

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (dziesiŹta izba)

z dnia 7 marca 2018 r.(*)

OdesŹanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartoŹci dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – CofniŹcie rejestracji do celów VAT – ObowiŹzek uiszczenia VAT pobranego w okresie, podczas którego numer identyfikacyjny do celów VAT jest cofniŹty – Nieuznanie prawa do odliczenia VAT zwiŹzanego z zakupami dokonanymi w tym okresie

W sprawie CŹ159/17

majŹcej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zŹoŹony przez Curtea de Apel ConstanŹa (sŹd apelacyjny w Konstancy, Rumunia) postanowieniem z dnia 10 marca 2017 r., które wpŹynŹo do TrybunaŹu w dniu 29 marca 2017 r., w postŹpowaniu:

Întreprinderea IndividualŹ Dobre M. Marius

przeciwko

Ministerul FinanŹelor Publice – A.N.A.F. – D.G.R.F.P. GalaŹi – Serviciul SoluŹionare ContestaŹii,

A.N.A.F – D.G.R.F.P. GalaŹi – A.J.F.P. ConstanŹa – Serviciul InspecŹie FiscalŹ Persoane Fizice 2 ConstanŹa,

TRYBUNAŹ (dziesiŹta izba),

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

rzecznik generalny: H. Saugmandsgaard Őe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzglŹdniajŹc pisemny etap postŹpowania,

rozwaŹywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rŹdu rumuŹskiego przez R.H. Radu, C.M. Florescu i E. Gane, dziaŹajŹcych w charakterze peŹnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala i G.D. Balana, dziaŹajŹcych w charakterze peŹnomocników,

podjŹwszy, po wysŹuchaniu rzecznika generalnego, decyzjŹ o rozstrzygniŹciu sprawy bez opinii,

wydaje nastŹpujŹcy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 167–169, 179, art. 213 ust. 1, art. 214 ust. 1 lit. a) oraz art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wsp?ólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej, w odniesieniu do zasad fakturowania, dyrektyw? Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1) (zwanej dalej „dyrektyw? 2006/112”).

2 Wniosek ów zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy Întreprinderea Individual? Dobre M. Marius (przedsi?biorstwem jednoosobowym Dobre M. Marius, zwanym dalej „przedsi?biorstwem Dobre”) a Ministerul Finan?elor Publice – Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Gala?i – Serviciul Solu?ionare Contesta?ii (ministerstwem finansów publicznych – krajow? agencj? administracji podatkowej – generaln? dyrekcj? ds. finansów publicznych w Gala?i – dzia?em ds. rozpatrywania sporów) i Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Gala?i – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Constan?a – Serviciul Inspec?ie Fiscal? Persoane Fizice 2 Constan?a (krajow? agencj? administracji podatkowej – generaln? dyrekcj? ds. finansów publicznych w Gala?i – departamentaln? administracj? ds. finansów publicznych w Konstancy –dzia?em nr 2 ds. kontroli podatkowej osób fizycznych w Konstancy) (zwanymi dalej ??cznie „organami podatkowymi”) w przedmiocie prawa do odliczenia podatku od warto?ci dodanej (VAT) zwi?zanego z zakupami dokonanyymi przez przedsi?biorstwo Dobre w okresie, w którym jego rejestracja do celów VAT by?a cofni?ta.

Ramy prawne

Dyrektywa 2006/112

3 Artyku? 167 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje si? wymagalny”.

4 Artyku? 168 tej dyrektywy, znajduj?cy si? w jej tytule X „Odliczenia”, jest sformu?owany w nast?puj?cy sposób:

„Je?eli towary i us?ugi wykorzystywane s? na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w pa?stwie cz?onkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia nast?puj?cych kwot od kwoty VAT, któr? jest zobowi?zany zap?aci?:

a) VAT nale?nego lub zap?aconego w tym pa?stwie cz?onkowskim od towarów i us?ug, które zosta?y mu dostarczone lub które maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

5 Zgodnie z art. 178 lit. a) rzeczony dyrektywy w celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spe?ni? mi?dzy innymi nast?puj?c? przes?ank?:

„[...] musi posiada? faktur? sporz?dzon? zgodnie z tytu?em XI rozdzia? 3 sekcje 3–6”.

6 Na podstawie art. 179 akapit pierwszy owej dyrektywy:

„Podatnik dokonuje odliczenia poprzez potr?cenie od ca?kowitej kwoty VAT nale?nego za dany okres rozliczeniowy, kwoty VAT daj?cej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178”.

7 Artyku? 213 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„Ka?dy podatnik zg?asza rozpocz?cie, zmian? i zako?czenie dzia?alno?ci jako podatnika.

[...]”.

8 Artyku? 214 tej dyrektywy stanowi:

„1. Pa?stwa cz?onkowskie podejmuj? niezbdne ?rodki, aby zapewni?, ?e nast?puj?ce osoby zostan? zidentyfikowane za pomoc? indywidualnego numeru:

a) ka?dy podatnik, z wyj?tkiem podatników, o których mowa w art. 9 ust. 2, który dokonuje na terytorium danego pa?stwa dostaw towarów lub ?wiadczy us?ugi daj?ce [, które daj? mu] prawo do odliczenia VAT, inne [innych] ni? dostawy towarów lub ?wiadczenie us?ug, od których VAT jest p?acony wy??cznie przez nabywc? lub odbiorc?, zgodnie z art. 194–197 i art. 199;

[...]”.

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

„Ka?dy podatnik sk?ada deklaracj? VAT zawieraj?c? wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty nale?nych odlicze?, w??czaj?c w to, o ile jest to niezbdne do ustalenia podstawy opodatkowania, ca?kowit? warto?? transakcji odnosz?cych si? do tego podatku i do tych odlicze? oraz warto?? transakcji zwolnionych”.

10 Artyku? 252 owej dyrektywy precyzuje:

„1. Deklaracj? VAT sk?ada si? w terminie ustalonym przez pa?stwa cz?onkowskie. Termin ten nie mo?e by? d?u?szy ni? dwa miesi?ce po zako?czeniu ka?dego okresu rozliczeniowego.

2. Okres rozliczeniowy ustalany przez ka?de z pa?stw cz?onkowskich wynosi jeden, dwa lub trzy miesi?ce.

Pa?stwa cz?onkowskie mog? jednak?e ustali? inne okresy rozliczeniowe, pod warunkiem ?e nie b?d? one przekracza? jednego roku”.

11 Artyku? 273 dyrektywy 2006/112 jest sformu?owany w sposób nast?puj?cy:

„Pa?stwa cz?onkowskie mog? na?o?y? inne obowi?zki, jakie uznaj? za niezbdne dla zapewnienia prawid?owego poboru VAT i zapobie?enia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, ?e obowi?zki te, w wymianie handlowej mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, nie b?d? prowadzi? do powstania formalno?ci zwi?zanych z przekraczaniem granic.

[...]”.

Prawo rumu?skie

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

„Podatnicy maj?cy miejsce zamieszkania lub siedzib? w Rumunii, których rejestracja do celów VAT zosta?a cofni?ta zgodnie z art. 153 ust. 9 lit. b)–e) i h), nie korzystaj? za dany okres z prawa

do odliczenia VAT z tytułu dokonanych zakupów, ale są zobowiązani uiścić pobrany VAT, zgodnie z przepisami tytułu VI, związany z podlegającymi opodatkowaniu transakcjami dokonany w tym okresie. W stosunku do zakupów towarów lub usług dokonanych w okresie, w którym zainteresowany nie posiada ważnego numeru VAT, na potrzeby transakcji, które będą przeprowadzone po dniu rejestracji do celów VAT i które dają prawo do odliczenia na mocy tytułu VI, podlega skorygowaniu na korzyść podatnika – poprzez ujęcie w pierwszej deklaracji podatkowej przewidzianej w art. 156 ter, złożonej przez podatnika po rejestracji do celów VAT lub, w stosownym przypadku, w kolejnej deklaracji – podatek związany z:

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

13 Artykuł 153 ust. 9 lit. d) tej ustawy wskazuje:

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

[...]

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

14 Artykuł 153 ust. 9 bis wspomnianej ustawy stanowi:

„Procedura wycofania rejestracji do celów VAT jest określona obowiązującymi normami proceduralnymi. Po wycofaniu rejestracji do celów VAT orzeczonym zgodnie z art. 9 lit. a)–e) i h) ważne organy podatkowe dokonują rejestracji podatników do celów VAT na podstawie ust. 7

bis w następujący sposób:

[...]

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

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

[...]”.

15 Zgodnie z art. 156 quater ust. 10 tejże ustawy:

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

Spór w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

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

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

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

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

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

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

22 Przedsiębiorstwo Dobre wniosło odwołanie na decyzję podatkową i na nieuwzględnienie jego wniosku o odliczenie, które to odwołanie zostało oddalone.

23 Przedsiębiorstwo Dobre złożyło przed Tribunalul Constanța (sędziem okręgowym w Konstancy, Rumunia) skargę, w szczególności, na decyzję podatkową, która to skarga także została oddalona.

24 Przedsiębiorstwo Dobre zaskarżyło wyrok Tribunalul Constanța (sądu okręgowego w Konstancy) przed sędziem odsyłającym, Curtea de Apel Constanța (sędziem apelacyjnym w Konstancy, Rumunia).

25 Sąd ów zwraca uwagę, że odmówienie podatnikowi odliczenia podatku naliczonego w ramach prowadzenia jego działalności i jednocześnie nałożenie na niego obowiązku zapłaty VAT pobranego w związku z usługami, jakie świadczył, chociaż nie był już zarejestrowany do celów VAT, zmierzają, zgodnie z art. 273 dyrektywy 2006/112, do zwalczania unikania opodatkowania. Ma on jednak wątpliwości co do zgodności takiego uregulowania z podstawowymi zasadami prawa do odliczenia.

26 W tej sytuacji Curtea de Apel Constanța (sąd apelacyjny w Konstancy, Rumunia) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

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

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

27 Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy dyrektywa 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu takiemu jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, które pozwala organom podatkowym odmówić podatnikowi prawa do odliczenia VAT, w wypadku gdy jego rejestracja do celów VAT została cofnięta, ponieważ nie złożył on deklaracji VAT za dany okres w ustawowym terminie.

28 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że prawo podatników do odliczenia od VAT, którzy są zobowiązani zapłacić, podatku należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii Europejskiej (wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Jak wielokrotnie podkreśla Trybunał, prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 stanowi integralny część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. W szczególności prawo to wykonywane jest natychmiast w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy. Co za tym idzie, wspólny system VAT zapewnia neutralność każdej działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że ona sama podlega co do zasady opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 19 października 2017 r.,

Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem podstawowa zasada neutralno?ci VAT wymaga, aby prawo do odliczenia podatku naliczonego zosta?o przyznane, je?eli zosta?y spe?nione wymogi materialne, nawet w?ówczas, gdy podatnicy nie spe?nili niektórych przes?anek formalnych (wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, pkt 45).

32 W szczeg?lno?ci identyfikacja do cel?w VAT, o kt?rej mowa w art. 214 dyrektywy 2006/112, oraz obowi?zek zg?oszenia przez podatnika rozpocz?cia, zmiany i zako?czenia dzia?alno?ci, przewidziany w art. 213 tej?e dyrektywy, stanowi? jedynie wymogi formalne do cel?w kontrolnych, kt?re nie mog? podwa?a? w szczeg?lno?ci prawa do odliczenia VAT, je?eli materialne przes?anki powstania tego prawa zosta?y spe?nione (wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, pkt 60).

33 W zwi?zku z tym nie mo?na utrudnia? podatnikowi VAT wykonywania jego prawa do odliczenia z tego wzgl?du, ?e nie zosta? zarejestrowany dla cel?w VAT przed wykorzystaniem towar?w zakupionych w ramach swej dzia?alno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu (wyrok z dnia 21 pa?dziernika 2010 r., Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, pkt 51).

34 Ponadto Trybuna? orzek?, i? sankcjonowanie z tytu?u nieprzestrzegania przez podatnika obowi?zk?w w zakresie rachunkowo?ci i sk?adania deklaracji odmow? prawa do odliczenia wykracza w sposób oczywisty poza to, co jest niezb?dne do realizacji celu polegaj?cego na zapewnieniu prawid?owego stosowania tych obowi?zk?w, w sytuacji gdy prawo Unii nie stoi na przeszkodzie temu, by pa?stwa cz?onkowskie nak?ada?y w odpowiednich przypadkach, jako sankcje za naruszenie wspomnianych obowi?zk?w, grzywny lub kary pieni?ne proporcjonalne do wagi naruszenia (wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, pkt 63).

35 Mog?oby by? inaczej, w przypadku gdyby naruszenie takich wymog?w formalnych skutkowa?o uniemo?liwieniem dostarczenia pewnych dowod?w na spe?nienie wymog?w materialnych (wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo). Odmowa prawa do odliczenia jest bowiem bardziej zale?na od braku informacji niezb?dnych do wykazania, ?e te wymogi materialne zosta?y spe?nione, ni? od niespe?nienia wymogu formalnego (zob. podobnie wyrok z dnia 11 grudnia 2014 r., Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, pkt 44, 45).

36 Podobnie mo?na odmówi? prawa do odliczenia w razie wykazania na podstawie obiektywnych okoliczno?ci, i? powo?ywanie si? na to prawo nast?puje bezprawnie lub w sposób stanowi?cy nadu?ycie (wyrok z dnia 19 pa?dziernika 2017 r., Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, pkt 43).

37 W niniejszej sprawie, po pierwsze, z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e do cofni?cia rejestracji do cel?w VAT przedsi?biorstwa Dobre dosz?o na podstawie art. 153 ust. 9 lit. d) ustawy nr 571/2003 z tego wzgl?du, ?e podatnik ?w nie z?o?y? w terminie przewidzianym w ustawie swojej deklaracji VAT za czwarty kwarta? 2011 r. oraz za pierwszy i drugi kwarta? 2012 r. Po drugie, rzeczony podatnik nie przed?o?y? takich deklaracji od sierpnia 2012 r. do lipca 2013 r., pomimo ?e kontynuowa? on wystawianie faktur zawieraj?cych VAT, i w rezultacie organ podatkowy nie uzna? jego prawa do odliczenia VAT za ten okres.

38 W ?wietle rozwa?a? przypomnianych w pkt 35 niniejszego wyroku do s?du odsy?aj?cego nale?y zbadanie, czy organ podatkowy dysponowa? informacjami niezb?dnymi do wykazania, ?e zosta?y spe?nione wymogi materialne daj?ce prawo do odliczenia podatku naliczonego przez przedsi?biorstwo Dobre, pomimo zarzucanego mu uchybienia przes?ankom formalnym.

39 W tym względzie należy przypomnieć, iż na mocy art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 w celu skorzystania z prawa do odliczenia, po pierwsze, dany podmiot ma być „podatnikiem” w rozumieniu tej dyrektywy oraz po drugie, towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary lub usługi powinny zostać dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 28; z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 39).

40 W każdym razie Trybunał orzekł, że nawet jeżeli uchybienia obowiązkom formalnym nie uniemożliwiają przedstawienia niewątpliwego dowodu, iż spełnione zostały wymogi materialne dające prawo do odliczenia podatku naliczonego, okoliczności takie mogą wykazać istnienie najprostszego przypadku oszustwa podatkowego, w którym podatnik celowo nie czyni zadość spoczywającym na nim obowiązkom formalnym w celu uniknięcia zapłaty podatku (wyrok z dnia 18 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 55).

41 W szczególności brak złożenia deklaracji VAT, który umożliwiałyby stosowanie VAT i jego kontrolę przez organy podatkowe, może uniemożliwić prawidłowe pobranie podatku i w konsekwencji zagrozić prawidłowemu funkcjonowaniu wspólnego systemu VAT. W konsekwencji prawo Unii nie zabrania stwierdzenia, że uchybienia takie stanowią oszustwo podatkowe, i odmowy w takim wypadku korzyści w postaci prawa do odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 56).

42 W świetle tych rozważań art. 167–169, 179, art. 213 ust. 1, art. 214 ust. 1 oraz art. 273 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że przepisy te nie stoją na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu takiemu jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, które pozwala organom podatkowym odmówić podatnikowi prawa do odliczenia VAT w wypadku ustalenia, że ze względu na zarzucane temu podatnikowi uchybienia organy podatkowe nie mogły dysponować informacjami niezbędnymi do wykazania, iż spełnione zostały wymogi materialne dające prawo do odliczenia podatku naliczonego przez rzeczony podatnika, lub że ten ostatni działał w sposób bezprawny w celu skorzystania z tego prawa, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie kosztów

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

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

Artykuły 167–169, 179, art. 213 ust. 1, art. 214 ust. 1 oraz art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że przepisy te nie stoją na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu takiemu jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, które pozwala organom podatkowym odmówić podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej w wypadku ustalenia, że ze względu na zarzucane temu podatnikowi uchybienia organy podatkowe nie mogły dysponować informacjami niezbędnymi do wykazania, iż zostały spełnione wymogi materialne dające prawo do odliczenia podatku naliczonego przez rzeczony podatnika, lub że ten ostatni działał w sposób bezprawny w celu skorzystania z tego prawa, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

Podpisy

* Język postępowania: rumuński.