OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ELEANOR SHARPSTON
przedstawiona w dniu 13 marca 2008 r. [1]

1. Spółka mająca siedzibę we Włoszech była odbiorcą usług transportu morskiego, świadczonych przez podmioty z siedzibą poza Włochami, które nie naliczały podatku VAT w wystawianych przez siebie fakturach. Spółka ta błędnie uznała, że usługi te są zwolnione od podatku VAT, i w konsekwencji nie ujęła ich w dokumentacji podatku VAT. Powinna ona jednak była, w ramach systemu „odwrotnego obciążenia", zadeklarować swoje zobowiązanie z tytułu naliczonego podatku VAT od świadczenia usług, które następnie powinna odliczyć od podatku należnego. Powyższe wiązałoby się z dokonaniem dwóch wpisów księgowych, które wzajemnie by się zniosły, wobec czego nie byłaby należna jakakolwiek płatność na rzecz organu podatkowego.

2. Jednakże spółka uzyskała ten sam rezultat, nie deklarując ani nie odliczając żadnego podatku naliczonego, lecz uiszczając w pełni podatek należny.

3. Po wykryciu tego błędu organ podatkowy dąży do wyegzekwowania niezadeklarowanego podatku naliczonego na podstawie przysługującego mu zgodnie z prawem krajowym uprawnienia do weryfikacji deklaracji podatku VAT składanych w przeciągu czterech poprzednich lat, lecz odmawia dokonania jakichkolwiek odliczeń, które nie zostały zgłoszone w deklaracji za drugi rok następujący po roku, w którym zaistniało prawo do odliczeń, z uwagi na termin zawity również wynikający z prawa krajowego.

4. Pytanie zawarte w niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożonym przez Commissione Tributaria Provinciale (okręgową komisję skarbową) w Genui, dotyczy tego, czy sytuacja powstała wskutek różnicy pomiędzy oboma terminami, prowadząca do żądania zapłaty podatku VAT przez organ skarbowy, który to podatek nie byłby wymagalny, jeżeli procedury byłyby należycie przestrzegane, jest zgodna z przepisami wspólnotowymi w dziedzinie podatku VAT.

1 — Język oryginału: angielski.

Właściwe przepisy wspólnotowe

5. Kwestie podatku VAT na szczeblu wspólnotowym reguluje obecnie dyrektywa Rady 2006/112/WE [2], która wchodząc w życie w dniu 1 stycznia 2007 r. uchyliła i zastąpiła dotychczasowe prawodawstwo z myślą o ujęciu wszystkich właściwych przepisów w jasny i racjonalny sposób, nadając im nową strukturę i brzmienie, bez wprowadzania co do zasady zmian merytorycznych [3].

6. Niniejsza sprawa dotyczy lat 2000 i 2001, kiedy to zasadnicze przepisy były zawarte w pierwszej i szóstej dyrektywie [4]. W dalszym toku będę odwoływała się do postanowień tych dyrektyw, zaś w celu zachowania czytelności będę to czynić w czasie teraźniejszym, pomimo że utraciły one moc obowiązującą. Ich istota, a także w dużym stopniu brzmienie pozostały niezmienione w dyrektywie 2006/112, zaś dla celów poznawczych przytoczę również odpowiednie przepisy późniejszego aktu prawnego.

7. Fundamentalne cechy wspólnego systemu podatku VAT zostały ujęte w art. 2 pierwszej dyrektywy [5]:

„Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany.

Każda transakcja będzie podlegała podatkowi od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów.

Wspólny system podatku od towarów i usług stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej, łącznie z tym etapem.

[…]”.

2 — Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

3 — Zobacz motyw 3 preambuły.

4 — Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71, s. 1301); szósta dyrektywa 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, wielokrotnie zmieniana).

5 — Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112.

8. Artykuł 17 ust. 1 i 2 lit. a) szóstej dyrektywy reguluje system odliczeń związanych z transakcjami wewnątrz państwa członkowskiego [6]:

„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;

[…]”.

9. Tak więc podatnicy na każdym pośrednim etapie dostaw towarów bądź świadczenia usług są zwykle obciążani podatkiem VAT (podatkiem naliczonym) przez swoich dostawców oraz obciążają oni podatkiem VAT (podatkiem należnym) swoich klientów. Następnie uiszczają oni kwotę tego podatku należnego na rzecz organu podatkowego po odliczeniu odpowiedniej kwoty podatku naliczonego.

10. Nie zawsze ma to jednak miejsce.

11. Po pierwsze, art. 17 ust. 6 i 7 szóstej dyrektywy przewidują określone wyjątki od prawa do dokonywania odliczeń. Ustęp 6 stanowi, że (choć odliczenie podatku VAT nie będzie w żadnym przypadku obejmowało wydatków niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne), do czasu podjęcia przez Radę decyzji, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia podatku VAT, państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w chwili wejścia w życie dyrektywy. Ustęp 7 umożliwia państwom członkowskim, z zastrzeżeniem zastosowania procedury konsultacyjnej, ze względów dotyczących koniunktury gospodarczej, w całości lub częściowo wyłączyć całość lub część dóbr inwestycyjnych lub innych z systemu odliczeń albo stosować opodatkowanie towarów wytworzonych bezpośrednio przez podatnika, nabytych przez niego na terenie kraju albo przez niego przywiezionych w taki sposób, aby podatek nie przekraczał podatku VAT, który obciążałby nabycie towarów podobnych.

6 — W czasie, gdy miały miejsce okoliczności faktyczne sprawy, tekst art. 17 ust. 2 znajdował się w art. 28f. Odpowiedniki art. 17 ust. 1 i 2 znajdują się obecnie w art. 167 i art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112.

12. Po drugie, niektóre czynności zwolnione są od podatku VAT, wobec czego nie ma żadnej kwoty, którą klient mógłby odliczyć, nawet jeżeli wykorzystuje on towary lub usługi dla celów dokonywanych przez siebie czynności objętych podatkiem należnym.

13. Do zwolnionych transakcji należy między innymi czarter oraz najem statków morskich używanych do żeglugi na pełnym morzu do celów handlowych [7].

14. Po trzecie, przy pewnych kategoriach dostaw to nie u dostawcy, lecz u klienta powstaje obowiązek podatkowy VAT. W takich przypadkach dostawca odlicza odpowiednio podatek naliczony, lecz nie obciąża klienta podatkiem należnym. Klient sam musi rozliczyć się z podatku VAT od tych czynności, lecz jeżeli dostawa jest wykorzystywana dla celów jego własnych dostaw podlegających opodatkowaniu, powstaje natychmiast możliwość odliczenia tej kwoty w trybie art. 17 ust. 1 i ust. 2.

15. Tak więc zgodnie z art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy [8], „osoby zidentyfikowane do celów podatku od wartości dodanej na terytorium danego kraju, na rzecz których świadczone są usługi określone art. 28b (C) […], jeśli usługi te świadczone są przez podatnika niezamieszkałego na terytorium danego kraju" są zobowiązane do zapłaty podatku od takich otrzymywanych usług [9]. Artykuł 28b część C [10] obejmuje „wewnątrzwspólnotowy transport towarów", który został zdefiniowany w ust. 1 jako „transport, w przypadku gdy miejsce wysyłki oraz przybycia transportu znajdują się na terytorium dwóch różnych państw członkowskich" oraz dla którego, stosownie do ust. 2, miejscem świadczenia jest miejsce wysyłki.

16. Co się tyczy korzystania z prawa do dokonywania odliczeń w takich okolicznościach, art. 18 ust. 1 lit. d) [11] stanowi: „[w] celu wykonania prawa do odliczenia, podatnik musi: […] jeśli jest on zobowiązany do zapłaty podatku jako klient lub kupujący, w przypadku stosowania art. 21 ust. 1, dopełnić formalności przewidzianych przez każde państwo członkowskie […]".

7 — Artykuł 15 ust. 5, w związku z art. 15 ust. 4 lit. a) szóstej dyrektywy; art. 148 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112.

8 — W art. 28g w czasie, gdy miały miejsce okoliczności faktyczne sprawy; zob. art. 196 dyrektywy 2006/112.

9 — Mechanizm ten jest powszechnie znany jako procedura „odwrotnego obciążenia". W myśl pozostałych postanowień art. 21 ust. 1, ma on również zastosowanie wobec innych rodzajów dostaw towarów lub usług, jeżeli dostawca nie ma siedziby w państwie członkowskim klienta (bądź w państwie członkowskim, w którym ma miejsce dostawa), bez względu na to, czy ma on siedzibę we Wspólnocie.

10 — Zobacz art. 47 i 48 dyrektywy 2006/112.

11 — W art. 28f ust. 2; art. 178 lit. f) dyrektywy 2006/112.

17. W myśl art. 18 ust. 2 i ust. 3 [12]:

„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”.

18. Artykuł 22 szóstej dyrektywy [13] nakłada szeroki wachlarz obowiązków na osoby zobowiązane do zapłaty podatku VAT, jednakże tylko poniższe wydają się mieć potencjalne znaczenie dla niniejszej sprawy:

„2. a) Każdy podatnik prowadzi rachunkowość w sposób wystarczająco szczegółowy, aby umożliwić zastosowanie podatku od wartości dodanej oraz kontrolę przez organ podatkowy.

[…]

4. a) Każdy podatnik składa deklarację podatkową w terminie ustalonym przez każde z państw członkowskich. Termin ten nie może przekraczać dwóch miesięcy od zakończenia każdego z okresów podatkowych. Okres podatkowy może być ustalony przez każde z państw członkowskich na jeden, dwa lub trzy miesiące. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inne okresy podatkowe, pod warunkiem że nie będą one przekraczać roku.

b) Na deklaracji podatkowej muszą się znaleźć wszystkie niezbędne informacje potrzebne do obliczenia należnego podatku oraz dokonanych odliczeń, w danym przypadku, łącznie z całkowitą kwotą transakcji odnoszących się do tego podatku i odliczeń oraz całkowitą kwotą transakcji zwolnionych od podatku, o ile wydaje się to niezbędne dla ustalenia podstawy opodatkowania.

[…]

12 — Artykuł 179 i 180 dyrektywy nr 2006/112.

13 — W art. 28h w czasie, gdy miały miejsce okoliczności faktyczne sprawy; zob. art. 213–271 dyrektywy nr 2006/112.

7. Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki w celu zapewnienia, aby osoby, które zgodnie z art. 21 ust. 1 […] lit. b) uznano za osoby odpowiedzialne za zapłatę 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".

Właściwe przepisy krajowe

19. Dyrektywy wspólnotowe dotyczące podatku VAT są obecnie wdrażane w prawie włoskim zasadniczo przez Decreto del Presidente della Repubblica (dekret prezydenta republiki) nr 633 z dnia 26 października 1972 r. (zwany dalej „D.P.R. nr 633/72"), ze zmianami.

20. Artykuł 17 akapit trzeci zdanie pierwsze tego dekretu stanowi:

„Obowiązki związane ze świadczeniem usług dokonanym 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".

21. Artykuł 19 akapit pierwszy tego samego dekretu stanowi między innymi:

„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 powstało prawo do odliczenia i na warunkach przewidzianych w chwili powstania tego prawa".

22. Artykuł 23 ust. 1 i 3 nakładają na podatnika obowiązek wpisania wystawionych faktur do odpowiedniego rejestru w ciągu 15 dni, wskazując ich kolejne numery, daty wystawienia, kwoty podlegające opodatkowaniu i kwotę podatku, odrębnie ze względu na stosowaną stawkę, a w przypadkach, o których mowa w art. 17 ust. 3, nazwisko lub nazwę dostawcy.

23. Artykuł 25 ust. 1 nakłada na podatnika obowiązek numerowania w porządku rosnącym faktur dotyczących towarów i usług nabytych lub importowanych, w tym też wystawionych w trybie art. 17 ust. 3, oraz wpisania ich we właściwym rejestrze przed okresowym rozliczeniem lub roczną deklaracją, w ramach których wykonywane jest prawo do odliczenia danego podatku.

24. W myśl art. 54 ust. 5:

„Z zastrzeżeniem dalszego postępowania ustalającego na zasadach ustanowionych w art. 57, w przypadku gdy wyłaniają się okoliczności, które pozwalają na ustalenie istnienia kwot w całości lub w części niezgłoszonych lub odliczeń w całości lub w części nienależnych, urząd ds. podatku od wartości dodanej może ograniczyć się do ustalenia, na podstawie wyżej wymienionych informacji, podatku lub wyższego wymiaru podatku lub też niższej ulgi należnej".

25. Wreszcie, art. 57 ust. 1 akapit pierwszy stanowi:

„Decyzje dotyczące korekty lub określenia zobowiązania podatkowego, o których mowa w [art. 54] 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 oraz pytania prejudycjalne

26. Ecotrade SpA (zwana dalej „Ecotrade") jest spółką włoską prowadzącą międzynarodowy handel granulowanym żużlem wielkopiecowym oraz innymi składnikami do wytwarzania cementu. W latach 2000 i 2001 [14] dokonała ona kilku wysyłek takich materiałów drogą morską z Włoch do innych państw członkowskich, korzystając z usług spółek żeglugowych mających siedzibę poza Włochami. Spółki te wystawiły Ecotrade faktury za swoje usługi, które zostały określone jako „czarter statków" bądź jako „usługi żeglugowe". Żadna z faktur nie zawierała podatku VAT, a w niektórych konkretnie stwierdzono, że świadczenie usług jest zwolnione od podatku VAT.

27. W konsekwencji Ecotrade uznała, że wszystkie te usługi stanowią czarter lub najem statków morskich, zwolniony

14 — Sprawa C-95/07 dotyczy roku rozliczeniowego 2001, natomiast sprawa C-96/07 dotyczy roku 2000.

z podatku VAT na mocy postanowień krajowych wdrażających art. 15 ust. 5 szóstej dyrektywy [15]. Wobec powyższego Ecotrade wpisała je zwyczajnie jako zakupy w swoich księgach rachunkowych, lecz nie ujęła ich w swojej dokumentacji podatku VAT ani w deklaracjach podatku VAT.

28. W następstwie kontroli organ podatkowy stwierdził, że usługi transportu morskiego są usługami w zakresie wewnątrzwspólnotowego transportu towarów, do których w myśl postanowień krajowych wdrażających art. 21 ust. 1 lit. b) i art. 28b część C szóstej dyrektywy zobowiązanie z tytułu podatku VAT ciąży na samej Ecotrade. Ecotrade zaakceptowała powyższą zmianę klasyfikacji z niewielkimi zastrzeżeniami. Nic nie wskazuje na oszustwo bądź złą wiarę z jej strony.

29. Tak więc Ecotrade powinna była zadeklarować podatek VAT od usług transportu morskiego oraz wpisać go jako podatek naliczony. Byłaby ona zobowiązana do zapłaty podatku, lecz jednocześnie mogłaby go odliczyć od swojego podatku należnego. Wobec powyższego nie wywarłoby to wpływu na jej ogólne zobowiązanie podatkowe.

30. W grudniu 2004 r., na podstawie art. 54 ust. 5 i art. 57 ust. 1 D.P.R. nr 633/72, mieszcząc się w terminie zawitym przewidzianym w tym drugim przepisie, organ podatkowy zażądał zapłaty podatku VAT w wysokości będącej równowartością ok. 320 000 EUR za ostatnie dwa lata rozliczeniowe, odpowiadającej podatkowi VAT według stawki podstawowej w wysokości 20 % od faktur opiewających na wartość będącą równowartością ok. 1 600 000 EUR [16]. Odmówił on jednak Ecotrade uprawnienia do dokonania odliczenia tych samych kwot na tej podstawie, że termin zawity na dokonanie tej czynności w myśl art. 19 ust. 1 D.P.R. nr 633/72 już upłynął. Nałożył on na Ecotrade karę administracyjną w wysokości nieco powyżej 360 000 EUR.

31. Ecotrade zaskarżyła przedmiotową odmowę i odsetki karne przed sądem odsyłającym, który zwrócił się o wydanie orzeczenia w przedmiocie następujących pytań:

„1) Czy właściwa wykładnia art. 17, art. 21 ust. 1 i art. 22 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG […] stoi na przeszkodzie obowiązywaniu przepisu krajowego (w tym przypadku art. 19 D.P.R. nr 633 z dnia 26 października 1972 r.), który uzależnia korzystanie z prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej, przypadającego do zapłaty przez

15 — Zobacz pkt 13 powyżej.

16 — Dane przekazane w postanowieniu odsyłającym do sprawy C-95/07 odzwierciedlają zastosowanie stawki podatku VAT nieco wyższej niż 20 %. Nie przedstawiono żadnego wyjaśnienia, lecz rozbieżność ta nie wydaje się mieć znaczenia dla rozstrzygnięcia zagadnienia.

podatnika z tytułu czynności dokonanych w ramach wykonywania działalności gospodarczej, od dochowania (dwuletniego) terminu, przewidując sankcję wygaśnięcia prawa w przypadku niedochowania terminu; w szczególności w odniesieniu do przypadków, w których objęcie podatkiem VAT nabycia towaru lub usługi następuje wskutek zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia pozwalającego organom administracji na żądanie zapłaty podatku w terminie (czteroletnim, o którym mowa w art. 57 D.P.R. 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 Rady 77/388/EWG […] 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 D.P.R. nr 633/72, wprowadzają (na szkodę podatnika) obowiązek dochowania terminu — zgodnie z art. 19 D.P.R. nr 633/72 — do skorzystania z prawa do odliczenia przyznanego na mocy art. 17 tej dyrektywy?".

32. Uwagi na piśmie zostały złożone przez Ecotrade, rząd włoski, rząd cypryjski oraz przez Komisję. Wszystkie wyżej wymienione strony, z wyjątkiem rządu cypryjskiego, były reprezentowane na rozprawie.

Ocena

Uwagi wstępne

33. Postanowienie odsyłające można szeroko rozumieć jako zawierające przede wszystkim ogólne pytanie, czy dwuletni termin zawity na skorzystanie z prawa do dokonania odliczeń jest zgodny z przepisami wspólnotowymi dotyczącymi podatku VAT, a jedynie wtórnie, czy tak w istocie jest w konkretnym stanie faktycznym, w którym stosuje się system odwrotnego obciążenia, a jednocześnie organowi podatkowemu przysługuje dłuższy okres na wyegzekwowanie nieprawidłowo rozliczonego podatku.

34. Podzielam jednak pogląd rządu włoskiego i Komisji, że nie istnieje konieczność nadmiernego skupiania się na ogólnym pytaniu, które samo w sobie nie stanowi kluczowego zagadnienia w postępowaniu przed sądem krajowym. Zasadniczym zagadnieniem pozostaje zgodność z prawem

wspólnotowym sytuacji powstałej wskutek zastosowania przepisów włoskich w okolicznościach, w jakich znalazła się Ecotrade.

35. Sąd krajowy podkreśla, że ta sytuacja była wynikiem łącznego wystąpienia następujących czynników: (i) dwuletniego terminu zawitego [17] na skorzystanie z prawa do dokonywania odliczeń, (ii) czteroletniego terminu prekluzyjnego [18] na wyegzekwowanie podatku przez organ podatkowy oraz (iii) systemu odwrotnego obciążenia, w ramach którego zobowiązanie podatkowe podatnika do zapłaty podatku naliczonego zostaje zazwyczaj dokładnie zrównoważone przez uprawnienie do dokonania odliczenia tego samego podatku.

36. Tymczasem pomimo iż ramy tego systemu są niewątpliwie kluczowym elementem niniejszej sprawy, uważam jednak za co najmniej równie ważną konieczność podkreślenia, że sytuacja kwestionowana przez Ecotrade powstała nie tylko wskutek łącznego wystąpienia powyższych trzech czynników, lecz wskutek przekwalifikowania dokonanych przez nią transakcji ze zwolnionych na podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT.

17 — A ściślej, terminem jest złożenie deklaracji za drugi rok następujący po roku, w którym zaistniało prawo do odliczeń.

18 — Faktycznie jest to koniec czwartego roku następującego po roku, w którym złożono deklarację. Ecotrade stwierdziła na rozprawie, nie spotkawszy się ze sprzeciwem, że okres ten był regularnie wydłużany w drodze tymczasowego ustawodawstwa do pięciu, sześciu lub siedmiu lat.

37. Wreszcie pomimo iż sąd odsyłający formalnie przedłożył dwa pytania ukierunkowane na dokonanie oceny przepisów włoskich na tle poszczególnych przepisów szóstej dyrektywy, to uważam za bardziej użyteczne ustosunkowanie się do obydwu pytań łącznie.

Możliwość ustanowienia terminu zawitego na skorzystanie z prawa do odliczenia

38. Żadne z przepisów przywołanych przez sąd krajowy w jego pytaniach, ani w ogóle w szóstej dyrektywie, nie ustanawia jakichkolwiek konkretnych terminów zawitych na skorzystanie z prawa do dokonywania odliczeń ani nie wspomina wyraźnie bądź w inny sposób o możliwości ustanawiania takich terminów w prawie krajowym.

39. Tym niemniej co najmniej jeden z tych przepisów można rozumieć jako upoważniający w domniemany sposób do ustanawiania terminów zawitych: w art. 18 ust. 1 lit. d) jest mowa o formalnościach ustanowionych przez państwa członkowskie w celu wykonania prawa do odliczenia. Co więcej, możliwość ustanowienia terminu zawitego wynika jasno z odczytywanych łącznie art. 18 ust. 2 i ust. 3. Z pierwszego z tych przepisów wynika, że prawo do odliczenia ma zostać wykonane w stosunku do należnych kwot za ten sam okres rozliczeniowy, w którym prawo to zaistniało, natomiast drugi przepis umożliwia państwom

członkowskim ustalanie warunków, według których podatnik może zostać upoważniony do dokonania odliczenia, jeżeli nie spełnił między innymi tego wymogu. Łącznie tworzą one domniemanie, że państwo członkowskie ma możliwość wymagania, by prawo do odliczeń było wykonywane w odniesieniu do danego okresu rozliczeniowego [19], bądź może ono dopuścić dłuższy okres.

40. W świetle powyższego nie podzielam twierdzenia Ecotrade, że prawo do odliczeń jest aż tak fundamentalne, że nie można ustanawiać żadnych terminów zawitych na jego wykonanie. Prawo to rzeczywiście jest fundamentalne, lecz ze względów pewności prawnej (i finansowej) jest również istotne, aby ustalone sytuacje finansowe nie mogły być w nieskończoność narażone na kwestionowanie.

Możliwość ponownego ustalenia wymiaru podatku po upływie tego rodzaju terminu zawitego

W ogólności

41. Jeżeli więc szósta dyrektywa zezwala państwu członkowskiemu na nakładanie wymogu, aby prawo do odliczeń było wykonywane w tym okresie rozliczeniowym, w którym powstało, to w ogóle nie powstaje pytanie, czy dłuższy okres, jak na przykład okres dwuletni przewidziany w prawie włoskim, jest jako ogólna zasada nazbyt restrykcyjny.

42. Wystarczy pamiętać, że taki termin zawity (pod wieloma względami porównywalny do terminu wszczęcia postępowania o wyegzekwowanie krajowych danin pobranych z naruszeniem prawa wspólnotowego) powinien być zgodny z zasadami równoważności i skuteczności [20]. Nie powinien on zatem być mniej korzystny od terminów mających zastosowanie w podobnych krajowych stanach faktycznych [21] ani nie powinien praktycznie uniemożliwiać bądź nadmiernie utrudniać wykonywania praw przyznanych przez prawo wspólnotowe. Argumentacja przedłożona Trybunałowi w niniejszej sprawie nie zawierała żadnego porównania z podobnymi terminami zawitymi mającymi zastosowanie w podobnych krajowych stanach faktycznych ani nie podnoszono, że oczywisty dwuletni termin zawity w sposób ogólny — a nie w konkretnych okolicznościach — praktycznie uniemożliwia bądź nadmiernie utrudnia wykonywanie prawa do odliczeń.

43. Wydaje się być niepodważalne, że organom podatkowym powinien

19 — Z zastrzeżeniem wymogów równoważności i skuteczności — zob. pkt 42 poniżej.

20 — Zobacz np. wyrok z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-62/00 Marks and Spencer Rec. s. I-6325, pkt 34 i nast.

21 — Uważam, że Komisja myli się, podnosząc argument (jeżeli prawidłowo ją zrozumiałam), że zasada równoważności ma zastosowanie pomiędzy odpowiednimi okresami, jakimi dysponują podatnik i organ podatkowy.

przysługiwać termin, w którym mogą dokonywać weryfikacji deklaracji podatku VAT podatników oraz, o ile będzie to właściwe, ponownie ustalić ich zobowiązania, a także że okres ten powinien być ograniczony w interesie pewności prawa.

44. Nie może również budzić sprzeciwu, że okres przyznany organowi podatkowemu na weryfikację i określenie ponownego wymiaru podatku musi rozciągać się poza okres, w trakcie którego podatnik powinien złożyć ostateczną deklarację dotyczącą swoich zobowiązań i wniosków o dokonanie odliczenia. Taka deklaracja nie może zostać poddana weryfikacji przed jej złożeniem [22].

45. Jeżeli taka weryfikacja ujawni zobowiązanie do zapłaty podatku VAT, które nie zostało zadeklarowane, to jest oczywiste, że zobowiązanie to może i powinno zostać wyegzekwowane, zaś odpowiednia kwota pobrana.

46. Ujawnienie zobowiązania nie wywiera również wpływu na żadne istniejące prawo do odliczenia podatku naliczonego, które nie jest zależne od tego zobowiązania. To, czy podatnik wykonał takie prawo przed upływem jakiegokolwiek mającego zastosowanie krajowego terminu zawitego, takiego jak przeze mnie omówiony, pozostaje zagadnieniem całkowicie odrębnym od ponownego ustalenia jego zobowiązania z tytułu podatku należnego.

22 — Porównaj wyrok z dnia 19 listopada 1998 r. w sprawie C-85/97 SFI przeciwko państwu belgijskiemu, Rec. s. I-7447, pkt 32.

W okolicznościach takich, jak w niniejszej sprawie

47. Nie jest tak jednak w przypadku, gdy weryfikacja ujawni niezadeklarowane zobowiązanie z tytułu podatku VAT, które, jeżeli zostałoby prawidłowo zadeklarowane, pociągałoby za sobą towarzyszące mu prawo do odliczenia, lecz w braku takiego zobowiązania, żadne prawo do odliczenia nie mogło zaistnieć. W takim przypadku zaniechanie wykonania prawa do odliczenia nie da się oddzielić od zaniechania zadeklarowania zobowiązania podatkowego, które organ podatkowy zamierza obecnie wyegzekwować [23].

48. Jeżeli zatem odliczenie i zobowiązanie są dwiema stronami medalu, to logiczne jest, że przy każdym ponownym ustalaniu wymiaru podatku organ podatkowy musi uwzględnić oba te aspekty. Ponadto egzekwowanie zobowiązania przy jednoczesnej odmowie wykonania prawa do odliczenia byłoby zupełnie sprzeczne z zasadą neutralności, która jest fundamentalna dla całego systemu podatku VAT.

49. Trybunał wielokrotnie stwierdzał, że przepisy dotyczące odliczeń mają na celu

23 — W niniejszym postępowaniu Ecotrade znalazła się w takiej sytuacji z powodu mechanizmu odwrotnego obciążenia, jednakże podobna sytuacja mogłaby zaistnieć, jeżeli podatnik zakwalifikowałby dokonywane przez siebie świadczenia jako zwolnione od podatku VAT (gdy w istocie podlegały one opodatkowaniu), wobec czego nie był w stanie odliczyć jakiegokolwiek podatku naliczonego od towarów lub usług, wykorzystywanych dla celów dokonywania tych świadczeń.

całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT przypadającego do zapłaty lub zapłaconego w ramach jego całej działalności gospodarczej. System gwarantuje w ten sposób całkowitą neutralność opodatkowania każdej działalności gospodarczej — niezależnie od jej celu lub wyników — pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama podatkowi VAT [24].

50. Tymczasem zastosowanie przepisów włoskich w sposób pożądany w niniejszej sprawie przez organ podatkowy doprowadziłoby do zastąpienia osiągniętej neutralności opodatkowania (choć w oparciu o niewłaściwa podstawę) znaczącym obciążeniem, od którego co do zasady przedsiębiorca powinien być uwolniony, a w konsekwencji prowadziłoby do poboru większej ogólnej kwoty podatku, niż powinna zostać pobrana.

Ewentualne uzasadnienia wyegzekwowania niezadeklarowanego podatku, przy jednoczesnej odmowie wykonania związanego z nim prawa do odliczenia

51. Powstaje pytanie, czy mimo wszystko może istnieć jakieś uzasadnienie dla uchylenia fundamentalnego wymogu neutralności opartego na jakimkolwiek postanowieniu wspólnotowym. W swoich pytaniach sąd krajowy odwołuje się do art. 17, 18 ust. 1, art. 21 ust. 1 oraz art. 22 szóstej dyrektywy [25]. Spośród nich, art. 17 ust. 6 i ust. 7, art. 18 ust. 1 lit. d) oraz art. 22 ust. 7 i 8 były przywoływane na różnych etapach postępowania jako mogące stanowić uzasadnienie stosowania przepisów włoskich w sposób pożądany przez organ podatkowy.

52. Co się jednak tyczy art. 17 ust. 6 i ust. 7, jak słusznie podnosi rząd cypryjski, zasadnicze zagadnienie w niniejszej sprawie nie polega na *wyłączeniu* spornego podatku z zakresu prawa do odliczeń, lecz na *ograniczeniu wykonywaniu* tego prawa w określonych okolicznościach. Takie ograniczenie nie jest objęte art. 17 ust. 6 i 7, które dotyczą zupełnego wyłączenia określonych rodzajów wydatków.

53. Wśród innych przywołanych przepisów art. 18 ust. 1 lit. d) upoważnia państwa członkowskie do określania formalności związanych z wykonaniem prawa do odliczeń; art. 22 ust. 7 nakłada na nie wymóg podejmowania środków w celu zapewnienia, by przedsiębiorcy zobowiązani z tytułu podatku naliczonego w ramach systemu odwrotnego

24 — Zobacz ostatnio wyrok z dnia 8 lutego 2007 r. w sprawie C-435/05 Investrand, Zb.Orz. s. I-1315, pkt 22.

25 — Zobacz pkt 8, 11 oraz 15–18 powyżej.

obciążenia wypełniali obowiązki związane z deklaracją i płatnościami; natomiast art. 22 ust. 8 upoważnia je do nakładania innych obowiązków w celu prawidłowego pobrania podatków i uniknięcia oszustw podatkowych.

54. Rządy włoski i cypryjski odwoływały się do tych przepisów jako mogących uzasadniać stosowanie ustawodawstwa włoskiego w sposób pożądany przez organ podatkowy w niniejszej sprawie, a w szczególności w zakresie, w jakim będzie to stanowiło zachętę dla prawidłowego, terminowego i ścisłego składania deklaracji oraz służyło to będzie zapobieganiu oszustwom.

55. Nie podzielam tego poglądu. O ile nie ma wątpliwości, że omawiane przepisy upoważniają do określania formalności oraz do nakładania kar w przypadku nieprzestrzegania tych formalności (należy pamiętać, że na Ecotrade zostały nałożone znaczące kary w niniejszej sprawie, choć sąd odsyłający nie podnosi kwestii ich zgodności z prawem wspólnotowym), o tyle nie uzasadniają one zniekształcania samego systemu podatku VAT.

Wyrok w sprawie Collée

56. W związku z powyższym użyteczne wydaje się przypomnienie niedawnego wyroku Trybunału w sprawie Collée [26]. Biorąc pod uwagę, że sprawa ta posiada wiele wspólnych cech z niniejszą sprawą, przedstawię obszerne jej streszczenie.

57. Sprzedawca samochodów uprawniony był do otrzymania prowizji wyłącznie od sprzedaży dokonanej klientom na jego terenie. Aby zażądać prowizji od sprzedaży dokonanej na rzecz klienta w innym państwie członkowskim, zaangażował on pośrednika do dokonania zakupu i odsprzedaży pojazdu w celu zachowania wymogów formalnych. Wystawił on temu pośrednikowi fakturę z podatkiem VAT, a pośrednik ubiegał się o jego odliczenie. Organ podatkowy nie wyraził zgody na dokonanie odliczenia z uwagi na fikcyjny charakter transakcji. Wówczas sprzedawca samochodów skorygował swoje zapisy księgowe w celu wykazania rzeczywistego stanu rzeczy. Organ podatkowy powiększył jego obrót Collée podlegający opodatkowaniu o kwotę odpowiadającą cenie sprzedaży samochodów, lecz odmówił przyznania zwolnienia od podatku (z odliczeniem podatku naliczonego, co byłoby normalne w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy), uzasadniając, że wymagane zapisy nie były dokonane na bieżąco i bezpośrednio po dokonaniu omawianej czynności, zgodnie z zasadami wynikającymi z orzecznictwa krajowego [27].

58. Trybunał podniósł, że zwolnienie od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej

26 — Wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-146/05, Zb.Orz. s. I-7861.

27 — Zobacz pkt 12–18 wyroku.

w państwie członkowskim wysyłki, przy opodatkowaniu (w ramach systemu odwrotnego obciążenia) odpowiadającego jej wewnątrzwspólnotowego nabycia w państwie członkowskim zakończenia wysyłki, pozwala uniknąć podwójnego opodatkowania i naruszenia zasady neutralności podatkowej [28].

59. Artykuł 22 szóstej dyrektywy nakłada obowiązki formalne dotyczące księgowości, wystawiania faktur i deklaracji podatkowych oraz zestawień, natomiast art. 22 ust. 8 przyznaje państwom członkowskim możliwość wprowadzenia innych obowiązków, które uznają one za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku i unikania oszustw podatkowych. Niemniej takie przepisy nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów, ani nie powinny podważać neutralności podatku VAT [29].

60. Przepis krajowy, który uzależnia prawo do odliczenia od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając tego, czy spełnione zostały wymogi merytoryczne, wykracza poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku [30].

61. Czynności powinny być opodatkowane z uwzględnieniem ich obiektywnych cech. Jeśli jakaś dostawa spełnia przesłanki przewidziane dla zwolnienia od podatku, to z tytułu takiej dostawy nie powstaje żaden obowiązek w zakresie podatku VAT [31].

62. W konsekwencji, w odniesieniu do sprawy przed sądem krajowym, skoro fakt dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej jest bezsporny, zasada neutralności podatkowej wymaga, by zwolnienie od podatku VAT zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek merytorycznych, nawet jeśli podatnik pominął pewne wymogi formalne. Inaczej byłoby jedynie w przypadku, gdyby naruszenie tych wymogów formalnych uniemożliwiło przedstawienie przekonywującego dowodu spełnienia przesłanek merytorycznych [32].

63. Istotne jest, by zmiany sposobu zakwalifikowania dostawy wewnątrzwspólnotowej dokonane po jej zakończeniu mogły być uwzględnione w księgowości podatnika. Dlatego też w przypadku późniejszej korekty zapisów księgowych należy uznać, że dana dostawa ma charakter wewnątrzwspólnotowy, o ile spełnione są obiektywne kryteria [33].

28 — Punkty 21–23 (przywołujące wyroki: z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Supergas, Rec. s. I-1883, pkt 16, z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb.Orz. s. I-483, pkt 54, z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel and Recolta Recycling, Zb.Orz. s. I-6161, pkt 49 oraz z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 Twoh International, Zb.Orz. s. I-7897, pkt 22).

29 — Punkty 25 i 26 (przywołujące 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 52, postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C-395/02 Transport Service, Rec. s. I-1991, pkt 29, wyroki: z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth, Rec. s. I-6973, pkt 59 oraz z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 92).

30 — Punkt 29.

31 — Punkt 30 (przywołujący wyroki: w sprawie C-484/03 Optigen, pkt 44, w sprawach połączonych C-439/04 i 440/04 Kittel and Recolta Recycling, pkt 41 oraz w sprawie C-395/02 Transport Service, pkt 18 i 19).

32 — Punkt 31.

33 — Punkt 33.

64. Kwestia, czy okoliczność początkowego zatajenia przez podatnika faktu dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej ma znaczenie, a tym samym czy zwolnienie od podatku VAT może być uzależnione od dobrej wiary podatnika, zależy od wystąpienia zagrożenia utraty wpływów podatkowych przez zainteresowane państwo członkowskie. W celu zapewnienia neutralności podatku VAT państwa członkowskie winny zapewnić możliwość dokonania korekty każdego niewłaściwie zafakturowanego podatku, jeżeli wystawca faktury wykaże, że działał w dobrej wierze. Jednakże jeśli wystawca faktury we właściwym czasie w pełni wyeliminował zagrożenie utraty wpływów podatkowych, to zasada neutralności podatku VAT wymaga, by niesłusznie zafakturowany podatek VAT mógł podlegać korekcie, niezależnie od dobrej wiary wystawcy faktury. To samo stosuje się również w przypadku korekty zapisów księgowych dokonanej w celu uzyskania zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej [34].

65. Niepobranie podatku VAT związanego z dostawą wewnątrzwspólnotową, która najpierw została błędnie zakwalifikowana jako dostawa dokonana wewnątrz kraju, skutkująca co do zasady poborem podatku VAT, nie może być uznane za utratę wpływów podatkowych. Wpływy są należne temu państwu członkowskiemu, w którym następuje końcowe wykorzystanie towaru [35].

66. Wreszcie należy podkreślić, że prawo wspólnotowe nie uniemożliwia państwom członkowskim uznania, pod określonymi warunkami, zatajenia dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej za usiłowanie uniknięcia zapłaty podatku VAT i stosowania sankcji przewidzianych w ich przepisach wewnętrznych. Jednakże sankcje te zawsze muszą być proporcjonalne do wagi nadużycia [36].

Analogia do niniejszej sprawy

67. Uważam, że rozumowanie Trybunału w sprawie Collée może być z łatwością zastosowane w drodze analogii do niniejszej sprawy. Uczyniłabym to w poniższy sposób.

68. System odwrotnego obciążenia ma na celu unikanie podwójnego opodatkowania oraz zapewnienie neutralności podatkowej. Przepisy wydane na podstawie art. 18 ust. 1 lit. d) albo art. 22 ust. 7 i 8 szóstej

34 — Punkt 34 i 35 (przywołujące ww. w przypisie 29 wyrok w sprawie Schmeink & Cofreth, pkt 60 i 63 oraz wyrok z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawach połączonych od C-78/02 do C-80/02 Karageorgou, Rec. s. I-13295, pkt 50). Wyraźna rozbieżność pomiędzy dwoma stwierdzeniami dotyczącymi konieczności istnienia dobrej wiary wynika z okoliczności, że w wyroku w sprawie Schmeink & Cofreth, Trybunał uznał, że wymóg dobrej wiary, który podniósł w wyroku z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87 Genius Holding, Rec. s. 4227, nie był istotny (zob. wyrok w sprawie Schmeink & Cofreth, w szczególności pkt 50–58 wyroku).

35 — Punkt 37.

36 — Punkt 40 (przywołujący wyrok w sprawie Schmeink & Cofreth, pkt 62).

dyrektywy nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia przewidzianych w nich celów, ani nie powinny podważać neutralności. Przepis, który uzależnia prawo do odliczeń od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając wymogów merytorycznych, wykracza poza to, co jest niezbędne. Czynności powinny być opodatkowane z uwzględnieniem ich obiektywnych cech. Jeśli dana czynność spełnia przesłanki przewidziane dla dokonania odliczenia, to podatek VAT podlega odliczeniu. Jeżeli nie ulega wątpliwości, że zobowiązanie podatkowe w ramach systemu odwrotnego obciążenia powoduje powstanie prawa do odliczenia, to zasada neutralności podatkowej wymaga, by doliczenie było dozwolone w razie spełnienia przesłanek merytorycznych, nawet jeśli podatnik pominął pewne wymogi formalne. Istotne jest, by umożliwić zmiany sposobu zakwalifikowania dostawy w księgowości podatnika. Dlatego też w przypadku późniejszej korekty zapisów księgowych należy uznać jej prawdziwy charakter, o ile spełnione są obiektywne kryteria. Jeżeli nie występuje zagrożenie utraty wpływów podatkowych, to zasada neutralności podatku VAT wymaga, by nieprawidłowo wypełnione deklaracje podatkowe mogły być skorygowane. Takie zagrożenie nie występuje, jeżeli zobowiązanie podatkowe i prawo do odliczenia wzajemnie siebie znoszą. Tym niemniej, odpowiednie i proporcjonalne grzywny mogą być nakładane z tytułu nieprawidłowego zadeklarowania czynności.

Wnioski

69. W świetle powyższego uważam, że Trybunał powinien udzielić następujących odpowiedzi na pytania przedłożone przez Commissione Tributaria Provinciale di Genova:

1) Przepisy wspólnotowych dyrektyw dotyczących podatku VAT nie stoją na przeszkodzie wprowadzaniu w prawie krajowym terminu zawitego na wykonanie

przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego od towarów i usług wykorzystywanych w odniesieniu do jego własnych czynności podlegających opodatkowaniu, pod warunkiem że termin ten nie jest mniej korzystny od terminów mających zastosowanie w podobnych krajowych stanach faktycznych oraz że nie uniemożliwia on w praktyce lub nadmiernie nie utrudnia wykonywania tego prawa.

2) Przepisy wspólnotowych dyrektyw dotyczących podatku VAT nie stoją na przeszkodzie temu, aby organ podatkowy zweryfikował deklaracje podatku VAT podatnika nawet po upływie tego rodzaju obowiązującego terminu zawitego, ani aby żądał przypadającego do zapłaty, lecz niezapłaconego podatku.

3) Jednak w sytuacji, gdy weryfikacja taka ujawni niezadeklarowane zobowiązanie z tytułu podatku VAT, które, jeżeli zostałoby zadeklarowane, pociągałoby za sobą towarzyszące mu prawo do odliczenia, zobowiązanie takie nie może być egzekwowane bez uwzględnienia prawa do odliczenia.