

WYROK TRYBUNAŹU (siódma izba)

z dnia 28 lipca 2016 r. (*)

Odeszanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartoŹci dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – ArtykuŹy 167, 168, 178 - 182, 193, 206, 242, 244, 250, 252 i 273 – Prawo do odliczenia podatku VAT – Wymogi materialne – Wymogi formalne – Termin zawity – Przepisy krajowe wykluczajŹce prawo do odliczenia w wypadku nieprzestrzegania wiŹkszoŹci wymogów formalnych – Oszustwo podatkowe

W sprawie C-332/15

majŹcej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zŹony przez Tribunale di Treviso (sŹd w Treviso, WŹochy) postanowieniem z dnia 17 kwietnia 2015 r., które wpŹynŹo do TrybunaŹu w dniu 6 lipca 2015 r., w postŹpowaniu karnym przeciwko

Giuseppemu Astoneowi

TRYBUNAŹ (siódma izba),

w skŹadzie: C. Toader, prezes izby, A. Rosas i E. JaraŹinas (sprawozdawca), sŹdziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzglŹdniajŹc pisemny etap postŹpowania,

rozwaŹywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rzŹdu wŹoskiego przez G. Palmieri, dziaŹajŹcŹ w charakterze peŹnomocnika, wspieranŹ przez G. Galluzza, avvocato dello Stato,
- w imieniu rzŹdu greckiego przez K. Nasopoulou oraz A. Dimitrakopoulou, dziaŹajŹce w charakterze peŹnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez D. RecchiŹ oraz C. Soulay, dziaŹajŹce w charakterze peŹnomocników,

podjŹwszy, po wysŹuchaniu rzecznika generalnego, decyzjŹ o rozstrzygniŹciu sprawy bez opinii,

wydaje nastŹpujŹcy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykŹadni art. 167, 168, 178 - 181, 244 i 250 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartoŹci dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywŹ VAT”).

2 Wniosek ten zŹono w ramach postŹpowania karnego przeciwko Giuseppemu Astoneowi,

jako przedstawicielowi prawnemu Società Del Ferro Srl (zwanej dalej „Del Ferro”) z powodu niezłożenia deklaracji podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) za rok podatkowy 2010.

Ramy prawne

Prawo Unii

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

„Artykuł 167

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

Artykuł 168

Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty [podatku] VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

- a) [podatku] VAT należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;
- b) [podatku] VAT należnego [podlegającego zapłacie] od transakcji uznanych za dostawy towarów i świadczenie usług ;
- c) [podatku] VAT należnego [podlegającego zapłacie] od wewnątrzspółnotowych nabyć towarów [...];
- d) [podatku] VAT należnego [podlegającego zapłacie] od transakcji uznanych za wewnątrzspółnotowe nabycia towarów [...];
- e) [podatku] VAT należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego z tytułu importu towarów na terytorium tego państwa członkowskiego. ”

4 W rozdziale 4 rzeczonoego tytułu X zatytułowanym „Przepisy regulujące korzystanie z prawa do odliczenia” znajdują się między innymi art. 178-182 rzeczonoej dyrektywy zgodnie z którymi:

„Artykuł 178

W celu skorzystania z prawa do odliczenia, podatnik musi spełnić następujące warunki:

- a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220-236 i art. 238, 239 i 240;
- b) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. b), w odniesieniu do transakcji uznawanych za dostawy towarów i świadczenie usług, musi dopełnić formalności określonych przez każde państwo członkowskie;

c) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. c), w odniesieniu do wewn?trzewspólnotowego nabycia towarów, musi uwzgl?dni? w deklaracji [podatku] VAT przewidzianej w art. 250 wszystkie dane niezb?dne do obliczenia [podatku] VAT nale?nego z tytu?u dokonanych przez siebie naby? oraz posiada? faktur? sporz?dzon? zgodnie z art. 220-236;

d) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. d), w odniesieniu do transakcji uznawanych za wewn?trzewspólnotowe nabycie towarów, musi dope?ni? formalno?ci okre?lonych przez ka?de pa?stwo cz?onkowskie;

e) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. e), w odniesieniu do importu towarów, musi posiada? dokument importowy, w którym podatek jest wskazany jako odbiorca lub importer i w którym okre?lona jest kwota [podatku] VAT nale?nego [podlegaj?cego zap?acie] lub informacje w nim zawarte pozwalaj? na jej obliczenie;

[...]

Artyku? 179

Podatnik dokonuje odliczenia poprzez potr?cenie od ca?kowitej kwoty [podatku] VAT nale?nego [podlegaj?cego zap?acie] za dany okres rozliczeniowy, kwoty [podatku] VAT daj?cej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178.

[...]

Artyku? 180

Pa?stwa cz?onkowskie mog? zezwoli? podatnikowi na dokonanie odliczenia, którego nie dokona? zgodnie z art. 178 i 179.

Artyku? 181

Pa?stwa cz?onkowskie mog? zezwoli? podatnikowi, który nie posiada faktury sporz?dzonej zgodnie z art. 220-236, na dokonanie odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. c), w odniesieniu do dokonanych przez niego wewn?trzewspólnotowych naby? towarów.

Artyku? 182

Pa?stwa cz?onkowskie okre?laj? warunki i szczegó?owe przepisy wykonawcze dla art. 180 i 181. ”

5 Tytu? XI dyrektywy VAT „Obowi?zki podatników i niektórych osób nieb?d?cych podatnikami” zawiera osiem rozdzia?ów. Rozdzia? 1 tego tytu?u dotyczy „Obowi?zku podatkowego”. Artyku? 193 w sekcji 1 tego rozdzia?u zatytu?owanej „Osoby zobowi?zane do zap?aty [podatku] VAT na rzecz organów podatkowych” stanowi:

„Ka?dy podatek dokonuj?cy podlegaj?cej opodatkowaniu dostawy towarów lub ?wiadczenia us?ug obowi?zany jest do zap?aty [podatku] VAT [...].”

6 Artyku? 206 omawianej dyrektywy VAT, znajduj?cy si? w jej tytule XI rozdzia? 1 sekcja 2 „Warunki p?atno?ci”, stanowi:

„Ka?dy podatnik zobowi?zany do zap?aty [podatku] VAT musi zap?aci? kwot? netto [podatku] VAT w momencie sk?adania deklaracji [podatku] VAT przewidzianej w art. 250. Pa?stwa cz?onkowskie mog? jednak?e ustali? inny termin zap?aty tej kwoty lub pobra? zaliczki od tej kwoty.”

7 Rozdzia? 4 w tytule XI dyrektywy VAT zatytu?owany „Rachunkowo??” zawiera cztery sekcje. Artyku? 242 tej dyrektywy znajduj?cy si? w sekcji 2 zatytu?owanej „Obowi?zki ogólne” stanowi:

„Ka?dy podatnik prowadzi ewidencj? ksi?gow? w sposób wystarczaj?co szczegó?owy do celów stosowania [podatku] VAT oraz kontroli przez organ podatkowy.”

8 Artyku? 244 znajduj?cy si? sekcji 3 rozdzia?u 4 zatytu?owanej „Obowi?zki szczególne dotycz?ce przechowywania wszystkich faktur” przewiduje:

„Ka?dy podatnik zapewnia przechowywanie kopii faktur wystawionych osobi?cie albo przez nabywc? lub us?ugobiorc?, lub te? w jego imieniu i na jego rzecz przez osob? trzeci?, a tak?e wszystkich faktur, które otrzyma?.”

9 Artyku?y 250 i 252 znajduj?ce si? w rozdziale 5 tytu?u XI zatytu?owanym „Deklaracje” przewiduj? :

„Artyku? 250

1. Ka?dy podatnik sk?ada deklaracj? [podatku] VAT zawieraj?c? wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty nale?nych odlicze?, w??czaj?c w to, o ile jest to niezb?dne do ustalenia podstawy opodatkowania, ca?kowit? warto?? transakcji odnosz?cych si? do tego podatku i do tych odlicze? oraz warto?? transakcji zwolnionych.

[...]

Artyku? 252

1. Deklaracj? [podatku] VAT sk?ada si? w terminie ustalonym przez pa?stwa cz?onkowskie. Termin ten nie mo?e by? d?u?szy ni? dwa miesi?ce po zako?czeniu ka?dego okresu rozliczeniowego.

2. „Okres rozliczeniowy ustalany przez ka?de z pa?stw cz?onkowskich wynosi jeden, dwa lub trzy miesi?ce.

Pa?stwa cz?onkowskie mog? jednak?e ustali? inne okresy rozliczeniowe, pod warunkiem ?e nie b?d? one przekracza? jednego roku. ”

10 Artyku? 273 akapit dyrektywy VAT, znajduj?cy si? w jej tytule XI rozdzia? 7 „Przepisy ró?ne”, stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie mog? na?o?y? inne obowi?zki, jakie uznaj? za niezb?dne dla zapewnienia prawid?owego poboru [podatku] VAT i zapobie?enia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, ?e obowi?zki te, w wymianie handlowej mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, nie b?d? prowadzi? do powstania formalno?ci zwi?zanych z przekraczaniem granic.”

11 Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto [rozporz?dzenie prezydenta republiki nr 633 w sprawie ustanowienia i uregulowania podatku od warto?ci dodanej] z dnia 26 pa?dziernika 1972 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 292 z dnia 11 listopada 1972 r.) w brzmieniu maj?cym zastosowanie w sporze w post?powaniu g?ównym (zwane dalej „rozporz?dzeniem nr 633”) zawiera art. 19 zatytu?owany „Odliczenie”. Ust?p 1 tego artyku?u stanowi:

„W celu ustalenia wysoko?ci podatku podlegaj?cego zap?acie zgodnie z art. 17 ust. 1 lub nadwy?ki, o której mowa w art. 30 ust. 2, od kwoty podatku zwi?zanego z wykonanymi transakcjami podlega odliczeniu podatek zap?acony lub podlegaj?cy zap?acie przez podatnika albo te? na nim spoczywaj?cy z tytu?u roszcze? regresowych w odniesieniu do towarów i us?ug importowanych czy nabytych w zwi?zku z prowadzonym przedsi?biorstwem, wykonywan? dzia?alno?ci? artystyczn? lub zawodow?. Prawo do odliczenia podatku dotycz?cego towarów i us?ug nabytych lub importowanych powstaje w chwili, gdy podatek staje si? wymagalny i mo?e zosta? wykonane najpó?niej w deklaracji dotycz?cej drugiego roku nast?puj?cego po roku, w którym prawo to powsta?o i na warunkach przewidzianych w chwili powstania tego prawa. ”

12 Artyku? 25 rozporz?dzenia nr 633 zatytu?owany „Rejestracja zakupów” przewiduje:

„Podatnik ma obowi?zek numerowania w porz?dku rosn?cym faktur i kwitów celnych dotycz?cych towarów i us?ug nabytych lub importowanych w zwi?zku z prowadzonym przedsi?biorstwem, wykonywan? dzia?alno?ci? artystyczn? lub zawodow? [...] oraz wpisania ich we w?a?ciwym rejestrze przed dokonaniem okresowego rozliczenia lub z?o?eniem rocznej deklaracji, w ramach których wykonuje prawo do odliczenia podatku dotycz?cego tych faktur lub kwitów

W rejestrach musi znajdowa? si? data faktury lub kwitu z zachowaniem numeracji w porz?dku rosn?cym, przedsi?biorstwo, nazwa lub firma dostawcy towaru lub us?ugodawcy, albo imi? i nazwisko, je?li nie chodzi o przedsi?biorstwo, spó?k? lub jednostk?, a tak?e kwota podlegaj?ca opodatkowaniu i kwota podatku wyodr?bnione wed?ug stawki maj?cej zastosowanie.

[...]

13 Artyku? 39 tego rozporz?dzenia zatytu?owany „Prowadzenie i przechowywanie rejestrów i dokumentów”, stanowi:

„Rejestry przewidziane w niniejszym rozporz?dzeniu [...] musz? by? prowadzone zgodnie z art. 2219 kodeksu cywilnego oraz numerowane w porz?dku rosn?cym na ka?dej stronie i s? one zwolnione z op?aty skarbowej. [...]

[...]

Rejestry, ksi?gi rachunkowe, indeksy i wydruki, a tak?e faktury, kwity celne i inne dokumenty przewidziane w niniejszym rozporz?dzeniu musz? by? przechowywane zgodnie z art. 22 rozporz?dzenia prezydenta republiki nr 600 z dnia 29 wrze?nia 1973 r. [...]

14 Decreto legislativo n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (rozporz?dzenie ustawodawcze nr 74, nowe przepisy reguluj?ce przest?pstwa w dziedzinie podatku dochodowego i podatku od warto?ci dodanej, zgodnie z art. 9 ustawy nr 205 z dnia 25 czerwca 1999 r.), z dnia 10 marca 2000 r. (GURI nr 76, z dnia 31 marca 2000, s. 4), w brzmieniu maj?cym zastosowanie w sporze w post?powaniu g?ównym (zwane dalej rozporz?dzeniem ustawodawczym nr

74, przewiduje w art. 5 zatytułowanym „Brak deklaracji”:

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

[...]”

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

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

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

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

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

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

20 Odnosząc się do art. 5 ust. 1 rozporządzenia ustawodawczego nr 74 sąd odsyłający

wskazuje, że w wypadku braku deklaracji podatku VAT, włoskie prawo przewiduje, że podatek, którego uniknięto obejmuje cały podatek podlegający zapłacie, bez możliwości uwzględnienia, jeżeli chodzi o podatek VAT, podatku zapłaconego dostawcom, jeżeli formalne obowiązki przewidziane ustawowo nie były dochowane. W niniejszej sprawie podatkiem podlegającym zapłacie, w tym w celu ustalenia czy możliwe jest prowadzenie postępowania karnego na podstawie tego przepisu, jest zdaniem sądu odsyłanego podatek wynikający z wystawionych faktur. Według rzeczoności sądu, możliwość uwzględnienia naliczonego podatku VAT zakłada bowiem, że prawo do odliczenia zostało wykonane w momencie składowania deklaracji rocznej i może dotyczyć tylko faktur, które zostały wpisane do danego rejestru.

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

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

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

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

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

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

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

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

Co do istoty

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

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

W przedmiocie pytania pierwszego

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

29 W tym względzie należy przypomnieć, że ustanowiony w dyrektywie system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciążącego podatku VAT podlegającego zapłacie bądź

zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na jej cel i rezultaty, pod warunkiem że ona sama podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. wyrok z dnia 12 lipca 2012 r. w sprawie EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

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

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

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

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

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

35 W niniejszym przypadku, postanowienie odsyłające nie wskazuje czy w sprawie w postępowaniu głównym ma zastosowanie mechanizm odwrotnego obciążenia. Nie ma to jednak wpływu na odpowiedź jakiej należy udzielić na pierwsze z zadanych pytań, albowiem przepisy dyrektywy VAT przypomniane w pkt 31 i 32 niniejszego wyroku nie przewidują w odniesieniu do terminu zawitego na wykonanie prawa do odliczenia, który państwa członkowskie mogłyby ustanowić zgodnie z tymi przepisami, że należy rozróżnić pomiędzy sytuacjami, w których mechanizm odwrotnego obciążenia ma zastosowanie i sytuacjami w których nie ma on zastosowania.

36 Jeżeli chodzi o okoliczność czy dwuletni termin zawity taki jak w sprawie w postępowaniu głównym spełnia warunki wymienione w art. 34 niniejszego wyroku, należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału, to do sądu krajowego należy ocenić zgodność środków krajowych z prawem Unii. Trybunał może jednak udzielić mu wszystkich wskazówek przydatnych

do rozstrzygnięcia toczącego się przed nim sporu (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lipca 2012 r. EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

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

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

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

W przedmiocie pytania drugiego

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

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

42 W tych okolicznościach i biorąc pod uwagę wyjaśnienia sądu odsyłającego przypomniane w pkt 25 niniejszego wyroku, należy uznać, że sąd odsyłający poprzez swe drugie pytanie stara się w istocie ustalić czy art. 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 i 273 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przepisy te stoją na przeszkodzie dla przepisów krajowych, takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które pozwalają organom podatkowym odmówić podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT w wypadku stwierdzenia, że uchybił on wiążącym obowiązkowi formalnym spoczywającym na nim, aby mógł skorzystać z tego prawa.

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

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

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

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

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

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

49 Co więcej na podstawie art. 273 dyrektywy VAT państwa członkowskie są uprawnione do nakładania obowiązków, które uznają za konieczne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym. Niemniej jednak trzeba pamiętać, jakie państwa członkowskie mają możliwość przyjmować na podstawie tego przepisu nie mogą wykraczać poza to co konieczne dla osiągnięcia tych celów. Nie mogą wobec tego być wykorzystywane w sposób regularnie uniemożliwiający skorzystanie z prawa do odliczenia podatku VAT i naruszający tym samym neutralność tego podatku (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 66, oraz z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-

142/11, EU:C:2012:373, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).

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

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

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

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

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

55 Tymczasem nawet zak?adaj?c, ?e uchybienia tym obowi?zkom formalnym, które spoczywa?y na oskar?onym w post?powaniu g?ównym, jako na przedstawicielu prawnym Del Ferro, dla celów stosowania podatku VAT i jego kontroli przez organy podatkowe nie uniemo?liwiaj? przedstawienia niew?tpliwego dowodu, i? spe?nione zosta?y wymogi materialne daj?ce prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT, nale?y stwierdzi?, ?e jak zauwa?y?a Komisja Europejska w swych uwagach na pi?mie, okoliczno?ci te mog? wykaza? istnienie najprostszego przypadku oszustwa podatkowego, w którym podatnik celowo nie czyni zado?? spoczywaj?cym na nim obowi?zkom formalnym w celu unikni?cia zap?aty podatku.

56 W szczególno?ci brak z?o?enia deklaracji podatku VAT, podobnie jak brak prowadzenia rachunkowo?ci, która umo?liwi?aby stosowanie podatku VAT i jego kontrol? przez organy podatkowe oraz brak rejestracji wystawionych i uiszczonych faktur mog? uniemo?liwi? prawid?owe pobranie podatku i w konsekwencji zagrozi? prawid?owemu funkcjonowaniu wspólnego systemu podatku VAT. W konsekwencji prawo Unii nie zabrania pa?stwom cz?onkowskim uznawa?, ?e takie uchybienia stanowi? oszustwo podatkowe i odmawia? w takich wypadkach korzy?ci w postaci prawa do odliczenia (zob. analogicznie wyrok z dnia 7 grudnia 2010 r. R., C-285/09, EU:C:2010:742, pkt 48 i 49).

57 W tym wzgl?dzie nale?y ponadto zaznaczy?, ?e w rozpatrywanym przypadku postanowienie odsy?aj?ce wskazuje, ?e analogiczne uchybienia powtarza?y si? przez wiele kolejnych lat podatkowych. Nawet je?li te ostatnie lata podatkowe nie s? najwyra?niej przedmiotem sprawy w post?powaniu g?ównym, to jednak stanowi? okoliczno?ci faktyczne, które s?d odsy?aj?cy mo?e uwzgl?dni? w ramach dokonywania ogólnej oceny, któr? musi przeprowadzi? zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 53 niniejszego wyroku.

58 Wreszcie nale?y podkre?li?, ?e nie mo?na uwa?a? aby odmowa prawa do odliczenia w okoliczno?ciach ?wiadczy?cych o istnieniu oszustwa podatkowego pope?nionego przez podatnika pragn?cego skorzysta? z tego prawa by?a sprzeczna z zasad? neutralno?ci podatkowej albowiem nie mo?e na ni? skutecznie powo?ywa? si? podatnik, który umy?lnie uczestniczy? w oszustwie podatkowym i narazi? na niebezpiecze?stwo funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 7 grudnia 2010 r., R., C?285/09, EU:C:2010:742, pkt 51 i 54, i podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r. Schoenimport « Italmoda » Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 48).

59 W ?wietle ogó?u powy?szych rozwa?a? na drugie pytanie nale?y odpowiedzie?, ?e art. 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 i 273 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e przepisy te nie stoj? na przeszkodzie dla przepisów krajowych, takich jak rozpatrywane w post?powaniu g?ównym, które pozwalaj? organom podatkowym odmówi? podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT w wypadku stwierdzenia, ?e uchybi? on w oszuka?czy sposób - czego ustalenie nale?y do s?du odsy?aj?cego - wi?kszo?ci obowi?zków formalnych spoczywaj?cych na nim, aby mó? skorzysta? z tego prawa.

W przedmiocie kosztów

60 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (siódma izba) orzeka, co nast?puje:

1) Artyku?y 167, 168, 178, art. 179 akapit pierwszy oraz art. 180 i 182 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej, nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e przepisy te nie stoj? na przeszkodzie dla

przepisów krajowych przewidujących termin zawity na wykonanie prawa do odliczenia, taki jak termin w postępowaniu głównym, o ile zapewnione jest poszanowanie zasad równowagi i skuteczności, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.

2) Artykuły 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 i 273 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że przepisy te nie stoją na przeszkodzie dla przepisów krajowych, takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które pozwalają organom podatkowym odmówić podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej w wypadku stwierdzenia, że uchybił on w oszukawczy sposób - czego ustalenie należy do sądu odsyłającego - wiążących obowiązków formalnych spoczywających na nim, aby mógł skorzystać z tego prawa.

Podpisy

* Język postępowania: włoski.