

Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNAŹU (ósma izba)

z dnia 11 grudnia 2014 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki pośrednie – Podatek VAT – Szósta dyrektywa – Artykuły 18 i 22 – Prawo do odliczenia – Nabycia wewnętrzne – System odwrotnego obciążenia – Podstawowe wymagania – Wymogi formalne – Nieprzestrzeganie wymogów formalnych

W sprawie C-590/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Corte suprema di cassazione (Włochy) postanowieniem z dnia 7 października 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 listopada 2013 r., w postępowaniu:

Idexx Laboratories Italia Srl

przeciwko

Agenzia delle Entrate,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: C. Toader, prezydca obowiązkowego prezesa izby, E. Jarašinas i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Idexx Laboratories Italia Srl przez F. Tesaura, avvocato,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. De Socia, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz D. Recchię, działające w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 18 i 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: ujedliwiona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1 – wyd. spec. w j.ż. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23), zmienionej dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16

grudnia 1991 r. (Dz.U. L 376, s. 1 – wyd. spec. w j?z. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 160) (zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”).

2 Wniosek ten zosta? przedstawiony w ramach dwóch sporów – po??czonych przez s?d odsy?aj?cy – pomi?dzy Idexx Laboratories Italia Srl (zwan? dalej „Idexx”) a Agenzia delle Entrate – Ufficio di Milano 1 (urz?dem skarbowym – biurem w Mediolanie 1, zwanym dalej „Agenzi?”), dotycz?cych, po pierwsze, wydanej przez ten urz?d decyzji o okre?leniu podatku i skorygowaniu deklaracji z?o?onej do celów podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) przez Idexx za rok 1998, a po drugie, oddalenia z?o?onego przez t? spó?k? wniosku o rozstrzygni?cie sporu.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Szósta dyrektywa zawiera tytu? XVIa, zatytu?owany „Przepisy przej?ciowe dotycz?ce opodatkowania handlu mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi”, który zosta? do niej wprowadzony dyrektyw? 91/680 i który obejmuje mi?dzy innymi art. 28f–28h.

4 Artyku? 17 ust. 1 szóstej dyrektywy zatytu?owany „Powstanie i zakres prawa do odlicze?” stanowi:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje si? wymagalny [z chwil? powstania obowi?zku podatkowego]”.

5 W brzmieniu wynikaj?cym z art. 28f szóstej dyrektywy jej art. 17 ust. 2 przewiduje:

„O ile towary i us?ugi s? cz??ci? transakcji [s?u?? wykonywaniu czynno?ci] podlegaj?cych opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowi?zany jest zap?aci?:

- a) nale?nego [podlegaj?cego zap?acie] lub zap?aconego [podatku VAT] od dostarczonych towarów lub ?wiadczonych us?ug lub które maj? by? podatnikowi dostarczone lub ?wiadczone przez innego podatnika zobowi?zanego do zap?aty podatku na terytorium kraju;
- b) nale?nego [podlegaj?cego zap?acie] lub zap?aconego [podatku VAT] od towarów przywo?onych na terytorium kraju;
- c) [podatku VAT] nale?nego [podlegaj?cego zap?acie] zgodnie z art. 5 ust. 7 lit. a), art. 6 ust. 3 i art. 28a ust. 6;
- d) [podatku VAT] nale?nego [podlegaj?cego zap?acie] zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a)”.

6 W brzmieniu wynikaj?cym z art. 28f szóstej dyrektywy jej art. 18, dotycz?cy szczegó?owych zasad wykonywania prawa do odlicze?, w ust. 1 lit. d) przewiduje:

„W celu wykonania prawa do odliczenia podatnik musi:

[...]

d) je?li jest on zobowi?zany do zap?aty podatku jako klient lub kupuj?cy, w przypadku stosowania art. 21 ust. 1, dope?ni? formalno?ci przewidzianych przez ka?de pa?stwo cz?onkowskie”.

7 W odniesieniu do osób zobowi?zanych do zap?aty podatku VAT art. 21 ust. 1 lit. d) tej

dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28g, stanowi, że zobowiązana do zapłaty podatku VAT w systemie wewnętrznym jest „każda osoba dokonująca wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów podlegającego opodatkowaniu”.

8 Na mocy art. 22 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h, zatytułowanego „Obowiązki w systemie wewnętrznym”:

„[...]”

2. a) Każdy podatnik prowadzi rachunkowość w sposób wystarczający szczególnie, aby umożliwić zastosowanie [podatku VAT] oraz kontrolę przez organ podatkowy.

b) [...]

Każdy podatnik prowadzi ewidencję materiałów wysłanych do niego z innego państwa członkowskiego, przez lub na rachunek podatnika z numerem identyfikacyjnym do celów [podatku VAT] w tym innym państwie członkowskim, w związku z dostawą dla tego podatnika dokonaną na podstawie umowy o dzieło.

[...]

4. a) Każdy podatnik składa deklarację podatkową w terminie ustalonym przez każde z państw członkowskich. [...]

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

c) Deklaracja podatkowa określa ponadto:

[...]

– z drugiej strony, całkowitą wartość, pomniejszoną o [podatek VAT], nabytych towarów wewnątrzwspólnoty, określonych w art. 28a ust. 1–6, od których podatek stał się wymagalny.

[...]

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 [czynności] wewnątrznych oraz transakcji zawieranych [czynności dokonywanych] przez podatników w różnych państwach członkowskich, o ile tego rodzaju zobowiązania nie będą prowadziły w handlu między państwami członkowskimi do niepotrzebnych formalności związanych z przekraczaniem granic.

[...]”.

Prawo włoskie

9 Najważniejsze przepisy mające znaczenie w zakresie podatku VAT są przewidziane, po pierwsze, w Decreto del presidente della Repubblica n. 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (rozporządzeniu nr 633 prezydenta Republiki ustanawiającym i regulującym podatek od wartości dodanej) z dnia 26 października 1972 r. (dodatek zwykły do GURI nr 292 z

dnia 11 listopada 1972 r.) (zwanym dalej „DPR nr 633/72”), wielokrotnie zmienionym, a po drugie, w decreto-legge n. 331 – armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE e modificazioni conseguenti a detta armonizzazione, nonché disposizioni concernenti la disciplina dei centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi di imposta, l'esclusione dall'ILOR dei redditi di impresa fino all'ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l'istituzione per il 1993 di un'imposta erariale straordinaria su taluni beni ed altre disposizioni tributarie, (rozporz?dzeniu z moc? ustawy nr 331 w sprawie harmonizacji przepisów w dziedzinie podatków od olejów mineralnych, alkoholu, napojów alkoholowych i przetworzonych wyrobów tytoniowych, oraz w dziedzinie podatku VAT z przepisami wprowadzonymi dyrektyw? EWG oraz zmian wynikaj?cych z tej harmonizacji, a tak?e przepisów dotycz?cych systemu upowa?nionych centrów pomocy podatkowej, procedur zwrotu podatku, wy??czenia dochodów przedsi?biorstw z lokalnego podatku dochodowego (podatku ILOR) do wysoko?ci kwoty odpowiadaj?cej bezpo?rednim wydatkom zawodowym, w sprawie ustanowienia w 1993 r. nadzwyczajnego podatku konsumpcyjnego od niektórych towarów i w sprawie innych przepisów podatkowych), z dnia 30 sierpnia 1993 r. (GURI nr 203, z dnia 30 sierpnia 1993) r., przekszta?conym w ustaw? na mocy ustawy nr 427 z dnia 29 pa?dziernika 1993 r. (GURI nr 255 z dnia 29 pa?dziernika 1993 r.) (zwanym dalej „DL nr 331/93”).

10 Odpowiednie przepisy dotycz?ce szczegó?owych zasad i ogólnych warunków w zakresie wystawiania faktur i rejestracji faktur oraz naby? znajduj? si? w art. 21, 23 i 25 DPR nr 633/72.

11 W odniesieniu do prawa do odliczenia w zakresie czynno?ci wewn?trzewspólnotowych art. 45 DL nr 331/93 przewiduje:

„Na podstawie art. 19 i nast. [DPR nr 633/72] i z zastrze?eniem ogranicze? przewidzianych w tych przepisach podatek nale?ny od wewn?trzewspólnotowych naby? towarów dokonywanych w ramach prowadzenia dzia?alno?ci przez przedsi?biorstwo, prowadzenia dzia?alno?ci zwi?zanej ze sztuk? lub wykonywania zawodu, daje prawo do odliczenia”.

12 Zgodnie z art. 46 ust. 1 DL nr 331/93, zatytu?owanym „Wystawianie faktur dotycz?cych czynno?ci wewn?trzewspólnotowych”, faktura dotycz?ca wewn?trzewspólnotowego nabycia powinna zosta? oznaczona numerem i uzupe?niona przez nabywc? lub zamawiaj?cego ze wskazaniem równowarto?ci w lirach wynagrodzenia oraz wszystkich pozosta?ych elementów stanowi?cych podstaw? opodatkowania czynno?ci, wed?ug stawki nabywanych towarów lub us?ug.

13 Zawarty w tytule „Rejestracja czynno?ci wewn?trzewspólnotowych” art. 47 DL nr 331/93 stanowi:

„1. Faktury dotycz?ce naby? wewn?trzewspólnotowych, o których mowa w art. 38 ust. 2 i ust. 3 lit. b) i czynno?ci, o których mowa w art. 46 ust. 1 zdanie drugie, po ich uzupe?nieniu zgodnie z art. 46 ust. 1 zdanie pierwsze, powinny zosta? wpisane w miesi?cu, w którym nast?pi?o otrzymanie, lub w miesi?cu nast?pnym, jednak nie pó?niej ni? w terminie 15 dni od otrzymania, z odniesieniem do w?a?ciwego miesi?ca, oddzielnie w rejestrze, o którym mowa w art. 23 [DPR nr 633/72], zgodnie z numeracj?, ze wskazaniem równie? wynagrodzenia za czynno??, wyra?onego w obcej walucie. Faktury, o których mowa w art. 46 ust. 5, powinny by? zarejestrowane w miesi?cu ich wystawienia. Powinny one by? zarejestrowane oddzielnie w terminach przewidzianych w poprzednich zdaniach tak?e w rejestrze przewidzianym w art. 25 ww. rozporz?dzenia z odniesieniem, odpowiednio, do miesi?ca ich otrzymania lub wystawienia.

2. Podatnicy, o których mowa w art. 22 [DPR nr 633/72], mog? zarejestrowa? faktury, o których mowa w ust. 1, w rejestrze przewidzianym w art. 24 rozporz?dzenia zamiast w rejestrze faktur wystawionych, z zastrze?eniem przepisów dotycz?cych terminów i szczegó?owych zasad

wskazanych w ust. 1.

3. Podatnicy, o których mowa w art. 4 ust. 4 [DPR nr 633/72] i którzy nie podlegają opodatkowaniu, powinni zarejestrować faktury, o których mowa w ust. 1 niniejszego artykułu, po ich ponumerowaniu w porządku chronologicznym, w rejestrze ad hoc, prowadzonym i przechowywanym zgodnie z art. 39 [DPR nr 633/72], w miesiącu następującym po miesiącu ich otrzymania lub po miesiącu wystawienia w przypadku faktur, o których mowa w art. 46 ust. 5.

4. Faktury dotyczące czynności wewnątrzwspólnotowych, o których mowa w art. 46 ust. 2, powinny być wpisane oddzielnie do rejestru przewidzianego w art. 23 [DPR nr 633/72], zgodnie z numeracją i z odniesieniem do daty ich wystawienia.

[...].

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14 W 1998 r. Idexx dokonała nabywania wewnątrzwspólnotowych od spółki francuskiej i spółki niderlandzkiej, jednak nie dopełniła formalności wymaganych przez prawo krajowe.

15 Z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika, że Idexx nie wpisała do rejestru podatku VAT niektórych faktur wystawionych przez spółkę francuską.

16 Natomiast faktury wystawione przez spółkę niderlandzką nie zostały wpisane do rejestru faktur wystawionych przez Idexx, ale jedynie do jego rejestru zakupów ze wskazaniem „bez podatku VAT”.

17 Po przeprowadzeniu kontroli w 2000 r. Agencja stwierdziła, że wspomniane czynności stanowiły nabycia wewnątrzwspólnotowe opodatkowane podatkiem VAT i podlegające jako takie systemowi odwrotnego obciążenia. W tym kontekście Agencja sporządziła protokół w odniesieniu do Idexx dotyczący nieprzestrzegania przez niego przepisów prawa włoskiego dotyczących rejestrowania czynności wewnątrzwspólnotowych.

18 W następstwie tego protokołu w dniu 27 maja 2004 r. Agencja doręczyła Idexx decyzję o określeniu podatku VAT za rok 1998, a także sumy równoważnej 100% podatku z tytułu kary za nieprzestrzeganie obowiązków przewidzianych w art. 46 i 47 DL nr 331/93. Urząd ten następnie oddalił żądanie przez Idexx wniosek o rozstrzygnięcie sporu.

19 Idexx wniosła dwie odrębne skargi na decyzję o określeniu podatku i odmowę uwzględnienia wniosku o rozstrzygnięcie sporu. W dwóch orzeczeniach Commissione tributaria provinciale di Milano (rejonowy sąd podatkowy w Mediolanie) uwzględniła te dwie skargi i tym samym stwierdziła nieważność decyzji o określeniu podatku i odmowy uwzględnienia wniosku o rozstrzygnięcie sporu.

20 Agencja wniosła apelację od tych orzeczeń, która została uwzględniona przez Commissione tributaria regionale della Lombardia (okręgowy sąd podatkowy w Lombardii). Sąd ten podniósł, że przepisy prawa włoskiego dotyczące nabycia wewnątrzwspólnotowych, w szczególności art. 46 i 47 DL nr 331/93, nakładają na nabywcę lub zamawiaczego nie tylko obowiązek oznaczenia numerem i uzupełnienia faktury dotyczącej nabycia wewnątrzwspólnotowego wraz ze wskazaniem wszystkich elementów stanowiących podstawę opodatkowania transakcji, ale także obowiązek wpisania w danym terminie w ten sposób uzupełnionych faktur oddzielnie do różnych rejestrów, o których mowa w art. 23 i 25 DPR nr 633/72.

21 Stwierdziła też, że brak zarejestrowania nie stanowi naruszenia wymogów formalnych, lecz

naruszenie wymaga? podstawowych, które mo?e uzasadnia? korekt? lub nakaz zap?aty podatku.

22 Idexx wniósł dwie skargi kasacyjne do Corte di cassazione (s?du najwy?szego), który postanowił o po?czeniu obydwu spraw. W tych skargach spółka podniosła dwa identyczne zarzuty wobec Commissione tributaria regionale della Lombardia, twierdząc, że s?d ten niezgodnie z prawem zakwalifikował jako „istotne naruszenie” niewystawienie i niezarejestrowanie faktur w ramach naby? wewn?trzewspólnotowych.

23 Idexx utrzymuje, że wewn?trzewspólnotowe nabycia nie powoduj? istotnych skutków, w ich wyniku nie powstaj? ani d?ugi, ani wierzytelno?ci podatkowe, a jedynie „pozorne” d?ugi i wierzytelno?ci oraz formalne obowi?zki wpisania czynno?ci do dwóch rejestrów podatku VAT, bez istotnych reperkusji.

24 Idexx twierdzi zatem, że uchybienie takim zobowi?zaniom nie pozwala Agencji na skorygowanie deklaracji dotycz?cej podatku VAT nabywcy i ??danie od niego zap?aty podatku, który by?by tylko teoretyczny, z pomini?ciem prawa do odliczenia, którego w niniejszym przypadku nie mo?na podwa?y?.

25 S?d odsy?aj?cy twierdzi, że odpowied? na zawis?e przed nim spory zale?y od wyk?adni, jak? nale?y nada? wyrokowi Ecotrade (C?95/07 i C?96/07, EU:C:2008:267). Wyja?nia, że wyrok ten by? przedmiotem dwóch odmiennych wspó?istniej?cych wyk?adni w ramach Corte di cassazione, a tym samym, w krajowym porz?dku prawnym, co prowadzi do dwóch ró?nych podej??.

26 Zgodnie z pierwszym podej?ciem prawo do odliczenia wymaga wype?nienia obowi?zków w zakresie samofakturowania i rejestrowania, przewidzianych w ramach systemu odwrotnego obci??enia przez przepisy krajowe i prawo Unii, przy czym obowi?zki te s? uznane za obowi?zki materialne.

27 Wed?ug drugiego podej?cia prawo do odliczenia powstaje w momencie wymagalno?ci podatku VAT, czyli nie w nast?pstwie wype?nienia formalno?ci przewidzianych w odniesieniu do wykonania tego prawa, ale co do zasady w momencie dokonania czynno?ci zbycia towarów lub ?wiadczenia us?ug. W konsekwencji niewype?nienie obowi?zków formalnych, jakie ci??? na podatniku w zakresie wykonania tego prawa, nie mo?e prowadzi? do utraty samego prawa, o ile zosta? przedstawiony, tak?e za pomoc? innych ?rodków, dowód, że nale?na suma rzeczywi?cie zosta?a wyp?acona oraz nie zosta?y podwa?one elementy sk?adaj?ce si? na prawo do odliczenia. Uchybienie obowi?zkom formalnym mo?e jednak w niektórych przypadkach uzasadnia? na?o?enie grzywien administracyjnych.

28 W powy?szych okoliczno?ciach Corte di cassazione postanowił zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zasady wyra?one przez [Trybuna?] w wyroku [Ecotrade (EU:C:2008:267)], w my?i których art. 18 ust. 1 lit. d) i art. 22 [szóstej dyrektywy] sprzeciwiaj? si? praktyce korygowania deklaracji i odzyskiwania [podatku VAT], w ramach której sankcj? z tytu?u narusze?, po pierwsze, obowi?zków wynikaj?cych z formalno?ci okre?lonych w przepisach krajowych na podstawie wymienionego art. 18 ust. 1 lit. d), a po drugie, obowi?zków w zakresie rachunkowo?ci i sk?adania deklaracji wynikaj?cych, odpowiednio, z wymienionego art. 22 ust. 2 i 4 [wspomnianej dyrektywy], jest odmowa przyznania prawa do odliczenia w przypadku stosowania systemu odwrotnego obci??enia, maj? zastosowanie równie? w przypadku ca?kowitego niedope?nienia obowi?zków przewidzianych w tych samych uregulowaniach, kiedy nie ma w?tpliwo?ci co do sytuacji podmiotu zobowi?zanego do zap?aty podatku i przys?uguj?cego mu prawa do odliczenia?

2) Czy wyrażenia »podstawowe wymagania« (obblighi sostanziali), »substantive requirements« i »exigences de fond« użyte przez [Trybuna?] w różnych wersjach językowych wyroku [Ecotrade (EU:C:2008:267)] odnoszą się, w przypadku tzw. odwrotnego obciążenia przewidzianego w odniesieniu do podatku VAT, do konieczności zapłaty podatku VAT lub przyjęcia zobowiązania podatkowego, czy też do istnienia podstawowych warunków, które uzasadniają opodatkowanie podatnika tym podatkiem i regulują prawo do odliczenia suwocześnie ochronie zasady neutralności tego podatku, według [prawa Unii] – np. inherencji, obowiązku podatkowego i możliwości całościowego odliczenia?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

29 Poprzez swe dwa pytania prejudycjalne, które należy zbadać przede wszystkim, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 18 ust. 1 lit. d) i art. 22 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przepisy te zawierają wymogi formalne prawa do odliczenia, czy też przeciwnie, podstawowe wymagania tego prawa, których naruszenie w okolicznościach takich, jak rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym, prowadzi do utraty tego prawa.

30 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo podatników do odliczenia od podatku VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku VAT należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez prawo Unii (wyrok Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Jak wielokrotnie podkreślił Trybunał, prawo to stanowi integralny częściowy mechanizm podatku VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. W szczególności prawo to wykonywane jest bezpośrednio dla wszystkich podatków, które ciążą na czynnościach powodujących naliczenie podatku (zob. podobnie wyrok Tóth, EU:C:2012:549, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Tak ustanowiony system odliczeń ma na celu całościowe uwolnienie podatnika od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama podatkowi VAT (wyroki: Tóth, EU:C:2012:549, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo, a także Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W ramach nabywania wewnątrzwspólnotowych towarów podlegających opodatkowaniu należy przypomnieć, po pierwsze, że na podstawie systemu odwrotnego obciążenia, ustanowionego w art. 21 ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy, żadna zapłata podatku VAT nie jest dokonywana pomiędzy sprzedawcą a nabywcą towaru, ponieważ nabywca w odniesieniu do nabycia towaru zobowiązany jest do uiszczenia naliczonego podatku TVA, a jednocześnie może co do zasady odliczyć ten sam podatek, tak że żadna kwota nie jest należna na rzecz organu podatkowego.

34 Po drugie, w przypadku gdy system odwrotnego obciążenia znajduje zastosowanie, art. 18 ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy umożliwia państwu członkowskim określenie formalności dotyczących szczególnych zasad wykonania prawa do odliczenia.

35 Jednakże formalności ustanowione w ten sposób przez dane państwo członkowskie, które powinien spełnić podatnik w celu skorzystania z tego prawa, nie mogą wykraczać poza to, co jest ściśle konieczne dla kontroli prawidłowego stosowania procedury odwrotnego obciążenia (wyroki: Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, pkt 50; a także Fatorie, EU:C:2014:50, pkt 34 i przytoczone

tam orzecznictwo).

36 Poza tym na potrzeby stosowania podatku VAT i jego kontroli przez organ podatkowy art. 22 szóstej dyrektywy przewiduje określone obowiązki, które ciążą na podatnikach zobowiązanych do zapłaty tego podatku, takie jak prowadzenie rachunkowości i składanie deklaracji. Zgodnie z art. 22 ust. 8 państwa członkowskie mogą nałożyć inne zobowiązania, które państwa te uznają za niezbędne dla prawidłowego poboru podatków i do zapobieżenia oszustwom podatkowym.

37 Jednakże takie środki nie mogą wykraczać poza to, co jest ściśle konieczne dla osiągnięcia takich celów, i nie powinny podważać neutralności podatku VAT (zob. podobnie wyroki: *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo; a także *Ecotrade*, EU:C:2008:267, pkt 66 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Po trzecie, zgodnie z pkt 63 wyroku *Ecotrade* (EU:C:2008:267) i późniejszym orzecznictwem Trybunału (zob. między innymi wyroki: *Uszodaépít?*, C-392/09, EU:C:2010:569, pkt 39; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 42; *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 62; a także *Fatorie*, EU:C:2014:50, pkt 35) w ramach systemu odwrotnego obciążenia podstawowa zasada neutralności podatku VAT wymaga, aby odliczenie naliczonego podatku zostało przyznane, jeżeli zostały spełnione wymagania podstawowe, nawet wówczas, gdy niektóre wymogi formalne zostały pominięte przez podatnika.

39 Może być inaczej w przypadku, gdy naruszenie takich wymogów formalnych skutkowało uniemożliwieniem dostarczenia pewnych dowodów na spełnienie wymagań podstawowych (wyrok *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 W konsekwencji, jeżeli organ podatkowy posiada informacje niezbędne do ustalenia, że zostały spełnione wymagania podstawowe, to nie może on nakładać dodatkowych warunków dotyczących przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa (zob. podobnie wyrok *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 W tym zakresie należy wyjaśnić, że wymagania podstawowe prawa do odliczenia to wymagania, które dotyczą samej podstawy i zakresu tego prawa, takie jak przewidziane w art. 17 szóstej dyrektywy, zatytułowanym „Powstanie i zakres prawa do odliczenia” (zob. podobnie wyroki: *Komisja/Niderlandy*, C-338/98, EU:C:2001:596, pkt 71; *Dankowski*, C-438/09, EU:C:2010:818, pkt 26, 33; *Komisja/Węgry*, C-274/10, EU:C:2011:530, pkt 44; a także *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, pkt 43, 44).

42 Wymogi formalne wspomnianego prawa regulują natomiast szczegółowe zasady i kontrolę jego wykonywania, a także prawidłowe funkcjonowanie systemu podatku VAT, takie jak obowiązki dotyczące rachunkowości, wystawiania faktur i deklaracji. Wymogi te znajdują się w art. 18 i 22 szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyroki: *Komisja/Niderlandy*, EU:C:2001:596, pkt 71; *Collée*, EU:C:2007:549, pkt 25, 26; *Ecotrade*, EU:C:2008:267, pkt 60–65; *Nidera Handelscompagnie*, EU:C:2010:627, pkt 47–51; *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz*, EU:C:2012:107, pkt 41, 48; a także *Tóth*, EU:C:2012:549, pkt 33).

43 W odniesieniu do nabywanych wewnątrzspółnotowych towarów podlegających opodatkowaniu zgodnie z wymogami formalnymi, jak wynika z art. 17 ust. 2 lit. d) szóstej dyrektywy, konieczne jest, aby nabycia te zostały dokonane przez podatnika, aby podatnik ten także był zobowiązany do zapłaty podatku VAT dotyczącego tych nabywanych oraz aby rozpatrywane towary zostały wykonywaniu czynności opodatkowanych.

44 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w sprawie w postępowaniu głównym Agencja

posiada wszystkie informacje konieczne do ustalenia, że zostały spełnione wymagania podstawowe.

45 W takich okolicznościach z całości powyższych rozważań wynika, że Idexx nie może być pozbawiony prawa do odliczenia, o którym mowa w art. 17 ust. 2 lit. d) szóstej dyrektywy, podatku VAT należnego, dotyczącego nabyw wewnątrzspółnotowych rozpatrywanych w sprawie w postępowaniu głównym, z tego względu, że nie spełni obowiązków wynikających z formalności określonych w przepisach krajowych przyjętych na podstawie art. 18 ust. 1 lit. d) i art. 22 szóstej dyrektywy. To prawo do odliczenia powstaje zgodnie z ust. 1 tego artykułu w momencie, gdy podatek podlegający odliczeniu staje się wymagalny.

46 W świetle tych ustaleń na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, że art. 18 ust. 1 lit. d) i art. 22 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przepisy te zawierają wymogi formalne prawa do odliczenia, których niespełnienie, w okolicznościach takich jak rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym, nie może prowadzić do utraty tego prawa.

W przedmiocie kosztów

47 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 (ósma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 18 ust. 1 lit. d) 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywę Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r., należy interpretować w ten sposób, że przepisy te zawierają wymogi formalne prawa do odliczenia, których niespełnienie, w okolicznościach takich jak rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym, nie może prowadzić do utraty tego prawa.

Podpisy

* Język postępowania: włoski.