Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 12 września 2018 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Prawo do odliczenia – Nabycia dokonane przez podatnika uznanego za nieaktywnego przez organ podatkowy – Odmowa prawa do odliczenia – Zasady proporcjonalności i neutralności VAT

W sprawie C-69/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia) postanowieniem z dnia 16 listopada 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 lutego 2017 r., w postępowaniu:

Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, dawniej Gamesa Wind România SRL,

przeciwko

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

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

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL przez A. Stănoiu i O. Mariana, avocați,

– w imieniu rządu rumuńskiego początkowo przez H.R. Radu, a następnie przez C.R. Canțăra, R.I. Hațieganu i L. Lițu, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez G.D. Balana i R. Lyala, działających 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 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, dawniej Gamesa Wind România SRL (zwaną dalej „Gamesą") a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (krajową agencją administracji podatkowej – dyrekcją generalną ds. zażaleń, Rumunia) i Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (krajową agencją administracji podatkowej – dyrekcją generalną ds. dużych podatników, Rumunia) w przedmiocie prawa Gamesy do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego przy nabywaniu dokonywanym w trakcie okresu, w którym jej numer identyfikacji VAT został uchylony.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 1 dyrektywy 2006/112, znajdujący się pod tytułem I „Przedmiot i zakres stosowania", stanowi w ust. 2 akapit drugi:

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

4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców […]. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu".

5 Artykuł 167 rzeczonej dyrektywy stanowi:

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

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

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[…]”.

7 Zgodnie z art. 178 dyrektywy 2006/112:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6;

[…]”.

8 Zgodnie z art. 179 akapit pierwszy tej dyrektywy:

„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”.

9 Artykuł 213 ust. 1 akapit pierwszy wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Każdy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności jako podatnika [podatnik]”.

10 Artykuł 214 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje:

„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;

[…]”.

11 Artykuł 250 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„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”.

12 Artykuł 252 tej dyrektywy uściśla:

„1. Deklarację VAT składa się w terminie ustalanym przez państwa członkowskie. Termin ten nie może być dłuższy niż dwa miesiące po zakończeniu każdego okresu rozliczeniowego.

2. Okres rozliczeniowy ustalany przez każde z państw członkowskich wynosi jeden, dwa lub trzy miesiące.

Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inne okresy rozliczeniowe, pod warunkiem że nie będą one przekraczać jednego roku".

13 Zgodnie z art. 273 akapit pierwszy rzeczonej 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 prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic".

Prawo rumuńskie

14 Artykuł 11 ust. 1 bis Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy) z dnia 22 grudnia 2003 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r.) w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „kodeksem podatkowym"), stanowi:

„Organy podatkowe nie biorą pod uwagę transakcji dokonanej przez podatnika uznanego za nieaktywnego w decyzji prezesa krajowej agencji administracji podatkowej, z wyjątkiem dostawy towarów dokonanej w ramach przymusowego postępowania egzekucyjnego".

15 Artykuł 147 bis ust. 2 tego kodeksu przewiduje:

„Jeżeli nie zostały spełnione warunki i formalności dotyczące wykonania prawa do odliczenia w okresie podatkowym, którego dotyczy deklaracja, lub jeżeli nie otrzymano dokumentów uzasadniających wysokość podatku, o których mowa w art. 146, podatnik może skorzystać z prawa do odliczenia w drodze odpowiedniej deklaracji odpowiadającej okresowi podatkowemu, za który warunki lub formalności zostały spełnione, lub poprzez złożenie późniejszej deklaracji, niewykraczającej poza pięć kolejnych lat, począwszy od dnia 1 stycznia roku następującego po roku, w którym powstało prawo do odliczenia".

16 Artykuł 153 ust. 9 wspomnianego kodeksu stanowi:

„Właściwe organy podatkowe mogą unieważnić rejestrację dla celów VAT danego podmiotu zgodnie z niniejszym artykułem, jeżeli na podstawie przepisów niniejszego tytułu osoba ta nie była zobowiązana lub nie miała prawa do wystąpienia o rejestrację dla celów VAT zgodnie z niniejszym artykułem. Ponadto właściwe organy podatkowe mogą unieważnić z urzędu rejestrację dla celów VAT danego podmiotu zgodnie z niniejszym artykułem w przypadku podatników wpisanych na listę podatników uznanych za nieaktywnych zgodnie z art. 11, a także w przypadku podatników znajdujących się czasowo w stanie nieaktywności, wpisanych do rejestru handlowego zgodnie z ustawą. Procedura wykreślania jest ustalona obowiązującymi przepisami proceduralnymi. Po stwierdzeniu nieważności rejestracji dla celów VAT [podmioty te] są zobowiązane do wystąpienia do właściwych

organów podatkowych o rejestrację dla celów VAT po zakończeniu sytuacji, która doprowadziła do wykreślenia, chyba że dla danego roku kalendarzowego mają zastosowanie przepisy dotyczące pułapu zwolnienia dla małych przedsiębiorstw, przewidzianego w art. 152".

17 Artykuł 158 ter tego kodeksu przewiduje:

„1. Od dnia 1 sierpnia 2010 r. ustanawia się i organizuje w ramach krajowej agencji administracji podatkowej rejestr podmiotów wspólnotowych, który identyfikuje wszystkich podatników i osoby prawne niebędące podatnikami, dokonujących transakcji wewnątrzwspólnotowych, to znaczy:

a) wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów dokonywanych w Rumunii zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. a) i zwolnionych z podatku zgodnie z art. 143 ust. 2 lit. a) i d);

b) późniejszych dostaw towarów dokonywanych w ramach trójstronnych transakcji, o których mowa w art. 132 bis ust. 5, dokonanych w państwie członkowskim przybycia towarów i zadeklarowanych jako dostawy wewnątrzwspólnotowe oznaczone kodem T w Rumunii;

c) wewnątrzwspólnotowego świadczenia usług – to znaczy usług objętych przepisami art. 133 ust. 2 – dokonanych przez podatników mających siedzibę w Rumunii na rzecz podatników niemających siedziby w Rumunii, lecz we Wspólnocie, innych niż usługi zwolnione z VAT w państwie członkowskim, w którym są oni podatnikami;

d) opodatkowanego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów dokonanego w Rumunii zgodnie z przepisami art. 132 bis;

e) wewnątrzwspólnotowego nabycia usług – to znaczy usług objętych postanowieniami art. 133 ust. 2 – dokonanego na rzecz podatników mających siedzibę w Rumunii, w tym na rzecz osób prawnych niebędących podatnikami zarejestrowanymi dla celów VAT zgodnie z art. 153 lub art. 153 bis przez podatników niemających siedziby w Rumunii, lecz mających siedzibę we Wspólnocie, których odbiorcą jest osoba zobowiązana do zapłaty zgodnie z art. 150 ust. 2.

[…]

3. Osoby zarejestrowane dla celów VAT zgodnie z art. 153 i 153 bis powinny wystąpić o ich wpis do rejestru wewnątrzwspólnotowych podmiotów gospodarczych, jeżeli zamierzają dokonać jednej lub kilku transakcji wewnątrzwspólnotowych, o których mowa w ust. 1, jeszcze przed dokonaniem tych transakcji.

[…]

10. Właściwy organ podatkowy dokonuje z urzędu wykreślenia z rejestru wewnątrzwspólnotowych podmiotów gospodarczych:

a) osób będących podatnikami i osób prawnych niebędących podatnikami znajdujących się na liście podatników uznanych za nieaktywnych zgodnie z ustawą;

[…]".

18 Artykuł 78 ust. 5 ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (rozporządzenia rządu nr 92/2003 w sprawie kodeksu podatkowego), w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, stanowi:

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

a) nie złożyli w trakcie danego semestru kalendarzowego żadnej z deklaracji przewidzianych ustawą;

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

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

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

19 Przedmiotem działalności Gamesy, spółki prawa rumuńskiego z siedzibą w Bukareszcie, jest montaż, instalacja i utrzymanie parków eolicznych.

20 W celu prowadzenia działalności gospodarczej Gamesa nabywała różne towary i usługi od dostawców zarejestrowanych dla celów VAT i mających siedzibę w Rumunii oraz w innych państwach Unii Europejskiej. Wykonała ona swoje prawo do odliczenia VAT od dokonanego nabywania poprzez złożenie deklaracji VAT.

21 Od 7 października 2010 r. do 24 maja 2011 r. Gamesa została uznana za nieaktywnego podatnika w rozumieniu art. 11 ust. 1 bis kodeksu podatkowego z tego powodu, że nie spełniła ona w trakcie danego semestru roku kalendarzowego żadnego obowiązku deklaracyjnego przewidzianego w ustawie.

22 Od 26 listopada 2014 r. do 29 lipca 2015 r. skarżąca była przedmiotem kontroli podatkowej zmierzającej do zweryfikowania jej sytuacji pod względem VAT i podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie transakcji dokonanych w okresie od 15 maja 2009 r. do 31 grudnia 2013 r. Na podstawie raportu sporządzonego w wyniku tej kontroli Gamesa otrzymała decyzję ustalającą wysokość podatku i odmawiającą jej prawa do odliczenia VAT w wysokości 3 875 717 RON (lewów rumuńskich) (ok. 890 000 EUR) i nakładającą na nią karę w wysokości 2 845 308 RON (ok. 654 000 EUR) z tego powodu, że w szczególności nie korzystała ona z prawa do odliczenia z tytułu nabycia dokonanego w trakcie okresu swojej nieaktywności.

23 Zażalenie wniesione przez Gamesę od owej decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego zostało oddalone decyzją krajowej agencji administracji podatkowej – dyrekcji generalnej ds. zażaleń z dnia 15 grudnia 2015 r.

24 Gamesa wniosła przeciwko krajowej agencji administracji podatkowej – generalnej dyrekcji ds. zażaleń i krajowej agencji administracji podatkowej – dyrekcji generalnej ds. dużych podatników skargę do Curtea de Apel București (sądu apelacyjnego w Bukareszcie, Rumunia), zarejestrowaną w dniu 10 czerwca 2016 r. Wnosi ona, po pierwsze, o stwierdzenie nieważności części decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, ponieważ w drodze tej decyzji organ podatkowy odmówił jej odliczenia VAT w wysokości 3 875 717 RON (ok. 890 000 EUR) za okres od 15 maja 2009 r. do 31 grudnia 2013 r. i nałożył na nią karę w wysokości 2 845 308 RON (ok. 654 000 EUR), oraz po drugie, o stwierdzenie nieważności całej decyzji krajowej agencji administracji podatkowej – dyrekcji generalnej ds. zażaleń z dnia 15 grudnia 2015 r.

25 W skardze Gamesa zasadniczo zarzuca organowi podatkowemu, iż naruszył on zasadę proporcjonalności i zasadę neutralności VAT w okolicznościach, w których wykonała ona wszystkie zobowiązania konieczne do reaktywacji swojego numeru identyfikacji VAT. W obronie wspomniany organ podnosi konieczność prawidłowego poboru VAT i zapobiegania unikaniu opodatkowania.

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

„1) Czy dyrektywa [2006/112] (a w szczególności art. 213, 214 i 273) sprzeciwia się w okolicznościach takich jak te, o których mowa w postępowaniu głównym, uregulowaniu krajowemu lub praktyce w dziedzinie podatkowej, zgodnie z którymi podatnik nie jest uprawniony do skorzystania z prawa do odliczenia VAT wykonywanego poprzez złożenie kilku deklaracji VAT po reaktywowaniu swojego numeru identyfikacyjnego VAT z tego powodu, że sporny VAT dotyczy nabycia dokonanego w okresie, w którym numer identyfikacyjny VAT podatnika był nieaktywny?

2) Czy dyrektywa [2006/112] (a w szczególności art. 213, 214 i 273) sprzeciwia się w okolicznościach takich jak te, o których mowa w postępowaniu głównym, uregulowaniu krajowemu lub praktyce w dziedzinie podatkowej, zgodnie z którymi podatnik nie jest uprawniony do skorzystania z prawa do odliczenia VAT wykonywanego poprzez złożenie kilku deklaracji VAT po reaktywowaniu swojego numeru identyfikacyjnego VAT z tego powodu, że chociaż sporny VAT dotyczy faktur wystawionych po reaktywowaniu numeru identyfikacyjnego VAT podatnika, to odnosi się on do zakupów dokonanych w okresie, w którym numer indentyfikacyjny VAT był nieaktywny?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

27 Poprzez pytania prejudycjalne, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy dyrektywę 2006/112, a w szczególności jej art. 213, 214 i 273 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona uregulowaniu krajowemu takiemu jak sporne w postępowaniu głównym, które zezwala organowi podatkowemu na odmowę podatnikowi, który dokonał nabycia w trakcie okresu, w trakcie którego jego numer identyfikacji VAT został unieważniony z powodu braku przedstawienia deklaracji podatkowych, prawa do odliczenia VAT dotyczącego tego nabycia za pośrednictwem deklaracji VAT złożonych – lub faktur wystawionych – po reaktywacji jego numeru identyfikacji.

28 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii (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 podkreślał Trybunał, prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. W szczególności prawo to jest wykonywane bezpośrednio 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 podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach całej jego działalności gospodarczej. W konsekwencji wspólny system VAT gwarantuje neutralność wszelkiej działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że działalność ta, co do zasady, sama podlega 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 Prawo do odliczenia VAT podlega jednak wymogom lub przesłankom o charakterze zarówno materialnym, jak i formalnym.

32 Jeżeli chodzi o wymogi lub przesłanki materialne, z brzmienia art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 wynika, że w celu skorzystania z prawa do odliczenia, po pierwsze, dany podmiot musi być „podatnikiem" w rozumieniu tej dyrektywy, oraz po drugie, towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa dla rzeczonego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary lub usługi powinny być dostarczone lub świadczone na wcześniejszym etapie obrotu przez innego podatnika (wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 39).

33 Jeżeli chodzi o zasady wykonywania prawa do odliczenia, które odpowiadają wymogom lub przesłankom o charakterze formalnym, art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 stanowi, że podatnik w celu dokonania odliczenia musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 oraz 238–240 tej dyrektywy (wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 40).

34 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, aby odliczenie naliczonego VAT było przyznawane, jeżeli zostały spełnione wymogi materialne, nawet jeśli nie zostały spełnione niektóre wymogi formalne przez podatników (wyroki: z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 45; z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 41; z dnia 26 kwietnia 2018 r., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 44).

35 W szczególności identyfikacja do celów VAT, o której mowa w art. 214 dyrektywy 2006/112, oraz obowiązek zgłoszenia przez podatnika rozpoczęcia, zmiany i zakończenia działalności, przewidziany w art. 213 tejże 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 (wyroki: z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 60; z dnia 7 marca 2018 r., Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, pkt 32).

36 W związku z tym nie można uniemożliwić podatnikowi VAT wykonania jego prawa do odliczenia z tego powodu, że nie został zarejestrowany dla celów VAT przed wykorzystaniem dóbr nabytych w ramach jego opodatkowanej działalności (wyroki: z dnia 21 października 2010 r., Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 51; a także z dnia 7 marca 2018 r., Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, pkt 33).

37 Ponadto Trybunał orzekł, iż sankcjonowanie 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, jako sankcje za naruszenie wspomnianych obowiązków, grzywny lub kary pieniężne proporcjonalne do wagi naruszenia (wyroki: z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 63; z dnia 7 marca 2018 r., Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, pkt 34).

38 Mogłoby być inaczej, jeżeli naruszenie takich wymogów formalnych skutkowałoby uniemożliwieniem przedstawienia określonego dowodu na to, że zostały spełnione materialne wymogi (wyroki: z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 7 marca 2018 r., Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, pkt 35).

39 Podobnie można odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostało wykazane na podstawie obiektywnych dowodów, że prawo to jest podnoszone w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie (wyroki: z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 43; z dnia 7 marca 2018 r., Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, pkt 36).

40 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że w okresie od 7 października 2010 r. do 24 maja 2011 r. Gamesa była uznawana za nieaktywnego podatnika z tego powodu, że nie spełniała ona w trakcie danego semestru roku kalendarzowego obowiązków deklaracyjnych przewidzianych przez ustawę. Niemniej jednak została ona reaktywowana i ponownie zarejestrowana dla celów VAT od dnia 25 maja 2011 r. W wyniku tej reaktywacji wykonała ona swoje prawo do odliczenia za pomocą sporządzonych deklaracji VAT lub faktur wystawionych po tej reaktywacji.

41 Należy zauważyć, że chwila złożenia deklaracji VAT lub wystawienia faktury niekoniecznie ma wpływ na wymogi materialne dające prawo do odliczenia.

42 Z powyższego wynika, że o ile wymogi materialne dające prawo do odliczenia zapłaconego naliczonego VAT zostały spełnione, a prawo to nie jest podnoszone w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie, spółka znajdująca się w sytuacji takiej, jak Gamesa, będzie miała prawo do skorzystania z prawa do odliczenia w drodze złożonych deklaracji VAT lub faktur wystawionych po jej reaktywacji.

43 Do sądu odsyłającego należy sprawdzenie w szczególności, czy organ podatkowy dysponował danymi koniecznymi do ustalenia, czy zostały spełnione przez Gamesę wymogi materialne dające prawo do odliczenia zapłaconego naliczonego VAT, niezależnie od daty deklaracji VAT lub daty faktury.

44 Z uwagi na powyższe rozważania dyrektywę 2006/112, a zwłaszcza jej art. 213, 214 i 273, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona uregulowaniu krajowemu, takiemu jak sporne w postępowaniu głównym, które zezwala organowi podatkowemu na odmowę podatnikowi, który dokonywał nabycia w trakcie okresu, w jakim jego numer identyfikacyjny VAT był unieważniony z powodu braku złożenia deklaracji podatkowych, prawa do odliczenia VAT dotyczącego tego nabycia za pośrednictwem deklaracji VAT złożonych – lub faktur wystawionych – po reaktywowaniu jego numeru identyfikacyjnego z tego tylko powodu, że dokonywanie tego nabycia miało miejsce w trakcie okresu dezaktywacji, podczas gdy zostały spełnione wymogi materialne, a prawo do odliczenia nie jest podnoszone w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie.

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 (siódma izba) orzeka, co następuje:

Dyrektywę 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 zwłaszcza jej art. 213, 214 i 273, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona uregulowaniu krajowemu, takiemu jak sporne w postępowaniu głównym, które zezwala organowi podatkowemu na odmowę podatnikowi, który dokonywał nabycia w trakcie okresu, w jakim jego numer identyfikacyjny podatku od wartości dodanej był unieważniony z powodu braku złożenia deklaracji podatkowych, prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej dotyczącego tego nabycia za pośrednictwem deklaracji podatku od wartości dodanej złożonych – lub faktur wystawionych – po reaktywowaniu jego numeru identyfikacyjnego, z tego tylko powodu, że dokonywanie tego nabycia miało miejsce w trakcie okresu dezaktywacji, podczas gdy zostały spełnione wymogi materialne, a prawo do odliczenia nie jest podnoszone w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie.

Podpisy