

Sprawa C-358/20**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

30 lipca 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Judecătoria Oradea (Rumunia)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

9 lipca 2020 r.

Strona skarżąca:

Promexor Trade SRL

Druga strona postępowania:

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

Przedmiot postępowania głównego

Skarga, w drodze której skarżąca, Promexor Trade SRL, wnosi do sądu odsyłającego, Judecătoria Oradea (sądu pierwszej instancji w Oradei, Rumunia), w ramach sporu przeciwko drugiej stronie postępowania, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor (regionalnej dyrekcji generalnej ds. finansów publicznych w Klużu – organ ds. finansów publicznych okręgu Bihor), o stwierdzenie nieważności nakazu zapłaty z dnia 19 kwietnia 2019 r. oraz tytułu egzekucyjnego z dnia 19 kwietnia 2019 r., wydanych w ramach wszczętego przeciwko niej postępowania egzekucyjnego, a także o stwierdzenie nieważności wierzytelności i egzekucji.

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Na podstawie 267 TFUE tutejszy sąd wnosi o dokonanie wykładni art. 5 ust. 4 TUE, art. 1, art. 167–169, art. 176–180, art. 214 ust. 1, art. 250 oraz art. 272 i 273 dyrektywy 2006/112/WE, a także zasad neutralności, skuteczności, lojalnej współpracy, pewności stosunków prawnych i ochrony uzasadnionych oczekiwań.

Pytania prejudycjalne

1. Czy przepisy dyrektywy 2006/112/WE i zasada neutralności podatkowej stoją na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których państwo członkowskie nakłada na obywatela obowiązek poboru i zapłaty na rzecz państwa VAT przez czas nieokreślony, nie przyznając mu jednak jednocześnie prawa do odliczenia VAT na tej podstawie, że jego numer identyfikacyjny VAT został unieważniony z urzędu, ponieważ w deklaracjach VAT złożonych przez sześć kolejnych miesięcy/dwa kolejne kwartały kalendarzowe nie wykazano transakcji podlegających opodatkowaniu VAT?
2. Czy – w odniesieniu do okoliczności postępowania głównego – przepis krajowy lub praktyka organu podatkowego, zgodnie z którymi, mimo iż państwo członkowskie zwykle zezwala na ponowną rejestrację do celów VAT osoby prawnej na wniosek, po unieważnieniu z urzędu numeru identyfikacyjnego VAT, w pewnych konkretnych okolicznościach podatnik nie może wystąpić z wnioskiem o ponowną rejestrację do celów [VAT] z powodów wyłącznie formalnych oraz jest on zobowiązany do poboru i zapłaty VAT na rzecz państwa przez czas nieokreślony, przy czym nie ma jednak jednocześnie prawa do odliczenia VAT, są zgodne z zasadą pewności prawa, zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań, zasadą proporcjonalności i [zasadą] lojalnej współpracy, które wynikają z dyrektywy 2006/112/WE?
3. Czy – w odniesieniu do okoliczności postępowania głównego – zasadę pewności prawa, zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań, zasadę proporcjonalności i [zasadę] lojalnej współpracy, które wynikają z dyrektywy 2006/112/WE, należy interpretować w ten sposób, że zakazują one nakładania na podatnika obowiązku poboru i zapłaty VAT przez czas nieokreślony i bez uznania prawa do odliczenia [VAT], przy czym w niniejszej sprawie organ podatkowy nie weryfikuje przesłanek materialnych dotyczących prawa do odliczenia [VAT], a podatnik nie popełnił oszustwa?

Przywołane przepisy prawa Unii

TUE, art. 5 ust. 4 i art. 4 ust. 3

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (VAT), zmieniona dyrektywą 2010/45/UE, art. 1 ust. 1, art. 167–169 i art. 176–180, art. 214 ust. 1 oraz art. 250, 272 i 273

Przywołane przepisy prawa krajowego

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawa nr 571/2003 kodeks podatkowy), obowiązująca do dnia 31 grudnia 2015 r.

Artykuł 153 ust. 9 lit. e), który stanowi zasadniczo, że właściwe organy podatkowe unieważniają rejestrację podatnika do celów VAT, jeżeli w deklaracjach podatkowych złożonych przez sześć kolejnych miesięcy nie wykazano żadnego nabycia towarów/usług lub dostawy towarów/świadczenia usług dokonanych w tych okresach rozliczeniowych.

Artykuł 153 ust. 9¹ lit. d), zgodnie z którym po unieważnieniu rejestracji do celów VAT właściwe organy podatkowe rejestrują podatników do celów VAT na ich wnioski w przypadku, o którym mowa w ust. 9 lit. e), na podstawie oświadczenia złożonego pod przysięgą, z którego wynika, że będą oni prowadzić działalność gospodarczą. Ponadto podatnicy znajdujący się w takiej sytuacji nie mogą stosować przepisów dotyczących progu zwolnienia dla małych przedsiębiorstw.

Artykuł 11 ust. 1³, zgodnie z którym podatnicy, których rejestracja do celów VAT została unieważniona, nie mają prawa do odliczenia VAT z tytułu nabycia dokonanego w danym okresie, lecz podlegają obowiązkowi zapłaty VAT pobranego z tytułu transakcji podlegających opodatkowaniu dokonanych w tym samym okresie. W odniesieniu do nabycia towarów lub usług dokonanego w okresie, w którym zainteresowany nie posiadał ważnego numeru identyfikacyjnego VAT, na potrzeby transakcji, które zostaną dokonane po dacie rejestracji do celów VAT i które dają prawo do odliczenia, podlega skorygowaniu na korzyść podatnika – poprzez ujęcie w pierwszej deklaracji podatkowej złożonej przez podatnika po dacie 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 budowie, stwierdzonymi na podstawie inwentaryzacji, stanowiącymi własność zainteresowanego w chwili rejestracji.

Artykuł 145, który stanowi, że prawo do odliczenia powstaje z chwilą powstania obowiązku podatkowego [ust. 1], że każdy podatnik ma prawo do odliczenia podatku z tytułu nabycia, jeżeli nabycie to jest przeznaczone do pewnych wyraźnie określonych transakcji [ust. 2], oraz że w określonych warunkach prawo do odliczenia podatku przysługuje w odniesieniu do nabycia dokonanego przez podatnika przed jego rejestracją do celów VAT [ust. 4].

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (ustawa nr 207/2015 kodeks podatkowy), obowiązująca od dnia 1 stycznia 2016 r.

Artykuł 11 ust. 8 stanowi zasadniczo, że podatnicy, których rejestracja do celów VAT została unieważniona, nie mają prawa do odliczenia VAT z tytułu nabycia dokonanego w danym okresie, lecz podlegają obowiązkowi zapłaty VAT pobranego z tytułu transakcji podlegających opodatkowaniu dokonanych w tym samym okresie. W przypadku rejestracji do celów VAT, zgodnie z art. 316 ust. 12 podatnik wykonuje prawo do odliczenia w odniesieniu do nabycia towarów lub usług dokonanego w okresie, w którym jego numer identyfikacyjny VAT był unieważniony, poprzez ujęcie w pierwszej deklaracji podatkowej złożonej po rejestracji lub, w stosownych przypadkach, w kolejnej deklaracji, nawet jeżeli faktura nie zawiera numeru identyfikacyjnego VAT podatnika. Po zarejestrowaniu do celów podatku, zgodnie z art. 316 ust. 12, w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług dokonanych w okresie, w którym numer identyfikacyjny VAT był unieważniony, podatnicy wystawiają faktury, w których ujmują oddzielnie VAT pobrany w danym okresie.

Artykuł 316 ust. 12 lit. d), który odpowiada zasadniczo art. 153 ust. 9¹ lit. d) ustawy nr 571/2003.

Artykuł 297 ust. 1, 4 i 6, który odzwierciedla przepisy art. 145 ust. 1, 2 i 4 ustawy nr 571/2013.

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego

- 1 W dniu 30 kwietnia 2014 r. druga strona postępowania nakazała w drodze decyzji unieważnienie z urzędu rejestracji do celów VAT skarżącej z tego powodu, że w deklaracjach VAT złożonych przez sześć kolejnych miesięcy nie wykazano żadnych transakcji podlegających opodatkowaniu VAT. Ze względu na to, że począwszy od maja 2014 r. skarżąca nie posiadała już ważnego numeru identyfikacyjnego VAT, wystawiała ona faktury podatkowe bez VAT.
- 2 W kwietniu 2019 r. skarżąca została powiadomiona przez drugą stronę postępowania o mającej zostać przeprowadzonej kontroli podatkowej obejmującej okres od 1 kwietnia 2014 r. do 31 grudnia 2017 r. W celu uniknięcia zapłaty grzywny z powodu niezłożenia deklaracji podatkowych przed upływem terminu skarżąca postanowiła złożyć z mocą wsteczną deklarację dotyczącą VAT pobranego, do złożenia której zobowiązani są podatnicy, których numer identyfikacyjny VAT został unieważniony.
- 3 Na podstawie treści odpowiednich deklaracji i nie przeprowadzając dalszych kontroli, w dniu 19 kwietnia 2019 r. druga strona postępowania wydała tytuł egzekucyjny i wszczęła postępowanie egzekucyjne wobec skarżącej poprzez wydanie nakazu zapłaty z dnia 19 kwietnia 2019 r.

- 4 Kontrola podatkowa miała miejsce w dniu 11 czerwca 2019 r.; organ kontrolny uznał, że w odniesieniu do okresu objętego kontrolą skarżąca prawidłowo złożyła deklaracje dotyczące VAT.
- 5 Po dniu zakończenia kontroli, lecz przed upływem terminu przedawnienia, skarżąca złożyła w dniu 31 lipca 2019 r. deklaracje korygujące na kwotę 0.

Zasadnicze argumenty stron postępowania głównego

- 6 Skarżąca podnosi, że chociaż w przypadku unieważnienia numeru identyfikacyjnego VAT podatnika istnieją podatkowe środki zaradcze w tym znaczeniu, że po ponownej rejestracji jako podatnik VAT spółka ma możliwość skorzystania z odliczenia VAT z mocą wsteczną za okres, w którym nie posiadała numeru identyfikacyjnego VAT, środki te nie są dla niej dostępne in concreto.
- 7 Skarżąca uważa, że podatnik, którego numer identyfikacyjny VAT został unieważniony, ale który z różnych powodów nie dokonuje ponownej rejestracji, nie ma możliwości skorzystania z żadnych środków zaradczych. W konsekwencji utrzymanie obowiązku zapłaty VAT przez czas nieokreślony w sytuacji, gdy podatnikowi temu nie przysługuje już żadnego rodzaju korzyść, która wynikałaby z jego statusu podatnika VAT, jest sprzeczne z zasadami ustanowionymi w tej dziedzinie w orzecznictwie Trybunału.
- 8 Druga strona postępowania wskazuje, że deklaracje VAT, do złożenia których zobowiązani są podatnicy, których numer identyfikacyjny VAT został unieważniony, zostały prawidłowo złożone przez skarżącą i zostały złożone pod przysięgą. Zgodnie z obowiązującymi przepisami korekta deklaracji podatkowej nie jest już możliwa po zakończeniu kontroli podatkowej.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego

- 9 Sąd odsyłający wskazuje na kwestię zgodności przepisów krajowych mających zastosowanie w sporze z zasadami wynikającymi z dyrektywy 2006/112 i z orzecznictwa Trybunału, w przypadku gdy po unieważnieniu rejestracji do celów VAT podatnik nie jest już uprawniony do odliczenia VAT z tytułu dokonanego nabycia, lecz nadal podlega obowiązkowi zapłaty VAT pobranego, przy czym nie przewidziano żadnego ograniczenia czasowego w odniesieniu do obowiązku poboru.
- 10 Chociaż prawo do odliczenia mogło być wykonywane z mocą wsteczną, po nowej rejestracji do celów VAT skarżąca nie ma takiej możliwości in concreto, ponieważ nie spełnia przesłanki formalnej ze względu na to, iż jej członek zarządu jest współnikiem innej spółki, w stosunku do której toczy się postępowanie upadłościowe.

- 11 Ponieważ skarżąca nie może nawet skorzystać z systemu zwolnienia mającego zastosowanie do małych przedsiębiorstw, nie przysługuje jej przez czas nieokreślony prawo do odliczenia VAT oraz nie ma ona możliwości skorzystania z systemu VAT.
- 12 Z punktu widzenia zasady neutralności podatkowej sąd odsyłający powołuje się na wyroki: *Elida Gibbs* (C-317/94); *Kraft Foods Polska* (C-588/10); *Zabrus Siret* (C-81/17); *Gamesa Wind România* (C-69/17); *Dobre* (C-159/17) i *Astone* (C-332/15) stwierdzając, że okoliczności leżące u podstaw tych wyroków są jednak odmienne od okoliczności niniejszej sprawy.
- 13 Zdaniem sądu odsyłającego brak możliwości dokonania przez skarżącą ponownej rejestracji do celów VAT, a tym samym skorzystania z prawa do odliczenia, jest równoznaczny z niespełnieniem przesłanki formalnej. Ponadto organy podatkowe miały możliwość zweryfikowania, czy spełnione zostały materialne przesłanki prawa do odliczenia.
- 14 W odniesieniu do zasady proporcjonalności sąd odsyłający stwierdza, powołując się na wyroki *Collée* (C-146/05) oraz *Salomie i Oltean* (C-183/14), że bezwzględna odmowa prawa do odliczenia mogłaby wydawać się nieproporcjonalna w przypadku skarżącej, gdyż nie doszło do oszustwa, a przesłanki materialne nie zostały zweryfikowane przez organ podatkowy.
- 15 Ze względu na to, iż w niniejszej sprawie druga strona postępowania nie zweryfikowała, czy przesłanki materialne zostały spełnione, w związku z czym skarżąca jest zobowiązana przez czas nieokreślony do poboru VAT, znajdując się w sytuacji ciągłej niepewności, ponieważ nie zna zakresu spoczywających na niej obowiązków i nie posiada nawet instrumentu prawnego umożliwiającego jej korzystanie z systemu VAT, sąd odsyłający, powołując się również na wyrok *Irlandia/Komisja* (C-325/85), wskazuje na kwestię naruszenia zasad pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań oraz, z punktu widzenia obowiązków nałożonych na państwa członkowskie na mocy dyrektywy 2006/112, zasady lojalnej współpracy.