

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 8 maja 2013 r. (*)

Podatki – Podatek od wartości dodanej – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Prawo do odliczenia podatku naliczonego – Obowiązki podatnika – Posiadanie nieprawidłowych lub niedokładnych faktur – Brak obowiązkowych wzmianek – Odmowa prawa do odliczenia – Wykazanie a posteriori prawdziwości transakcji wykazanych na fakturach – Faktury korygujące – Prawo do zwrotu podatku VAT – Zasada neutralności

W sprawie C-271/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez cour d'appel de Mons (Belgia) postanowieniem z dnia 25 maja 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 1 czerwca 2012 r., w postępowaniu:

Petroma Transports SA,

Martens Énergie SA,

Martens Immo SA,

Martens SA,

Fabian Martens,

Geoffroy Martens,

Thibault Martens

przeciwko

État belge,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, G. Arestis (sprawozdawca), J.C. Bonichot, A. Arabadjiev i J.L. da Cruz Vilaça, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Petroma Transports SA, Martens Énergie SA, Martens Immo SA, Martens SA oraz F. Martensa, G. Martensa i T. Martensa przez adwokata O. Van Ermengema,

- w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,
- podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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), zmienionej dyrektywą Rady 94/5/WE z dnia 14 lutego 1994 r. (Dz.U. L 60, s. 16) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), oraz zasady neutralności.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Petroma Transports SA, Martens Énergie SA, Martens Immo SA, Martens SA oraz F. Martensem, G. Martensem i T. Martensem, stanowiącymi część grupy Martens, a État belge (państwem belgijskim) w przedmiocie odmowy przez to ostatnie przyznania im prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) za usługi świadczone w ramach grupy Martens.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

3 Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy obejmuje podatkiem VAT „dostaw[?] towarów lub usług świadczon[?] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [dostaw[?] towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze]”.

4 Zawarty w tytule „Zdarzenie podatkowe i wymagalność podatku” art. 10 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. a) »Zdarzenie podatkowe« oznacza fakt, którego zaistnienie spełnia warunki prawne konieczne dla zaistnienia należności podatkowej [przez którego zaistnienie spełnione zostają przesłanki powstania obowiązku podatkowego].

b) Podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do żądania zapłaty podatku od podatnika, pomimo iż termin płatności może zostać odroczone. [»Obowiązek podatkowy« oznacza, że organ podatkowy może, począwszy od danego momentu, domagać się zgodnie z prawem zapłaty podatku, nawet jeżeli termin jego zapłaty może być późniejszy].

2. Zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje się wymagalny [obowiązek podatkowy powstaje] w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług [...].

[...]”.

5 Artykuł 17 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczenia”,

stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny. [Prawo do odliczenia powstaje z chwili powstania obowiązku podatkowego].

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

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika na terytorium kraju;

[...]”.

6 Artykuł 18 szóstej dyrektywy, dotyczący szczegółowych zasad wykonywania prawa do odliczenia, stanowi:

„1. W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

a) w odniesieniu do odliczenia określonych w art. 17 ust. 2 lit. a) – posiada fakturę sporządzoną zgodnie z art. 22 ust. 3;

[...]

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

[...]

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

[...]”.

7 Artykuł 21 pkt 1 lit. a) i c) szóstej dyrektywy stanowi:

„Zobowiązanymi do zapłaty podatku od wartości dodanej są:

1. w systemie wewnętrznym:

a) podatnicy dokonujący transakcji podlegających opodatkowaniu, z wyjątkiem transakcji wymienionych w art. 9 ust. 2 lit. e), które są dokonane przez podatnika rezydującego za granicą

[...].

[...]

c) każda osoba wykazująca podatek [VAT] na fakturze lub innym dokumencie uznawanym za fakturę [...]”.

8 Artykuł 22 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z art. 28h przewiduje:

„Obowiązki w systemie wewnętrznym

1. a) Kiedy podatnik określa, kiedy jego działalność jako podatnika rozpoczyna się, zmienia lub kończy.

[...]

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

[...]

3. a) Kiedy podatnik wystawia fakturę lub inny dokument uznawany za fakturę, w odniesieniu do towarów i usług, które dostarczył lub świadczył na rzecz innego podatnika lub osobie prawnej niepodlegającej opodatkowaniu [...].

[...]

b) Faktura wykazuje jasno cenę bez podatku, jak również należny od niej podatek według każdej stawki, jak też jakiegokolwiek zwolnienia.

[...]

c) Państwa członkowskie ustanawiają kryteria określające, czy dokument może być uznany za fakturę.

[...]

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

[...]”.

Uregulowania belgijskie

9 Artykuł 3 ust. 1 akapit pierwszy arrê^te royal n° 3 du 10 décembre 1969, relatif aux déductions pour l'application de la TVA (dekretu królewskiego nr 3 z dnia 10 grudnia 1969 r. w sprawie odliczeń do celów stosowania podatku VAT, *Moniteur belge* z dnia 12 grudnia 1969 r.), przewiduje:

„1. Podatnik, aby móc skorzystać z prawa do odliczenia, musi:

1) w odniesieniu do podatku od towarów i usług mu dostarczonych posiada fakturę sporządzoną zgodnie z art. 5 arrê^te royal n° 1 du 29 décembre 1992 [relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (dekretu królewskiego nr 1 z dnia 29 grudnia 1992 r. w sprawie środków służących zapewnieniu zapłaty podatku od wartości dodanej, *Moniteur belge* z dnia 31 grudnia 1992 r., s. 27976, zwanego dalej »dekretem królewskim nr 1«)]”.

10 Zgodnie z art. 5 ust. 1 akapit szósty dekretu królewskiego nr 1 faktura zawiera „informacje niezbędne do ustalenia transakcji i stawki należnego podatku, w szczególności zwyczajów

nazw? dostarczonych towarów i wykonanych us?ug oraz ich liczb?, a tak?e cel us?ug”.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

11 F. Martens, G. Martens i T. Martens s? nast?pcami prawnymi J.P. Martensa, który prowadzi? jednoosobowe przedsi?biorstwo pod firm? „Margaz”. Owo przedsi?biorstwo rozwin??o si? w grup? Martens, której spółki prowadzi?y ró?ne rodzaje dzia?alno?ci, takie jak kupno, sprzeda? i transport produktów ropopochodnych, a tak?e us?ugi w zakresie robót budowlanych. Petroma Transports SA by?a g?ówn? spółk? grupy Martens w kontek?cie personelu i ?wiadczy?a liczne us?ugi na rzecz innych spółek tej grupy. Umowy by?y zawierane w celu uregulowania wykorzystywania tego personelu w ramach us?ug wewn?trz grupy. Wskazane umowy przewidywa?y wynagrodzenie za te us?ugi na podstawie godzin ?wiadczonych przez personel.

12 W wyniku kontroli przeprowadzanych od 1997 r. belgijska administracja podatkowa zakwestionowa?a – zarówno w odniesieniu do podatków bezpo?rednich, jak i do podatku VAT – faktury wewn?trz grupy i wynikaj?ce z nich odliczenia, pocz?wszy od roku podatkowego 1994, g?ównie na tej podstawie, ?e owe faktury zawiera?y braki i nie mo?na by?o ustali?, czy odpowiada?y one faktycznym ?wiadczeniom. Wi?kszo?? rzeczonych faktur zawiera?a ??czn? kwot? bez wskazania ceny jednostkowej i liczby godzin ?wiadczonych przez cz?onków personelu spółek ?wiadczc?cych us?ugi, co uniemo?liwia?o wszelk? kontrol? prawid?owego poboru podatku przez administracj? podatkow?.

13 Owa administracja odrzuci?a zatem odliczenia dokonane przez spółki, na których rzecz by?y ?wiadczone us?ugi, w szczególno?ci z powodu niezgodno?ci z wymogami przewidzianymi w art. 5 ust. 1 akapit szósty dekretu królewskiego nr 1 i w art. 3 ust. 1 akapit pierwszy dekretu królewskiego nr 3 z dnia 10 grudnia 1969 r. w sprawie odlicze? do celów stosowania podatku VAT.

14 Nast?pnie rzeczone spółki dostarczy?y dodatkowych informacji, które nie zosta?y jednak przyj?te przez administracj? podatkow? za dostateczn? podstaw? umo?liwiaj?c? wykonanie prawa do odliczenia ró?nych kwot podatku VAT. Administracja ta uzna?a bowiem, ?e chodzi?o albo o prywatne umowy ?wiadczenia us?ug przedstawione z opó?nieniem po dokonaniu kontroli podatkowych i po zg?oszeniu korekt, jakich ta administracja zamierza?a dokona?, które zatem nie maj? okre?lonej daty i na które nie mo?na si? powo?a? wobec osób trzecich, albo o faktury, które zosta?y uzupe?nione po ich wystawieniu, na etapie post?powania administracyjnego, w sposób odr?czny poprzez wzmianki dotycz?ce liczby godzin ?wiadczonych przez cz?onków personelu, wed?ug godzinowej stawki pracy i charakteru ?wiadczonych us?ug, które zatem wed?ug administracji podatkowej by?y pozbawione wszelkiej mocy dowodowej.

15 W dniu 2 lutego 2005 r. tribunal de première instance de Mons wyda? kilka wyroków. Wprawdzie w odniesieniu do niektórych faktur przyzna? on racj? podatnikowi, jednak potwierdzi? równie? odmow? odliczenia podatku VAT po stronie spółek, na których rzecz by?y ?wiadczone us?ugi.

16 W nast?pstwie nowych wniosków, których przedmiotem by? zwrot podatków zap?aconych przez us?ugodawców, s?d ten postanowi? ponownie otworzy? rozpraw?. Wyrokiem z dnia 23 lutego 2010 r. tribunal de première instance de Mons orzek? w przedmiocie spraw po??czonych i oddali? wnioski o zwrot jako bezzasadne. ?wiadczeniodawcy ci wnie?li zatem apelacj? od tego wyroku.

17 W tych okoliczno?ciach cour d’appel de Mons postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy pa?stwo cz?onkowskie jest uprawnione do odmowy odliczenia dokonanego przez

podatników b?d?cych us?ugobiorcami, którzy posiadaj? faktury zawieraj?ce braki, lecz uzupe?nione poprzez przedstawienie informacji maj?cych na celu wykazanie prawdziwo?ci, charakteru i kwoty zafakturowanych transakcji (umowy, odtworzenie danych liczbowych na podstawie deklaracji skierowanych do Office national de la s?curit? sociale, informacje na temat funkcjonowania zainteresowanej grupy itd.)?

2) Czy pa?stwo cz?onkowskie, które odmawia odliczenia dokonanego przez podatników b?d?cych us?ugobiorcami ze wzgl?du na nieprecyzyjno?? faktur, nie powinno stwierdzi?, ?e faktury s? tym samym równie? zbyt nieprecyzyjne, by umo?liwi? zap?at? podatku VAT? Co za tym idzie, czy w celu zapewnienia przestrzegania zasady neutralno?ci podatku VAT pa?stwo cz?onkowskie nie jest zobowi?zane przyzna? spółkom ?wiadcz?cym sporne us?ugi zwrot podatku VAT, który zosta? wp?acony na jego rzecz?.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

Uwagi wst?pne

18 Nale?y stwierdzi?, ?e s?d odsy?aj?cy nie wskazuje przepisów prawa Unii, o których wyk?adni? wnosi.

19 W zwi?zku z powy?szym z postanowienia odsy?aj?cego i z kontekstu, w jaki wpisuje si? post?powanie g?ówne, wynika, ?e pytania prejudycjalne dotycz? wyk?adni zarówno przepisów szóstej dyrektywy, jak i zasady neutralno?ci podatkowej.

20 Ze wzgl?du na to, ?e z rzeczonego postanowienia wynika równie?, i? pierwsze sporne faktury s? datowane na dzie? 31 marca 1994 r., maj?ce zastosowanie przepisy nale?y interpretowa? w wersji obowi?zuj?cej w tej dacie.

W przedmiocie pytania pierwszego

21 Poprzez pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy zasadniczo d??y do ustalenia, czy przepisy szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia? si? one uregulowaniom krajowym takim jak b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego, na mocy których mo?na odmówi? prawa do odliczenia podatku VAT wobec podatników b?d?cych us?ugobiorcami, którzy posiadaj? faktury zawieraj?ce braki, je?eli zostaj? one nast?pnie uzupe?nione poprzez przedstawienie informacji maj?cych na celu wykazanie prawdziwo?ci, charakteru i kwoty zafakturowanych transakcji.

22 Na wst?pie nale?y przypomnie?, ?e prawo do odliczenia stanowi podstawow? zasad? wspólnego systemu podatku VAT, która co do zasady nie mo?e by? ograniczona i która przys?uguje natychmiast w stosunku do ca?ego podatku obci??aj?cego transakcje powoduj?ce naliczenie podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie C-285/11 Bonik, pkt 25, 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 Tak ustanowiony system odlicze? ma bowiem na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru podatku VAT podlegaj?cego zap?acie lub uiszczonego w ramach jego ca?ej dzia?alno?ci gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ci??aru podatkowego neutralno?? wszystkich rodzajów dzia?alno?ci gospodarczej – niezale?nie od jej celu lub wyników – pod warunkiem ?e co do zasady ona sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-137/02 Faxworld, Rec. s. I-5547, pkt 37; z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-438/09 Dankowski, Zb.Orz. s. I-14009, pkt 24).

24 Z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy wynika zatem, że każdy podatnik ma prawo do odliczenia kwot zafakturowanych mu tytułem podatku VAT od świadczonych mu usług, o ile owe usługi są wykorzystywane dla potrzeb jego transakcji podlegających opodatkowaniu (zob. podobnie wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-74/08 PARAT Automotive Cabrio, Zb.Orz. s. I-3459, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 W odniesieniu do sposobów wykonania prawa do odliczenia art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy przewiduje, że podatnik musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 22 ust. 3 owej dyrektywy.

26 Na podstawie art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy faktura wykazuje jasno cenę bez podatku, jak również należny od niej podatek według każdej stawki, jak też jakiegokolwiek zwolnienia. Ten sam art. 22 ust. 3 lit. c) uprawnia państwa członkowskie do ustanowienia kryteriów określających, czy dokument może być uznany za fakturę. Ponadto ust. 8 tegoż art. 22 zezwala państwom członkowskim na nałożenie innych zobowiązań, które państwa te uznają za niezbędne dla prawidłowego poboru podatków i aby zapobiec oszustwom podatkowym.

27 Wynika z tego, że w odniesieniu do wykonania prawa do odliczenia szósta dyrektywa ogranicza się do wymogu faktury zawierającej określone wzmianki oraz że państwa członkowskie są uprawnione do ustanowienia dodatkowych wzmianek w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT, a także jego kontroli przez administrację podatkową (zob. podobnie wyrok z dnia 14 lipca 1988 r. w sprawach połączonych 123/87 i 330/87 Jeunehomme i EGI, Rec. s. 4517, pkt 16).

28 Wymóg, w celu wykonania prawa do odliczenia, innych wzmianek na fakturze niż wymienione w art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy powinien być jednak ograniczony do tego, co jest konieczne do zapewnienia poboru podatku VAT i jego kontroli przez administrację podatkową. Ponadto takie wzmianki przez ich ilość lub charakter techniczny nie powinny czynić wykonania prawa do odliczenia praktycznie niemożliwym bądź nadmiernie utrudnionym (ww. wyrok w sprawach połączonych Jeunehomme i EGI, pkt 17).

29 W odniesieniu do przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania głównego należy zauważyć, że État belge skorzystało z uprawnienia przewidzianego w art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy, bowiem zgodnie z art. 5 ust. 1 akapit szósty dekretu królewskiego nr 1 faktura powinna zawierać informacje niezbędne do ustalenia transakcji i stawki należnego podatku, w szczególności zwyczajów nazw dostarczonych towarów i wykonanych usług oraz ich liczb, a także cel usług.

30 W tym względzie do sądu odsyłającego należy zbadać, czy dodatkowe wzmianki ustanowione przez rzeczne przepisy są zgodne z wymogami określonymi w pkt 28 niniejszego wyroku.

31 Ponadto o ile w pkt 41 wyroku z dnia 15 lipca 2010 r. w sprawie C-368/09 Pannon Gép Centrum, Zb.Orz. s. I-7467, Trybunał orzekł, że państwa członkowskie nie mogą według swojego uznania powołać wykonania prawa do odliczenia podatku VAT z przestrzeganiem warunków dotyczących treści faktury, które nie zostały wyraźnie przewidziane przez przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), o tyle należy stwierdzić, iż w sprawie będącej przedmiotem postępowania głównego obowiązujące wówczas przepisy pozwalały państwom członkowskim na określanie kryteriów, według których dokument może być uważany za fakturę.

32 Z postanowienia odsyłającego wynika, że podatnikom będącym usługobiorcami

odmówiono wykonania prawa do odliczenia podatku VAT na tej podstawie, iż faktury będące przedmiotem postępowania głównego nie były dostatecznie dokładne i kompletne. W szczególności sąd odsyłający twierdzi, że większość tych faktur nie wykazywała ceny jednostkowej i liczby godzin świadczonych przez członków personelu spółek świadczących usługi, co uniemożliwiło wszelką kontrolę prawidłowości poboru podatku przez administrację podatkową.

33 Skarżący w postępowaniu głównym podnoszą, że brak na fakturach niektórych wzmianek wymaganych przez przepisy krajowe nie może podważyć wykonania prawa do odliczenia podatku VAT, skoro prawdziwość, charakter i zakres czynności zostały później wykazane wobec administracji podatkowej.

34 Należy przypomnieć, że wspólny system podatku VAT nie zakazuje dokonywania korekty błędnych faktur. Jeżeli bowiem zostały spełnione wszystkie przesłanki materialne konieczne do skorzystania z prawa do odliczenia podatku VAT i jeżeli przed podjęciem decyzji przez dany organ podatnik dostarczył mu skorygowane faktury, co do zasady nie można mu odmówić skorzystania z tego prawa na tej podstawie, że pierwotna faktura zawierała błąd (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Pannon Gép Centrum, pkt 43–45).

35 Należy jednak stwierdzić, że w odniesieniu do sporu w postępowaniu głównym niezbędne informacje mające na celu uzupełnienie i korektę faktur zostały przedstawione po wydaniu przez administrację podatkową decyzji o odmowie prawa do odliczenia podatku VAT, tak iż przed wydaniem owej decyzji faktury dostarczone rzeczonoj administracji nie zostały jeszcze skorygowane, aby umożliwić jej zapewnienie prawidłowego poboru podatku VAT i jego kontroli.

36 W konsekwencji na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż przepisy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się one uregulowaniom krajowym takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, na mocy których można odmówić prawa do odliczenia podatku VAT podatnikom będącym usługobiorcami, którzy posiadają faktury zawierające braki, nawet jeżeli zostają one uzupełnione poprzez przedstawienie informacji mających na celu wykazanie prawdziwości, charakteru i kwoty zafakturowanych transakcji po wydaniu takiej decyzji odmownej.

W przedmiocie pytania drugiego

37 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy zasada neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby administracja podatkowa odmówić zwrotu podatku VAT zapłaconego przez spółkę będącą usługodawcą, podczas gdy odmówiono wykonania prawa do odliczenia podatku VAT obciążającego rzeczono usługi spółkom będącym usługobiorcami ze względu na nieprawidłowości stwierdzone na fakturach wystawionych przez rzeczono spółkę będącą usługodawcą.

38 Powstaje więc pytanie, czy w celu zapewnienia zasady neutralności podatkowej wymagalność podatku VAT po stronie usługodawcy może być uzależniona od skutecznego wykonania odliczenia podatku VAT po stronie usługobiorcy.

39 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy dostawa towarów lub świadczenie usług są objęte podatkiem VAT, jeżeli są one dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze. Z art. 10 ust. 2 owej dyrektywy wynika, że zdarzenie podatkowe ma miejsce i obowiązek podatkowy powstaje w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.

40 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że podatek VAT pobiera się od każdej usługi i od każdej dostawy towarów świadczonych odpłatnie przez podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Należy zatem stwierdzić, że – jak słusznie wskazują État belge i Komisja Europejska w swoich uwagach pisemnych – z rzeczonych przepisów szóstej dyrektywy wynika, iż wspólny system podatku VAT nie uzależnia jego wymagalności po stronie podatnika bądźcego usługodawcy od skutecznego wykonania prawa do odliczenia podatku VAT po stronie podatnika bądźcego usługobiorcy.

42 Z pkt 13 niniejszego wyroku wynika, że wykonanie prawa do odliczenia podatku VAT obciżającego usługi bądźce przedmiotem postępowania głównego, z którego zwykle korzystali usługobiorcy, zostało im odmówione ze względu na brak niektórych obowiązkowych wzmianek na fakturach wystawianych przez usługodawcę.

43 Ze względu na to, że w sporze w postępowaniu głównym prawdziwość świadczenia usług objętych podatkiem VAT została potwierdzona, podatek VAT dotyczący tych czynności byłby wymagalny i słusznie został zapłacony administracji podatkowej. W tym kontekście nie można przywoływać zasady neutralności podatkowej w celu uzasadnienia zwrotu podatku VAT w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym. Jakakolwiek inna interpretacja uprzywilejowałaby sytuacje mogące utrudnić prawidłowy pobór podatku VAT, czego uniknąć nie ma w żadnym celu art. 22 szóstej dyrektywy.

44 W konsekwencji w świetle powyższego na pytanie drugie należy odpowiedzieć w ten sposób, że zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwia się temu, aby administracja podatkowa odmówiła zwrotu podatku VAT zapłaconego przez spółkę bądźcego usługodawcy, podczas gdy odmówiono wykonania prawa do odliczenia podatku VAT obciżającego rzeczony usługi spółkom bądźcym usługobiorcami ze względu na nieprawidłowości stwierdzone na fakturach wystawionych przez rzeczony spółkę bądźcego usługodawcy.

W przedmiocie kosztów

45 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

1) **Przepisy 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 94/5/WE z dnia 14 lutego 1994 r., należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się one uregulowaniom krajowym takim jak bądźce przedmiotem postępowania głównego, na mocy których można odmówić prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej podatnikom bądźcym usługobiorcami, którzy posiadają faktury zawierające braki, nawet jeżeli zostają one uzupełnione poprzez przedstawienie informacji mających na celu wykazanie prawdziwości, charakteru i kwoty zafakturowanych transakcji po wydaniu takiej decyzji odmownej.**

2) **Zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwia się temu, aby administracja podatkowa odmówiła zwrotu podatku od wartości dodanej zapłaconego przez spółkę bądźcego usługodawcy, podczas gdy odmówiono wykonania prawa do odliczenia podatku**

od wartości dodanej obciążającego rzeczony usługodawcy spółkom będącym usługobiorcami ze względu na nieprawidłowości stwierdzone na fakturach wystawionych przez rzeczony spółkę będącą usługodawcą.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.