Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 28 lipca 2016 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Wspólny system podatku od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuły 167, 168, 178 — 182, 193, 206, 242, 244, 250, 252 i 273 — Prawo do odliczenia podatku VAT — Wymogi materialne — Wymogi formalne — Termin zawity — Przepisy krajowe wykluczające prawo do odliczenia w wypadku nieprzestrzegania większości wymogów formalnych — Oszustwo podatkowe

W sprawie C-332/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunale di Treviso (sąd w Treviso, Włochy) postanowieniem z dnia 17 kwietnia 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 lipca 2015 r., w postępowaniu karnym przeciwko:

Giuseppemu Astonemu,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

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

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez G. Galluzza, avvocato dello Stato,

— w imieniu rządu greckiego przez K. Nasopoulou oraz A. Dimitrakopoulou, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Recchię oraz C. Soulay, działające w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

* Język postępowania: włoski.

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 167, 168, 178–181, 244 i 250 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").

2 Wniosek ten złożono w ramach postępowania karnego przeciwko Giuseppemu Astonemu, jako przedstawicielowi prawnemu Società Del Ferro Srl (zwanej dalej „Del Ferro" lub „spółką Del Ferro"), z powodu niezłożenia deklaracji podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") za rok podatkowy 2010.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Dyrektywa VAT zawiera tytuł X, „Odliczenia", obejmujący pięć rozdziałów. W rozdziale 1 tego tytułu, zatytułowanym „Źródło i zakres prawa do odliczenia", znajdują się między innymi art. 167 i 168 tej dyrektywy, mające następujące brzmienie:

„Artykuł 167

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

Artykuł 168

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 [podatku] VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

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

b) [podatku] VAT należnego [podlegającego zapłacie] od transakcji uznanych za dostawy towarów i świadczenie usług;

c) [podatku] VAT należnego [podlegającego zapłacie] od wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów […];

d) [podatku] VAT należnego [podlegającego zapłacie] od transakcji uznanych za wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów […];

e) [podatku] VAT należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego z tytułu importu towarów na terytorium tego państwa członkowskiego".

4 W rozdziale 4 rzeczonego tytułu X, zatytułowanym „Przepisy regulujące korzystanie z prawa do odliczenia”, znajdują się między innymi art. 178–182 rzeczonej dyrektywy, zgodnie z którymi:

„Artykuł 178

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 i świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

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 [podatku] VAT przewidzianej w art. 250 wszystkie dane niezbędne do obliczenia [podatku] VAT należnego z tytułu dokonanych przez siebie nabyć oraz posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236;

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 posiadać dokument importowy, w którym podatnik jest wskazany jako odbiorca lub importer i w którym określona jest kwota [podatku] VAT należnego [podlegającego zapłacie] lub informacje w nim zawarte pozwalają na jej obliczenie;

[…]

Artykuł 179

Podatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty [podatku] VAT należnego [podlegającego zapłacie] za dany okres rozliczeniowy, kwoty [podatku] VAT dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178.

[…]

Artykuł 180

Państwa członkowskie mogą zezwolić podatnikowi na dokonanie odliczenia, którego nie dokonał zgodnie z art. 178 i 179.

Artykuł 181

Państwa członkowskie mogą zezwolić podatnikowi, który nie posiada faktury sporządzonej zgodnie z art. 220–236, na dokonanie odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. c), w odniesieniu do dokonanych przez niego wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów.

Artykuł 182

Państwa członkowskie określają warunki i szczegółowe przepisy wykonawcze dla art. 180 i 181”.

5 Tytuł XI dyrektywy VAT, „Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami”, zawiera osiem rozdziałów. Rozdział 1 tego tytułu dotyczy „Obowiązku podatkowego”. Artykuł 193, znajdujący się w sekcji 1 tego rozdziału, zatytułowanej „Osoby zobowiązane do zapłaty [podatku] VAT na rzecz organów podatkowych”, stanowi:

„Każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty [podatku] VAT […]”.

6 Artykuł 206 omawianej dyrektywy VAT, znajdujący się w sekcji 2 rozdziału 1 jej tytułu XI, zatytułowanej „Warunki płatności”, stanowi:

„Każdy podatnik zobowiązany do zapłaty [podatku] VAT musi zapłacić kwotę netto [podatku] VAT w momencie składania deklaracji [podatku] VAT przewidzianej w art. 250. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inny termin zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty”.

7 Rozdział 4 tytułu XI dyrektywy VAT, zatytułowany „Rachunkowość”, zawiera cztery sekcje. Artykuł 242 tej dyrektywy, znajdujący się w jej sekcji 2, zatytułowanej „Obowiązki ogólne”, stanowi:

„Każdy podatnik prowadzi ewidencję księgową w sposób wystarczająco szczegółowy do celów stosowania [podatku] VAT oraz kontroli przez organ podatkowy”.

8 Artykuł 244 omawianej dyrektywy, znajdujący się w sekcji 3 jej rozdziału 4, zatytułowanej „Obowiązki szczególne dotyczące przechowywania wszystkich faktur”, przewiduje:

„Każdy podatnik zapewnia przechowywanie kopii faktur wystawionych osobiście albo przez nabywcę lub usługobiorcę, lub też w jego imieniu i na jego rzecz przez osobę trzecią, a także wszystkich faktur, które otrzymał”.

9 Artykuły 250 i 252 dyrektywy VAT, znajdujące się w rozdziale 5 jej tytułu XI, zatytułowanym „Deklaracje”, przewidują:

„Artykuł 250

1. Każdy podatnik składa deklarację [podatku] 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.

[…]

Artykuł 252

1. Deklarację [podatku] 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 [miesiąc], dwa lub trzy miesiące.

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

10 Artykuł 273 akapit pierwszy dyrektywy VAT, znajdujący się w rozdziale 7 jej tytułu XI, zatytułowanym „Przepisy różne”, stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru [podatku] VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim 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 włoskie

11 Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto (rozporządzenie prezydenta Republiki nr 633 w sprawie ustanowienia i uregulowania podatku od wartości dodanej) z dnia 26 października 1972 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 292 z dnia 11 listopada 1972 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie w sporze w postępowaniu głównym (zwane dalej „rozporządzeniem nr 633”), zawiera art. 19, zatytułowany „Odliczenie”. Ustęp 1 tego artykułu stanowi:

„W celu ustalenia wysokości podatku podlegającego zapłacie zgodnie z art. 17 ust. 1 lub nadwyżki, o której mowa w art. 30 ust. 2, od kwoty podatku związanego z wykonanymi transakcjami podlega odliczeniu podatek zapłacony lub podlegający zapłacie przez podatnika albo też na nim spoczywający z tytułu roszczeń regresowych w odniesieniu do towarów i usług importowanych czy nabytych w związku z prowadzonym przedsiębiorstwem, wykonywaną działalnością artystyczną lub zawodową. Prawo do odliczenia podatku dotyczącego towarów i usług nabytych lub importowanych powstaje w chwili, gdy podatek staje się wymagalny, i może zostać wykonane najpóźniej w deklaracji dotyczącej drugiego roku następującego po roku, w którym prawo to powstało, i na warunkach przewidzianych w chwili powstania tego prawa”.

12 Artykuł 25 rozporządzenia nr 633, zatytułowany „Rejestracja zakupów”, przewiduje:

„Podatnik ma obowiązek numerowania w porządku rosnącym faktur i kwitów celnych dotyczących towarów i usług nabytych lub importowanych w związku z prowadzonym przedsiębiorstwem, wykonywaną działalnością artystyczną lub zawodową […] oraz wpisania ich we właściwym rejestrze przed dokonaniem okresowego rozliczenia lub złożeniem rocznej deklaracji, w ramach których wykonuje prawo do odliczenia podatku dotyczącego tych faktur lub kwitów.

W rejestrach musi znajdować się data wystawienia faktury lub kwitu z zachowaniem numeracji w porządku rosnącym, przedsiębiorstwo, nazwa lub firma dostawcy towaru lub usługodawcy, albo imię i nazwisko, jeśli nie chodzi o przedsiębiorstwo, spółkę lub jednostkę, a także kwota podlegająca opodatkowaniu i kwota podatku wyodrębnione według stawki mającej zastosowanie.

[…]”.

13 Artykuł 39 tego rozporządzenia, zatytułowany „Prowadzenie i przechowywanie rejestrów i dokumentów”, stanowi:

„Rejestry przewidziane w niniejszym rozporządzeniu […] muszą być prowadzone zgodnie z art. 2219 kodeksu cywilnego oraz numerowane w porządku rosnącym na każdej stronie; są one zwolnione z opłaty skarbowej […].

[…]

Rejestry, księgi rachunkowe, indeksy i wydruki, a także faktury, kwity celne i inne dokumenty przewidziane w niniejszym rozporządzeniu muszą być przechowywane zgodnie z art. 22 rozporządzenia prezydenta Republiki nr 600 z dnia 29 września 1973 r. […]".

14 Decreto legislativo n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (rozporządzenie ustawodawcze nr 74, nowe przepisy regulujące przestępstwa w dziedzinie podatku dochodowego i podatku od wartości dodanej, zgodnie z art. 9 ustawy nr 205 z dnia 25 czerwca 1999 r.) z dnia 10 marca 2000 r. (GURI nr 76 z dnia 31 marca 2000 r., s. 4), w brzmieniu mającym zastosowanie w sporze w postępowaniu głównym (zwane dalej „rozporządzeniem ustawodawczym nr 74"), przewiduje w art. 5, zatytułowanym „Brak deklaracji":

„1. Kto w celu uniknięcia płacenia podatku dochodowego lub podatku [VAT] nie składa, mając taki obowiązek, deklaracji rocznych jednego lub drugiego podatku, w przypadku gdy jeden z tych podatków jest wyższy niż 30 000 EUR, podlega karze pozbawienia wolności od jednego roku do trzech lat.

[…]".

15 Zgodnie z art. 1 ust. 1 lit. f) tego rozporządzenia ustawodawczego „podatek, którego uniknięto" oznacza „różnicę pomiędzy podatkiem rzeczywiście podlegającym zapłacie a podatkiem wskazanym w deklaracji albo cały podatek podlegający zapłacie, w przypadku gdy nie złożono deklaracji, po odliczeniu kwot wpłaconych przez podatnika lub osoby trzecie tytułem zaliczki, potrącenia lub zapłaty wspomnianego podatku przed złożeniem deklaracji albo upływem terminu na jej złożenie".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

16 W trakcie kontroli podatkowej rozpoczętej w dniu 4 lipca 2013 r. Guardia di Finanza (policja ds. podatkowych i finansowych, Włochy) stwierdziła, że G. Astone, działający w charakterze przedstawiciela prawnego spółki Del Ferro, nie był w stanie przedstawić ksiąg rachunkowych oraz rejestru podatku VAT za lata 2010, 2011, 2012 i 2013. Ta sama kontrola wykazała również, że za rok podatkowy 2010 spółka ta wystawiła faktury na kwotę podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT wynoszącą 320 205 EUR, lecz nie złożyła stosownej deklaracji podatku VAT, w konsekwencji czego uniknęła zapłaty podatku VAT w wysokości 64 041 EUR, oraz że w kolejnych latach podatkowych również nie złożyła deklaracji podatku VAT. Rzeczona kontrola wykazała również, że spółka Del Ferro nie zadośćuczyniła obowiązkowi rejestracji wystawionych faktur.

17 W związku z brakiem przedstawienia deklaracji podatku VAT za rok podatkowy 2010 w stosunku do G. Astona, jako przedstawiciela prawnego spółki Del Ferro, toczy się postępowanie przed izbą karną Tribunale di Treviso (sądu w Treviso, Włochy) w związku z odpowiedzialnością za naruszenie przewidziane w art. 5 ust. 1 rozporządzenia ustawodawczego nr 74.

18 W toku tego postępowania przed sądem odsyłającym G. Astone przedstawił faktury wystawione przez przedsiębiorstwa trzecie na rzecz spółki Del Ferro w roku podatkowym 2010, które zostały zapłacone wraz z podatkiem VAT, lecz nie zostały zarejestrowane w księgach rachunkowych tej spółki. Na podstawie tych faktur kwotę podatku VAT podlegającego odliczeniu ustalono na 30 590 EUR. Giuseppe Astone twierdzi, że faktury te należy uwzględnić zgodnie z orzecznictwem Trybunału dotyczącym prawa do odliczenia naliczonego przez podatnika podatku VAT. Gdyby wziąć pod uwagę tę kwotę podatku VAT podlegającego odliczeniu oraz wcześniejszą ulgę podatkową przysługującą G. Astonemu, kwota uniknietego podatku nie przekraczałaby progu 30 000 EUR określonego w art. 5 ust. 1 rozporządzenia ustawodawczego nr 74 i w konsekwencji naruszenie objęte sankcją na podstawie tego przepisu nie istniałoby. Giuseppe Astone wnosi o uniewinnienie. Również prokurator wnosi o uniewinnienie G. Astonego.

19 Sąd odsyłający wskazuje, że włoskie przepisy uzależniają prawo do odliczenia podatku VAT od zadośćuczynienia obowiązkom formalnym dotyczącym między innymi przedstawienia danych deklaracji, od chwili wystąpienia przez podatnika o przyznanie ulgi w zakresie podatku VAT i od okoliczności, iż dane faktury zostały wpisane do przewidzianego w tym celu rejestru, w konsekwencji czego podatnik nie ma zdaniem tego sądu prawa odliczyć naliczonego podatku VAT, chociażby go zapłacił, jeżeli nie został on odpowiednio zarejestrowany.

20 Odnosząc się do art. 5 ust. 1 rozporządzenia ustawodawczego nr 74, sąd odsyłający wskazuje, że w wypadku braku deklaracji podatku VAT prawo włoskie przewiduje, iż podatek, którego uniknięto, obejmuje cały podatek podlegający zapłacie, bez możliwości uwzględnienia, jeżeli chodzi o podatek VAT, podatku zapłaconego dostawcom, jeżeli formalne obowiązki przewidziane ustawowo nie były dochowane. W niniejszej sprawie podatkiem podlegającym zapłacie, w tym w celu ustalenia, czy możliwe jest prowadzenie postępowania karnego na podstawie tego przepisu, jest zdaniem sądu odsyłającego podatek wynikający z wystawionych faktur. Według rzeczonego sądu możliwość uwzględnienia naliczonego podatku VAT zakłada bowiem, że prawo do odliczenia zostało wykonane w momencie składania deklaracji rocznej i może dotyczyć tylko faktur, które zostały wpisane do danego rejestru.

21 Sąd odsyłający zaznacza, że prawo Unii uzależnia również wykonywanie prawa do odliczenia od zadośćuczynienia pewnym obowiązkom, i odsyła w tym względzie do art. 167, 168, 178–181, 244 i 250 dyrektywy VAT. Sąd odsyłający zauważa, że zgodnie z wyrokami z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267), oraz z dnia 30 września 2010 r., Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569), zasada neutralności podatkowej wymaga, aby odliczenie naliczonego podatku VAT zostało przyznane, jeżeli zostały spełnione wymogi materialne, nawet wówczas, gdy niektóre wymogi formalne zostały pominięte przez podatników. Wyroki te nie precyzują jednak, o jakie wymogi chodzi, ani w szczególności – jakim obowiązkom formalnym należy bezwzględnie zadośćuczynić, aby podatnik mógł wykonać swe prawo do odliczenia. Jako że G. Astone nie zadośćuczynił żadnemu obowiązkowi formalnemu, odpowiedź Trybunału jest konieczna w celu orzeczenia o jego odpowiedzialności karnej.

22 W powyższych okolicznościach Tribunale di Treviso (sąd w Treviso) postanowił zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy przepisy dyrektywy VAT, zgodnie z orzecznictwem Unii przytoczonym w uzasadnieniu [postanowienia odsyłającego], stoją na przeszkodzie przepisom krajowym państw członkowskich – takim jak wspomniane w [postanowieniu odsyłającym] przepisy obowiązujące we Włoszech (art. 19 rozporządzenia nr 633) – które wykluczają, także z punktu widzenia prawa karnego, możliwość wykonywania przez podatnika prawa do odliczenia, jeżeli nie złożył on deklaracji podatku VAT, a w szczególności deklaracji dotyczącej roku następującego po roku, w którym prawo to powstało?

2) Czy przepisy dyrektywy VAT, zgodnie z orzecznictwem Unii przytoczonym w uzasadnieniu [postanowienia odsyłającego], stoją na przeszkodzie przepisom krajowym państw członkowskich – takim jak wspomniane [w postanowieniu odsyłającym] przepisy obowiązujące we Włoszech (art. 25 i 39 rozporządzenia nr 633) – które wykluczają możliwość uwzględnienia, także z punktu widzenia prawa karnego, w celu odliczenia podatku VAT, zapłaconych faktur, które nie zostały w żaden sposób zarejestrowane przez podatnika?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

23 Rząd włoski kwestionuje dopuszczalność pytań prejudycjalnych z tego względu, iż opierają się one na błędnej interpretacji prawa włoskiego, które w rzeczywistości przewiduje, że przepisów krajowych regulujących zakres prawa do odliczenia podatku VAT nie bierze się pod uwagę w celu oceny, czy osiągnięto próg potrzebny do prowadzenia postępowania karnego przewidziany w art. 5 ust. 1 rozporządzenia ustawodawczego nr 74. Wynika z tego, że odpowiedź, jakiej Trybunał ma udzielić na zadane pytania, nie jest użyteczna dla celów rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym, albowiem włoskie przepisy transponujące dyrektywę VAT nie mają zastosowania do tego sporu.

24 Należy jednak przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w ramach postępowania, o którym mowa w art. 267 TFUE, wyłącznie do sądu odsyłającego, przed którym toczy się spór i który wobec tego musi przyjąć na siebie odpowiedzialność za wydane orzeczenie, należy ocena, w świetle konkretnych okoliczności sprawy, zarówno niezbędności orzeczenia prejudycjalnego do wydania wyroku, jak i istotnego charakteru pytań skierowanych do Trybunału. W związku z tym, jeśli postawione pytania dotyczą wykładni prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (wyrok z dnia 8 września 2010 r., Stoß i in., C-316/07, od C-358/07 do C-360/07, C-409/07 i C-410/07, EU:C:2010:504, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo). Podobnie, w ramach tego postępowania wykładnia przepisów krajowych należy wyłącznie do sądu odsyłającego (zob. podobnie wyrok z dnia 15 stycznia 2013 r., Križan i in., C-416/10, EU:C:2013:8, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Z powyższego wynika, że pomimo wątpliwości wyrażonych w tym względzie przez rząd włoski w jego uwagach na piśmie Trybunał musi przyjąć ustalenia przedstawione przez sąd odsyłający – a mianowicie iż prawo włoskie przewiduje, że próg dla wszczęcia postępowania karnego przewidziany w art. 5 ust. 1 rozporządzenia ustawodawczego nr 74 ustalany jest poprzez zastosowanie przepisów materialnych regulujących zakres prawa do odliczenia podatku VAT – i w konsekwencji stwierdzić, że zadane pytania są dopuszczalne.

Co do istoty

26 Tytułem wstępu należy zauważyć, że dyrektywa VAT, zgodnie z jej art. 411 i 413, uchyliła i zastąpiła od dnia 1 stycznia 2007 r. przepisy Unii w dziedzinie podatku VAT, a w szczególności szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1).

27 Zgodnie z motywami 1 i 3 dyrektywy VAT przekształcenie szóstej dyrektywy 77/388 było konieczne celem przedstawienia wszystkich mających zastosowanie przepisów w sposób jasny i racjonalny w zmienionej strukturze i zmienionym brzmieniu, bez wprowadzania co do zasady zmian merytorycznych. Tymczasem przepisy dyrektywy VAT mające znaczenie w sprawie w postępowaniu głównym są zasadniczo takie same jak równoważne przepisy szóstej dyrektywy 77/388. W tych okolicznościach orzecznictwo dotyczące rzeczonych przepisów szóstej dyrektywy 77/388 zachowuje więc znaczenie dla celów interpretacji równoważnych przepisów dyrektywy VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 35).

W przedmiocie pytania pierwszego

28 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że oskarżony w postępowaniu głównym powołał się na prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT dopiero w toku postępowania przed sądem odsyłającym, podczas gdy zgodnie z art. 19 ust. 1 rozporządzenia nr 633 prawo to należy wykonać najpóźniej w deklaracji dotyczącej roku następującego po roku, w którym prawo to powstało. W tych okolicznościach, i biorąc pod uwagę wyjaśnienia sądu odsyłającego oraz treść pkt 25 niniejszego wyroku, należy uznać, że poprzez swe pytanie pierwsze sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy art. 167, 168, 178, art. 179 akapit pierwszy oraz art. 180 i 182 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przepisy te stoją na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym termin zawity na wykonanie prawa do odliczenia, taki jak termin w postępowaniu głównym.

29 W tym względzie należy przypomnieć, że ustanowiony w dyrektywie VAT system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez tego przedsiębiorcę działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na jej cel i rezultaty, pod warunkiem że ona sama podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane (zob. w szczególności wyroki: z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 44).

31 Tak jak to wynika z treści art. 167 i art. 179 ust. 1 dyrektywy VAT, prawo do odliczenia wykonywane jest co do zasady w tym samym okresie, w którym powstało, to znaczy z chwilą, gdy podatek stał się wymagalny.

32 Niemniej jednak na podstawie art. 180 i 182 tej dyrektywy podatnik może zostać upoważniony do dokonania odliczenia, nawet jeśli nie wykonał swego prawa w okresie, w którym prawo to powstało, z zastrzeżeniem jednak spełnienia warunków i wymogów proceduralnych ustalonych przez prawo krajowe (wyrok z dnia 2 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Jednakże możliwość wykonywania prawa do odliczenia bez ograniczenia w czasie byłaby sprzeczna z zasadą pewności prawa, zgodnie z którą podatnik nie może być w nieskończoność narażony na kwestionowanie jego sytuacji w zakresie praw i obowiązków względem organów podatkowych (wyroki: z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 44; a także z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 48).

34 Trybunał orzekł już w kontekście mechanizmu odwrotnego obciążenia, że termin zawity, którego upływ wiąże się dla niewystarczająco starannego podatnika, który nie zgłosił odliczenia naliczonego podatku VAT, z sankcją w postaci utraty prawa do odliczenia, nie może być uznany za niezgodny z systemem ustanowionym na mocy dyrektywy VAT, o ile, po pierwsze, termin ten ma zastosowanie w taki sam sposób do analogicznych praw w zakresie podatków wynikających z prawa krajowego i z prawa Unii (zasada równoważności), a po drugie, praktycznie nie uniemożliwia lub nadmiernie nie utrudnia wykonywania prawa do odliczenia (zasada skuteczności) (wyroki: z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 49).

35 W niniejszym przypadku postanowienie odsyłające nie wskazuje, czy w sprawie w postępowaniu głównym ma zastosowanie mechanizm odwrotnego obciążenia. Nie ma to jednak wpływu na odpowiedź, jakiej należy udzielić na pierwsze z zadanych pytań, albowiem przepisy dyrektywy VAT

przypomniane w pkt 31 i 32 niniejszego wyroku nie przewidują w odniesieniu do terminu zawitego na wykonanie prawa do odliczenia, który państwa członkowskie mogłyby ustanowić zgodnie z tymi przepisami, że należy rozróżniać pomiędzy sytuacjami, w których mechanizm odwrotnego obciążenia ma zastosowanie, i sytuacjami, w których nie ma on zastosowania.

36 Jeżeli chodzi o okoliczność, czy dwuletni termin zawity, taki jak ten w sprawie w postępowaniu głównym, spełnia warunki wymienione w art. 34 niniejszego wyroku, należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału to do sądu krajowego należy ocena zgodności środków krajowych z prawem Unii. Trybunał może jednak udzielić mu wszystkich wskazówek przydatnych do rozstrzygnięcia toczącego się przed nim sporu (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 W niniejszym przypadku, jeżeli chodzi o zasadę równoważności, podobnie jak ustalił to już Trybunał w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 47), która dotyczyła między innymi tego samego co w sprawie w postępowaniu głównym terminu zawitego, z akt, jakimi dysponuje Trybunał, nie wynika, ani też zresztą nie zostało to podniesione przed Trybunałem, aby termin zawity przewidziany w art. 19 ust. 1 rozporządzenia nr 633 nie przestrzegał tej zasady.

38 Jeżeli chodzi o zasadę skuteczności, Trybunał również stwierdził, że dwuletni termin zawity, taki jak ten przewidziany w art. 19 ust. 1 rozporządzenia nr 633, w sprawie w postępowaniu głównym, sam w sobie nie jest w stanie praktycznie uniemożliwić lub nadmiernie utrudnić wykonywania prawa do odliczenia, skoro art. 167 i art. 179 akapit pierwszy dyrektywy VAT umożliwiają państwom członkowskim wprowadzenie wymagania, by podatnik wykonywał przysługujące mu prawo do odliczenia w tym samym okresie, w którym ono powstało (zob. podobnie wyrok z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 48).

39 W świetle powyższych uwag na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 167, 168, 178, art. 179 akapit pierwszy oraz art. 180 i 182 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przepisy te nie stoją na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym termin zawity na wykonanie prawa do odliczenia, taki jak termin w postępowaniu głównym, o ile zapewnione jest poszanowanie zasad równoważności i skuteczności, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie pytania drugiego

40 Tytułem wstępu należy zaznaczyć, że chociaż sąd odsyłający odnosi się w swym pytaniu drugim jedynie do niedopełnienia przez oskarżonego w postępowaniu głównym obowiązku rejestracji faktur wystawionych na rzecz spółki, której oskarżony jest przedstawicielem prawnym, na podstawie których to faktur wystąpiono o prawo do odliczenia, to sąd ten wskazuje w uzasadnieniu postanowienia odsyłającego, iż ów oskarżony, jako przedstawiciel prawny rzeczonej spółki, nie zadośćuczynił „żadnemu” z obowiązków formalnych spoczywających na nim w dziedzinie podatku VAT.

41 W tym względzie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że za rok podatkowy 2010, w odniesieniu do którego w stosunku do rzeczonego oskarżonego toczy się postępowanie przed tym sądem, oskarżony ów nie mógł przedstawić ksiąg rachunkowych ani rejestru podatku VAT spółki, której jest przedstawicielem prawnym. Z wniosku tego wynika ponadto, że spółka ta nie złożyła deklaracji podatku VAT, chociaż wystawiła faktury na podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT kwotę 320 205 EUR, że nie uiściła podatku VAT, do którego zapłaty była zobowiązana, że nie zadośćuczyniła obowiązkowi rejestracji wystawionych faktur, a przy tym nie dopełniła obowiązku rejestracji faktur wystawionych na jej rzecz przez przedsiębiorstwa trzecie i uiszczonych przez nią.

42 W tych okolicznościach, i biorąc pod uwagę wyjaśnienia sądu odsyłającego przypomniane w pkt 25 niniejszego wyroku, należy uznać, że sąd odsyłający poprzez swe pytanie drugie stara się w istocie ustalić, czy art. 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 i 273 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przepisy te stoją na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które pozwalają organom podatkowym odmówić podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT w wypadku stwierdzenia, że uchybił on większości spoczywających na nim obowiązków formalnych, warunkujących możliwość skorzystania z tego prawa.

43 W tym zakresie należy podkreślić że prawo podatników do odliczenia od podatku VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez prawo Unii (wyroki: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 23).

44 Jak wyjaśniono już zasadniczo w pkt 29–31 niniejszego wyroku, prawo do odliczenia przewidziane w art. 167–192 dyrektywy VAT, które ma na celu zapewnienie całkowitej neutralności w zakresie obciążenia podatkowego każdej działalności gospodarczej, pod warunkiem że co do zasady podlega ona podatkowi VAT, nie może zasadniczo być ograniczone i jest wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku.

45 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej wymaga zatem, aby odliczenie naliczonego podatku VAT zostało przyznane, jeżeli zostały spełnione wymogi materialne, nawet wówczas, gdy niektóre wymogi formalne zostały pominięte przez podatników (wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Może być jednak inaczej w przypadku, gdy naruszenie takich wymogów formalnych skutkowało uniemożliwieniem dostarczenia pewnych dowodów na spełnienie wymagań materialnych (wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 71; a także z dnia 11 grudnia 2014 r., Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 W tym względzie należy wyjaśnić, że wymogami materialnymi prawa do odliczenia są wymogi regulujące samą podstawę i zakres tego prawa, takie jak przewidziane w rozdziale 1 tytułu X dyrektywy VAT, zatytułowanym „Źródło i zakres prawa do odliczenia”, podczas gdy wymogi formalne wspomnianego prawa regulują szczegółowe zasady i kontrolę jego wykonywania, a także prawidłowe funkcjonowanie systemu podatku VAT, takie jak obowiązki dotyczące rachunkowości, wystawiania faktur i deklaracji (zob. podobnie wyrok z dnia 11 grudnia 2014 r., Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 41, 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 Tak oto, dla celów stosowania podatku VAT oraz jego kontroli przez organy podatkowe, w tytule XI dyrektywy VAT wymienione zostały pewne obowiązki spoczywające między innymi na podatnikach tego podatku. W szczególności, poza obowiązkiem zapłaty podatku VAT wynikającym w szczególności z art. 193 i 206 tej dyrektywy, jej art. 242 wymaga prowadzenia odpowiedniej ewidencji księgowej, art. 244 rzeczonej dyrektywy przewiduje obowiązek przechowywania wszystkich faktur, a jej art. 250 i 252 wymagają złożenia deklaracji w określonym terminie.

49 Co więcej, na podstawie art. 273 dyrektywy VAT państwa członkowskie są uprawnione do nakładania obowiązków, które uznają one za konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym. Niemniej jednak środki, jakie państwa członkowskie mają możliwość przyjmować na podstawie tego przepisu, nie mogą wykraczać poza to, co konieczne dla osiągnięcia tych celów. Środki te nie mogą wobec tego być wykorzystywane w sposób regularnie

uniemożliwiający skorzystanie z prawa do odliczenia podatku VAT i naruszający tym samym neutralność tego podatku (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 66; a także z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 Niemniej jednak zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest uznanym celem wspieranym przez dyrektywę VAT, a Trybunał wielokrotnie orzekał, że podatnicy nie mogą w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie powoływać się na przepisy prawa Unii. Tym samym to do krajowych organów i sądów należy odmówienie prawa do odliczenia, jeżeli w oparciu o obiektywne dowody zostanie ustalone, że podatnicy powołują się na to prawo w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie (wyroki: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 35–37 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 42–44 i przytoczone tam orzecznictwo).

51 Jest tak w wypadku oszustwa podatkowego popełnionego przez samego podatnika (wyroki: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 27).

52 Ponieważ odmowa przyznania prawa do odliczenia stanowi wyjątek od stosowania zasady podstawowej, jaką jest istnienie takiego prawa, właściwe organy podatkowe zobowiązane są wykazać w sposób prawnie wymagany, że spełnione zostały obiektywne przesłanki wykazujące istnienie oszustwa lub nadużycia. Następnie do sądów krajowych należy kontrola, czy odnośne organy podatkowe wykazały istnienie takich obiektywnych przesłanek (wyrok z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 29).

53 W postępowaniu wszczętym na podstawie art. 267 TFUE Trybunał nie jest właściwy w zakresie badania i oceny stanu faktycznego postępowania głównego. W konsekwencji to do sądu odsyłającego należy zatem dokonanie, zgodnie z krajowymi przepisami dotyczącymi dowodów, oceny wszystkich elementów i okoliczności faktycznych sprawy w postępowaniu głównym w celu ustalenia na podstawie przedstawionych mu obiektywnych dowodów, czy oskarżony w postępowaniu głównym popełnił takie oszustwo lub nadużycie (zob. analogicznie wyrok z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 30). Jednakże w celu udzielenia sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi Trybunał może w duchu współpracy z sądami krajowymi dostarczyć temu sądowi wszelkich wskazówek, które uzna za niezbędne (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 42; z dnia 3 września 2014 r., GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, pkt 46).

54 W rozpatrywanym przypadku, jak stwierdzono już w pkt 41 niniejszego wyroku, z postanowienia odsyłającego wynika, że oskarżony w sprawie w postępowaniu głównym nie tylko nie zadośćuczynił obowiązkowi złożenia deklaracji VAT do organów administracji i uiszczenia kwoty podatku, do której zapłaty zobowiązana była spółka, której był przedstawicielem prawnym, za rok podatkowy 2010, w odniesieniu do którego w stosunku do rzeczonego oskarżonego toczy się postępowanie przed tym sądem, lecz także nie mógł przedstawić ksiąg rachunkowych ani rejestru podatku VAT w imieniu tej spółki, i co więcej, nie dochował przewidzianego przez prawo włoskie obowiązku rejestracji w porządku rosnącym faktur wystawionych lub uiszczonych przez tę spółkę.

55 Tymczasem nawet przy założeniu, że uchybienia tym obowiązkom formalnym, które spoczywały na oskarżonym w postępowaniu głównym, jako przedstawicielu prawnym spółki Del Ferro, dla celów stosowania podatku VAT i jego kontroli przez organy podatkowe, nie uniemożliwiają przedstawienia niewątpliwego dowodu, iż spełnione zostały wymogi materialne dające prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT, należy stwierdzić, że jak zauważyła Komisja Europejska w swych uwagach

na piśmie, okoliczności te mogą wykazać istnienie najprostszego przypadku oszustwa podatkowego, w którym podatnik celowo nie czyni zadość spoczywającym na nim obowiązkom formalnym w celu uniknięcia zapłaty podatku.

56 W szczególności brak złożenia deklaracji podatku VAT, podobnie jak brak prowadzenia rachunkowości, która umożliwiłaby stosowanie podatku VAT i jego kontrolę przez organy podatkowe, oraz brak rejestracji wystawionych i uiszczonych faktur mogą uniemożliwić prawidłowe pobranie podatku i w konsekwencji zagrozić prawidłowemu funkcjonowaniu wspólnego systemu podatku VAT. W konsekwencji prawo Unii nie zabrania państwom członkowskim uznawać, że uchybienia takie stanowią oszustwo podatkowe, i odmawiać w takich wypadkach korzyści w postaci prawa do odliczenia (zob. analogicznie wyrok z dnia 7 grudnia 2010 r., R., C-285/09, EU:C:2010:742, pkt 48, 49).

57 W tym względzie należy ponadto zaznaczyć, że w rozpatrywanym przypadku postanowienie odsyłające wskazuje, iż analogiczne uchybienia powtarzały się przez wiele kolejnych lat podatkowych. Nawet jeśli te ostatnie lata podatkowe nie są najwyraźniej przedmiotem sprawy w postępowaniu głównym, to jednak stanowią okoliczności faktyczne, które sąd odsyłający może uwzględnić w ramach dokonywania ogólnej oceny, którą musi przeprowadzić zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 53 niniejszego wyroku.

58 Wreszcie, należy podkreślić, że nie można uważać, aby odmowa prawa do odliczenia w okolicznościach świadczących o istnieniu oszustwa podatkowego popełnionego przez podatnika pragnącego skorzystać z tego prawa była sprzeczna z zasadą neutralności podatkowej, albowiem nie może na nią skutecznie powoływać się podatnik, który umyślnie uczestniczył w oszustwie podatkowym i naraził na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 7 grudnia 2010 r., R., C-285/09, EU:C:2010:742, pkt 51, 54; a także podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 48).

59 W świetle ogółu powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że art. 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 i 273 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przepisy te nie stoją na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które pozwalają organom podatkowym odmówić podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT w wypadku stwierdzenia, że uchybił on w oszukańczy sposób – czego ustalenie należy do sądu odsyłającego – większości spoczywających na nim obowiązków formalnych, warunkujących możliwość skorzystania z tego prawa.

W przedmiocie kosztów

60 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:

1) **Artykuły 167, 168, 178, art. 179 akapit pierwszy oraz art. 180 i 182 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że przepisy te nie stoją na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym termin zawity na wykonanie prawa do odliczenia, taki jak termin w postępowaniu głównym, o ile zapewnione jest poszanowanie zasad równoważności i skuteczności, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.**

2) **Artykuły 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 i 273 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że przepisy te nie stoją na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które pozwalają organom podatkowym odmówić podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej w wypadku stwierdzenia, że uchybił on w oszukańczy sposób – czego ustalenie należy do sądu odsyłającego – większości spoczywających na nim obowiązków formalnych, warunkujących możliwość skorzystania z tego prawa.**

Podpisy