

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (siódma izba)

z dnia 30 czerwca 2022 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Decyzje wykonawcze 2010/583/UE i 2013/676/UE zezwalające Rumunii na odstąpienie od art. 193 owej dyrektywy – Mechanizm odwrotnego obciążenia – Dostawa produktów z drewna – Uregulowanie krajowe ustanawiające wymóg rejestracji do celów VAT w celu stosowania tego mechanizmu – Zasada neutralności podatkowej

W sprawie C-146/21

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 9 grudnia 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 marca 2021 r., w postępowaniu:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice

przeciwko

VB,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul Soluționare Contestații 1,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: J. Passer, prezes izby, F. Biltgen i M.L. Arastey Sahún (sprawozdawczyni), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Pikamäe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu VB – A. Arseni, C. Chiriac, C.-L. Dobrinescu i S. Ilie, avocați,
- w imieniu rządu rumuńskiego – E. Gane i A. Rotăreanu, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu czeskiego – O. Serduła, M. Smolek i J. Vlášil, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i L. Lozano Palacios, w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, 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, zwanej dalej „dyrektywą VAT”), a także zasady neutralności podatkowej.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (regionalną dyrekcją generalną finansów publicznych w Bukareszcie – urzęd finansów publicznych, sektor 1, Rumunia) a VB oraz Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul Soluționare Contestații 1 (regionalną dyrekcją generalną finansów publicznych w Bukareszcie – oddział odwoławczy nr 1, Rumunia) w przedmiocie decyzji w sąciwych organów podatkowych o nałożeniu na VB obowiązku zapłaty z mocą wsteczną podatku od wartości dodanej (VAT) z tytułu sprzedaży drzewa na pniu, przy jednoczesnym odmówieniu jej zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

3 Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

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

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

4 Zgodnie z brzmieniem art. 14 ust. 1 tej dyrektywy:

„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.

5 Artykuł 193 rzeczonej dyrektywy stanowi:

„Kiedy podatnik dokonujący podlegający opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba, w przypadkach, o których mowa w art. 194–199 i art. 202”.

6 Zgodnie z art. 199 ust. 1 i 2 tej dyrektywy:

„1. Państwa członkowskie mogą postanowić, że osoba zobowiązana do zapłaty VAT jest podatnik – odbiorca następujących transakcji:

[...]

2. Przy stosowaniu możliwości przewidzianej w ust. 1 państwa członkowskie mogą określić dostawę towarów i świadczenie usług objęte tymi środkami, jak również kategorie dostawców, usługodawców, nabywców lub usługobiorców, do których środki te mogą mieć zastosowanie”.

7 Artykuł 213 dyrektywy VAT przewiduje:

„1. Każdy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności jako podatnika.

Państwa członkowskie zezwalają na dokonanie tego zgłoszenia drogą elektroniczną na warunkach, które ustalą; mogą też wymagać stosowania takiej drogi.

2. Bez uszczerbku dla przepisu ust. 1 akapit pierwszy każdy podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, która dokonuje wewnątrzwspólnotowych nabywów towarów niepodlegających VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, musi zgłosić dokonanie takich nabywów, jeżeli warunki wymagane do ich wyłączenia z VAT przewidziane w tym artykule przestają być spełniane”.

8 Zgodnie z art. 214 tej dyrektywy:

„1. 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 dostawę 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 działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, i które są przez niego dokonywane poza tym terytorium.

2. Państwa członkowskie nie muszą identyfikować niektórych podatników, którzy okazjonalnie dokonują transakcji, o których mowa w art. 12”.

9 Artykuł 395 ust. 1 niniejszej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Stanowiąc jednym z wniosków Komisji, Rada może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów niniejszej dyrektywy w celu uproszczenia poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania.

Środki zmierzające do uproszczenia procedury poboru VAT nie mogą wpływać, chyba że w nieznacznym stopniu, na ogólną kwotę wpływów z podatków państwa członkowskiego pobieranych na etapie ostatecznej konsumpcji”.

Decyzja wykonawcza 2010/583/UE

10 Motywy 6–8 decyzji wykonawczej Rady 2010/583/UE z dnia 27 września 2010 r. w sprawie upoważnienia Rumunii do wprowadzenia szczególnego rodzaju stanowiącego odstępstwo od art. 193 dyrektywy 2006/112 (Dz.U. 2010, L 256, s. 27) stanowiący:

„(6) Rumunia doświadcza również trudnościami na rynku drewna ze względu na charakter tego rynku i przedsiębiorstw prowadzących na nim działalność. Rynek ten obejmuje znaczną liczbę małych przedsiębiorstw, których kontrola stwarza władzom rumuńskim trudności. Najbardziej powszechna forma uchylania się od opodatkowania polega na fakturowaniu dostaw przez dostawcę, który następnie znika bez zapłacenia w właściwym organom podatku, ale pozostawia klientowi ważną fakturę uprawniającą do odliczenia podatku.

(7) Wskazując odbiorcę jako osobę zobowiązaną do zapłaty VAT w przypadku dostaw produktów z drewna przez podatników i w przypadku dostaw towarów i świadczenia usług przez podatników, w stosunku do których toczy się postępowanie w sprawie niewypłacalności, z wyjątkiem detalistów, odstępstwo pozwala na usunięcie napotykanymi trudnościami bez wpływu na kwotę należnego podatku, czego skutkiem jest zapobieganie niektórym rodzajom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania.

(8) Rodek jest proporcjonalny do wyznaczonych celów z uwagi na fakt, że nie będzie miało zastosowania ogólnego, a tylko do szczególnych działań i sektorów stwarzających znaczne problemy z poborem podatku, uchylaniem się od opodatkowania lub unikaniem opodatkowania”.

11 Artykuł 1 tej decyzji wykonawczej przewiduje:

„Na zasadzie odstępstwa od art. 193 dyrektywy [VAT] niniejszym upoważnia się Rumunię do wyznaczenia do dnia 31 grudnia 2013 r. podatnika, któremu dostarczane są towary lub świadczone usługi, o których mowa w art. 2 niniejszej decyzji, jako osoby zobowiązanej do zapłaty podatku”.

12 Zgodnie z art. 2 tej decyzji wykonawczej:

„Odstępstwo przewidziane w art. 1 stosuje się do:

- a) dostaw produktów z drewna przez podatników, włączając drzewo na pniu, drewno okręgie lub upane, drewno opałowe, produkty z drewna, drewno bez oblin lub rozdrobnione, a także drewno surowe lub przetworzone oraz półprodukty z drewna;
- b) dostaw towarów i świadczenia usług przez podatników, w stosunku do których toczy się postępowanie w sprawie niewypłacalności, z wyjątkiem detalistów”.

Decyzja wykonawcza 2013/676

13 Motyw 5 decyzji wykonawczej Rady 2013/676/UE z dnia 15 listopada 2013 r. upoważniającej Rumunię do dalszego stosowania szczególnego rodzaju stanowiącego odstępstwo od art. 193 dyrektywy 2006/112 (Dz.U. 2013, L 316, s. 31), zmienionej decyzją wykonawczą Rady (UE) 2016/1206 z dnia 18 lipca 2016 r. (Dz.U. 2016, L 198, s. 47) (zwanej dalej „decyzją wykonawczą 2013/676”) stanowiący:

„W okresie poprzedzającym pierwsze upoważnienie do stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do dostaw drewna Rumunia napotykała trudności na rynku drewna ze względu na charakter tego rynku oraz przedsiębiorstw prowadzących na nim działalność. W

sektorze tym działa duża liczba małych przedsiębiorstw, których kontrola stwarza wadom rumuńskim trudnościami. Według wad rumuńskich wyznaczenie odbiorcy jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT przyniesło skutek w postaci zapobiegania przypadkom uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania w tym sektorze, w związku z czym pozostaje ono uzasadnione”.

14 Artykuł 1 decyzji wykonawczej 2013/676 stanowi:

„Na zasadzie odstępstwa od art. 193 dyrektywy [VAT] niniejszym upoważnia się Rumuni do dnia 31 grudnia 2019 r. do wyznaczenia – jako osoby zobowiązanej do zapłaty podatku – podatnika, któremu dostarczane są towary lub na którego rzecz świadczono usługi, o których mowa w art. 2 niniejszej decyzji”.

15 Zgodnie z art. 2 tej decyzji wykonawczej:

„Odstępstwo przewidziane w art. 1 stosuje się do dostaw produktów z drewna przez podatników, włączając drzewo na pniu, drewno okrągłe lub łupane, drewno opałowe, produkty z drewna, drewno bez oblin lub rozdrobnione, a także drewno surowe lub przetworzone oraz półprodukty z drewna”.

Prawo rumuńskie

16 Artykuł 127 ust. 1 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:

„Podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakiegokolwiek rodzaju działalność gospodarczej spośród wymienionych w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”.

17 Artykuł 160 kodeksu podatkowego stanowi:

„1. W drodze odstępstwa od art. 150 ust. 1 w przypadku transakcji podlegających opodatkowaniu podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku jest odbiorca w ramach transakcji przewidzianych w ust. 2. Warunkiem zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia jest zarejestrowanie zarówno dostawcy, jak i odbiorcy dla celów VAT [...].

2. Czynnościami, w odniesieniu do których stosuje się odwrotne obciążenie, są:

[...]

b) dostawa drewna i materiału drzewnego [...];

[...]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

18 VB jest właścicielem gruntów leśnych w Rumunii.

19 W latach 2011–2017 wykorzystywała ona te grunty na podstawie umów sprzedaży drzewa na pniu zawartych z wieloma specjalistycznymi spółkami działającymi w sektorze leśnictwa.

20 W następstwie kontroli podatkowej przeprowadzonej w okresie od dnia 5 grudnia 2017 r. do dnia 2 lutego 2018 r. właściwe organy podatkowe stwierdziły, że obrót VB uzyskany we wrześniu

2011 r. przekroczy? próg ustanowiony w „specjalnym systemie zwolnie?” przewidzianym w kodeksie podatkowym dla ma?ych przedsi?biorstw. Z akt sprawy przed?o?onych Trybuna?owi wynika, ?e w przypadku gdy podatnik w ci?gu roku kalendarzowego osi?ga lub przekracza ten próg zwolnienia, jest on zobowi?zany do rejestracji do celów VAT w terminie dziesi?ciu dni, licząc od ko?ca miesi?ca, w którym osi?gn?? on lub przekroczy? ten próg.

21 Bior?c pod uwag?, ?e w okresie poddanym kontroli podatkowej, a mianowicie pomi?dzy 1 pa?dziernika 2011 r. a 30 wrze?nia 2017 r., VB nie by?a zarejestrowana do celów VAT, kontrolerzy podatkowi dokonali wstecznej korekty obliczenia VAT nale?nego od dnia 1 listopada 2011 r., stosuj?c metod? odwróconej kalkulacji, polegaj?c? na uznaniu, ?e cena sprzeda?y równie? zawiera?a VAT.

22 Rzeczona kontrola podatkowa zako?czy?a si? sporz?dzeniem sprawozdania z kontroli podatkowej i wydaniem decyzji z dnia 16 lutego 2018 r. okre?laj?cej wysoko?? zobowi?zania podatkowego, na podstawie których VB by?a zobowi?zana do zap?aty kwoty 196 634 lei rumu?skich (RON) (oko?o 41 300 EUR) oraz zwi?zanych z tym odsetek i kar.

23 VB wnios?a odwo?anie od tej decyzji, podnosz?c, ?e sprzeda? drzewa na pniu by?a obj?ta mechanizmem odwrotnego obci??enia, którego stosowanie jest uzale?nione wy??cznie od tego, czy oba zainteresowane podmioty gospodarcze s? podatnikami, ale niekoniecznie od istnienia numeru identyfikacyjnego VAT po stronie dostawcy.

24 Decyzj? z dnia 12 lipca 2018 r. odwo?anie VB zosta?o oddalone na tej podstawie, ?e stosowanie mechanizmu odwrotnego obci??enia jest uzale?nione, zgodnie z art. 160 kodeksu podatkowego, od uprzedniego zarejestrowania do celów VAT zarówno dostawcy, jak i nabywcy.

25 Wyrokiem z dnia 24 czerwca 2019 r. Tribunalul Bucure?ti (s?d okr?gowy w Bukareszcie, Rumunia) uwzgl?dni? wniesion? przez VB skarg? o uchylenie decyzji okre?laj?cej wysoko?? zobowi?zania podatkowego z dnia 16 lutego 2018 r. oraz decyzji z dnia 12 lipca 2018 r.

26 Wspomniany wyrok jest przedmiotem apelacji wniesionej do s?du odsy?aj?cego, Curtea de Apel Bucure?ti (s?du apelacyjnego w Bukareszcie, Rumunia) przez regionaln? dyrekcj? finansów publicznych w Bukareszcie – urz?d finansów publicznych, sektor 1.

27 S?d ten zauwa?a, ?e gdyby VB zosta?a zarejestrowana do celów VAT we wrze?niu 2011 r., podlega?aby mechanizmowi odwrotnego obci??enia, zgodnie z odst?pstwem od systemu poboru VAT, o którym mowa w art. 193 dyrektywy VAT przyznanym Rumunii na podstawie decyzji wykonawczych 2010/583 i 2013/676. Z tego tytu?u VB nie by?a zobowi?zana do zap?aty VAT od sprzeda?y drzewa na pniu, gdy? zgodnie z tym mechanizmem podatek ten by? nale?ny od nabywców b?d?cych podatnikami.

28 W tym kontek?cie s?d odsy?aj?cy zauwa?a, ?e Trybuna? orzek?, w szczególno?ci w wyroku z dnia 7 marca 2018 r., *Dobre* (C?159/17, EU:C:2018:161, pkt 32, 33), ?e rejestracja do celów VAT stanowi jedynie formalny wymóg prawa do odliczenia VAT i w konsekwencji nie mo?e stanowi? przes?anki materialnej uniemo?liwiaj?cej podatnikowi wykonywanie tego prawa.

29 Sąd odsyła cy dodaje, że odmówienie osobie takiej jak VB stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia skutkuje również tym, że podatnicy, którzy nabyli od niej drzewo na pniu, nie mogą odliczyć VAT związanego z tymi transakcjami, ponieważ podatek ten nie został prawidłowo wykazany na fakturze w chwili zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego. W związku z tym sąd ten zastanawia się, czy orzecznictwo Trybunału sprzeciwia się temu, aby identyfikacja do celów VAT stanowiła przesłankę stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia.

30 W tych okolicznościach Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym dyrektywa [VAT] i zasada neutralności stoją na przeszkodzie przepisowi prawa krajowego lub praktyce podatkowej, zgodnie z którymi do podmiotu podlegającego kontroli, zarejestrowanego jako podatnik VAT po takiej kontroli, nie ma zastosowania mechanizm odwrotnego obciążenia (procedury uproszczone) – obowiązkowy w przypadku sprzedaży drzewa na pniu – z tej przyczyny, że podmiot kontrolowany ani nie wystąpił o rejestrację jako podatnik VAT, ani takiej rejestracji nie uzyskał przed dokonaniem transakcji lub przed datą, w której przekroczył maksymalny próg”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

31 Poprzez swoje pytanie sąd odsyła dopyty w istocie do ustalenia, czy dyrektywa VAT i zasada neutralności podatkowej sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym mechanizm odwrotnego obciążenia nie ma zastosowania do podatnika, który nie wystąpił o rejestrację do celów VAT ani jej nie uzyskał z urzędu przed dokonaniem transakcji podlegających opodatkowaniu.

32 Na wstępie należy przypomnieć, że mechanizm odwrotnego obciążenia stanowi odstępstwo od zasady zawartej w art. 193 dyrektywy VAT, zgodnie z którą obowiązkowy do zapłaty VAT jest każdy podatnik dokonujący podlegających opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług – a zatem musi podlegać obowiązkowej wykadni (zob. podobnie wyrok z dnia 13 lutego 2019 r., Human Operator, C-434/17, EU:C:2019:112, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Na podstawie tego systemu nie dochodzi więc w ogóle do zapłaty VAT między dostawcą a nabywcą towarów, gdy ten ostatni w ramach dokonanych transakcji jest zobowiązany z tytułu naliczonego VAT i może jednocześnie co do zasady odliczyć ten podatek w taki sposób, że żadna kwota nie jest należąca organom podatkowym (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 W tym względzie należy stwierdzić, że art. 1 decyzji wykonawczych, odpowiednio, 2010/583 i 2013/676 pozwala Rumunii na odstępstwo, zgodnie z art. 395 dyrektywy VAT, od zasady opodatkowania przewidzianej w art. 193 tej dyrektywy, poprzez wskazanie jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT podatnika bądźcego odbiorcą dostawy produktów z drewna, o której mowa w art. 2 każdej z tych decyzji wykonawczych, ponieważ działo się ta nie jest wymieniona wśród transakcji wymienionych w art. 199 ust. 1 dyrektywy VAT.

35 Tymczasem w niniejszej sprawie stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia jest na podstawie przepisów krajowych rozpatrywanych w postępowaniu głównym, czyli art. 160 ust. 1 kodeksu podatkowego, uzależnione od przesłanki, aby podatnicy objęci tym mechanizmem zostali zarejestrowani do celów VAT przed dokonaniem transakcji podlegających opodatkowaniu. Rząd rumuński podkreślił w swoich uwagach na piśmie, że to trudnościami napotkanymi na rumuńskim

rynku drewna dotyczące zwalczania oszustw podatkowych doprowadziły ustawodawca krajowego do ustanowienia tej przesłanki. Wymóg rejestracji do celów VAT zapewnia ponadto skuteczną kontrolę przestrzegania obowiązków podatkowych oraz prawidłowy pobór VAT.

36 W tym względzie należy podkreślić w pierwszej kolejności, że ani z dyrektywy VAT, ani z decyzji wykonawczych 2010/583 lub 2013/676 nie wynika, że w przypadku gdy państwo członkowskie jest uprawnione do odstąpienia od art. 193 dyrektywy VAT i wyznaczenia jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT podatnika będącego odbiorcą danej dostawy towarów, czyli zastosowania w ten sposób mechanizmu odwrotnego obciążenia do niektórych transakcji podlegających opodatkowaniu, krajowy ustawodawca tego państwa członkowskiego nie może określić, w ramach wdrażania tego odstąpienia, warunków stosowania tego mechanizmu, o ile tylko warunki te nie naruszają zasady neutralności podatkowej.

37 Po pierwsze, takie rozumienie znajduje potwierdzenie w art. 199 ust. 2 dyrektywy VAT, który pozwala państwom członkowskim na określenie kategorii dostawców, usługodawców, nabywców lub usługobiorców, do których może mieć zastosowanie mechanizm odwrotnego obciążenia.

38 Po drugie, ponieważ mechanizm odwrotnego obciążenia stanowi wyjątek od zasady przewidzianej w art. 193 dyrektywy VAT, należy go interpretować ściśle, jak wynika z pkt 32 niniejszego wyroku. Tymczasem ograniczenie przewidziane w przepisach krajowych będących przedmiotem postępowania głównego, uzależniające stosowanie tego mechanizmu od warunku uprzedniej rejestracji podatników do celów VAT, skutkuje w rzeczywistości ograniczeniem zakresu tego wyjątku.

39 W drugiej kolejności, wbrew twierdzeniom VB i Komisji zawartym w ich uwagach na piśmie, przepisy krajowe sporne w postępowaniu głównym nie są sprzeczne z orzecznictwem Trybunału, zgodnie z którym podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, aby odliczenie podatku naliczonego zostało przyznane, jeżeli zostały spełnione wymogi materialne, nawet wówczas, gdy niektóre wymogi formalne zostały pominięte przez podatnika [wyrok z dnia 18 marca 2021 r., A. (Wykonywanie prawa do odliczenia), C-895/19, EU:C:2021:216, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo].

40 Prawdą jest, że z orzecznictwa tego wynika, że 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 18 listopada 2021 r., Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, pkt 35 i przywołane tam orzecznictwo).

41 Trybunał orzekł, 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 18 listopada 2021 r., Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, pkt 36 i przywołane tam orzecznictwo).

42 Należy jednak podkreślić, że wspomniane orzecznictwo ma na celu zagwarantowanie poszanowania podstawowej zasady neutralności podatkowej, i wymaga, aby podatnik mógł dokonać odliczenia naliczonego VAT, jeżeli zostały spełnione wymogi materialne takiego odliczenia, nawet jeżeli podatnik ten nie spełnił niektórych wymagań formalnych.

43 Otóż prawo do odliczenia przysługujące odbiorcy dostawy powinno być co do zasady przestrzegane w ten sam sposób zarówno w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia, jak i we wspólnym systemie VAT. Na wspomniane prawo nie ma zatem wpływu odmowa objęcia

dostawy przez "wiadczeniodawc" mechanizmem odwrotnego obciżenia. W tym względzie nalezy zauważyć, że nieprawidłowe wystawienie faktury VAT w momencie zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, w szczególności gdy, jak w niniejszej sprawie, faktura została wystawiona bez VAT, nie jest samo w sobie wystarczające, aby pozbawić podatnika prawa do odliczenia podatku (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, pkt 47).

44 Nalezy zatem stwierdzić, że orzecznictwo wynikające z wyroku z dnia 18 marca 2021 r., A. (Wykonywanie prawa do odliczenia) (C?895/19, EU:C:2021:216) nie znajduje zastosowania do sytuacji takiej jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym, ponieważ odmowa zastosowania mechanizmu odwrotnego obciżenia nie narusza ani prawa do odliczenia VAT naliczonego przez beneficjenta danego świadczenia, ani, co za tym idzie, zasady neutralności podatkowej.

45 W trzeciej i ostatniej kolejności nalezy przypomnieć, że zasada neutralności podatkowej, która jest przeniesieniem przez prawodawc Unii na grunt VAT ogólnej zasady równego traktowania, sprzeciwia się w szczególności odmiennemu traktowaniu w zakresie VAT towarów lub świadczenia usług podobnych, a więc konkurujących ze sobą (wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., WEG Tevesstraße, C?449/19, EU:C:2020:1038, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału wspomniana zasada ogólna wymaga, aby porównywalne sytuacje nie były traktowane w odmienny sposób, a sytuacje odmierne nie były traktowane jednakowo, chyba że takie traktowanie jest uzasadnione w sposób obiektywny. Różnica w traktowaniu jest uzasadniona, o ile jest oparta na kryterium obiektywnym i racjonalnym, tzn. w sytuacji gdy pozostaje w związku z dopuszczalnym prawnie celem realizowanym przez sporne przepisy, oraz o ile jest ona proporcjonalna do celu realizowanego za pomocą danego sposobu traktowania (wyrok z dnia 3 lutego 2021 r., Fussl Modestraße Mayr, C?555/19, EU:C:2021:89, pkt 95 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 Nalezy stwierdzić, że w niniejszej sprawie kryterium uzasadniające ograniczenie stosowania mechanizmu odwrotnego obciżenia ma charakter obiektywny, ponieważ uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym zobowiązuje bez rozróżnienia wszystkich podatników, tak sprzedawców, jak kupujących, zaangażowanych w dostawę produktów z drewna, o których mowa w art. 2, odpowiednio, decyzji wykonawczych 2010/583 i 2013/676, do dokonania rejestracji do celów VAT.

48 Celem tego ograniczenia jest zapewnienie pewności prawa i jasności prawnej. W okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym odbiorca dostawy towarów jest zobowiązany do zapłaty VAT, jeżeli transakcja podlega temu podatkowi, co zależy w szczególności od obrotu dostawcy, który może skorzystać ze szczególnego systemu zwolnień przewidzianego w rumuńskich przepisach dotyczących małych przedsiębiorstw. Tymczasem warunek ten jest trudny do sprawdzenia dla odbiorcy dostawy. W tym względzie nalezy podkreślić, że w niniejszym przypadku z motywu 6 decyzji wykonawczej 2010/583 wynika między innymi, że rumuński rynek drewna obejmuje znaczną liczbę małych przedsiębiorstw, których kontrola stwarza władzom rumuńskim trudności.

49 Nałożony na podatników warunek dokonania rejestracji do celów VAT powoduje, że odbiorca transakcji podlegającej opodatkowaniu dysponuje bardziej dostępnym kryterium umożliwiającym dokądne poznanie zakresu ciężeń na nim obowiązków podatkowych, ponieważ prawo rumuńskie wyłącza z obowiązku rejestracji do celów VAT podatników korzystających ze zwolnienia mającego zastosowanie do małych przedsiębiorstw i w związku z tym nieprzeprowadzających transakcji dających prawo do odliczenia.

50 Różnica w traktowaniu wydaje się zatem proporcjonalna do celu realizowanego przez

przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego, ponieważ, po pierwsze, rejestracja do celów VAT wynika z samego prawa Unii, a mianowicie z art. 214 dyrektywy VAT, a po drugie, prawo zainteresowanych podatników do odliczenia co do zasady nie jest kwestionowane.

51 W świetle całości powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że dyrektywa VAT i zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym mechanizm odwrotnego obciążenia nie ma zastosowania do podatnika, który nie wystąpił o rejestrację do celów VAT ani jej nie uzyskał z urzędu przed dokonaniem transakcji podlegających opodatkowaniu.

W przedmiocie kosztów

52 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:

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym mechanizm odwrotnego obciążenia nie ma zastosowania do podatnika, który nie wystąpił o rejestrację do celów podatku od wartości dodanej ani jej nie uzyskał z urzędu przed dokonaniem transakcji podlegających opodatkowaniu.

Podpisy

* Język postępowania: rumuński.