prawa do odliczenia VAT, są zgodne z zasadą pewności prawa, zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań, zasadą proporcjonalności i zasadą lojalnej współpracy, które wynikają z dyrektywy [VAT]?
- 3) Czy – w odniesieniu do okoliczności postępowania głównego – zasadę pewności prawa, zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań, zasadę proporcjonalności i zasadę lojalnej współpracy, które wynikają z dyrektywy [VAT], należy interpretować w ten sposób, że zakazują one nakładania na podatnika obowiązku poboru i zapłaty VAT przez czas nieokreślony i bez przyznania mu prawa do odliczenia [VAT], przy czym organ podatkowy nie weryfikuje [spełnienia] przesłanek materialnych dotyczących prawa do odliczenia [VAT], a podatnik nie popełnił oszustwa?”.

W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 27 Rząd rumuński kwestionuje przedstawiony przez sąd odsyłający opis ram prawnych i faktycznych oraz twierdzi, że gdyby Promexor złożył wniosek o uzyskanie nowego numeru identyfikacyjnego VAT, organ ds. finansów publicznych nadałby mu go. W konsekwencji rząd rumuński uważa, że pytania prejudycjalne należy uznać za niedopuszczalne.
- 28 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w ramach współpracy pomiędzy Trybunałem i sądami krajowymi ustanowionej w art. 267 TFUE jedynie do sądu krajowego, przed którym zawisł spór i na którym spoczywa odpowiedzialność za przyszłe orzeczenie sądowe, należy, przy uwzględnieniu szczególnych okoliczności konkretnej sprawy, zarówno ocena tego, czy do wydania wyroku jest mu niezbędne uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i ocena znaczenia pytań, z którymi zwraca się on do Trybunału. W związku z tym jeśli postawione pytania dotyczą wykładni prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (wyrok z dnia 4 czerwca 2020 r., Kancelaria Medius, C-495/19, EU:C:2020:431, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 29 Wynika stąd, że pytania dotyczące wykładni prawa Unii, z którymi zwrócił się do Trybunału sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie sąd ten jest odpowiedzialny i którego prawidłowość nie podlega ocenie Trybunału, korzystają z domniemania, że mają znaczenie dla sprawy. Odrzucenie przez Trybunał złożonego przez sąd krajowy wniosku jest możliwe tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą wniesiono, 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 użytecznej odpowiedzi na postawione mu pytania (wyrok z dnia 4 czerwca 2020 r., Kancelaria Medius, C-495/19, EU:C:2020:431, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 30 W niniejszym wypadku z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie wynika w sposób oczywisty, że sytuacja w postępowaniu głównym odpowiada jednemu z przypadków wymienionych w poprzednim punkcie niniejszego wyroku. W szczególności mimo że sąd

odsyłający nie przywołał wprost przepisu krajowego, który uniemożliwił Promexorowi uzyskanie ponownej rejestracji do celów VAT, to jednak wspomniał o istnieniu takiego przepisu. W każdym wypadku nie zostało zakwestionowane, że taki przepis istnieje i znajduje się w Ordynul preşedintelui ANAF nr. 2856/2017 (zarządzeniu nr 2856/2017 prezesa krajowej agencji administracji podatkowej). Tymczasem do Trybunału nie należy rewidowanie wykładni prawa krajowego przedstawionej przez sąd odsyłający.

- 31 W związku z tym wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 32 Poprzez swoje pytania prejudycjalne, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 168, art. 213 ust. 1, art. 214 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT, a także zasadę neutralności VAT, rozpatrywane w świetle zasad pewności prawa, ochrony uzasadnionych oczekiwań i proporcjonalności, należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym upoważniającym organ podatkowy, który unieważnił rejestrację podatnika do celów VAT, który to podatnik złożył za sześć kolejnych miesięcy deklaracje VAT, w których nie wykazano żadnej podlegającej opodatkowaniu transakcji, do nałożenia na owego podatnika – gdy ten nadal prowadzi działalność po unieważnieniu jego rejestracji do celów VAT – obowiązku pobierania VAT bez możliwości ubiegania się o ponowną rejestrację do celów VAT i korzystania z prawa do odliczenia VAT naliczonego.
- 33 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo podatników do odliczenia od VAT, którzy są zobowiązani zapłacić VAT należnego lub zapłaconego z tytułu nabytych przez nich towarów i otrzymanych przez nich usług, powodujących naliczenie podatku, 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 podlega ograniczeniu. 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. podobnie wyrok z dnia 7 marca 2018 r., *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, pkt 28–30 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 34 Co więcej, podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, aby odliczenie naliczonego VAT zostało przyznane, jeżeli spełniono wymogi materialne, nawet wówczas, gdy podatnicy pominęli niektóre wymogi formalne (wyrok z dnia 7 marca 2018 r., *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo). W związku z tym o ile odmowa prawa do odliczenia może być uzasadniona w przypadku, gdy naruszenie wymogów formalnych skutkuje uniemożliwieniem dostarczenia niewątpliwych dowodów na spełnienie wymogów materialnych (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo), o tyle odmowy takiej nie można wydać w przypadku, gdy właściwy organ administracyjny posiada wszystkie informacje niezbędne do ustalenia, że wymogi materialne zostały spełnione (zob. podobnie wyrok z dnia 11 grudnia 2014 r., *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 44, 45).

- 35 Trybunał orzekł ponadto, że w szczególności rejestracja do celów VAT, o której mowa w art. 214 dyrektywy VAT, oraz obowiązek zgłoszenia przez podatnika rozpoczęcia, zmiany i zakończenia działalności, przewidziany w art. 213 tej 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 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 36 Trybunał wywiódł stąd, że podatnikowi VAT nie można utrudniać wykonywania jego prawa do odliczenia z tego względu, że nie zarejestrował się on do celów VAT przed wykorzystaniem towarów nabytych w ramach swej opodatkowanej działalności (wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., *Salomie i Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 37 W szczególności w sprawie dotyczącej tych samych przepisów krajowych co te rozpatrywane w postępowaniu głównym Trybunał orzekł, że art. 167–169, 179, art. 213 ust. 1, art. 214 ust. 1 oraz art. 273 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, 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 wykazania, iż spełnione zostały wymogi materialne dające prawo do odliczenia VAT naliczonego przez rzeczony podatnika, lub że ten ostatni dopuścił się oszustwa w celu skorzystania z tego prawa (zob. podobnie wyrok z dnia 7 marca 2018 r., *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, pkt 42).
- 38 W niniejszym wypadku, po pierwsze, sąd odsyłający uważa, że w sprawie w postępowaniu głównym nie doszło do oszustwa w zakresie VAT. W przypadku potwierdzenia braku oszustwa, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego, Promexorowi nie można by z tego powodu odmówić prawa do odliczenia naliczonego VAT.
- 39 W ramach owej weryfikacji do sądu odsyłającego będzie należało uwzględnienie tego, że nawet jeśli uchybienia obowiązkowi formalnym 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 formalnym w celu uniknięcia zapłaty podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 55).
- 40 Po drugie, sąd odsyłający wskazuje, że chociaż Promexor pozbawiono prawa do odliczenia naliczonego VAT ze względu na to, iż organ ds. finansów publicznych nie sprawdził, czy spełnione były materialne przesłanki ubiegania się o to odliczenie, to spoczywał na nim obowiązek pobierania VAT należnego z tytułu jego opodatkowanych transakcji i ze względów czysto formalnych nie miał on możliwości uzyskania ponownej rejestracji do celów VAT.
- 41 W tym względzie należy przypomnieć, że o ile z brzmienia art. 213 i 214 dyrektywy VAT wynika, iż państwowi członkowskim przysługuje pewien zakres uznania przy przyjmowaniu środków mających na celu zapewnienie rejestracji podatników do celów VAT, o tyle ów zakres uznania nie może być nieograniczony, a zatem państwo członkowskie nie może odmówić nadania podatnikowi indywidualnego numeru bez uzasadnionej przyczyny (zob. podobnie wyrok z dnia 14 marca 2013 r., *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, pkt 22, 23). W szczególności chociaż państwa członkowskie mają uzasadniony interes w podejmowaniu odpowiednich kroków w celu ochrony swych interesów finansowych oraz zwalczania oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć i chociaż mają one zatem równie zasadne prawo przyjmować, zgodnie

z art. 273 akapit pierwszy dyrektywy VAT, środki mogące zapobiegać nadużywaniu numerów identyfikacyjnych, zwłaszcza przez przedsiębiorców, których działalność, a w konsekwencji status podatnika, są całkowicie fikcyjne, to jednak środki te nie mogą wykraczać poza to, co konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, oraz nie mogą automatycznie podważać prawa do odliczenia VAT, a tym samym neutralności tego podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 14 marca 2013 r., *Alessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, pkt 28, 30).

- 42 Tymczasem uzależnienie przez organ podatkowy w oparciu o przepisy krajowe prawa do odliczenia VAT od spełnienia obowiązków formalnych, takich jak rejestracja do celów VAT, bez uwzględnienia wymogów materialnych, w szczególności – jak w niniejszym wypadku, na co wskazuje sąd odsyłający – poprzez pominięcie kwestii, czy są one spełnione, wykracza poza to, co jest niezbędne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2012 r., *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo). Taki sam wniosek nasuwa się – w świetle orzecznictwa przypomnianego w pkt 41 niniejszego wyroku – w przypadku gdy organ podatkowy na podstawie przepisów krajowych automatycznie podejmuje decyzję o nienadawaniu podatnikowi numeru identyfikacyjnego VAT z tego tylko powodu, że członek jego zarządu jest wspólnikiem innej spółki, która jest objęta postępowaniem upadłościowym, nie oceniając przy tym, czy istnieje ryzyko dla prawidłowego poboru VAT lub ryzyko oszustwa.
- 43 Jednakże ostatecznie do sądu odsyłającego należy dokonanie – przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności sprawy w postępowaniu głównym – oceny zgodności przepisów krajowych i sposobu ich stosowania przez organ ds. finansów publicznych z wymogami wskazanymi w pkt 41 i 42 niniejszego wyroku.
- 44 W świetle powyższych rozważań na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, iż art. 168, art. 213 ust. 1, art. 214 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT, a także zasadę neutralności VAT, rozpatrywane w świetle zasad pewności prawa, ochrony uzasadnionych oczekiwań i proporcjonalności, należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie – w przypadku gdy rejestrację podatnika do celów VAT unieważniono z powodu niewykazania podlegających opodatkowaniu transakcji w złożonych przez niego za sześć kolejnych miesięcy deklaracjach VAT, lecz pomimo tego unieważnienia podatnik ten nadal prowadzi działalność – przepisom krajowym, które pozwalają właściwemu organowi podatkowemu na nałożenie na owego podatnika obowiązku pobierania VAT należnego z tytułu jego opodatkowanych transakcji, pod warunkiem że podatnik ten może ubiegać się o ponowną rejestrację do celów VAT i odliczać VAT naliczony. Okoliczność, że członek zarządu podatnika jest wspólnikiem innej spółki, która jest objęta postępowaniem upadłościowym, nie może jako taka być podnoszona w celu automatycznego odmówienia temu podatnikowi ponownej rejestracji do celów VAT.

W przedmiocie kosztów

- 45 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 168, art. 213 ust. 1, art. 214 ust. 1 i art. 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., a także zasadę neutralności podatku od wartości dodanej (VAT), rozpatrywane w świetle zasad pewności prawa, ochrony uzasadnionych oczekiwań i proporcjonalności, należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie – w przypadku gdy rejestrację podatnika do celów VAT unieważniono z powodu niewykazania podlegających opodatkowaniu transakcji w złożonych przez niego za sześć kolejnych miesięcy deklaracjach VAT, lecz pomimo tego unieważnienia podatnik ten nadal prowadzi działalność – przepisom krajowym, które pozwalają właściwemu organowi podatkowemu na nałożenie na owego podatnika obowiązku pobierania VAT należnego z tytułu jego opodatkowanych transakcji, pod warunkiem że podatnik ten może ubiegać się o ponowną rejestrację do celów VAT i odliczać VAT naliczony. Okoliczność, że członek zarządu podatnika jest wspólnikiem innej spółki, która jest objęta postępowaniem upadłościowym, nie może jako taka być podnoszona w celu automatycznego odmówienia temu podatnikowi ponownej rejestracji do celów VAT.

Podpisy