

Downloaded via the EU tax law app / web

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (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

mając 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. Chiriș, avocat,
- w imieniu rządu rumuńskiego – E. Gane, A. Rotăreanu i A. Wellman, w charakterze pełnomocników,
- 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 wyk?adni 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 warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektyw? Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1) (zwanej dalej „dyrektyw? VAT”), a tak?e wyk?adni zasad neutralno?ci podatkowej, skuteczno?ci, lojalnej wspó?pracy, pewno?ci prawa, ochrony uzasadnionych oczekiwa? i proporcjonalno?ci.

2 Wniosek ten z?o?ono w ramach sporu pomi?dzy Promexor Trade SRL (zwanym dalej „Promexorem”) a Direc?ia General? a Finan?elor Publice Cluj – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Bihor (dyrekcyj? generaln? ds. finansów publicznych w Klu?u – okr?gowym organem ds. finansów publicznych w Bihorze, Rumunia) (zwan? dalej „organem ds. finansów publicznych”) w przedmiocie na?o?onego na Promexor – któremu odmówiono prawa do odliczenia naliczonego podatku od warto?ci dodanej (VAT) ze wzgl?du na uniewa?nienie jego rejestracji do celów VAT – obowi?zku zap?aty VAT z tytu?u jego opodatkowanych transakcji.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artyku? 167 dyrektywy VAT stanowi:

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

4 Artyku? 168 tej dyrektywy stanowi:

„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;
- b) VAT nale?nego od transakcji uznanych za dostawy towarów i ?wiadczenie us?ug zgodnie z art. 18 lit. a) i art. 27;
- c) VAT nale?nego od wewn?trzwspólnotowych naby? towarów zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i);
- d) VAT nale?nego od transakcji uznanych za wewn?trzwspólnotowe nabycia towarów zgodnie z art. 21 i 22;
- e) VAT nale?nego lub zap?aconego z tytu?u importu towarów na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego”.

5 Artyku? 178 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spe?ni? nast?puj?ce warunki:

- a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów lub ?wiadczenia us?ug, musi posiada? faktur? sporz?dzon? zgodnie z tytu?em XI rozdzia? 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 wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, musi uwzględnić w deklaracji VAT przewidzianej w art. 250 wszystkie dane niezbędne do obliczenia VAT należnego z tytułu dokonanych przez niego wewnątrzwspólnotowych nabywów towarów oraz posiada faktury sporządzone 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 wewnątrzwspólnotowe 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 posiada dokument importowy, w którym podatnik jest wskazany jako odbiorca lub importer i w którym określona jest kwota VAT należnego lub informacje w nim zawarte pozwalające na jej obliczenie;

f) jeżeli 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:

„Kiedy 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 nabywów towarów podlegających VAT zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) albo każdy podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, który skorzysta z możliwości objęcia wewnątrzwspólnotowych nabywów podatkiem VAT przewidzianej w art. 3 ust. 3;

c) każdy podatnik, który na terytorium danego państwa dokonuje wewnątrzwspólnotowych nabywów towarów do celów dokonywanych przez niego transakcji, które są związane z

działalności, 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, w tym także w to, o ile jest to niezbędne do ustalenia podstawy opodatkowania, całkowitej wartości transakcji odnoszących się do tego podatku i do tych odliczeń oraz wartości 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 członkowskimi 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”) przewidywa:

„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 półrocznego kalendarzowego w przypadku osób, których podatkowym okresem rozliczeniowym jest miesiąc kalendarzowy, lub za dwa kolejne okresy podatkowe w trakcie półrocznego 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 półrocznym 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 unieważniaj? rejestracj? danej osoby do celów VAT, je?eli w deklaracjach VAT z?o?onych za sze?? kolejnych miesi?cy w przypadku podatników, których podatkowym okresem rozliczeniowym jest miesi?c kalendarzowy, lub za dwa kolejne kwarta?y kalendarzowe w przypadku podatników, których podatkowym okresem rozliczeniowym jest kwarta? kalendarzowy, nie wykazano nabycia ani towarów lub us?ug, ani dostaw towarów lub ?wiadczenia us?ug, dokonanych w trakcie owych okresów rozliczeniowych, pocz?wszy od pierwszego dnia miesi?ca nast?puj?cego po miesi?cu, w trakcie którego up?yn?? termin na z?o?enie szóstej deklaracji w pierwszym przypadku, lub pocz?wszy od pierwszego dnia miesi?ca nast?puj?cego po miesi?cu, w trakcie którego up?yn?? termin na z?o?enie drugiej deklaracji – w drugim przypadku;

[...]

91. Procedur? unieważnienia rejestracji do celów VAT okre?laj? obowi?zuj?ce przepisy proceduralne. Po unieważnieniu rejestracji do celów VAT orzeczonym zgodnie z art. 9 lit. a)–e) i h) w?a?ciwe organy podatkowe dokonuj? rejestracji podatników do celów VAT na podstawie ust. 71 w nast?puj?cy sposób:

[...]

d) na wniosek podatnika w sytuacji, o której mowa w ust. 9 lit. e), na podstawie z?o?onego o?wiadczenia, z którego wynika, ?e b?dzie on prowadzi? dzia?alno?? gospodarcz?. Dniem zarejestrowania podatnika do celów VAT jest dzie? dor?czenia decyzji o rejestracji do celów VAT.

Podatnicy znajduj?cy si? w sytuacjach, o których mowa w niniejszym ust?pie, nie mog? stosowa? przepisów dotycz?cych przewidzianego w art. 152 progu zwolnienia dla ma?ych przedsi?biorstw do dnia rejestracji do celów VAT i maj? obowi?zek stosowa? przepisy art. 11 ust. 11 i 13”.

13 Artyku? 11 ust. 13 dawnego kodeksu podatkowego przewidywa?:

„Podatnicy maj?cy miejsce zamieszkania lub siedzib? w Rumunii, których rejestracj? do celów VAT unieważniono zgodnie z art. 153 ust. 9 lit. b)–e) i h), nie korzystaj? za dany okres z prawa do odliczenia VAT z tytu?u dokonanego nabycia, ale s? zobowi?zani ui?ci? pobrany VAT, zgodnie z przepisami tytu?u VI, zwi?zany z podlegaj?cymi opodatkowaniu transakcjami dokonanymi w tym okresie. W stosunku do nabycia towarów lub us?ug dokonanego w okresie, w którym zainteresowany nie posiada wa?nego numeru VAT, na potrzeby transakcji, które b?d? dokonywane po dniu rejestracji do celów VAT i które daj? prawo do odliczenia na mocy tytu?u VI, korekcie na korzy?? podatnika – poprzez uj?cie w pierwszej deklaracji podatkowej przewidzianej w art. 1562, jak? podatnik sk?ada po rejestracji do celów VAT lub, w stosownym przypadku, w deklaracji pó?niejszej– podlega podatek zwi?zany z:

a) towarami przechowywanymi i us?ugami niewykorzystanymi w chwili rejestracji, stwierdzonymi na podstawie inwentarza;

b) rzeczowymi aktywami trwa?ymi, w tym dobrami inwestycyjnymi, w odniesieniu do których okres korekty odliczenia nie up?yn??, a tak?e rzeczowymi aktywami trwa?ymi w trakcie wprowadzania, stwierdzonymi na podstawie inwentarza, których posiadaczem w chwili rejestracji jest zainteresowany. W stosunku do rzeczowych aktywów trwa?ych innych ni? dobra inwestycyjne korekcie podlega podatek zwi?zany z warto?ciami niezamortyzowanymi jeszcze w chwili rejestracji. Artyku? 149 ma zastosowanie do dóbr inwestycyjnych”.

14 Artyku? 145 dawnego kodeksu podatkowego przewidywa?:

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

wymagalny.

2. Kiedy podatnik ma prawo do odliczenia podatku zwi?zanego z zakupami, je?eli s? one wykorzystywane na potrzeby nast?puj?cych transakcji:

- a) transakcji opodatkowanych;
- b) transakcji wynikaj?cych z dzia?alno?ci gospodarczej, w odniesieniu do których uznaje si?, ?e miejsce dostawy lub ?wiadczenia znajduje si? za granic?, w przypadku gdy podatek podlega?by 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 maj? miejsce zamieszkania lub siedzib? poza Wspólnot? lub gdy transakcje te s? bezpo?rednio zwi?zane z towarami przeznaczonymi do wywozu poza Wspólnot?, jak równie? w odniesieniu do transakcji dokonywanych przez po?redników dzia?aj?cych w imieniu i na rzecz innej osoby, je?eli bior? oni udzia? w przebiegu takich transakcji;
- e) transakcji, o których mowa w art. 128 ust. 7 i art. 129 ust. 7, je?eli podatek mia?by zastosowanie do odno?nego przeniesienia.

[...]

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

Nowy kodeks podatkowy

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

„Podatnicy maj?cy miejsce zamieszkania lub siedzib? w Rumunii, których rejestracj? do celów VAT uniewa?niono zgodnie z art. 316 ust. 11 lit. c)–e) i h), nie korzystaj? za dany okres z prawa do odliczenia VAT z tytu?u dokonanego nabycia, ale s? zobowi?zani ui?ci? pobrany VAT, zgodnie z przepisami tytu?u VII, zwi?zany 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 us?ug dokonanego w okresie, w którym uniewa?niony by? numer identyfikacyjny VAT, poprzez uj?cie w pierwszej z?o?onej po jego zarejestrowaniu do celów VAT deklaracji VAT przewidzianej w art. 323 lub, w stosownym przypadku, w deklaracji pó?niejszej, nawet je?eli faktura nie zawiera numeru identyfikacyjnego VAT podatnika. Po zarejestrowaniu do celów VAT zgodnie z art. 316 ust. 12 podatnicy wystawiaj? – w odniesieniu do dostaw towarów lub ?wiadczenia us?ug, dokonanych w okresie, w którym uniewa?niony by? numer identyfikacyjny VAT – faktury wykazuj?ce oddzielnie pobrany w tym okresie [VAT], którego nie uj?to w deklaracji VAT z?o?onej zgodnie z art. 323”.

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

„12. Procedur? uniewa?nienia rejestracji do celów VAT okre?laj? obowi?zuj?ce przepisy proceduralne. Po uniewa?nieniu rejestracji do celów VAT orzeczonym zgodnie z ust. 11 lit. a)–e) i h) w?a?ciwe organy podatkowe dokonuj? rejestracji podatnika do celów VAT na jego wniosek w nast?puj?cy sposób:

[...]

d) w sytuacji, o której mowa w ust. 11 lit. e), na podstawie z?o?onego o?wiadczenia, z którego wynika, ?e b?dzie on prowadzi? dzia?alno?? gospodarcz?. Dniem zarejestrowania podatnika do celów VAT jest dzie? dor?czenia decyzji o rejestracji do celów VAT;

[...]

14. Podatnicy znajduj?cy si? w sytuacjach, o których mowa w ust. 12, nie mog? stosowa? przepisów dotycz?cych przewidzianego w art. 310 progu zwolnienia dla ma?ych przedsi?biorstw do dnia rejestracji do celów VAT i maj? obowi?zek stosowa? przepisy art. 11 ust. 6 i 8”.

17 Artyku? 297 nowego kodeksu podatkowego stanowi:

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

[...]

4. Ka?dy podatnik ma prawo do odliczenia podatku zwi?zanego z zakupami, je?eli s? one wykorzystywane na potrzeby nast?puj?cych transakcji:

a) transakcji opodatkowanych;

b) transakcji wynikaj?cych z dzia?alno?ci gospodarczej, w odniesieniu do których uznaje si?, ?e miejsce dostawy lub ?wiadczenia znajduje si? za granic?, w przypadku gdy podatek podlega?by 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 maj? miejsce zamieszkania lub siedzib? poza Uni? Europejsk? lub gdy transakcje te s? bezpo?rednio zwi?zane z towarami przeznaczonymi do wywozu poza Uni? Europejsk?, jak równie? w odniesieniu do transakcji dokonywanych przez po?redników dzia?aj?cych w imieniu i na rzecz innej osoby, je?eli bior? oni udzia? w przebiegu takich transakcji;

[...]

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

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

18 Decyzj? z dnia 30 kwietnia 2014 r. uniewa?niono z urz?du rejestracj? Promexora do celów VAT ze wzgl?du na to, ?e w z?o?onych przez niego za sze?? kolejnych miesi?cy deklaracjach VAT nie wykazano transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu VAT. Pozbawiony wa?nego numeru identyfikacyjnego Promexor wystawia? jednak nadal – od maja 2014 r. – faktury bez VAT.

19 W kwietniu 2019 r. organ ds. finansów publicznych dorzeczył 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 niezostanie 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 wszczęto 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 zero.

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 mogła już być do nich wprowadzona żadnych poprawek.

25 Sąd odsyłający zauważa przede wszystkim, że na mocy przepisów krajowych podatnikowi, którego rejestrację do celów VAT unieważniono, nie przysuguje prawo do odliczenia VAT związanego z dokonaniem nabycia, 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 Judec?toria Oradea (s?d pierwszej instancji w Oradei) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy dyrektywy [VAT] i zasada neutralno?ci podatkowej stoj? na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których pa?stwo cz?onkowskie nak?ada na obywatela obowi?zek poboru VAT i jego zap?aty na rzecz pa?stwa przez czas nieokre?lony, nie przyznaj?c mu jednak jednocze?nie prawa do odliczenia VAT na tej podstawie, ?e jego numer identyfikacyjny VAT zosta? uniewa?niony z urz?du, poniewa? w deklaracjach VAT z?o?onych przez sze?? kolejnych miesi?cy lub dwa kolejne kwarta?y kalendarzowe nie wykazano transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu VAT?

2) Czy – w odniesieniu do okoliczno?ci post?powania g?ównego – przepis krajowy lub praktyka organu podatkowego, zgodnie z którymi mimo i? pa?stwo cz?onkowskie zwykle zezwala na ponown? rejestracj? do celów VAT osoby prawnej na wniosek, po uniewa?nieniu z urz?du numeru identyfikacyjnego VAT, w pewnych konkretnych okoliczno?ciach podatnik nie mo?e wyst?pi? z wnioskiem o ponown? rejestracj? do celów [VAT] z powodów wy??cznie formalnych oraz jest on zobowi?zany do poboru VAT i jego zap?aty na rzecz pa?stwa przez czas nieokre?lony, przy czym nie ma jednak jednocze?nie prawa do odliczenia VAT, s? zgodne z zasad? pewno?ci prawa, zasad? ochrony uzasadnionych oczekiwa?, zasad? proporcjonalno?ci i zasad? lojalnej wspó?pracy, które wynikaj? z dyrektywy [VAT]?

3) Czy – w odniesieniu do okoliczno?ci post?powania g?ównego – zasad? pewno?ci prawa, zasad? ochrony uzasadnionych oczekiwa?, zasad? proporcjonalno?ci i zasad? lojalnej wspó?pracy, które wynikaj? z dyrektywy [VAT], nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e zakazuj? one nak?adania na podatnika obowi?zku poboru i zap?aty VAT przez czas nieokre?lony i bez przyznania mu prawa do odliczenia [VAT], przy czym organ podatkowy nie weryfikuje [spe?nienia] przes?anek materialnych dotycz?cych prawa do odliczenia [VAT], a podatnik nie pope?ni? oszustwa?”.

W przedmiocie dopuszczalno?ci wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

27 Rz?d rumu?ski kwestionuje przedstawiony przez s?d odsy?aj?cy opis ram prawnych i faktycznych oraz twierdzi, ?e gdyby Promexor z?o?y? wniosek o uzyskanie nowego numeru identyfikacyjnego VAT, organ ds. finansów publicznych nada?by mu go. W konsekwencji rz?d rumu?ski uwa?a, ?e pytania prejudycjalne nale?y uzna? za niedopuszczalne.

28 Nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u w ramach wspó?pracy pomi?dzy Trybuna?em i s?dami krajowymi ustanowionej w art. 267 TFUE jedynie do s?du krajowego, przed którym zawis? spór i na którym spoczywa odpowiedzialno?? za przysz?e orzeczenie s?dowe, nale?y, przy uwzgl?dnieniu szczególnych okoliczno?ci konkretnej sprawy, zarówno ocena tego, czy do wydania wyroku jest mu niezb?dne uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i ocena znaczenia pyta?, z którymi zwraca si? on do Trybuna?u. W zwi?zku z tym je?li postawione pytania dotycz? wyk?adni prawa Unii, Trybuna? jest co do zasady zobowi?zany 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 st?d, ?e pytania dotycz?ce wyk?adni prawa Unii, z którymi zwróci? si? do Trybuna?u s?d krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie s?d ten jest odpowiedzialny i którego prawid?owo?? nie podlega ocenie Trybuna?u, korzystaj? z domniemania, ?e maj? znaczenie dla sprawy. Odrzucenie przez Trybuna? z?o?onego przez s?d krajowy wniosku jest mo?liwe tylko wtedy, gdy jest oczywiste, ?e wyk?adnia prawa Unii, o któr? wniesiono, nie ma ?adnego zwi?zku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem post?powania

głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybuna 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 Trybuna, nie wynika w sposób oczywisty, że sytuacja w postępowaniu głównym odpowiada jednemu z przypadków wymienionych w poprzednim punkcie niniejszego wyroku. W szczególności mimo że sędziowie nie przywołali wprost przepisu krajowego, który uniemożliwia Promexorowi uzyskanie ponownej rejestracji do celów VAT, to jednak wspomnieli o istnieniu takiego przepisu. W każdym wypadku nie zostało zakwestionowane, że taki przepis istnieje i znajduje się w Ordynul preedintelui ANAF nr. 2856/2017 (zarządzeniu nr 2856/2017 prezesa krajowej agencji administracji podatkowej). Tymczasem do Trybuna nie należy rewidowanie wykładni prawa krajowego przedstawionej przez sędziów odsyłających.

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

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

32 Poprzez swoje pytania prejudycjalne, które należy rozpatrzyć przede wszystkim, sędziowie dopytali w istocie do ustalenia, czy art. 168, art. 213 ust. 1, art. 214 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT, a także zasady 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 Trybuna prawo podatników do odliczenia od VAT, który 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 integralny 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 pominieli 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 Trybuna orzekła 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, stanowi 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 Trybuna 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 Trybuna orzekła, 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 uwzględnić tego, że nawet jeżeli 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 byłyby materialne przesłanki ubiegania się o to odliczenie, to spoczywa na nim obowiązek pobierania VAT należnego z tytułu jego opodatkowanych transakcji i ze względu na 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 państwom członkowskim przysuguje 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., *Alessio*, 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 nadużyciu 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., *Ablessio*, 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 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 współnikiem 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 zasady 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 w szczególności 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. Okoliczności, że członek zarządu podatnika jest współnikiem 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 zasady 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 w szczególności 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. Okoliczności, że członek zarządu podatnika jest współnikiem 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

* Język postępowania: rumuński.