



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 11 grudnia 2014 r. *

Odesłanie prejudycjalne — Podatki pośrednie — Podatek VAT — Szósta dyrektywa — Artykuły 18 i 22 — Prawo do odliczenia — Nabycia wewnątrzwspólnotowe — 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, pełniący obowiązki prezesa izby, E. Jarašiūnas 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, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną 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

* Język postępowania: włoski.

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: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. 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 jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 160) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach dwóch sporów – połączonych przez sąd odsyłający – pomiędzy Idexx Laboratories Italia Srl (zwaną dalej „Idexx”) a Agenzia delle Entrate – Ufficio di Milano 1 (urzędem skarbowym – biurem w Mediolanie 1, zwanym dalej „Agencją”), dotyczących, po pierwsze, wydanej przez ten urząd decyzji o określeniu podatku i skorygowaniu deklaracji złożonej do celów podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) przez Idexx za rok 1998, a po drugie, oddalenia złożonego przez tę spółkę wniosku o rozstrzygnięcie sporu.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Szósta dyrektywa zawiera tytuł XVIa, zatytułowany „Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi”, który został do niej wprowadzony dyrektywą 91/680 i który obejmuje między innymi art. 28f–28h.
- 4 Artykuł 17 ust. 1 szóstej dyrektywy zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczeń” stanowi:
„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwilą powstania obowiązku podatkowego]”.
- 5 W brzmieniu wynikającym z art. 28f szóstej dyrektywy jej art. 17 ust. 2 przewiduje:
„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) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego [podatku VAT] od dostarczonych towarów lub świadczonych usług lub które mają być podatnikowi dostarczone lub świadczone przez innego podatnika zobowiązanego do zapłaty podatku na terytorium kraju;
 - b) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego [podatku VAT] od towarów przywożonych na terytorium kraju;
 - c) [podatku VAT] należnego [podlegającego zapłacie] zgodnie z art. 5 ust. 7 lit. a), art. 6 ust. 3 i art. 28a ust. 6;
 - d) [podatku VAT] należnego [podlegającego zapłacie] zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a)”.
- 6 W brzmieniu wynikającym z art. 28f szóstej dyrektywy jej art. 18, dotyczący szczegółowych zasad wykonywania prawa do odliczeń, w ust. 1 lit. d) przewiduje:
„W celu wykonania prawa do odliczenia podatnik musi:
[...]

- d) 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 W odniesieniu do osób zobowiązanych do zapłaty 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 wystarczająco szczegółowy, 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 muszą się znaleźć wszystkie niezbędne informacje potrzebne do obliczenia należnego podatku oraz dokonanych odliczeń, w danym przypadku, łącznie 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], nabyć towarów wewnątrz Wspólnoty, 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] wewnętrznych 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, (rozporządzeniu z mocą 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 dyrektywą EWG oraz zmian wynikających z tej harmonizacji, a także przepisów dotyczących systemu upoważnionych centrów pomocy podatkowej, procedur zwrotu podatku, wyłączenia dochodów przedsiębiorstw z lokalnego podatku dochodowego (podatku ILOR) do wysokości kwoty odpowiadającej bezpośrednim 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., przekształconym w ustawę na mocy ustawy nr 427 z dnia 29 października 1993 r. (GURI nr 255 z dnia 29 października 1993 r.) (zwanym dalej „DL nr 331/93”).
- 10 Odpowiednie przepisy dotyczące szczegółowych zasad i ogólnych warunków w zakresie wystawiania faktur i rejestracji faktur oraz nabyć znajdują się w art. 21, 23 i 25 DPR nr 633/72.
- 11 W odniesieniu do prawa do odliczenia w zakresie czynności wewnątrzwspólnotowych art. 45 DL nr 331/93 przewiduje:
- „Na podstawie art. 19 i nast. [DPR nr 633/72] i z zastrzeżeniem ograniczeń przewidzianych w tych przepisach podatek należny od wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów dokonywanych w ramach prowadzenia działalności przez przedsiębiorstwo, prowadzenia działalności związanej ze sztuką lub wykonywania zawodu, daje prawo do odliczenia”.
- 12 Zgodnie z art. 46 ust. 1 DL nr 331/93, zatytułowanym „Wystawianie faktur dotyczących czynności wewnątrzwspólnotowych”, faktura dotycząca wewnątrzwspólnotowego nabycia powinna zostać oznaczona numerem i uzupełniona przez nabywcę lub zamawiającego ze wskazaniem równowartości w lirach wynagrodzenia oraz wszystkich pozostałych elementów stanowiących podstawę opodatkowania czynności, według stawki nabywanych towarów lub usług.
- 13 Zawarty w tytule „Rejestracja czynności wewnątrzwspólnotowych” art. 47 DL nr 331/93 stanowi:
- „1. Faktury dotyczące nabyć wewnątrzwspólnotowych, o których mowa w art. 38 ust. 2 i ust. 3 lit. b) i czynności, o których mowa w art. 46 ust. 1 zdanie drugie, po ich uzupełnieniu zgodnie z art. 46 ust. 1 zdanie pierwsze, powinny zostać wpisane w miesiącu, w którym nastąpiło otrzymanie, lub w miesiącu następnym, jednak nie później niż w terminie 15 dni od otrzymania, z odniesieniem do właściwego miesiąca, oddzielnie w rejestrze, o którym mowa w art. 23 [DPR nr 633/72], zgodnie z numeracją, ze wskazaniem również wynagrodzenia za czynność, wyrażonego w obcej walucie. Faktury, o których mowa w art. 46 ust. 5, powinny być też zarejestrowane w miesiącu ich wystawienia.

Powinny one być zarejestrowane oddzielnie w terminach przewidzianych w poprzednich zdaniach także w rejestrze przewidzianym w art. 25 ww. rozporządzenia z odniesieniem, odpowiednio, do miesiąca ich otrzymania lub wystawienia.

2. Podatnicy, o których mowa w art. 22 [DPR nr 633/72], mogą zarejestrować faktury, o których mowa w ust. 1, w rejestrze przewidzianym w art. 24 rozporządzenia zamiast w rejestrze faktur wystawionych, z zastrzeżeniem przepisów dotyczących terminów i szczegółowych 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 dokonał nabyć wewnątrzwspólnotowych od spółki francuskiej i spółki niderlandzkiej, jednak nie dopełnił formalności wymaganych przez prawo krajowe.
- 15 Z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika, że Idexx nie wpisał 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 złożony przez Idexx wniosek o rozstrzygnięcie sporu.
- 19 Idexx wniósł 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) uwzględnił te dwie skargi i tym samym stwierdził 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 nabyć wewnątrzwspólnotowych, w szczególności art. 46 i 47 DL nr 331/93, nakładają na nabywcę lub zamawiającego 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 Stwierdził też, że brak zarejestrowania nie stanowił naruszenia wymogów formalnych, lecz naruszenie wymagań podstawowych, które może uzasadniać korektę lub nakaz zapłaty podatku.
- 22 Idexx wniósł dwie skargi kasacyjne do Corte di cassazione (sądu najwyższego), który postanowił o połączeniu obydwu spraw. W tych skargach spółka podniosła dwa identyczne zarzuty wobec Commissione tributaria regionale della Lombardia, twierdząc, że sąd ten niezgodnie z prawem zakwalifikował jako „istotne naruszenie” niewystawienie i niezarejestrowanie faktur w ramach nabycć wewnątrzwspólnotowych.
- 23 Idexx utrzymuje, że wewnątrzwspólnotowe nabycia nie powodują istotnych skutków, w ich wyniku nie powstają ani długi, ani wierzytelności podatkowe, a jedynie „pozorne” długi i wierzytelności oraz formalne obowiązki wpisania czynności do dwóch rejestrów podatku VAT, bez istotnych reperkusji.
- 24 Idexx twierdzi zatem, że uchybienie takim zobowiązaniom nie pozwala Agencji na skorygowanie deklaracji dotyczącej podatku VAT nabywcy i żądanie od niego zapłaty podatku, który byłby tylko teoretyczny, z pominięciem prawa do odliczenia, którego w niniejszym przypadku nie można podważyć.
- 25 Sąd odsyłający twierdzi, że odpowiedź na zawisłe przed nim spory zależy od wykładni, jaką należy nadać wyrokowi Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267). Wyjaśnia, że wyrok ten był przedmiotem dwóch odmiennych współistniejących wykładni w ramach Corte di cassazione, a tym samym, w krajowym porządku prawnym, co prowadzi do dwóch różnych podejść.
- 26 Zgodnie z pierwszym podejściem prawo do odliczenia wymaga wypełnienia obowiązków w zakresie samofakturowania i rejestrowania, przewidzianych w ramach systemu odwrotnego obciążenia przez przepisy krajowe i prawo Unii, przy czym obowiązki te są uznane za obowiązki materialne.
- 27 Według drugiego podejścia prawo do odliczenia powstaje w momencie wymagalności podatku VAT, czyli nie w następstwie wypełnienia formalności przewidzianych w odniesieniu do wykonania tego prawa, ale co do zasady w momencie dokonania czynności zbycia towarów lub świadczenia usług. W konsekwencji niewypełnienie obowiązków formalnych, jakie ciąży na podatniku w zakresie wykonania tego prawa, nie może prowadzić do utraty samego prawa, o ile został przedstawiony, także za pomocą innych środków, dowód, że należna suma rzeczywiście została wypłacona oraz nie zostały podważone elementy składające się na prawo do odliczenia. Uchybienie obowiązkowi formalnemu może jednak w niektórych przypadkach uzasadniać nałożenie grzywien administracyjnych.
- 28 W powyższych okolicznościach Corte di cassazione postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
 - „1) Czy zasady wyrażone przez [Trybunał] w wyroku [Ecotrade (EU:C:2008:267)], w myśl których art. 18 ust. 1 lit. d) i art. 22 [szóstej dyrektywy] sprzeciwiają się praktyce korygowania deklaracji i odzyskiwania [podatku VAT], w ramach której sankcją z tytułu naruszeń, po pierwsze, obowiązków wynikających z formalności określonych w przepisach krajowych na podstawie wymienionego art. 18 ust. 1 lit. d), a po drugie, obowiązków w zakresie rachunkowości i składania deklaracji wynikających, odpowiednio, z wymienionego art. 22 ust. 2 i 4 [wspomnianej dyrektywy], jest odmowa przyznania prawa do odliczenia w przypadku stosowania systemu odwrotnego obciążenia, mają zastosowanie również w przypadku całkowitego niedopełnienia obowiązków przewidzianych w tych samych uregulowaniach, kiedy nie ma wątpliwości co do sytuacji podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku i przysługującego mu prawa do odliczenia?

- 2) Czy wyrażenia »podstawowe wymagania« (obblighi sostanziali), »substantive requirements« i »exigences de fond« użyte przez [Trybunał] 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 służące ochronie zasady neutralności tego podatku, według [prawa Unii] – np. inherencji, obowiązku podatkowego i możliwości całkowitego odliczenia?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 29 Poprzez swe dwa pytania prejudycjalne, które należy zbadać łącznie, 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 integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. W szczególności prawo to wykonywane jest bezpośrednio dla wszystkich podatków, które ciążyły 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 całkowite 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 jakiejkolwiek 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 nabyć 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 państwom członkowskim określenie formalności dotyczących szczegółowych 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: *Uszodaépítő*, 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 odliczeń” (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. Wąsiewicz*, 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. Wąsiewicz*, EU:C:2012:107, pkt 41, 48; a także *Tóth*, EU:C:2012:549, pkt 33).
- 43 W odniesieniu do nabyć wewnątrzwspólnotowych 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 nabyć oraz aby rozpatrywane towary służyły wykonywaniu czynności opodatkowanych.
- 44 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w sprawie w postępowaniu głównym Agencja posiadała 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 nabyć wewnątrzwspólnotowych rozpatrywanych w sprawie w postępowaniu głównym, z tego względu, że nie spełnił 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: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą 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