WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 8 maja 2008 r. *

W sprawach połączonych C-95/07 i C-96/07

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Commissione tributaria provinciale di Genova (Włochy) postanowieniami z dnia 13 grudnia 2006 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 20 lutego 2007 r., w postępowaniu:

Ecotrade SpA

przeciwko

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, P. Lindh i A. Arabadjiev (sprawozdawca), sędziowie,

* Język postępowania: włoski.

rzecznik generalny: E. Sharpston,
sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 stycznia 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Ecotrade SpA przez A. Lovisolę oraz N. Raggiego, avvocati,

— w imieniu rządu włoskiego przez I.M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. de Bellisa, avvocato dello Stato,

— w imieniu rządu cypryjskiego przez A. Pantazi-Lambrou, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez A. Aresu oraz M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 marca 2008 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 17, art. 18 ust. 1 lit. d), art. 21 ust. 1 i art. 22 szóstej dyrektywy 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. L 145, s. 1), w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2000/17/WE z dnia 30 marca 2000 r. (Dz.U. L 84, s. 24, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wnioski te zostały złożone w ramach dwóch sporów pomiędzy Ecotrade SpA (zwaną dalej „Ecotrade") a Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3 (zwaną dalej „Agenzia") w przedmiocie kilku decyzji określających wysokość podatku, związanych z korektą deklaracji podatkowych w zakresie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT"), złożonych przez powyższą spółkę za lata podatkowe 2000 i 2001.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Jeśli chodzi o prawo do odliczenia, art. 17 ust. 1 i 2 lit. a) szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28f pkt 1, stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwilą powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku podlegającego odliczeniu].

2. O ile towary i usługi są częścią transakcji [służą wykonywaniu czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

a) należny [podlegający zapłacie] lub zapłacony na terytorium kraju podatek od wartości dodanej od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika".

4 Zgodnie z art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, dopóki Rada Unii Europejskiej nie określi wydatków, z którymi nie będzie wiązało się prawo do odliczenia podatku VAT, państwa członkowskie mogą utrzymać w mocy wszelkie wyłączenia przewidziane w ustawodawstwach krajowych w chwili wejścia w życie tej dyrektywy, przy czym w żadnym przypadku prawo do odliczenia nie będzie obejmowało wydatków innych niż ściśle związane z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkę lub wydatki reprezentacyjne. Artykuł 17 ust. 7 pozwala państwom członkowskim, z zastrzeżeniem zastosowania procedury konsultacji przewidzianej w art. 29 tej dyrektywy, częściowo lub całkowicie wyłączyć z systemu odliczeń niektóre lub wszystkie dobra inwestycyjne lub inne dobra, ze względów dotyczących koniunktury.

5 Zgodnie z art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28g, zobowiązane do zapłaty podatku VAT w systemie wewnętrznym są osoby, na których rzecz świadczone są usługi określone w szczególności w art. 28b część C, jeśli usługi te są świadczone przez podatnika mającego miejsce zamieszkania lub siedzibę za granicą. Przywołany art. 28b część C dotyczy „świadczenia usług wewnątrzwspólnotowego transportu towarów". Ten system, stosowany również do innych usług, jest powszechnie znany pod zwyczajowym określeniem „odwrotne obciążenie".

6 W odniesieniu do szczegółowych zasad wykonywania prawa do odliczenia w okolicznościach opisanych w punkcie poprzedzającym, art. 18 ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy,

w brzmieniu wynikającym z jej art. 28f pkt 2, przewiduje, że w celu wykonania tego prawa podatnik musi dopełnić formalności przewidzianych przez każde państwo członkowskie.

7 Artykuł 18 ust. 2 i 3 szóstej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„2. Podatnik zastosuje odliczenie od podatku poprzez odjęcie od całkowitej kwoty należnego podatku od wartości dodanej za dany okres rozliczeniowy całkowitej kwoty podatku, w stosunku do którego w tym samym okresie zaistniało prawo do odliczenia i może być wykonane na podstawie przepisów ust. 1.

3. Państwa członkowskie ustalają warunki i procedury, według których podatnik może zostać upoważniony do dokonania odliczenia, którego nie dokonał zgodnie z przepisami ust. 1 i 2".

8 Ponadto pewne obowiązki spoczywające na podatnikach zostały wymienione w art. 22 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h. Wśród nich znajdują się: wymieniony w art. 22 ust. 2 lit. a) obowiązek prowadzenia rachunkowości w sposób wystarczająco szczegółowy, aby umożliwić zastosowanie podatku VAT oraz jego kontrolę przez organ podatkowy, oraz wymieniony w art. 22 ust. 4 lit. a) i b) obowiązek składania przez podatnika deklaracji podatkowych w przewidzianym terminie, w których muszą znaleźć się wszystkie niezbędne informacje potrzebne do obliczenia podatku przypadającego do zapłaty i możliwych odliczeń.

9 Wreszcie art. 22 ust. 7 i 8 tej dyrektywy stanowi:

„7. Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki w celu zapewnienia, aby osoby, które zgodnie z art. 21 ust. 1 lit. a) i b) uznano za osoby zobowiązane do zapłaty podatku zamiast podatników mających swą siedzibę za granicą […], spełniały powyższe wymagania dotyczące oświadczeń [deklaracji] i zapłaty.

8. Państwa członkowskie mogą nałożyć inne zobowiązania, które uznają za niezbędne dla poprawnego poboru podatków i aby zapobiec oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji wewnętrznych oraz transakcji zawieranych przez podatników w różnych państwach członkowskich, o ile tego rodzaju zobowiązania nie będą prowadzić w handlu między państwami członkowskimi do niepotrzebnych formalności związanych z przekraczaniem granic".

Uregulowania krajowe

10 W prawie włoskim zasadnicza część przepisów dotyczących podatku VAT znajduje się, po pierwsze, w dekrecie prezydenta republiki nr 633 z dnia 26 października 1972 r. w sprawie wprowadzenia i uregulowania podatku od wartości dodanej (GURI nr 292 z dnia 11 listopada 1972 r., supplemento oridinario), wielokrotnie zmienianym (zwanym dalej „DPR nr 633/72") oraz, po drugie, w dekrecie z mocą ustawy nr 331 z dnia 30 sierpnia 1993 r. (GURI nr 203 z dnia 30 sierpnia 1993 r., supplemento oridinario, zwanym dalej „dekretem z mocą ustaw nr 331/93").

11 Artykuł 17 akapit trzeci zdanie pierwsze DPR nr 633/72 stanowi:

„Obowiązki związane ze […] świadczeniem usług […] na terytorium kraju przez podmioty niebędące rezydentami […] są wypełniane przez nabywającego lub zamawiającego, mających siedzibę lub zamieszkałych na terytorium kraju, którzy […] korzystają z usług w ramach wykonywania działalności gospodarczej, rzemiosła lub zawodu".

12 Artykuł 19 akapit pierwszy DPR nr 633/72 stanowi:

„[…] 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".

13 Zgodnie z art. 23 — zatytułowanym „Rejestracja faktur" — ust. 1 i 2 DPR nr 633/72 podatnik powinien w ciągu 15 dni wpisać do odpowiedniego rejestru wystawione faktury, podając ich kolejne numery i daty wystawienia, kwoty podlegające opodatkowaniu w ramach transakcji i kwotę podatku VAT, odrębnie według stosowanych stawek, oraz przedsiębiorstwo, nazwę lub firmę nabywającego towary lub zlecającego usługi, bądź w przypadkach, o których mowa w art. 17 ust. 3 tego dekretu, zbywającego lub świadczącego usługi.

14 Artykuł 25 — zatytułowany „Rejestracja zakupów" — ust. 1 DPR nr 633/72 nakłada na podatników obowiązek numerowania w porządku rosnącym faktur i zaświadczeń celnych dotyczących towarów i usług nabytych lub importowanych w ramach

wykonywania działalności gospodarczej, w tym też wystawionych w trybie art. 17 ust. 3 tego dekretu, i wpisywania ich we właściwym rejestrze przed okresowym rozliczeniem lub roczną deklaracją, w ramach których wykonywane jest prawo do odliczenia podatku VAT wynikającego z tych faktur.

15 Zgodnie z art. 47 — zatytułowanym „Rejestracja transakcji wewnątrzwspólnotowych" — ust. 1 dekretu z mocą ustawy nr 331/93 faktury dotyczące między innymi świadczenia usług wewnątrzwspólnotowego transportu towarów i usług powiązanych powinny, w miesiącu ich otrzymania lub później, lecz w każdym razie w ciągu 15 dni od ich otrzymania, zostać wpisane odrębnie w rejestrze wystawionych faktur, o którym mowa w art. 23 ust. 1 i 2 DPR nr 633/72, jak również w rejestrze zakupów, o którym mowa w art. 25 ust. 1 tego samego dekretu, z odniesieniem odpowiednio do miesiąca ich otrzymania lub miesiąca ich wystawienia.

16 Wreszcie art. 57 akapit pierwszy zdanie pierwsze DPR nr 633/72 stanowi:

„Decyzje dotyczące korekty lub określenia zobowiązania podatkowego […] powinny zostać doręczone, pod rygorem wygaśnięcia ich mocy, najpóźniej do dnia 31 grudnia czwartego roku następującego po roku złożenia deklaracji podatkowej".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

17 Ecotrade jest spółką akcyjną prawa włoskiego specjalizującą się w handlu granulowanym żużlem wielkopiecowym oraz innymi materiałami — takimi jak gips syntetyczny i popioły — używanymi do produkcji cementu.

18 W latach podatkowych 2000 i 2001 Ecotrade zlecała podmiotom niemającym siedziby we Włoszech transport tych materiałów z Włoch do innych państw członkowskich Wspólnoty Europejskiej. Na fakturach wystawianych Ecotrade z tytułu świadczonych usług podmioty te określały powyższe usługi jako „czarter statków" albo „transport" (zwane dalej „spornymi transakcjami"). Faktury te nie wykazywały jednak kwoty podatku VAT, a niektóre z nich wskazywały, że transakcje, których dotyczyły, były zwolnione od podatku.

19 Ecotrade uznawała więc sporne transakcje za niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT. W konsekwencji, z uwagi na zwolnienie od podatku VAT, wpisywała dotyczące ich faktury wyłącznie do rejestru zakupów, a nie do rejestru wystawionych faktur. Podatek VAT związany z tymi transakcjami nie został zatem ujawniony w deklaracjach podatkowych sporządzanych przez Ecotrade za lata podatkowe 2000 i 2001.

20 Podczas kontroli przeprowadzonej w 2004 r. Agenzia stwierdziła, że sporne transakcje stanowiły świadczenie usług wewnątrzwspólnotowego transportu towarów objętych podatkiem VAT oraz że należy do nich stosować metodę odwrotnego obciążenia, czego — z wyjątkiem jednej faktury — Ecotrade nie zakwestionowała. Agenzia stwierdziła również, że Ecotrade nie spełniła wymogów rachunkowych dotyczących metody odwrotnego obciążenia, ze względu na to, że badane faktury zostały wpisane jedynie do rejestru zakupów, a nie do rejestru wystawionych faktur.

21 W konsekwencji na mocy kilku decyzji podatkowych Agenzia dokonała korekty deklaracji podatku VAT sporządzonych przez Ecotrade za lata podatkowe 2000 i 2001, domagając się zapłaty niezadeklarowanych podatków w kwocie około 321 000 EUR oraz nakładając kary w wysokości około 361 000 EUR.

22 Agenzia stwierdziła następnie, że Ecotrade utraciła prawo do odliczenia podatku VAT, ponieważ nie wykonała go w dwuletnim terminie biegnącym od chwili, w której podatek ten stał się wymagalny, zgodnie z art. 19 akapit pierwszy zdanie drugie DPR nr 633/72. Natomiast organy podatkowe mogły jeszcze w terminie żądać zwrotu podatku VAT związanego z omawianymi usługami, gdyż na mocy art. 57 akapit pierwszy tego dekretu decyzje dotyczące korekty lub zobowiązania podatkowego mogą być doręczane w terminie czterech lat od złożenia deklaracji dotyczących spornych podatków.

23 W ramach kilku odwołań wniesionych w dniu 13 lutego 2005 r. do Commissione tributaria provinciale di Genova, Ecotrade zakwestionowała wyżej wspomniane decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego, żądając ich uchylenia. W celu uzasadnienia stosowanej przez siebie praktyki rachunkowej spółka ta stwierdziła, że faktury dotyczące spornych transakcji były prawidłowo wpisywane do rejestrów zakupów, ale ze względu na to, iż owe transakcje były błędnie uznawane za zwolnione od podatku VAT, faktury te nie były wpisywane do rejestru wystawionych faktur. Zdaniem Ecotrade nieprawidłowość ta nie powinna była jednak uniemożliwiać wykonywania prawa do odliczenia, ponieważ nie powstało żadne zobowiązanie względem organów podatkowych. W konsekwencji w niniejszej sprawie nie znajduje zastosowania żadne czasowe ograniczenie prawa do odliczenia.

24 W postępowaniu przed sądem krajowym Agenzia odpowiedziała, że Ecotrade powinna była wystawić „fakturę wewnętrzną" obejmującą sporne transakcje, obliczyć podatek VAT przypadający do zapłaty, wpisać tę fakturę do rejestru wystawionych faktur oraz do rejestru zakupów, tak aby wykazać wpływ z tytułu podatku VAT dla celów odliczenia podatku naliczonego. W ramach tej metody podatek VAT wpisany po stronie obciążeń nie jest rzeczywiście płacony przez nabywcę, gdyż jest neutralizowany przez odpowiadający mu podatek VAT wpisany po stronie wpływów. Prawo do odliczenia musi być wykonane w przepisanym terminie pod rygorem jego utraty. W konsekwencji Ecotrade, która nie przestrzegała procedury rachunkowej przewidzianej w prawie krajowym, miała obowiązek odprowadzania przypadającego do zapłaty podatku VAT, a utraciła prawo do jego odliczenia ze względu na upływ terminu.

25 W tych okolicznościach Commissione tributaria provinciale di Genova postanowiła zawiesić postępowania i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi, sformułowanymi w ten sam sposób w sprawach C-95/07 i C-96/07:

„1) Czy właściwa wykładnia art. 17, 21 ust. 1 i art. 22 szóstej dyrektywy […] stoi na przeszkodzie obowiązywaniu przepisu krajowego, w tym przypadku art. 19 DPR nr 633/72, który uzależnia wykonanie prawa do odliczenia podatku [VAT] przypadającego do zapłaty przez podatnika z tytułu czynności dokonanych w ramach wykonywania działalności gospodarczej od dochowania (dwuletniego) terminu, przewidując sankcję wygaśnięcia prawa w przypadku niedochowania tego terminu, w szczególności w odniesieniu do przypadków, w których opodatkowanie nabycia towaru lub usługi podatkiem VAT następuje wskutek zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia pozwalającego organom administracji na żądanie zapłaty podatku w terminie (czteroletnim, o którym mowa w art. 57 DPR nr 633/72) dłuższym od terminu ustanowionego dla przedsiębiorcy do dokonania odliczenia, który to przedsiębiorca utracił w międzyczasie możliwość dokonania odliczenia wskutek upływu owego terminu?

2) Czy właściwa wykładnia art. 18 ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy […] sprzeciwia się obowiązywaniu przepisów krajowych, które ustalając »formalności« przewidziane w tym artykule, za pomocą mechanizmu odwrotnego obciążenia ustanowionego w art. 17 ust. 3 w związku z art. 23 i 25 DPR nr 633/72, mogą wprowadzać (na szkodę podatnika) obowiązek dochowania terminu — zgodnie z art. 19 nr DPR 633/72 — do wykonania prawa do odliczenia przyznanego na mocy art. 17 tej dyrektywy?”.

26 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 27 kwietnia 2007 r. sprawy C-95/07 i C-96/07 zostały połączone do celów procedury pisemnej i ustnej oraz w celu wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi przedstawione Trybunałowi

27 Ecotrade podnosi, że szósta dyrektywa nie przewiduje żadnego czasowego ograniczenia prawa do odliczenia, ponieważ cały system podatku VAT, oparty na zasadzie neutralności, ma na celu zagwarantowanie podatnikowi w każdym przypadku możliwości skorzystania z owego podstawowego prawa, na którym zasadza się system podatku VAT. Ponadto omawiane przepisy krajowe nie mogą być uzasadnione przez powołanie się na art. 17 ust. 6 i 7 oraz art. 22 ust. 7 i 8 tej dyrektywy, które to przepisy nie znajdują zastosowania w sprawach przed sądem krajowym.

28 Jeśli chodzi o „formalności" ustanowione przez państwa członkowskie zgodnie z art. 18 ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy, których podatnik ma dopełnić, aby móc wykonać prawo do odliczenia w systemie odwrotnego obciążenia, Ecotrade twierdzi, że formalności te nie mogą być nieproporcjonalne względem ogólnego systemu podatku VAT lub niezgodne z ogólnym systemem. W konsekwencji dochowanie formalności nie może dla podatnika oznaczać ostatecznej utraty prawa do odliczenia. W każdym razie ograniczenie prawa do odliczenia obowiązujące na mocy włoskich przepisów nie jest proporcjonalne, gdyż termin na skorygowanie błędnych deklaracji przysługujący organom podatkowym jest dłuższy od terminu przyznanego podatnikowi na żądanie odliczenia.

29 Rządy włoski i cypryjski podkreślają, że termin przewidziany na wykonanie prawa do odliczenia stanowi formalność, którą państwa członkowskie mogą ustanowić na mocy art. 18 ust. 1 lit. d) i art. 18 ust. 3 oraz art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy. Artykuł 18 nie zawiera żadnego przepisu negującego uprawnienia dyskrecjonalne państw członkowskich w zakresie ustalenia czasowych ograniczeń odliczenia. Zgodnie z art. 18 ust. 2, który mówi o „tym samym okresie", wykonanie prawa do odliczenia powinno nastąpić jak najszybciej, co oznacza, że jeżeli podatnik nie wykonuje prawa

do odliczenia w tym okresie, prawo do dokonania odliczenia w okresie późniejszym może być uzależnione od warunków ustalonych przez państwa członkowskie na podstawie art. 18 ust. 3.

30 Ponadto rządy te uważają, że termin przysługujący organom podatkowym na odzyskanie podatku nie może być równy terminowi, którym dysponują podatnicy na wykonanie prawa do odliczenia ze względów obiektywnych i praktycznych, gdyż po złożeniu deklaracji podatkowych organy administracji potrzebują czasu na ich skontrolowanie i sprawdzenie ich treści.

31 Ponadto rząd włoski przyznaje, że państwa członkowskie powinny przestrzegać zasady skuteczności w taki sposób, aby nie uniemożliwiać lub nadmiernie nie utrudniać wykonywania prawa do odliczenia. Jednakże twierdzi on, że termin dwóch lat jest z tego względu jak najbardziej odpowiedni.

32 Komisja Wspólnot Europejskich podnosi, że prawo do odliczenia powinno być wykonane z poszanowaniem przewidzianych terminów podatkowych i nie może być opóźniane w sposób nieograniczony. Komisja wywodzi stąd, że określenie terminów zawitych na wykonanie prawa do odliczenia nie jest niezgodne z celami szóstej dyrektywy pod warunkiem, że terminy te nie są mniej korzystne niż terminy przewidziane na wykonanie analogicznych praw na gruncie podatkowym (zasada równoważności) oraz że nie mogą one praktycznie uniemożliwiać ani nadmiernie utrudniać wykonywania praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny (zasada skuteczności). Na tej podstawie Komisja stwierdza, że zasada równoważności nie była przestrzegana ze względu na okoliczność, że omawiane przepisy przyznają organom podatkowym termin czterech lat na dokonanie korekt i na odzyskanie podatku, przewidując jednocześnie jedynie dwuletni termin na odliczenie zapłaconego podatku VAT. W odniesieniu do zasady skuteczności Komisja podkreśla, że dwuletni termin zawity na wykonanie prawa do odliczenia może z tych samych względów nadmiernie utrudniać wykonywanie tego prawa.

33 Ponadto Komisja ocenia jako zbyt daleko idące i nieproporcjonalne próby bezpodstawnego wzbogacenia się przez zainteresowane państwo członkowskie dzięki niedochowaniu przez podatników zwykłych formalności księgowych, chociaż jej zdaniem należy przyznać mu możliwość sankcjonowania tych nieprawidłowości w sposób odpowiedni.

34 Rząd cypryjski proponuje, by na wypadek uznania przez Trybunał, że art. 19 DPR nr 633/72 nie jest zgodny z szóstą dyrektywą, skutki mającego zapaść wyroku zostały ograniczone w czasie w taki sposób, by miał on zastosowanie tylko w stosunku do okresu po jego ogłoszeniu.

Odpowiedź Trybunału

35 Na wstępie należy podnieść, że pytania sądu krajowego dotyczą tego, czy art. 17, 18 ust. 1 lit. d), art. 21 ust. 1 i art. 22 szóstej dyrektywy sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, takiemu jak omawiane w sprawach przed sądem krajowym, które w przypadku stosowania systemu odwrotnego obciążenia uzależnia wykonanie prawa do odliczenia podatku VAT od dochowania terminu zawitego na wykonanie tego prawa, który jest krótszy od terminu przysługującego organom podatkowym na przystąpienie do odzyskania podatku.

36 Jednakże z postanowienia odsyłającego wynika, że istota sporu przed sądem krajowym dotyczy nieprawidłowości w zakresie rachunkowości, jakich dopuściła się Ecotrade, to znaczy błędnego wpisania spornych transakcji tylko do rejestru zakupów jako zwolnionych od podatku VAT, które to nieprawidłowości wpłynęły także na składane przez tę spółkę deklaracje dotyczące podatku VAT, co było przyczyną dokonania ich korekty przez Agenzię. Ten przypadek różni się bez wątpienia od sytuacji, w której podatnik, zdając sobie sprawę, że dana dostawa podlega opodatkowaniu, na skutek opóźnienia lub zaniedbania nie deklaruje odliczenia naliczonego podatku VAT w terminie przewidzianym w przepisach krajowych.

37 W tym zakresie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunał winien przedstawić sądowi krajowemu wszystkie istotne elementy wykładni prawa wspólnotowego, które mogą być przydatne przy rozstrzyganiu sprawy zawisłej przed tym sądem, niezależnie od tego, czy pytanie sądu krajowego odnosiło się do tych elementów [zob. m.in. wyroki: z dnia 2 lutego 1994 r. w sprawie C-315/92 Verband Sozialer Wettbewerb, zwany wyrokiem w sprawie „Clinique", Rec. s. I-317, pkt 7, z dnia 4 marca 1999 r. w sprawie C-87/97 Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Rec. s. I-1301, pkt 16 i z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-456/02 Trojani, Zb.Orz. s. I-7573, pkt 38 oraz z dnia 12 maja 2005 r. w sprawie C-452/03 RAL (Channel Islands) i in., Zb.Orz. s. I-3947, pkt 25].

38 Należy zatem przeformułować pytania sądu krajowego — które winny być rozpatrywane łącznie — w ten sposób, że sąd krajowy pyta, po pierwsze, czy art. 17, 18 ust. 2 i 3 oraz art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy sprzeciwiają się wprowadzeniu terminu zawitego na wykonanie prawa do odliczenia podatku VAT, takiego jak przewidziany w przepisach krajowych, których dotyczy sprawa przed sądem krajowym, w przypadku stosowania systemu odwrotnego obciążenia (zwanego dalej „terminem zawitym") oraz, po drugie, czy art. 18 ust. 1 lit. d) i art. 22 tej dyrektywy sprzeciwiają się praktyce korygowania deklaracji i odzyskiwania podatku VAT, w ramach której sankcją z tytułu nieprawidłowości w księgach rachunkowych i w deklaracjach, takich jak występujące w sprawach przed sądem krajowym, jest odmowa przyznania prawa do odliczenia w przypadku stosowania wspomnianego systemu odwrotnego obciążenia (zwanej dalej „praktyką korygowania i odzyskiwania").

W przedmiocie terminu zawitego

39 Na wstępie należy podkreślić, że podatnik zobowiązany do zapłaty podatku VAT jako odbiorca usług może skorzystać z prawa do odliczenia, o którym mowa w art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy (zob. wyrok z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-90/02 Bockemühl, Rec. s. I-3303, pkt 37). Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczone (zob. wyrok z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. s. I-1577, pkt 43, oraz ww. wyrok w sprawie Bockemühl, pkt 38).

40 Z utrwalonego orzecznictwa wynika również, że prawo do odliczenia wykonywane jest bezzwłocznie w odniesieniu do całości podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu (zob. m.in. wyroki: z dnia 21 września 1988 r. w sprawie 50/87 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 4797, pkt 15–17; z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 Ghent Coal Terminal, Rec. s. I-1, pkt 15; oraz ww. wyroki w sprawach: Gabalfrisa i in., point 43 i Bockemühl, pkt 38).

41 Jak bowiem wynika z brzmienia art. 18 ust. 2 szóstej dyrektywy, prawo do odliczenia wykonywane jest, co do zasady, „w tym samym okresie", w którym powstało.

42 Podatnik może zostać upoważniony do dokonania odliczenia, na mocy art. 18 ust. 3 szóstej dyrektywy, nawet jeśli nie wykonał swego prawa w okresie, w którym prawo to powstało. Jednakże w takiej sytuacji przysługujące mu prawo do odliczenia jest uzależnione od spełnienia określonych warunków i wymogów proceduralnych ustalonych przez państwo członkowskie.

43 Wynika z tego, że państwa członkowskie mogą wymagać, by prawo do odliczenia było wykonywane albo w okresie, w którym powstało, albo w dłuższym okresie, pod warunkiem spełnienia określonych warunków i wymogów proceduralnych ustalonych w przepisach krajowych.

44 Ponadto możliwość wykonywania prawa do odliczenia bez żadnego 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.

45 W konsekwencji nie można przyjąć tezy, że prawo do odliczenia nie może być ograniczone żadnym terminem zawitym.

46 Należy dodać, 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 szóstej dyrektywy, 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 wspólnotowego (zasada równoważności), a po drugie, praktycznie nie uniemożliwia lub nadmiernie nie utrudnia wykonywania prawa do odliczenia (zasada skuteczności) (zob. wyroki: z dnia 27 lutego 2003 r. w sprawie C-327/00 Santex, Rec. s. I-1877, pkt 55, z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-241/06 Lämmerzahl, Zb.Orz. s. I-8415, pkt 52).

47 Jeśli chodzi o zasadę równoważności, to z akt sprawy nie wynika — oraz nie było to też podnoszone przed Trybunałem — że termin zawity przewidziany w art. 19 akapit pierwszy DPR nr 633/72 narusza tę zasadę.

48 W odniesieniu do zasady skuteczności należy podkreślić, że dwuletni termin zawity, taki jak będący przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, sam w sobie nie jest w stanie praktycznie uniemożliwić lub nadmiernie utrudnić wykonywania prawa do odliczenia, skoro art. 18 ust. 2 szóstej dyrektywy umożliwia państwom członkowskim wprowadzenie wymagania, by podatnik wykonywał przysługujące mu prawo do odliczenia w tym samym okresie, w którym ono powstało.

49 Należy również zbadać, czy powyższy wniosek nie zostaje osłabiony na skutek tego, że zgodnie z przepisami krajowymi termin, który przysługuje organom podatkowym na żądanie zapłaty podatku VAT, jest dłuższy niż termin przyznany podatnikom na dokonanie odliczenia tego podatku.

50 W tym zakresie należy podkreślić, że organ podatkowy uzyskuje informacje niezbędne do ustalenia podatku VAT przypadającego do zapłaty oraz informacje o mających

nastąpić odliczeniach dopiero od chwili otrzymania od podatnika deklaracji podatkowej. Zatem, w przypadku gdy deklaracja ta jest nieścisła lub niekompletna, dopiero od tej chwili organ może przystąpić do jej skorygowania i ewentualnie do odzyskania niezapłaconego podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 19 listopada 1998 r. w sprawie C-85/97 SFI, Rec. s. I-7447, pkt 32).

51 Dlatego też nie można porównywać sytuacji organów podatkowych do sytuacji podatników (ww. wyrok w sprawie SFI, pkt 32). Trybunał orzekł już bowiem, że okoliczność, iż termin zawity dla organu podatkowego rozpoczyna bieg w dniu późniejszym niż początek biegu terminu zawitego dla podatnika w celu wykonania prawa do odliczenia, nie jest w stanie naruszyć zasady równości (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie SFI, pkt 33).

52 Zatem termin zawity, taki jak będący przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, nie uniemożliwia ani nadmiernie nie utrudnia wykonywania prawa do odliczenia tylko dlatego, że termin, który przysługuje organowi podatkowemu na przystąpienie do odzyskania niezapłaconego podatku VAT, przekracza termin przyznany podatnikowi na wykonanie tego prawa.

53 Wniosek powyższy jest trafny również w sytuacji, w której — tak jak w sprawach przed sądem krajowym — zastosowanie znajduje system odwrotnego obciążenia. Artykuł 18 ust. 2 i 3 szóstej dyrektywy stosuje się bowiem również do tego systemu. Wynika to jednoznacznie z brzmienia obu tych przepisów, które wprost odsyłają do art. 18 ust. 1, obejmującego swym zakresem, w lit. d), sytuację odwrotnego obciążenia.

54 W świetle powyższego sądowi krajowemu należy odpowiedzieć, że art. 17, 18 ust. 2 i 3 oraz art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy nie sprzeciwiają się uregulowaniom krajowym, które przewidują termin zawity na wykonanie prawa do odliczenia, taki jak w sprawach przed sądem krajowym, o ile poszanowane są zasady równoważności

i skuteczności. Zasada skuteczności nie zostaje naruszona tylko z tego powodu, że termin, który przysługuje organowi podatkowemu na przystąpienie do odzyskania niezapłaconego podatku VAT, przekracza termin przyznany podatnikowi na wykonanie prawa do odliczenia.

W przedmiocie praktyki korygowania i odzyskiwania

55 Należy zbadać kwestię, czy szósta dyrektywa sprzeciwia się praktyce korygowania i odzyskiwania, w ramach której sankcją z tytułu nieprawidłowości w księgach rachunkowych, które polegają — jak to zostało przypomniane w pkt 36 niniejszego wyroku — na błędnym wpisaniu spornych transakcji tylko do rejestru zakupów jako zwolnionych od podatku VAT, i które dotyczyły również deklaracji podatkowych składanych przez Ecotrade, jest odmowa przyznania prawa do odliczenia w przypadku stosowania systemu odwrotnego obciążenia.

56 W tym zakresie wyjaśnić trzeba, że zgodnie z systemem odwrotnego obciążenia wprowadzonym na mocy art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy Ecotrade, jako odbiorca usług świadczonych przez podatników z siedzibą za granicą, była zobowiązana z tytułu podatku VAT od dokonanych czynności, to znaczy podatku VAT naliczonego, i jednocześnie, co do zasady, była uprawniona do odliczenia dokładnie tego samego podatku. W wyniku tego żadna kwota nie była należna skarbowi państwa.

57 Jednakże, gdy zastosowanie znajduje system odwrotnego obciążenia — tak jak w sprawach przed sądem krajowym — art. 18 ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy upoważnia państwa członkowskie do określenia formalności, jakie podatnicy winni spełnić w celu wykonania przysługującego im prawa do odliczenia.

58 W wyniku stosowania tego rodzaju formalności, wprowadzonych w prawie włoskim na mocy art. 47 ust. 1 dekretu z mocą ustawy nr 331/93, Ecotrade powinna była wystawić „fakturę wewnętrzną" obejmującą sporne transakcje, oraz odrębnie wpisać tę fakturę, jak również fakturę wystawioną przez podmiot świadczący daną usługę do rejestru wystawionych faktur oraz do rejestru zakupów, tak aby wykazać wpływ z tytułu podatku VAT odpowiadający dokładnie podatkowi przypadającemu do zapłaty.

59 Ponadto zgodnie z art. 22 ust. 2 i 4 szóstej dyrektywy podatnicy mają obowiązek prowadzenia rachunkowości w sposób na tyle szczegółowy, aby umożliwić zastosowanie podatku VAT i przeprowadzenie kontroli przez organ podatkowy, oraz składania deklaracji, w których muszą zostać podane wszelkie informacje niezbędne do określenia kwoty podatku przypadającego do zapłaty i kwoty odliczeń. Aby zapewnić, że wszyscy podatnicy wykonają ten obowiązek, art. 22 ust. 7 upoważnia państwa członkowskie do zastosowania wszelkich niezbędnych środków dla tego celu, również w ramach systemu odwrotnego obciążenia.

60 Przedmiotem spraw toczących się przed sądem krajowym jest naruszenie przez Ecotrade, po pierwsze, ciążących na niej obowiązków wynikających z formalności określonych w przepisach krajowych na podstawie art. 18 ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy, a po drugie, obowiązków w zakresie prowadzenia rachunkowości i składania deklaracji wynikających, odpowiednio, z art. 22 ust. 2 i 4 tej dyrektywy (zwanych dalej „obowiązkami w zakresie rachunkowości").

61 Należy więc zbadać, czy właściwą sankcją z tytułu tego rodzaju naruszenia może być odmowa przyznania prawa do odliczenia w przypadku stosowania systemu odwrotnego obciążenia.

62 Jeśli chodzi o obowiązki wynikające z art. 18 ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy, to o ile rzeczywiście przepis ten pozwala państwom członkowskim na określenie formalności

dotyczących wykonywania prawa do odliczenia w przypadku odwrotnego obciążenia, to ich naruszenie przez podatnika nie może pozbawić go tego prawa.

63 Skoro nie ulega wątpliwości, że w sprawach przed sądem krajowym zastosowanie miał system odwrotnego obciążenia, to zasada neutralności podatkowej wymaga, by prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT zostało przyznane w razie spełnienia podstawowych wymagań, nawet jeśli podatnik nie spełnił niektórych wymagań formalnych (zob. analogicznie wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-146/05 Collée, Zb.Orz. s. I-7861, pkt 31).

64 W konsekwencji, jeżeli organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że podatnik, jako odbiorca danej usługi, jest zobowiązany z tytułu podatku VAT, to nie mogą one nakładać dodatkowych warunków dotyczących przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa (zob. ww. wyrok w sprawie Bockemühl, pkt 51).

65 To samo dotyczy art. 22 ust. 7 i 8 szóstej dyrektywy, na mocy którego państwa członkowskie podejmują środki niezbędne do zapewnienia, by podatnik wykonywał ciążące na nim obowiązki składania deklaracji i płacenia podatku, lub przewidują inne obowiązki, które uznają za niezbędne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku i unikania oszustw podatkowych.

66 O ile bowiem przepisy te pozwalają państwom członkowskim na podjęcie pewnych środków, to jednak środki te nie powinny wykraczać poza to, co niezbędne dla realizacji celów, o których mowa w punkcie poprzedzającym. Nie mogą one więc być wykorzystywane w taki sposób, by podważały w sposób systematyczny prawo do odliczenia podatku VAT, które to prawo jest podstawową zasadą wspólnego systemu

podatku VAT ustanowionego na mocy przepisów wspólnotowych w tej dziedzinie (zob. wyrok z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 Molenheide i in., Rec. s. I-7281, pkt 47, oraz ww. wyrok w sprawie Gabalfrisa i in., pkt 52).

67 Natomiast praktyka korygowania i odzyskiwania, taka jak stosowana w sprawach przed sądem krajowym, w ramach której sankcją z tytułu nieprzestrzegania przez podatnika obowiązków w zakresie rachunkowości i składania deklaracji jest odmowa prawa do odliczenia, wykracza w sposób oczywisty poza to, co jest niezbędne dla realizacji celu polegającego na zapewnieniu prawidłowego stosowania tych obowiązków w rozumieniu art. 22 ust. 7 szóstej dyrektywy. Prawo wspólnotowe bowiem nie stoi na przeszkodzie, by jako sankcje za naruszenie wspomnianych obowiązków państwa członkowskie nakładały w odpowiednich przypadkach grzywny lub kary pieniężne proporcjonalne do wagi naruszenia.

68 Praktyka ta również wykracza poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT i dla unikania oszustw podatkowych w rozumieniu art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy, ponieważ jeżeli korekta deklaracji przez organ podatkowy następuje dopiero po upływie terminu zawitego przysługującego podatnikowi na dokonanie odliczenia, może prowadzić nawet do utraty prawa do odliczenia (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Gabalfrisa i in., pkt 53 i 54).

69 Tego rodzaju praktyka korygowania i odzyskiwania nie może być też uzasadniona na podstawie art. 17 ust. 6 i 7 szóstej dyrektywy. Oba te przepisy nie znajdują zastosowania w sytuacjach takich jak w sprawach przed sądem krajowym, gdyż dotyczą samego istnienia prawa do odliczenia, a nie zasad jego wykonywania. Co więcej, wskazany ust. 6 ma zastosowanie tylko do wydatków niezwiązanych ściśle z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki luksusowe, wydatki na rozrywkę lub wydatki reprezentacyjne, podczas gdy nie ma wątpliwości, że tego rodzaju wydatki nie są przedmiotem spraw przed sądem krajowym. W odniesieniu do uprawnienia przysługującego państwu członkowskiemu na mocy wspomnianego ust. 7 wystarczy podkreślić, że państwa członkowskie mogą się na to uprawnienie powoływać tylko

pod warunkiem, że przeprowadziły wcześniej konsultacje, o których mowa w art. 29 tej dyrektywy (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 Metropol i Stadler, Rec. s. I-81, pkt 61–63, oraz z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-228/05 Stradasfalti, Zb.Orz. s. I-8391, pkt 29), co, jak wynika z akt sprawy, nie miało miejsca w przypadku Republiki Włoskiej.

70 Ponadto z postanowień odsyłających nie wynika — i nie było to też podnoszone przed Trybunałem — że naruszenie przez Ecotrade ciążących na niej obowiązków w zakresie rachunkowości było wynikiem złej wiary lub też oszustwa podatkowego, którego dopuściła się ta spółka.

71 W każdym razie dobra wiara podatnika ma znaczenie dla udzielenia odpowiedzi sądowi krajowemu tylko, o ile ze względu na zachowanie tego podatnika istnieje ryzyko utraty dochodów podatkowych przez zainteresowane państwo członkowskie (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Collée, pkt 35 i 36). Jednakże nie można uznać, że naruszenia obowiązków w zakresie rachunkowości, takie jak w sprawach przed sądem krajowym, wywołują ryzyko utraty dochodów podatkowych, skoro, jak zostało to przypomniane w pkt 56 niniejszego wyroku, w ramach stosowania systemu odwrotnego obciążenia co do zasady żadna kwota nie jest należna skarbowi państwa. Z tych powodów tego rodzaju naruszenie nie może być też traktowane jako czynność stanowiąca oszustwo podatkowe lub nadużycie zasad wspólnotowych, skoro działanie to nie zostało podjęte w celu uzyskania nienależnej korzyści podatkowej (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Collée, pkt 39).

72 Sądowi krajowemu należy zatem odpowiedzieć, że art. 18 ust. 1 lit. d) i art. 22 szóstej dyrektywy sprzeciwiają się praktyce korygowania i odzyskiwania podatku, w ramach której sankcją z tytułu naruszeń — takich, jakich dopuszczono się w sprawach przed sądem krajowym — po pierwsze, obowiązków wynikających z formalności określonych w przepisach krajowych na podstawie wymienionego art. 18 ust. 1 lit. d), a po

drugie, obowiązków w zakresie rachunkowości i składania deklaracji wynikających, odpowiednio, z wymienionego art. 22 ust. 2 i 4, jest odmowa przyznania prawa do odliczenia w przypadku stosowania systemu odwrotnego obciążenia.

73 Biorąc pod uwagę odpowiedź udzieloną w pkt 54 niniejszego wyroku, nie ma konieczności orzekania w przedmiocie zaproponowanego przez rząd cypryjski ograniczenia skutków niniejszego wyroku w czasie.

W przedmiocie kosztów

74 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuły 17, 18 ust. 2 i 3 oraz art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy 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, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2000/17/WE z dnia 30 marca 2000 r., nie sprzeciwiają się uregulowaniom krajowym, które przewidują termin zawity na wykonanie prawa do odliczenia, taki jak**

w sprawach przed sądem krajowym, o ile poszanowane są zasady równoważności i skuteczności. Zasada skuteczności nie zostaje naruszona tylko z tego powodu, że termin, który przysługuje organowi podatkowemu na przystąpienie do odzyskania niezapłaconego podatku od wartości dodanej, przekracza termin przyznany podatnikowi na wykonanie prawa do odliczenia.

2) **Jednakże art. 18 ust. 1 lit. d) i art. 22 szóstej dyrektywy 77/388, w brzmieniu zmienionym dyrektywą 2000/17, sprzeciwiają się praktyce korygowania deklaracji i odzyskiwania podatku od wartości dodanej, w ramach której sankcją z tytułu naruszeń — takich, jakich dopuszczono się w sprawach przed sądem krajowym — po pierwsze, obowiązków wynikających z formalności określonych w przepisach krajowych na podstawie wymienionego art. 18 ust. 1 lit. d), a po drugie, obowiązków w zakresie rachunkowości i składania deklaracji wynikających, odpowiednio, z wymienionego art. 22 ust. 2 i 4, jest odmowa przyznania prawa do odliczenia w przypadku stosowania systemu odwrotnego obciążenia.**

Podpisy