

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 15 września 2016 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 167, art. 178 lit. a), art. 179 i art. 226 pkt 3 – Odliczenie podatku naliczonego – Wystawianie faktur bez numeru podatkowego lub numeru identyfikacyjnego do celów podatku VAT – Przepisy państwa członkowskiego wykluczające korektę faktury ze skutkiem ex tunc

W sprawie C-518/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Niedersächsisches Finanzgericht (sąd finansowy dla Dolnej Saksonii, Niemcy) postanowieniem z dnia 3 lipca 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 listopada 2014 r., w postępowaniu:

Senatex GmbH

przeciwko

Finanzamt Hannover-Nord,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes izby, C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda (sprawozdawca) i K. Jürimäe, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 14 stycznia 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Senatex GmbH przez D. Hippkego, Prozessbevollmächtigter, oraz A. Hüttla, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Wasmeiera oraz M. Owsiany-Hornung, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 17 lutego 2016 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Senatex GmbH a Finanzamt Hannover-Nord (urzędem skarbowym dla Północnego Hanoweru, Niemcy, zwanym dalej „urzędem skarbowym”) w przedmiocie odmowy przyznania spółce Senatex prawa do odliczenia naliczonego przez nią podatku od wartości dodanej (podatku VAT) za lata, w których zostały wystawione posiadane przez tę spółkę faktury, ze względu na to, że owe faktury w wersji pierwotnej nie spełniają wymogów postawionych przez krajowe przepisy prawa podatkowego.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 63 dyrektywy 2006/112:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce – a VAT staje się wymagalny – w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

4 Artykuł 167 tej dyrektywy stanowi:

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

5 Zgodnie z art. 168 omawianej dyrektywy:

„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 VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

6 Artykuł 178 tej dyrektywy stanowi:

„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 faktury sporządzone zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

[...]”.

7 Artykuł 179 dyrektywy 2006/112 ma następujące brzmienie:

„Podatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy, kwoty VAT dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178.

Państwa członkowskie mogą jednakże wymagać od podatników dokonujących okazjonalnych transakcji, o których mowa w art. 12, stosowania prawa do odliczenia dopiero w momencie

dostawy”.

8 Artykuł 219 tej dyrektywy stanowi:

„Każdy dokument lub nota, która zmienia fakturę pierwotną i odnosi się do niej w sposób wyraźny i jednoznaczny, uznaje się za fakturę”.

9 Zgodnie z art. 226 wskazanej dyrektywy:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221 do celów VAT zawierają wyjącznie następujące dane:

[...]

3) numer identyfikacyjny VAT, o którym mowa w art. 214, pod którym podatnik dostarczy towary lub świadczy usługi;

[...]”.

10 Artykuł 273 tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć [przewidzieć] inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia [przewidzenia] dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

Prawo niemieckie

11 Zgodnie z § 15 ust. 1 akapit pierwszy pkt 1 zdanie pierwsze Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”) przedsiębiorca może odliczyć jako podatek naliczony ustawowo należny podatek z tytułu dostaw i innych świadczeń wykonanych na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę (świadczenia powodujące naliczenie podatku).

12 Paragraf 15 ust. 1 akapit pierwszy pkt 1 zdanie drugie UStG stanowi, że przesłanką skorzystania z prawa do odliczenia podatku VAT jest posiadanie przez przedsiębiorcę faktury, która została wystawiona zgodnie z §§ 14 i 14a UStG. Faktura taka powinna w szczególności zawierać wszystkie dane wymienione w § 14 ust. 4 pkt 1–9 UStG.

13 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy) kwoty podatku naliczonego mogą zostać odliczone dopiero w okresie podatkowym, w którym zostały w całości spełnione materialnoprawne przesłanki roszczenia w rozumieniu § 15 ust. 1 zdanie pierwsze UStG.

14 Paragraf 31 ust. 5 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (rozporządzenia wykonawczego do UStG) stanowi zasadniczo, że faktura może zostać skorygowana, jeżeli nie zawiera wszystkich danych przewidzianych w § 14 ust. 4 lub § 14a UStG lub dane zawarte na fakturze są nieprawidłowe. W tym celu wystarczy podać brakujące lub nieprawidłowe dane za pomocą

dokumentu, który konkretnie i jednoznacznie odnosi się do faktury. Korekta ta podlega tym samym wymogom co do formy i treści jak te przewidziane w § 14 UStG.

15 Paragraf 14c ust. 1 i 2 UStG przewiduje, że w szczególnych przypadkach nieprawidłowego lub nieuprawnionego wykazania podatku VAT § 17 ust. 1 UStG należy stosować odpowiednio. Zgodnie z tym przepisem korekta faktur nie działa ze skutkiem wstecznym, lecz wywiera skutek w odniesieniu do okresu, w którym jej odbiorcy zostanie przekazana skorygowana faktura lub wniosek o korektę zostanie uznany po wyeliminowaniu ryzyka utraty wpływów podatkowych.

16 Jeżeli nastąpi odmowa odliczenia podatku naliczonego z powodu brakujących lub nieprawidłowych elementów faktury, w prawie niemieckim prawo do odliczenia może powstać poprzez skorygowanie faktury ze skutkiem w momencie dokonania korekty faktury. W takim wypadku nawet jeżeli wpływ z tytułu podatku VAT pozostaje dla fiskusa taki sam, nałożenie odsetek za zwłokę przewidzianych w § 233a Abgabenordnung (ordynacji podatkowej) prowadzi do dodatkowych obciążeń finansowych.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

17 Spółka Senatex prowadzi hurtownię wyrobów tekstylnych. W każdej ze swoich deklaracji podatkowych za lata 2008–2011 wykazała odliczenie podatku naliczonego z tytułu rozliczeń prowizji w odniesieniu do jej przedstawicieli handlowych oraz z tytułu faktur wystawionych przez specjalistę ds. reklam.

18 W dniu 21 stycznia 2013 r. urząd skarbowy postanowił przeprowadzić w dniach od 11 lutego do 17 maja 2013 r. kontrolę zewnętrzną w celu zbadania zasadności deklaracji podatkowych spółki Senatex dotyczących lat 2008–2011. W ramach tej kontroli urząd skarbowy stwierdził, że odliczenie podatku naliczonego z tytułu rozliczeń prowizji dokonanych przez spółkę Senatex na rzecz jej przedstawicieli handlowych było niemożliwe, ponieważ rozliczenia takie nie stanowią prawidłowych faktur w rozumieniu § 15 ust. 1 w związku z § 14 ust. 4 UStG. Według tego urzędu dokumenty te, jak i owe rozliczenia oraz ich załączniki, nie zawierały bowiem numerów podatkowych lub numerów identyfikacyjnych do celów podatku VAT ich odbiorców. Ponadto wspomniane rozliczenia nie odnoszą się do żadnego dokumentu, z którego mogłyby wynikać te informacje. Z tych samych powodów urząd skarbowy stwierdził, że spółce Senatex nie przysługiwało także prawo do odliczenia na podstawie faktur wystawionych przez specjalistę ds. reklam.

19 W dniu 2 maja 2013 r., czyli jeszcze podczas kontroli zewnętrznej, spółka Senatex skorygowała rozliczenia prowizji za lata 2009–2011 w odniesieniu do jej przedstawicieli handlowych poprzez dodanie w tych dokumentach danych w zakresie numeru podatkowego lub numeru identyfikacyjnego do celów VAT każdego przedstawiciela handlowego. Również faktury specjalisty ds. reklam za lata 2009–2011 zostały analogicznie skorygowane w tym samym dniu, czyli jeszcze w trakcie kontroli zewnętrznej.

20 Pomimo to w dniu 2 lipca 2013 r. urząd skarbowy wydał decyzje podatkowe zmieniające wysokość zobowiązań podatkowych za lata 2008–2011, w drodze których to decyzji na podstawie ustaleń dokonanych w ramach swojej kontroli zewnętrznej zmniejszył on kwotę podatku VAT, jak? spółka Senatex była uprawniona odliczyć, ze względu na to, że przesłanki tego odliczenia nie zostały spełnione w tych latach, lecz dopiero w dniu dokonania korekt faktur, czyli w 2013 r.

21 Pismem z dnia 19 lipca 2013 r. spółka Senatex złożyła odwołanie od owych decyzji podatkowych. Podczas postępowania odwoławczego okazało się, że spółka ta nie dokonała korekt rozliczeń prowizji wydanych w 2008 r., których dotyczą te decyzje podatkowe. W związku

z tym dopiero w dniu 11 lutego 2014 r. spółka ta skorygowała za 2008 r. rozliczenia prowizji dotyczące przedstawicieli handlowych oraz faktury wystawione przez specjalistów ds. reklam, uzupełniając te dokumenty o dane w zakresie numeru podatkowego lub numeru identyfikacyjnego do celów podatku VAT kontrahentów.

22 Decyzję z dnia 3 marca 2014 r. urząd skarbowy nie uwzględniło odwołania spółki Senatex i podtrzymało swoje stanowisko, zgodnie z którym jeżeli przesłanki odliczenia podatku VAT są spełnione dopiero w chwili dokonania korekt faktur, to jest w 2013 r. i 2014 r., korekta danej faktury nie może wywołać skutków z mocą wsteczną w dniu wykonania świadczenia będącego przedmiotem tego dokumentu.

23 W dniu 5 marca 2014 r. spółka Senatex wniosła przeciwko tej decyzji skargę do sądu odsyłającego, Niedersächsisches Finanzgericht (sąd finansowy dla Dolnej Saksonii, Niemcy). Spółka Senatex twierdzi, że dokonane przez nią korekty wywołują skutek z mocą wsteczną, ponieważ zostały przeprowadzone przed ostateczną decyzją administracyjną, czyli decyzją urzędu skarbowego z dnia 3 marca 2014 r. oddalając jej odwołanie. W związku z tym w skardze spółka Senatex wnosi do sądu odsyłającego o uchylenie decyzji podatkowych zmieniających wysokość zobowiązań podatkowych wydanych przez urząd skarbowy za lata 2008–2011.

24 W tych okolicznościach Niedersächsisches Finanzgericht (sąd finansowy dla Dolnej Saksonii) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy stwierdzony przez Trybunał w wyroku [z dnia 29 kwietnia 2004 r.] w sprawie Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) skutek ex nunc pierwszego wystawienia faktury podlega zagrożeniu w przypadku uzupełnienia niepełnej faktury – tak jak w niniejszym przypadku – w świetle orzeczeń Trybunału [z dnia 15 lipca 2010 r.] w sprawie Pannon Gép Centrum [(C-368/09, EU:C:2010:441)] oraz [z dnia 8 maja 2013 r.] w sprawie Petroma Transports i in. [(C-271/12, EU:C:2013:297)], w zakresie, w jakim Trybunał w podobnych okolicznościach chciał uznać w rezultacie za dopuszczalny skutek wsteczny?

2) Jakie minimalne wymagania musi spełniać faktura, które mogą zostać następnie skorygowane ze skutkiem wstecznym? Czy pierwotna faktura musi zawierać już numer podatkowy lub numer identyfikacyjny do celów podatku VAT, czy też może on zostać później uzupełniony z takim skutkiem, że prawo do odliczenia podatku naliczonego z pierwotnej faktury zostaje zachowane?

3) Czy korekta faktury może zostać uznana za dokonaną w terminie, jeżeli nastąpiło to dopiero w trakcie postępowania w sprawie odwołania, które wniesiono wobec decyzji (decyzji zmieniającej wysokość zobowiązań podatkowych) organu podatkowego?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

25 Poprzez pytania pierwsze i drugie, które należy zbadać niezależnie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 167, art. 178 lit. a), art. 179 i art. 226 pkt 3 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, iż stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, zgodnie z którymi to przepisami korekta faktur dotycząca obowiązkowych danych, a mianowicie numeru identyfikacyjnego do celów podatku VAT, nie wywołuje skutków wstecznych, czyli że wykonywane na podstawie skorygowanej faktury prawo do odliczenia nie odnosi się do roku, w którym ta faktura została pierwotnie wystawiona, lecz do roku, w którym faktura ta została skorygowana.

26 Należy przypomnieć, iż 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 stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez prawodawcę Unii (wyrok z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia w ten sposób neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na jej cel i rezultaty, pod warunkiem że działalność ta, co do zasady, sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Na podstawie art. 167 dyrektywy 2006/112 prawo do odliczenia podatku VAT powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny. Materialne przesłanki powstania prawa do odliczenia zostały wymienione w art. 168 lit. a) tej dyrektywy. W celu skorzystania z omawianego prawa, po pierwsze, dany podmiot musi być podatnikiem w rozumieniu tej dyrektywy, oraz po drugie, towary i usługi, które mają być podstawą prawa do odliczenia, powinny być wykorzystywane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji oraz powinny być dostarczone przez innego podatnika znajduć się na wcześniejszym etapie obrotu (zob. podobnie wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 W odniesieniu do wymogów formalnych dla prawa do odliczenia z art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 wynika, że wykonywanie tego prawa jest uzależnione od posiadania faktury wystawionej zgodnie z art. 226 tej dyrektywy (zob. podobnie wyroki: z dnia 1 marca 2012 r., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, pkt 41; z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 29). Na mocy art. 226 pkt 3 wspomnianej dyrektywy faktura powinna wskazywać w szczególności numer identyfikacyjny do celów VAT, pod jakim podatnik dokonał dostawy towarów lub świadczył usług.

30 W niniejszym przypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że początkowo na fakturach i rozliczeniach rozpatrywanych w postępowaniu głównym brak było numeru identyfikacyjnego do celów VAT, o którym mowa w art. 226 pkt 3 dyrektywy 2006/112, który to numer został uzupełniony przez spółkę Senatex dopiero po kilku latach od dnia wystawienia tych dokumentów. Fakt, że owe faktury i rozliczenia zawierały pozostałe wymagane dane przewidziane w tym przepisie, nie został zakwestionowany.

31 Sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy dyrektywa 2006/112 sprzeciwia się przepisom krajowym takim jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, zgodnie z którymi w takich okolicznościach można skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT jedynie za rok, w którym pierwotna faktura została skorygowana, a nie za rok, w którym faktura została wystawiona.

32 Należy przede wszystkim zauważyć, że dyrektywa 2006/112 przewiduje możliwość skorygowania faktury niewskazującej niektórych wymaganych danych. Możliwość ta została przewidziana w art. 219 tej dyrektywy, który to przepis stanowi, że „[k]ażdy dokument lub not, która zmienia fakturę pierwotną i odnosi się do niej w sposób wyraźny i jednoznaczny, uznaje się za fakturę”.

33 Bezsporne jest, że faktury rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym zostały prawidłowo skorygowane.

34 Z kolei Trybunał potwierdził wprowadzić w pkt 43 wyroku z dnia 15 lipca 2010 r., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), a także w pkt 34 wyroku z dnia 8 maja 2013 r., Petroma Transports i in. (C-271/12, EU:C:2013:297), że dyrektywa 2006/112 nie zakazuje dokonywania korekty błędnych faktur. Niemniej jednak, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 36 i 37 opinii, Trybunał nie poruszył w tych wyrokach kwestii skutków w czasie takiej korekty w odniesieniu do prawa do odliczenia.

35 W tym względzie należy zauważyć, że zgodnie z brzmieniem art. 179 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 odliczenia dokonuje się poprzez potrącenie od całkowitej kwoty podatku należnego za dany okres rozliczeniowy kwoty podatku VAT „danej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178”. Z powyższego wynika, że z prawa do odliczenia podatku VAT należy co do zasady skorzystać za okres, w którym, po pierwsze, to prawo powstało, i po drugie, w którym podatnik jest w posiadaniu faktury (zob. podobnie wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, pkt 34).

36 Zdaniem rzędu niemieckiego przy dokonywaniu korekty faktury poprzez dodanie numeru identyfikacyjnego do celów podatku VAT, którego brakowało na pierwotnie wystawionej fakturze, wymóg, aby na fakturze wskazany był numer identyfikacyjny do celów podatku VAT, został spełniony dopiero w chwili dokonania tej korekty, co oznacza, że zgodnie z art. 178 i 179 dyrektywy 2006/112 z prawa do odliczenia można skorzystać w chwili korekty.

37 W tym względzie należy, po pierwsze, przypomnieć, iż Trybunał orzeka wielokrotnie, że prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 stanowi integralny część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu oraz że przysuguje w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo). System odliczeń – jak zostało przypomniane w pkt 27 niniejszego wyroku – ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciążącego podatku VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Jednak przepisy prawa krajowego takie jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, przewidujące odsetki za zwłokę od kwoty podatku VAT, jak i przepisy te uznaje za należną przed korektą pierwotnie wystawionej faktury, nakładając na tę działalność gospodarczą obciążenie podatkowe z tytułu podatku VAT, chociaż wspólny system podatku VAT gwarantuje tej działalności neutralność w zakresie podatku VAT.

38 Po drugie, Trybunał orzekł, że podstawowa zasada neutralności podatku VAT wymaga, aby prawo do odliczenia podatku naliczonego zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeżeli podatnicy nie spełnili niektórych wymogów formalnych (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 października 2010 r., Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 1 marca 2012 r., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, pkt 43). Jak przypomniano w pkt 29 niniejszego wyroku, posiadanie faktury zawierającej dane przewidziane w art. 226 dyrektywy 2006/112 stanowi wymóg formalny, a nie materialnoprawny przesłankę prawa do odliczenia podatku VAT.

39 Po trzecie, o ile Trybunał orzekł już w pkt 38 wyroku z dnia 29 kwietnia 2004 r., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), że prawo do odliczenia podatku należy wykonać w odniesieniu do okresu rozliczeniowego, w którym nastąpiła dostawa towarów lub wykonano usługę i w którym podatnik posiada fakturę, należy zauważyć, że sprawa, w której wydano ów

wyrok, dotyczy?a przedsi?biorstwa, które nie dysponowa?o faktur? w chwili wykonywania prawa do odliczenia oraz ?e Trybuna? nie orzek? w zwi?zku z tym w zakresie skutków w czasie pierwotnie wystawionej faktury. Jak wskaza? rzecznik generalny w pkt 39 opinii, owa sprawa ró?ni si? od sprawy rozpatrywanej w post?powaniu g?ównym, poniewa? spółka Senatex posiada?a faktury w chwili wykonywania swojego prawa do odliczenia i ui?ci?a podatek VAT.

40 Po czwarte, podczas rozprawy rz?d niemiecki sam przyzna?, ?e w pewnych okoliczno?ciach pó?niejsza korekta faktury, na przyk?ad maj?ca na celu poprawienie b??du w znajduj?cym si? na tej fakturze numerze identyfikacyjnym do celów podatku VAT, nie stoi na przeszkodzie temu, ?eby prawo do odliczenia mog?o przys?ugiwa? za rok wystawienia faktury. Natomiast rz?d ów nie przedstawi? przekonuj?cych argumentów za odró?nieniem takich okoliczno?ci od okoliczno?ci rozpatrywanych w sprawie w post?powaniu g?ównym.

41 Wreszcie nale?y wskaza?, ?e pa?stwa cz?onkowskie s? w?a?ciwe do ustanowienia sankcji z tytu?u niespe?nienia wymogów formalnych dotycz?cych wykonywania prawa do odliczenia podatku VAT. Zgodnie z art. 273 dyrektywy 2006/112 pa?stwa cz?onkowskie s? upowa?nione do przyj?cia przepisów w celu zapewnienia prawid?owego poboru podatku i unikni?cia oszustw podatkowych, pod warunkiem ?e przepisy te nie wykraczaj? poza to, co jest konieczne do osi?gni?cia tych celów, ani nie podwa?aj? neutralno?ci podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, pkt 62).

42 Podczas rozprawy rz?d niemiecki wskaza?, ?e przesuni?cie w czasie odliczenia a? do roku, w którym faktura zostaje skorygowana, s?u?y jako sankcja. Niemniej w celu ukarania naruszenia wymogów formalnych mog?y zosta? ustanowione sankcje inne ni? odmowa prawa do odliczenia podatku za rok wystawienia faktury, takie jak na?o?enie grzywny lub kary pienię?nej proporcjonalnych do wagi naruszenia (zob. podobnie wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, pkt 63). Ponadto zgodnie z rozpatrywanymi w post?powaniu g?ównym przepisami prawa do powoduj?cego na?o?enie odsetek za zw?ok? przesuni?cia w czasie tego prawa dochodzi w ka?dym wypadku bez uwzgl?dnienia okoliczno?ci wymagaj?cych dokonania korekty pierwotnie wystawionej faktury, co wykracza poza to, co jest konieczne do osi?gni?cia celów, o których mowa w powy?szym punkcie niniejszego wyroku.

43 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na pytania pierwsze i drugie nale?y odpowiedzie?, ?e art. 167, art. 178 lit. a), art. 179 i art. 226 pkt 3 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, i? stoj? one na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak te rozpatrywane w post?powaniu g?ównym, zgodnie z którymi to przepisami korekta faktur dotycz?ca obowi?zkowych danych, a mianowicie numeru identyfikacyjnego do celów podatku VAT, nie wywo?uje skutków wstecznych, czyli zgodnie z którymi wykonywane na podstawie skorygowanej faktury prawo do odliczenia nie odnosi si? do roku, w którym ta faktura zosta?a pierwotnie wystawiona, lecz do roku, w którym faktura ta zosta?a skorygowana.

W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego

44 Poprzez pytanie trzecie s?d odsy?aj?cy wyra?a w?tpliwo?ci w kwestii, czy dyrektyw? 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi ona na przeszkodzie przepisom krajowym lub praktyce krajowej, zgodnie z którymi prawa do odliczenia podatku VAT odmawia si? podatnikowi, w przypadku gdy korekta faktury nast?puje po wydaniu przez organy podatkowe decyzji o odmowie odliczenia podatku VAT.

45 Owa kwestia ma w istocie na celu ustalenie, czy organy podatkowe mogły uznać, że korekta faktury w zakresie obowiązkowych danych, mianowicie numeru identyfikacyjnego do celów podatku VAT, jest dokonywana za późno, w przypadku gdy następuje dopiero po wydaniu przez te organy decyzji o odmowie odliczenia podatku VAT.

46 Z uwag rzędu niemieckiego i spółki Senatex wynika, że w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym urząd skarbowy zadeklarował zamiar uznania skorygowanych faktur przedstawionych przez spółkę Senatex i że w związku z tym nie stwierdza on, że przedłożone przez tę spółkę korekty zostały dokonane za późno.

47 W tych okolicznościach nie ma potrzeby udzielenia odpowiedzi na pytanie trzecie.

W przedmiocie kosztów

48 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 167, art. 178 lit. a), art. 179 i art. 226 pkt 3 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, iż stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, zgodnie z którymi to przepisami korekta faktur dotycząca obowiązkowych danych, a mianowicie numeru identyfikacyjnego do celów podatku od wartości dodanej, nie wywołuje skutków wstecznych, czyli zgodnie z którymi wykonywane na podstawie skorygowanej faktury prawo do odliczenia nie odnosi się do roku, w którym ta faktura została pierwotnie wystawiona, lecz do roku, w którym faktura ta została skorygowana.

Podpisy

*Język postępowania: niemiecki.