



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 4 października 2024 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 168 lit. a) – Prawo do odliczenia VAT – Nabycie towaru przez podatnika – Nieodpłatne udostępnienie tego towaru na rzecz podwykonawcy w celu wykonania robót na rzecz podatnika – Odmowa odliczenia VAT w odniesieniu do tego towaru

W sprawie C-475/23

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel Cluj (sąd apelacyjny w Klużu, Rumunia) postanowieniem z dnia 3 lipca 2023 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 lipca 2023 r., w postępowaniu:

Voest Alpine Giesserei Linz GmbH

przeciwko

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

w składzie: O. Spineanu-Matei, prezes izby, J.-C. Bonichot i S. Rodin (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: A. Rantos,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Voest Alpine Giesserei Linz GmbH – C. Dragoman, avocat,
- w imieniu rządu rumuńskiego – R. Antonie, E. Gane oraz L. Ghiță, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia oraz M. Herold, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: rumuński.

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

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni przepisów tytułu X 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).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Voestalpine Giesserei Linz GmbH (zwaną dalej „VGL”) a Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (regionalnym organem administracji ds. finansów publicznych w Klużu, Rumunia) oraz Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (regionalną dyrekcją generalną ds. finansów publicznych w Klużu-Napoce, Rumunia) (zwanymi dalej łącznie „organami podatkowymi”) w przedmiocie odmowy przez ten organ odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) w związku z nabyciem przez VGL towaru udostępnionego nieodpłatnie podwykonawcy w celu wykonania robót na rzecz VGL.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Tytuł X dyrektywy 2006/112, zatytułowany „Odliczenia”, zawiera pięć rozdziałów. W rozdziale 1 tego tytułu, zatytułowanym „Źródło i zakres prawa do odliczenia”, znajduje się między innymi art. 168 tej dyrektywy. Ów art. 168 przewiduje, co następuje:

„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;

[...]”.

- 4 Tytuł XI rzeczony dyrektywy, dotyczący w szczególności obowiązków podatników, zawiera rozdział 4, zatytułowany „Rachunkowość”, w którym znajduje się art. 242 tej dyrektywy, który stanowi:

„Każdy podatnik prowadzi ewidencję księgową w sposób wystarczająco szczegółowy do celów stosowania VAT oraz kontroli przez organ podatkowy”.

Prawo rumuńskie

- 5 Artykuł 297 ust. 4 lit. a) Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (ustawy nr 227/2015 ustanawiającej kodeks podatkowy) z dnia 8 września 2015 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 688 z dnia 10 września 2015 r.) stanowi:

„Każdy podatnik ma prawo do odliczenia podatku związanego z transakcjami nabycia, jeżeli są one wykorzystywane na potrzeby następujących transakcji: transakcji opodatkowanych”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 6 VGL, spółka z siedzibą w Austrii, produkuje w ramach swojej działalności gospodarczej różne wyroby odlewane. Dokonuje ona przekształcenia tych wyrobów w Rumunii, gdzie jest zarejestrowana do celów VAT. W tym celu zawarła ona umowę ramową z Austrex Handels GmbH (zwaną dalej „Austrex”), z siedzibą w Austrii, przy czym ta ostatnia spółka mogła korzystać z usług podwykonawcy, a mianowicie Global Energy Products S.A. (zwanej dalej „GEP”), z siedzibą w Rumunii.
- 7 Po dokonaniu przetwarzania wyroby odlewane są wysyłane i fakturowane przez VGL klientom w Unii Europejskiej. Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że VGL przy fakturowaniu tych wyrobów wskazuje swój rumuński numer VAT.
- 8 W ramach działalności przetwórczej w Rumunii VGL udostępnia na rzecz Austrex nieruchomość położoną w Klużu-Napoce (Rumunia), której jest właścicielem, na podstawie prawa użytkowania podlegającego przeniesieniu na rzecz spółki GEP. Na potrzeby spółki GEP, która dokonuje przekształcenia wyrobów produkowanych przez VGL, ta ostatnia spółka udostępnia również nieodpłatnie suwnicę, którą nabyła i zainstalowała na terenie tej nieruchomości.
- 9 VGL została poddana wcześniejszej kontroli podatkowej przez organ podatkowy w związku z rejestracją deklaracji VAT dotyczącej czerwca 2021 r. wykazującej ujemne saldo z opcją zwrotu. Podczas tej kontroli organ ten stwierdził, po pierwsze, że spółka VGL nie sporządziła ogólnych bilansów księgowych wykazujących dochody i wydatki poniesione w ramach jej działalności w Rumunii, a po drugie, że nieruchomość, w której GEP wykonuje swoją działalność, została udostępniona spółce Austrex nieodpłatnie. Biorąc pod uwagę te okoliczności, organ ten uznał, że spółka VGL nie przedstawiła dowodu na to, że nabycie suwnicy zostało dokonane do celów jej działalności gospodarczej, i odmówił odliczenia VAT związanego z tym nabyciem.
- 10 Spółka VGL zaskarżyła decyzję podatkową organu podatkowego do Tribunalul Cluj (sądu okręgowego w Klużu, Rumunia), który oddalił skargę zasadniczo z tych samych powodów co te, które zostały przedstawione przez organ podatkowy. Sąd ten dodał, że działalność przetwórcza wykonywana w Rumunii generowała dochody dla VGL wyłącznie w sposób pośredni, ponieważ bezpośrednimi beneficjentami tej działalności były Austrex i GEP, jako że obie te spółki wystawiały względem VGL faktury za roboty, przy wykonaniu których wykorzystywano suwnicę.
- 11 Spółka VGL wniosła odwołanie od wyroku tego sądu do Curtea de Apel Cluj (sądu apelacyjnego w Klużu, Rumunia), który jest sądem odsyłającym.
- 12 Sąd ten zastanawia się, po pierwsze, nad zgodnością z przepisami tytułu X dyrektywy 2006/112, dotyczącego odliczeń, praktyki krajowej polegającej na odmowie prawa do odliczenia VAT przez podatnika, w przypadku gdy nabyty przez niego towar zostaje udostępniony nieodpłatnie

podwykonawcy w celu wykonania przez niego robót na rzecz tego podatnika, ze względu na to, że towar jest uważany za nabyty na potrzeby transakcji opodatkowanych nie tego podatnika, lecz tego podwykonawcy. Po drugie, sąd ten zastanawia się, czy okoliczność, że VGL nie prowadziła odrębnej księgowości dla swojego stałego zakładu w Rumunii, ma w tym względzie znaczenie.

13 W tej sytuacji Curtea de Apel Cluj (sąd apelacyjny w Klużu) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy przepisy dyrektywy [2006/112] dotyczące prawa do odliczenia VAT stoją na przeszkodzie praktyce krajowej, zgodnie z którą w przypadku gdy spółka nabywa towar, który następnie udostępnia podwykonawcy nieodpłatnie w celu wykonywania robót na rzecz tej pierwszej spółki, spółce tej odmawia się prawa do odliczenia VAT od nabytego towaru na tej podstawie, że uznaje się, iż nabycie to nie jest dokonywane na potrzeby jej transakcji podlegających opodatkowaniu, lecz na potrzeby podlegających opodatkowaniu transakcji podwykonawcy?
- 2) Czy przepisy dyrektywy 2006/112 dotyczącej prawa do odliczenia VAT stoją na przeszkodzie praktyce krajowej, zgodnie z którą odmawia się podatnikowi prawa do odliczenia ze względu na to, że nie prowadził on odrębnej księgowości dla swojego stałego zakładu w Rumunii i z tego powodu organy podatkowe nie mogą zweryfikować kosztów pracy wykorzystanej do wykonania odlewów, których właścicielem jest [ten podatnik], ani nawet całej prowadzonej na terytorium Rumunii działalności w zakresie przetwarzania?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 14 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on praktyce krajowej, zgodnie z którą w przypadku gdy podatnik nabywa towar, który następnie udostępnia nieodpłatnie podwykonawcy w celu wykonania przez niego robót na rzecz tego podatnika, podatnikowi odmawia się odliczenia VAT związanego z nabyciem tego towaru na tej podstawie, że rzeczony towar jest uważany za nabyty na potrzeby opodatkowanych transakcji tego podwykonawcy, a nie na potrzeby opodatkowanych transakcji owego podatnika.
- 15 Artykuł 168 lit. a) tej dyrektywy stanowi, że jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić, 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.
- 16 W tym względzie należy przypomnieć, że prawo do odliczenia przewidziane w art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 stanowi integralną część systemu VAT i zasadniczo nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje dokonane na wcześniejszym etapie obrotu (wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 17 System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT gwarantuje pod względem ciężaru podatkowego neutralność wszelkiej działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama VAT (wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 18 Z art. 168 dyrektywy 2006/112 wynika, że w sytuacji gdy podatnik działający w takim charakterze w chwili nabycia dobra używa tego dobra na potrzeby opodatkowanych transakcji, jest on uprawniony do odliczenia VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego za wspomniane dobro (wyrok z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 19 Dokładniej rzecz ujmując, z owego art. 168 wynika, że możliwość skorzystania z prawa do odliczenia wymaga spełnienia dwóch przesłanek. Po pierwsze, zainteresowany musi być „podatnikiem” w rozumieniu tej dyrektywy. Po drugie, towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa tego prawa, muszą być na późniejszym etapie obrotu wykorzystywane przez podatnika na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a na wcześniejszym etapie obrotu muszą być one dostarczane lub świadczone przez innego podatnika (wyrok z dnia 7 marca 2024 r., Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 20 W odniesieniu do pierwszej części drugiej z tych przesłanek, która jako jedyna jest rozpatrywana w postępowaniu głównym, należy przypomnieć, że aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego VAT, co do zasady konieczne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które dają prawo do odliczenia. Prawo do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada, iż wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowiły element cenotwórczy transakcji obciążonych podatkiem należnym, rodzących prawo do jego odliczenia (wyrok z dnia 7 marca 2024 r., Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 21 Prawo do odliczenia zostaje jednak również przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną transakcją objętą podatkiem należnym lub większą liczbą takich transakcji, które dają prawo do odliczenia, gdy koszty danych towarów i usług należą do kosztów ogólnych podatnika i jako takie stanowią elementy składowe ceny dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług. Koszty takie zachowują bowiem bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą podatnika (wyroki: z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 7 marca 2024 r., Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 22 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że krajowe organy podatkowe i sądy, stosując kryterium bezpośredniego związku, powinny brać pod uwagę wszelkie okoliczności, w jakich przebiegały rozpatrywane transakcje, i uwzględnić tylko te spośród nich, które były w sposób obiektywny związane z opodatkowaną działalnością podatnika. Istnienie takiego związku należy oceniać z punktu widzenia obiektywnej treści rozpatrywanej transakcji (wyrok z dnia 25 listopada 2021 r., Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 23 W związku z tym aby odpowiedzieć na pytanie, czy w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym spółka VGL przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego z tytułu nabycia suwnicy, którą udostępniła nieodpłatnie swemu kontrahentowi, Austrex, i jego podwykonawcy, GEP, należy zatem ustalić, czy istnieje bezpośredni i ścisły związek pomiędzy z jednej strony nabyciem tego towaru i z drugiej strony podlegającymi opodatkowaniu transakcjami dokonywanymi przez spółkę VGL na następnym etapie obrotu, a w razie braku takich transakcji – z całą prowadzoną przez tę spółkę działalnością gospodarczą.
- 24 Z okoliczności sprawy w postępowaniu głównym opisanych w postanowieniu odsyłającym wynika, że bez suwnicy nabytej przez spółkę VGL przetworzenie wyrobów odlewanych, których masa przekracza 10 ton, nie byłoby możliwe, w związku z czym jej nabycie było niezbędne do przeprowadzenia tego przetworzenia, i w konsekwencji w braku takiego nabycia VGL nie mogłaby prowadzić działalności gospodarczej polegającej na sprzedaży wyrobów odlewanych (zob. analogicznie wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 33).
- 25 Okoliczność, że spółka Austrex i jej podwykonawca spółka GEP czerpią bezpośrednią korzyść z omawianej suwnicy w związku z jej nieodpłatnym udostępnieniem, nie może prowadzić do odmówienia VGL prawa do odliczenia VAT związanego z jej nabyciem, jeżeli zostanie wykazane istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy tym nabyciem a transakcją lub kilkoma opodatkowanymi transakcjami dokonanymi przez VGL na późniejszym etapie obrotu albo całością jej działalności gospodarczej, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego (zob. analogicznie wyroki: z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 34; a także z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 35, 40).
- 26 Z powyższego wynika, że zgodnie z orzecnictwem, o którym mowa w pkt 20 i 21 niniejszego wyroku, dla stwierdzenia w niniejszej sprawie istnienia prawa do odliczenia jest konieczne, aby wydatki poniesione na wcześniejszym etapie obrotu w celu nabycia suwnicy były elementem składowym ceny jednej lub kilku opodatkowanych transakcji dokonywanych przez spółkę VGL na późniejszym etapie obrotu lub, w ich braku – w zakresie, w jakim wydatki te stanowią część jej kosztów ogólnych – elementem składowym ceny towarów i usług dostarczanych przez tę spółkę w ramach jej działalności gospodarczej. Do sądu odsyłającego należy zbadanie tych okoliczności faktycznych.
- 27 W tym kontekście należy wyjaśnić, że ewentualny wpływ okoliczności, iż koszty nabycia suwnicy zostały ujęte przez spółkę VGL w cenie zafakturowanej przez spółkę GEP za przekształcenie produktów VGL, jest bez znaczenia, ponieważ okoliczność, że spółka GEP skorzystała nieodpłatnie z suwnicy, nie może sama w sobie uzasadniać odmówienia spółce VGL odliczenia VAT związanego z tymi kosztami, jak wskazano w pkt 25 niniejszego wyroku.
- 28 W związku z powyższym należy dodać, że do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy udostępnienie suwnicy ograniczało się do tego, co było konieczne do zapewnienia przetworzenia wyrobów odlewanych na rachunek spółki VGL, czy też wykraczało poza to, co konieczne w tym celu (zob. analogicznie wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 37).
- 29 Zgodnie bowiem z orzecnictwem Trybunału jeżeli udostępnienie suwnicy ograniczało się do tego, co było w tym celu niezbędne, prawo do odliczenia należy przyznać w odniesieniu do wszystkich kosztów powstałych w związku z jej nabyciem. Jeżeli natomiast owo udostępnienie

wykraczało poza to, co niezbędne do zapewnienia przekształcenia wyrobów odlewanych, bezpośredni i ścisły związek pomiędzy nabyciem suwnicy z jednej strony a opodatkowanymi transakcjami dokonanymi na późniejszym etapie obrotu lub, w razie ich braku, działalnością gospodarczą spółki VGL z drugiej strony zostaje częściowo zerwany, w związku z czym prawo do odliczenia może zostać uznane jedynie w odniesieniu do naliczonego VAT obciążającego część kosztów poniesionych w związku z nabyciem spornej suwnicy, która była obiektywnie niezbędna do umożliwienia spółce VGL dokonania opodatkowanych transakcji lub wykonywania działalności gospodarczej (zob. analogicznie wyroki: z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 38, 39; a także z dnia 16 września 2020 r., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, pkt 38).

- 30 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on praktyce krajowej, zgodnie z którą w przypadku gdy podatnik nabył towar, który następnie udostępnił nieodpłatnie podwykonawcy w celu wykonania przez niego robót na rzecz tego podatnika, podatnikowi odmawia się odliczenia VAT związanego z nabyciem tego towaru w zakresie, w jakim owo udostępnienie nie wykracza poza to, co niezbędne w celu umożliwienia temu podatnikowi dokonania jednej lub wielu transakcji podlegających opodatkowaniu na późniejszym etapie obrotu lub, w razie ich braku, wykonywania jego działalności gospodarczej, a koszt nabycia tego towaru należy do elementów cenotwórczych transakcji dokonanych przez tego podatnika albo towarów lub usług świadczonych przez niego w ramach jego działalności gospodarczej.

W przedmiocie pytania drugiego

- 31 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on praktyce krajowej, zgodnie z którą podatnikowi odmawia się odliczenia naliczonego VAT na tej podstawie, że nie prowadził on odrębnej księgowości dla swojego stałego zakładu w państwie członkowskim, w którym jest przeprowadzana kontrola podatkowa, w związku z czym organy podatkowe nie są w stanie zweryfikować pewnych okoliczności faktycznych.
- 32 Jak wyjaśniono już zasadniczo w pkt 16 i 17 niniejszego wyroku, prawo do odliczenia przewidziane w tytule X tej dyrektywy, które ma na celu zapewnienie całkowitej neutralności w zakresie obciążenia podatkowego każdej działalności gospodarczej, pod warunkiem że co do zasady podlega ona VAT, nie może zasadniczo być ograniczone i jest wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku.
- 33 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, aby prawo do odliczenia podatku naliczonego zostało przyznane, jeżeli zostały spełnione wymogi materialne, nawet wówczas, gdy podatnicy nie spełnili niektórych przesłanek formalnych (wyrok z dnia 7 marca 2018 r., Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 34 W konsekwencji jeżeli organ podatkowy państwa członkowskiego posiada informacje niezbędne do ustalenia, że zostały spełnione podstawowe wymagania, to nie może on wprowadzać dodatkowych warunków dotyczących przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa (wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 35 Co innego może mieć jednak miejsce w przypadku, gdy naruszenie takich wymogów formalnych skutkowało uniemożliwieniem dostarczenia pewnych dowodów na spełnienie wymagań materialnych (wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 36 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 2006/112, 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 (wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 37 W związku z tym, do celów stosowania VAT oraz jego kontroli przez organy podatkowe, w tytule XI tej dyrektywy wymienione zostały pewne obowiązki spoczywające między innymi na podatnikach tego podatku, w szczególności prowadzenie odpowiedniej ewidencji księgowej wymagane na mocy art. 242 tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 48).
- 38 Wynika z tego, że podatnik nie może zostać pozbawiony możliwości skorzystania z prawa do odliczenia na tej podstawie, że nie prowadził wystarczająco szczegółowej księgowości, jeżeli organ podatkowy jest w stanie przeprowadzić kontrolę i sprawdzić, czy zostały spełnione wymogi materialne. W niniejszej sprawie, mimo że podatnik nie prowadzi odrębnej księgowości dla swojego stałego zakładu w Rumunii, organ podatkowy nie może mu odmówić możliwości wykonania prawa do odliczenia VAT naliczonego, jeżeli organ ten jest w stanie dokonać wszelkich weryfikacji koniecznych do ustalenia istnienia tego prawa i jego zakresu, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.
- 39 Ponadto Trybunał orzekł, iż stosowanie sankcji z tytułu nieprzestrzegania przez podatnika obowiązków w zakresie rachunkowości i składania deklaracji odmową prawa do odliczenia wykracza w sposób oczywisty poza to, co jest niezbędne do realizacji celu polegającego na zapewnieniu prawidłowego stosowania tych obowiązków, w sytuacji gdy prawo Unii nie stoi na przeszkodzie temu, by państwa członkowskie nakładały w odpowiednich przypadkach grzywny lub kary pieniężne proporcjonalne do wagi naruszenia wymogów formalnych związanych z prawem do odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 7 marca 2018 r., *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 40 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on praktyce krajowej, zgodnie z którą podatnikowi odmawia się odliczenia naliczonego VAT na tej podstawie, że nie prowadził on odrębnej księgowości dla swojego stałego zakładu w państwie członkowskim, w którym jest przeprowadzana kontrola podatkowa, jeżeli organy podatkowe są w stanie zbadać, czy zostały spełnione materialne przesłanki prawa do odliczenia.

W przedmiocie kosztów

- 41 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 (dziewiąta izba) orzeka, co następuje:

- 1) Artykuł 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

należy interpretować w ten sposób, że:

sprzeciwia się on praktyce krajowej, zgodnie z którą w przypadku gdy podatnik nabył towar, który następnie udostępnił nieodpłatnie podwykonawcy w celu wykonania przez niego robót na rzecz tego podatnika, podatnikowi odmawia się odliczenia podatku od wartości dodanej związanego z nabyciem tego towaru w zakresie, w jakim owo udostępnienie nie wykracza poza to, co niezbędne w celu umożliwienia temu podatnikowi dokonania jednej lub wielu transakcji podlegających opodatkowaniu na późniejszym etapie obrotu lub, w razie ich braku, wykonywania jego działalności gospodarczej, a koszt nabycia tego towaru należy do elementów cenotwórczych transakcji dokonanych przez tego podatnika albo towarów lub usług świadczonych przez niego w ramach jego działalności gospodarczej.

- 2) Artykuł 168 lit. a) dyrektywy 2006/112

należy interpretować w ten sposób, że:

sprzeciwia się on praktyce krajowej, zgodnie z którą podatnikowi odmawia się odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej na tej podstawie, że nie prowadził on odrębnej księgowości dla swojego stałego zakładu w państwie członkowskim, w którym jest przeprowadzana kontrola podatkowa, jeżeli organy podatkowe są w stanie zbadać, czy zostały spełnione materialne przesłanki prawa do odliczenia.

Podpisy