

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 18 lutego 2016 r.(1)

Sprawa C-516/14

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA

przeciwko

Autoridade Tributária e Aduaneira

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal Arbitral Tributário [Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD] [sąd arbitrażowy ds. podatkowych, Portugalia])

Przepisy podatkowe – Podatek VAT – Artykuł 226 pkt 6 i 7 dyrektywy 2006/112/WE – Dane na fakturze dotyczące zakresu i rodzaju wykonanej usługi oraz daty jej wykonania – Artykuł 178 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE – Skorzystanie z prawa do odliczenia – Konieczność posiadania faktury spełniającej wymagania art. 226 dyrektywy 2006/112/WE

I – Wprowadzenie

1. Otrzymanie faktury nie jest zwykle powodem do radości. Nieco inaczej jest na gruncie podatku VAT. W tym przypadku faktura umożliwia jej odbiorcy, w pewnych okolicznościach, odzyskanie od fiskusa wykazanego na fakturze podatku VAT (tzw. odliczenie podatku naliczonego).
2. Prawo Unii dotyczące podatku VAT przewiduje jednak minimalny zakres danych, jakie musi zawierać faktura. W jednej ze spraw portugalskie organy podatkowe uznały, że dane na fakturze nie są wystarczające, czego skutkiem było zwrócenie się do Trybunału z niniejszym wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Organy te twierdzą w szczególności, że oznaczenie podlegających rozliczeniu usług jako „usługi prawne”, bez bardziej szczegółowego wyjaśnienia, nie spełnia wymogów wskazanych w przepisach dotyczących podatku VAT w odniesieniu do niezbędnej zawartości faktury. Zdaniem tych organów tylko prawidłowa faktura uprawnia do skorzystania z prawa do odliczenia podatku.
3. Trybunał musi w tym kontekście rozstrzygnąć dwie kwestie. Przede wszystkim należy odpowiedzieć na pojawiające się po raz pierwszy pytanie, na ile szczegółowy musi być opis usługi na fakturze. Dodatkowo, Trybunał będzie musiał po raz kolejny odnieść się do wpływu nieprawidłowo wystawionej faktury na prawo do odliczenia i uzupełnić swoje dotychczasowe orzecznictwo w tym względzie.

II – Ramy prawne

4. Pobór podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej uregulowany jest dyrektywą 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(2) (zwaną dalej „dyrektywą VAT”). Poprzednio kwestie te regulowała szósta dyrektywa 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(3) (zwana dalej „szóstą dyrektywą”). O ile przepisy obu tych dyrektyw są ze sobą zbieżne, w analizowanym przypadku należy uwzględnić również orzecznictwo Trybunału w zakresie szóstej dyrektywy.

5. Artykuł 168 dyrektywy VAT(4) przewiduje m.in. następujące prawo do odliczenia podatku naliczonego:

„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 należny lub zapłacony w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

6. Artykuł 178 dyrektywy VAT w swym pierwotnym brzmieniu(5), mającym zastosowanie w sporze w postępowaniu górnym, który znajduje się w rozdziale zatytułowanym „Przepisy regulujące korzystanie z prawa do odliczenia”, stwierdza uzupełniająco:

„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 [sic!] świadczenia usług, musi posiadać faktury sporządzone zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

[...]”.

7. Powołany m.in. art. 226 dyrektywy VAT odnosi się do danych na fakturze, stanowiąc:

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

[...]

6. ilość i rodzaj dostarczonych towarów lub zakres i rodzaj wykonanych usług;

7. data dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usług lub data dokonania wpłaty zaliczki, o której mowa w art. 220 pkt 4 i 5, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;

[...]”.

8. Cytowane przepisy art. 226 dyrektywy VAT odpowiadają co do zasady art. 22 ust. 3 lit. b) tiret szóste i siódme szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h(6) zmienionej dyrektywą 2001/115/WE(7). Z tego względu w niniejszym postępowaniu należy

uwzględnia w szczególności prace przygotowawcze związane z powstaniem tego przepisu szóstej dyrektywy, który poprzednio regulował analizowane kwestie.

9. Motyw 46 dyrektywy VAT jako jedyny odnosi się do faktur i ma następujące brzmienie:

„(46) Stosowanie fakturowania elektronicznego musi umożliwiać organom podatkowym wykonywanie czynności kontrolnych. W celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego należy zatem sporządzić zharmonizowany wykaz danych, które muszą znajdować się na fakturach oraz ustalić kilka wspólnych zasad regulujących stosowanie elektronicznego fakturowania i elektronicznego przechowywania faktur, jak również samofakturowanie i zlecenie czynności fakturowania podmiotowi zewnętrznemu”.

B – Prawo krajowe

10. Na gruncie prawa portugalskiego art. 36 ust. 5 lit. b) Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zwanego dalej „kodeksem VAT”) przewiduje, że faktury powinny zawierać „zwyczajowe nazwy [...] wykonanych usług wraz z określeniem elementów koniecznych do ustalenia mającej zastosowanie stawki”.

11. Prawo do odliczenia podatku VAT wykazanego na fakturze powstaje na gruncie art. 19 ust. 2 lit. a) i ust. 6 kodeksu VAT pod warunkiem, że faktura spełnia m.in. wskazany wyżej wymóg z art. 36 ust. 5 lit. b) kodeksu VAT.

12. W postępowaniu przed Trybunałem Republika Portugalska wskazała w tym względzie, że w okresie, którego dotyczy spór w postępowaniu głównym, prawo portugalskie przewidywało obniżoną stawkę podatku dla wybranych usług prawnych, m.in. świadczonych na rzecz emerytów i osób bezrobotnych oraz dotyczących postępowań w sprawach z zakresu stanu cywilnego. Uregulowanie to, nieprzewidziane w obowiązujących w całej Unii przepisach dyrektywy VAT dotyczących obniżonej stawki podatku, opiera się na przyznanej w art. 113 dyrektywy VAT ochronie praw nabytych.

III – Spór w postępowaniu głównym

13. Strona skarżąca w postępowaniu głównym, spółka Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, działa w branży hotelarskiej.

14. W latach 2008–2010 skarżąca korzystała z usług prawnych kancelarii adwokackiej. W związku z tymi usługami kancelaria wystawiła cztery faktury, zawierające następujące opisy wykonanych usług:

– „Usługi prawne wykonane od dnia 1 grudnia 2007 r. do dnia dzisiejszego” (faktura z dnia 26 sierpnia 2008 r.),

– „Honoraria za usługi prawne wykonane od czerwca do dnia dzisiejszego” (faktura z dnia 17 grudnia 2008 r.),

– „Honoraria za usługi prawne wykonane do dnia dzisiejszego” (faktura z dnia 29 kwietnia 2009 r.),

– „Honoraria za usługi prawne wykonane od dnia 1 listopada 2009 r. do dnia dzisiejszego” (faktura z dnia 2 czerwca 2010 r.).

15. W odniesieniu do podatku VAT wykazanego na tych fakturach, skarżąca w postępowaniu głównym chciała skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego w pełnej kwocie

8689,49 EUR.

16. Po przeprowadzonej kontroli portugalskie organy podatkowe zakwestionowały prawo skarżycy do odliczenia stwierdzając, że opis usług na fakturach nie spełnia wymogów art. 36 ust. 5 lit. b) kodeksu VAT. Skarżca w postępowaniu głównym przedłożyła następnie dokumenty uzupełniające, zawierające bardziej wyczerpujący opis usług. Portugalskie organy podatkowe podtrzymały jednak odmowę prawa do odliczenia podatku naliczonego uzasadniając swoje stanowisko stwierdzeniem, że faktury nadal nie spełniają wymogów ustawowych.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

17. Zajmujący się od tego momentu sprawą Tribunal Arbitral Tributário (sąd arbitrażowy ds. podatkowych, Portugalia) uznał, że decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu ma wykładnia dyrektywy VAT, w związku z czym w dniu 17 listopada 2014 r. zwrócił się do Trybunału na podstawie art. 267 TFUE z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w ramach prawidłowej wykładni art. 226 pkt 6 dyrektywy VAT możliwe jest uznanie, że opis na fakturze zawierający wzmiankę „usługi prawne wykonane od określonej daty do dnia dzisiejszego” lub nawet „usługi prawne wykonane do dnia dzisiejszego”, jest niewystarczający, podczas gdy właściwa administracja może, na podstawie zasady współpracy, otrzymać uzupełniające informacje, które uważa za konieczne w celu potwierdzenia istnienia oraz szczegółowych cech transakcji?”.

18. W kwestii tej w toku postępowania przed Trybunałem uwagi na piśmie przedstawiła skarżca w postępowaniu głównym, Republika Portugalska oraz Komisja Europejska. Na rozprawie w dniu 14 stycznia 2016 r. wypowiedzieli się również Republika Federalna Niemiec, Republika Portugalska oraz Komisja.

V – Ocena prawna

19. W kontekście sporu w postępowaniu głównym sąd odsyłający(8) wnosi ostatecznie o rozstrzygnięcie dwóch odrębnych kwestii.

20. Po pierwsze, chodzi o wyjaśnienie, czy faktury takie jak rozpatrywane w niniejszym sporze spełniają wymogi art. 226 dyrektywy VAT dotyczącej zawartości faktury (do tej kwestii odnosi się punkt A poniżej). Po drugie, należy ocenić skutki w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego w sytuacji, w której dane na fakturach miałyby okazać się niewystarczające (do tej kwestii odnosi się punkt B).

A – W przedmiocie danych na fakturze

21. W pierwszej kolejności należy zatem ustalić, czy faktury takie jak te, z którymi mamy do czynienia w sporze w postępowaniu głównym, odpowiadają wymaganiom określonym w art. 226 dyrektywy VAT co do treści faktury.

22. Niezbędna treść faktury jest w analizowanym przypadku określona wiążąco i ostatecznie w art. 226 dyrektywy VAT. Przepis ten należy bowiem stosować do faktur, które wystawia się na podstawie art. 220 i 221 dyrektywy VAT. Dane faktury powinny zostać wystawione zgodnie z art. 220 pkt 1, ponieważ doszło do wywiadczenia usług na rzecz podatnika. Prawo portugalskie nie może natomiast nakładać dalej idących wymogów dotyczących treści faktury, wykraczających poza zakres art. 226 dyrektywy VAT. Wynika to, po pierwsze, z samego art. 226, zgodnie z którym faktury zawierają „wyłącznie” dane wskazane w tym przepisie, a po drugie, z art. 273 akapit drugi dyrektywy VAT, na podstawie którego państwa członkowskie nie mogą w celu zapewnienia

prawidłowego poboru podatku VAT nakłada dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, jakie zostały już określone w samej dyrektywie VAT.

23. Jak sędznie wskazała Republika Portugalska, w analizowanym przypadku nie wystarczy zinterpretować wyrażenie pkt 6 art. 226 dyrektywy VAT, na którym koncentruje się pytanie prejudycjalne. Aby udzielić sądowi odsyłającemu rzeczowej odpowiedzi w kontekście wymogów stawianych przez prawo Unii(9) co do treści faktury, należy wziąć pod uwagę także pkt 7 tego przepisu.

24. Na gruncie obu tych przepisów faktury muszą wskazywać zarówno „zakres i rodzaj wykonanych usług” (pkt 6), jak i „data dokonania lub zakończenia [...] wykonania usług” (pkt 7).

1. Zakres i rodzaj usług

25. W świetle pkt 6 art. 226 dyrektywy VAT powstaje pytanie, czy zastosowane na rozpatrywanych fakturach odniesienia, czyli sformułowanie „wykonanie usług prawnych” na przestrzeni określonego przedziału czasowego lub do określonej daty, wystarczająco określają „rodzaj” [do tej kwestii odnosi się punkt a) poniżej] oraz „zakres” [do tej kwestii odnosi się punkt b)] usług.

a) W przedmiocie rodzaju usług

26. Dotychczas w kwestii wymogów art. 226 pkt 6 dyrektywy VAT dotyczących opisu „rodzaju” świadczenia Trybunał wypowiedział się tylko w jednej sprawie, odnosząc się do dostawy towarów. Tak samo jak dla usług, również w przypadku dostawy towarów art. 226 pkt 6 wymaga wskazania ich „rodzaju”. W orzeczeniu stwierdzono, że nie ma w tym zakresie obowiązku wskazywania na fakturze pasków informacyjnych dostarczanych zwrócić(10), co umożliwiałoby jednoznaczne zidentyfikowanie każdego ze zwrócić bieżących przedmiotem dostawy na podstawie danych z faktury.

27. Należy z tego wnioskować przede wszystkim, że na gruncie art. 226 pkt 6 dyrektywy VAT dane na fakturze nie muszą wskazywać wszystkich dostępnych informacji na temat dostarczanego towaru lub świadczonej usługi. Wynika to już z samego brzmienia przepisu, który odwołuje się do „rodzaju” towaru lub usługi, nie wymaga natomiast dokładnego opisu towaru czy usługi.

28. Jeżeli w konsekwencji faktura nie musi zawierać wszystkich dostępnych informacji odnośnie do wykonanej usługi, pojawia się jednak pytanie, do jakiego stopnia informacje są niezbędne, aby „rodzaj” usługi został wystarczająco określony. Czy zatem – na gruncie niniejszej sprawy – całość usług prawnych stanowi już taki rodzaj, czy też należy wprowadzić dalsze rozróżnienie pomiędzy różnego rodzaju usługami prawnymi?

29. Na to pytanie nie da się odpowiedzieć ani biorąc pod uwagę brzmienie, ani systematykę art. 226 pkt 6 dyrektywy VAT. Należy je zatem rozstrzygnąć w świetle celu omawianych danych na fakturze.

30. Cel danego elementu danych na fakturze związany jest z kolei z funkcją, jaką faktura spełnia w systemie opodatkowania podatkiem VAT. Jak można wywieść z motywu 46 dyrektywy VAT, wystawianie faktur służy wykonywaniu czynności kontrolnych przez organy podatkowe państw członkowskich. Aby umożliwić tego rodzaju kontrole, podatnicy zobowiązani są na podstawie art. 244 dyrektywy VAT do przechowywania wszystkich faktur otrzymanych oraz kopii wszystkich faktur wystawionych.

31. W ?wietle tej przes?anki, cel poszczególnych danych na fakturze wi??e si? bezpo?rednio z kwesti?, co organy podatkowe powinny móc skontrolowa? na podstawie faktury.
- i) Kontrola zap?aty odpowiedniego podatku
32. Faktura s?u?y przede wszystkim temu, by skontrolowa? zap?at? podatku przez wystawc? faktury.
33. Wynika to z art. 178 lit. a) dyrektywy VAT. Na podstawie tego przepisu nabywca ?wiadczenia mo?e skorzysta? w prawa do odliczenia podatku naliczonego pod warunkiem, ?e jest w posiadaniu faktury. Zgodnie z orzecznictwem wymóg ten s?u?y zagwarantowaniu poboru podatku VAT i jego kontroli(11). Na gruncie wskazanego przepisu z prawa do odliczenia podatku naliczonego mo?na skorzysta? tylko wtedy, gdy organy podatkowe maj? dost?p do dokumentu w postaci faktury, który na podstawie obowi?zkowych danych wskazanych w art. 226 dyrektywy VAT zawiera informacje niezb?dne do zapewnienia, z drugiej strony, zap?aty podatku VAT przez podmiot wystawiaj?cy faktur?. Dost?p do wystawcy faktury znajduje równie? podstaw? w art. 203 dyrektywy VAT. Zgodnie z tym przepisem podmiot wystawiaj?cy faktur? zobowi?zany jest zap?aci? wykazany na niej podatek niezale?nie od tego, czy czynno?? opodatkowana faktycznie mia?a miejsce, a w szczególno?ci czy ?wiadczenie w ogóle zosta?o wykonane(12). Dzi?ki temu organy podatkowe nie potrzebuj? w tym przypadku odpowiedniego dowodu.
34. Faktura stanowi tym samym swego rodzaju gwarancj? dla fiskusa, poniewa? w pewien sposób wi??e prawo do odliczenia z zap?at? podatku(13). Faktura, bez której nie mo?na skorzysta? z prawa do odliczenia podatku naliczonego, daje fiskusowi przynajmniej mo?liwo?? zapewnienia pokrycia przez wystawc? faktury kwoty podatku wyp?acanego odbiorcy faktury w drodze realizacji prawa do odliczenia, poprzez sprawdzenie, czy wystawca ui?ci? odpowiadaj?cy jej podatek.
35. Dla tej funkcji zabezpieczaj?cej niezb?dne s? jednak tylko okre?lone dane na fakturze, w tym w szczególno?ci pe?na nazwa i pe?en adres podatnika, który wykona? ?wiadczenie (pkt 5 art. 226 dyrektywy VAT), oraz uzupe?niaj?co jego numer identyfikacyjny VAT (pkt 3). Okre?lenie „rodzaju” ?wiadczenia na fakturze nie jest natomiast konieczne do skontrolovania, czy wystawca faktury ui?ci? podatek. Jak wskazano wy?ej, na gruncie art. 203 dyrektywy VAT wystawca w ka?dym przypadku zobowi?zany jest do zap?aty wykazanego na fakturze podatku, który podlega odliczeniu przez jej odbiorc?. Powi?zanie faktury z faktycznie wykonanym ?wiadczeniem nie jest w tym przypadku w ogóle konieczne.
36. Okoliczno??, ?e do obowi?zkowych danych na fakturze wynikaj?cych z art. 226 dyrektywy VAT nale?? tym samym równie? takie dane, które nie s? niezb?dne dla skontrolovania samego uiszczenia podatku, jasno wskazuje, ?e funkcja faktury nie ogranicza si? do tej przes?anki. Do takich danych nale?? nie tylko rodzaj dostarczonych towarów lub wykonanych us?ug (pkt 6), ale w szczególno?ci równie? informacje co do daty ?wiadczenia (pkt 7), podstawa opodatkowania (pkt 8), zastosowana stawka podatku (pkt 9) czy znajduj?ce zastosowanie zwolnienie z opodatkowania (pkt 11).
37. Te i inne dane maj? na celu – jak wynika z prac przygotowawczych zwi?zanych z powstaniem tego przepisu(14) – wskazanie na fakturze „wszystkich informacji co do maj?cych zastosowanie przepisów podatku VAT”.
38. Poprzez te dodatkowe wymogi umo?liwiono organom podatkowym pa?stw cz?onkowskich skontrolowanie, czy wystawca faktury w odniesieniu do swoich ?wiadcze? obliczy? *odpowiedni* podatek. Organy podatkowe pa?stw cz?onkowskich mog? mianowicie na podstawie tych

dodatkowych danych zweryfikować w szczególności, czy wystawca faktury ustalił miejsce świadczenia (art. 31 i nast. dyrektywy VAT), podstawę opodatkowania (art. 72 i nast.) i stawkę podatku (art. 93 i nast.) zgodnie z obowiązującymi przepisami, czy w uzasadniony sposób zastosować zwolnienie z podatku (art. 131 i nast.), oraz czy słusznie stwierdził, że podatnikiem dla danego świadczenia jest nabywca (art. 192a i nast.).

39. Dla tego rodzaju weryfikacji konieczne jest również zamieszczenie na fakturze opisu wykonanych świadczeń. Ustalenie odpowiedniego podatku uzależnione jest w wielu aspektach od treści wykonanego świadczenia, jako że przepisy szczególne dotyczące miejsca świadczenia, stawki podatku, zwolnień z podatku itd. w wielu przypadkach odwołują się do treści świadczenia. „Rodzaj” świadczenia musi więc być opisany na fakturze z taką dokładnością, jaka jest odpowiednia dla oceny zastosowania właściwej stawki podatku, zwolnienia z podatku lub innego przepisu szczególnego(15).

40. Zgodnie z tymi kryteriami znajdujący się na fakturach w niniejszej sprawie opis „usługi prawne” wydaje się być wystarczający dla skontrolowania, czy podatek został obliczony właściwie. W obowiązującym prawie Unii w zakresie podatku VAT nie dostrzegam bowiem żadnego przepisu, który uzależniałby ustalenie właściwego opodatkowania od rodzaju świadczonych usług prawnych(16).

41. Republika Portugalska podniosła jednak, że w niniejszej sprawie szczegółowy opis rodzaju usług prawnych jest wymagany z tego powodu, iż – odmiennie od dyrektywy VAT, jednak w oparciu o zasadę ochrony praw nabytych, wynikającej z jej art. 113 – prawo portugalskie przewiduje obniżoną stawkę podatku dla określonych usług prawnych. Z ogólnego opisu „usług prawne” nie wynika tym samym, czy do świadczeń tych zastosowanie znajduje stawka podstawowa czy obniżona.

42. Jeżeli ta uwaga odnosi się do przepisów prawa krajowego mających zastosowanie w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym jest trafna, czego wyjaśnienie należy wykonać po stronie sądu odsyłającego, to wynikałoby z tego, że w niniejszej sprawie rodzaj usług nie został opisany w sposób wystarczający do zapewnienia kontroli, czy podatek został ustalony właściwie.

43. Taki wniosek stałby jednak w pewnej sprzeczności z przyjętym przez Radę celem wprowadzenia przepisów dotyczących obowiązujących danych na fakturze, jakim jest „sporządzenie listy, zharmonizowanej [...], określającej dane szczególne, jakie musi zawierać faktura do celów podatku od wartości dodanej” „dla zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego”(17). Od podmiotu świadczącego usługi prawne wymaga się bowiem danych o różnym stopniu szczególności, w zależności od tego, czy miejscem świadczenia usług jest Portugalia czy inne państwo członkowskie.

44. Ostatecznie wynika to jednak wyłącznie z faktu, że w różnych państwach członkowskich obowiązują różne przepisy co do obniżonych stawek podatkowych. Dotyczy to nie tylko powołanego przez Republikę Portugalską przypadku ochrony praw nabytych wynikającej z art. 113 dyrektywy VAT. Także możliwe w całej Unii zastosowanie stawek obniżonych do określonych na podstawie art. 98 i załącznika III do dyrektywy VAT kategorii dostaw towarów i usług pozostaje w gestii państw członkowskich. Przyczyną, dla której na wspólnym rynku faktur dochodzi do swoistych zakłóceń, nie są zatem wymogi co do treści faktury, tylko brak harmonizacji w zakresie obniżonych stawek podatku.

45. Je?li zatem s?d odsy?aj?cy stwierdzi, ?e w sporze w post?powaniu g?ównym prawo portugalskie przewiduje obni?on? stawk? podatku dla okre?lonych us?ug prawnych, to znajduj?cy si? na fakturze ogólny opis „wykonanie us?ug prawnych” nie b?dzie wystarczaj?cy dla spe?nienia wymogów wynikaj?cych z art. 226 pkt 6 dyrektywy VAT co do wskazania „rodzaju” us?ugi.

ii) Kontrola uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego

46. Faktura i jej zawarto?? s?u?? nie tylko kontroli, czy wystawca faktury ui?ci? odpowiedni podatek. Jak wynika z prac przygotowawczych do art. 226 dyrektywy VAT, faktura powinna równie? spe?nia? funkcj? „uzasadnienia” odliczenia podatku naliczonego przez jej odbiorc?(18).

47. Organy podatkowe powinny mie? zatem mo?liwo?? skontrolowania na podstawie danych na fakturze tak?e odbiorcy faktury, w zakresie przys?uguj?cego mu prawa do odliczenia podatku. Powstaje zatem pytanie, czy z tej funkcji kontrolnej nie wynikaj? dalej id?ce wymogi co do dok?adno?ci opisu us?ugi na fakturze.

48. Kontrola uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego rozpoczyna si? od sprawdzenia, czy odbiorca faktury w ogóle jest w jej posiadaniu. Daje to pewnego rodzaju zapewnienie, ?e rozliczone ?wiadczenie faktycznie zosta?o wykonane(19), co jest przes?ank? powstania prawa do odliczenia(20). Jak ju? bowiem wskazano(21), na gruncie art. 203 dyrektywy VAT wystawca faktury jest w ka?dym przypadku obowi?zany do zap?aty podatku VAT wykazanego na fakturze. Stanowi to swoist? barier? powstrzymuj?c? wystawc? przed wystawieniem faktury za ?wiadczenie, które nie zosta?o wykonane. Dla tej funkcji kontrolnej faktury wskazanie rodzaju us?ugi jest jednak równie ma?o istotne, jak dla kontroli samego uiszczenia podatku. Bariera powstrzymuj?ca od wystawienia faktury za nieistniej?ce ?wiadczenie opiera si? na obowi?zku zap?aty podatku wynikaj?cym z art. 203 dyrektywy VAT, który, jak wykazano, nie odwo?uje si? do opisu ?wiadczenia(22).

49. Co wi?cej, kontrola, czy wystawca okre?li? podatek na fakturze *odpowiednio*, b?d?ca jak wykazano jednym z celów faktury(23), s?u?y z drugiej strony sprawdzeniu odliczenia podatku naliczonego w odpowiedniej wysoko?ci. Z okoliczno?ci tej nie wynikaj? jednak dalej id?ce wymogi co do opisu rodzaju us?ugi ni? stwierdzone wy?ej.

50. Wymogi takie mog?yby jednak zaistnie?, gdyby na podstawie danych na fakturze mia?y by? skontrolowane inne warunki odliczenia podatku naliczonego, tj. faktyczne lub planowane(24) wykorzystanie nabytych ?wiadcze? do opodatkowanych transakcji, wynikaj?ce z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT.

51. W niniejszym post?powaniu zarówno Republika Portugalska, jak i co do zasady Komisja, prezentuj? w tej kwestii pogl?d, ?e opis ?wiadczenia na fakturze musi by? na tyle szczegó?owy, by mo?liwe by?o sprawdzenie, czy ?wiadczenie przeznaczone jest na cele zwi?zane z dzia?alno?ci? gospodarcz? odbiorcy faktury, która mo?e skutkowa? opodatkowanymi transakcjami, daj?cymi prawo do odliczenia.

52. Nie zgadzam si? jednak z takim podej?ciem.

53. Po pierwsze, nie da si? opisa? ?wiadczenia na fakturze na tyle szczegó?owo, by ju? z samego opisu wynika?o, czy ma ono charakter dzia?ania na cele osobiste czy gospodarcze. Bior?c przykad o?ówka, szczegó?owy opis producenta, typu, w?a?ciwo?ci i stanu o?ówka nie daje odpowiedzi na pytanie, czy jest on faktycznie wykorzystywany na cele prywatne, czy w ramach prowadzonej dzia?alno?ci gospodarczej. Prawo do odliczenia nie mo?e wi?c w tym zakresie zosta? skontrolowane na podstawie faktury, poniewa? co do zasady mo?liwe jest

wykorzystanie danego przedmiotu świadczenia zarówno na cele prywatne, jak i związane działalnością gospodarczą. Dotyczy to nawet usług mających na pozór typowo prywatny charakter, jak np. biletów wstępu do kina, które w konkretnym przypadku mogą równie dobrze służyć również wykonywaniu określonej działalności gospodarczej.

54. Również w analizowanym przypadku nie jest dla mnie jasne, w jaki sposób szczegółowy, a jednocześnie odpowiednio zwięzły – w kontekście faktury – opis „wykonania usług prawnych” miałby dać jednoznaczny odpowiedź na pytanie, czy usługi te wykorzystywane są na cele związane z działalnością gospodarczą skarżącej w postępowaniu głównym. Także zaproponowane przez Republikę Portugalską alternatywnie opisy, jak np. „reprezentacja w postępowaniu sądowym X przed sądem Y” nie byłyby wystarczające dla dokonania takiej weryfikacji. Aby ocenić prawo do odliczenia podatku naliczonego należałoby bowiem jednocześnie wskazać przedmiot postępowania sądowego X.

55. Wątpliwości co do wykorzystania danego świadczenia do celów związanych z działalnością gospodarczą jego odbiorcy mogą zostać w toku czynności kontrolnych ostatecznie wyjaśnione tylko na podstawie dowodów uzupełniających.

56. Generalnie w interesie odbiorcy faktury leży wprowadzić wymaganie od wystawcy faktury możliwie szczegółowego opisu świadczenia, aby na wypadek kontroli organów podatkowych zminimalizować nakłady związane z dostarczaniem dowodów uzupełniających. Dla wystąpienia tego efektu zachęty do szczegółowego opisywania świadczeń nie jest jednak konieczne, aby nieokreślone wymogi co do szczegółowości opisu świadczenia – jak np. „zgodnie z okolicznościami danego przypadku” – miały prawnie ograniczyć skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego. Wątpliwie z uwagi na fakt, że na gruncie art. 178 lit. a) dyrektywy VAT skorzystanie z prawa do odliczenia uzależnione jest zasadniczo od posiadania faktury spełniającej wymogi art. 226, wymogi co do treści faktury nie mogą być rozszerzane i muszą być zgodne z zasadą pewności prawa. Zwłaszcza w sytuacji, gdy przepisy prawa Unii skutkują konsekwencjami finansowymi – jak w analizowanym przypadku przyznaniem lub odmową prawa do odliczenia – zgodnie z orzecznictwem sposób ich zastosowania musi być dla zainteresowanych dochodnie możliwy do przewidzenia⁽²⁵⁾.

57. Tym samym z przesłanki kontroli prawa odbiorcy faktury do odliczenia podatku naliczonego nie wynikają dalej idące wymagania co do wskazania na fakturze rodzaju usługi.

iii) Wniosek cząściowy

58. W konsekwencji należy uznać, że w analizowanym przypadku opis usług na fakturach nie spełnia wymogów art. 226 pkt 6 dyrektywy VAT co do wskazania „rodzaju” usługi tylko w przypadku, gdyby sąd odsyłający stwierdził, że w sporze w postępowaniu głównym prawo portugalskie przewiduje obniżoną stawkę podatku tylko w odniesieniu do określonych usług prawnych.

b) W przedmiocie zakresu usługi

59. Na gruncie art. 226 dyrektywy VAT na fakturze należy wskazać nie tylko „rodzaj”, ale i „zakres” usługi. Powstaje zatem kolejne pytanie, czy opis „wykonanie usług prawnych od określonej daty do dnia dzisiejszego” lub tylko „wykonanie usług prawnych do dnia dzisiejszego” wystarczająco określa zakres usług prawnych.

60. Zakres usługi wskazuje na jej „ilość”, która w przypadku dostawy towarów na podstawie art. 226 dyrektywy VAT musi być wskazana na fakturze oprócz danych co do ich „rodzaju”. Faktura informuje zatem o tym, *jaką ilość* świadczenia wykonano.

61. W analizowanej sprawie brakuje jednak takiej informacji.

62. Danych co do zakresu usługi nie można też zastąpić wskazaniem okresu, w którym usługi były wykonywane. Nie wynika z tego bowiem, ile usług zostało w danym okresie wykonanych.

63. Odrębne wskazanie zakresu usługi może ewentualnie nie być wymagane w sytuacji, gdy już z samego opisu rodzaju usługi – w odniesieniu do analizowanej sprawy takiego jak np. „reprezentacja w postępowaniu sądowym X przed sądem Y” – wystarczająco wynikałby jej zakres. Taka sytuacja nie ma miejsca w niniejszej sprawie. Wskazanie rodzaju usług jako „usługi prawnych” jest bowiem na tyle mało szczegółowe, że nie da się z niego wywieść ich zakresu.

64. Tym samym dane na fakturach w niniejszej sprawie nie spełniają wymogów art. 226 pkt 6 dyrektywy VAT, ponieważ nie wskazują zakresu wykonanych usług.

2. Data wykonania usługi

65. Należy ponadto zbadać, czy opis na fakturze: „wykonanie usług prawnych od określonej daty do dnia dzisiejszego” lub tylko „wykonanie usług prawnych do dnia dzisiejszego” jest wystarczający dla spełnienia wymogów art. 226 pkt 7 dyrektywy VAT, zgodnie z którym na fakturze należy wskazać datę „dokonania lub zakończenia [...] wykonania usług”.

66. Sporne faktury zawierają dane jedynie co do okresu lub daty zakończenia większej liczby usług prawnych, nie wskazują zaś konkretnych dat wykonania poszczególnych usług. Z informacji sędzi odesyjącego nie wynika jednocześnie, by przedmiotem usługi było pozostawanie w gotowości do świadczenia usług doradczych w pewnym okresie(26); należy raczej uznać, że faktury stanowią rozliczenie za poszczególne, konkretne usługi.

67. Wprawdzie na gruncie art. 223 dyrektywy VAT dopuszczalne jest wystawienie zbiorczej faktury dokumentującej kilka odrębnych usług, nie daje to jednak jeszcze odpowiedzi na pytanie, czy na takiej fakturze zbiorczej określić należy datę każdej z usług, czy też wystarczające jest wskazanie okresu, w ciągu którego wyświadczono kilka usług.

68. W tej kwestii ponownie należy odwołać się do celu wskazywania tych danych na fakturze. Jak wspomniano, faktura służy m. in. kontroli uiszczenia odpowiedniego podatku przez wystawcę faktury(27). Ten cel wymaga również określenia daty wykonania usługi. To właśnie ta data, a nie np. data wystawienia faktury, przesądza bowiem co do zasady na podstawie art. 63 dyrektywy VAT, kiedy zaistniało zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w rozumieniu art. 62 ust. 1 dyrektywy VAT i, w konsekwencji, jakie przepisy podatkowe w aspekcie czasowym należy do niego zastosować.

69. Artykuł 64 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje jednak regulację szczególną dla usług „związanych z wpłatą zaliczki” [„dla których ustalane są następnie po sobie terminy rozliczeń”], jakich wydaje się dotyczyć niniejsza sprawa. W takim przypadku momentem zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego nie jest data wykonania danej usługi, lecz upływ okresu, którego to rozliczenie dotyczy. W konsekwencji, w takim przypadku dla kontroli uiszczenia odpowiedniego podatku nie jest konieczne określanie dat wszystkich wykonanych usług, a jedynie wskazanie okresu.

70. W odniesieniu do analizowanej sprawy oznacza to, że opis „wykonanie usług prawnych od

określonej daty do dnia dzisiejszego” jest wystarczający dla spełnienia wymogów z art. 226 pkt 7 dyrektywy VAT, natomiast opis „wykonanie usług prawnych do dnia dzisiejszego”, który nie wskazuje daty rozpoczęcia okresu rozliczeniowego, należy uznać za niewystarczający.

3. Wniosek

71. W konsekwencji analizowane faktury po pierwsze nie spełniają wymogów art. 226 pkt 6 dyrektywy VAT co do wskazania „zakresu” usługi, po drugie nie spełniają wymogów tego przepisu odnośnie do wskazania „rodzaju” usługi, o ile prawo portugalskie przewidywało obniżoną stawkę podatku jedynie dla określonych usług prawnych, a po trzecie nie spełniają wymogów art. 226 pkt 7 dyrektywy VAT co do wskazania „daty” usługi, o ile nie zawierają informacji o rozpoczęciu danego okresu rozliczeniowego.

B – W przedmiocie prawa do odliczenia

72. Drugą kwestię wymagającą wyjaśnienia jest to, w jaki sposób okoliczności, że faktura nie zawiera wszystkich danych wymaganych na podstawie art. 226 pkt 6 i 7 dyrektywy VAT, wpływa na skorzystanie przez odbiorcę faktury z prawa do odliczenia podatku naliczonego.

73. Sąd odsyłający chciałby przede wszystkim wyjaśnić, czy dla skorzystania z prawa do odliczenia wystarczy, jeżeli chcący odliczyć podatek odbiorca faktury uzupełni brakujące na fakturze dane na podstawie innych dokumentów. Na gruncie prawa portugalskiego organy podatkowe mogą bowiem zdać od podatnika chcącego zrealizować prawo do odliczenia dodatkowych informacji. Tego rodzaju informacje uzupełniającego przedłożą również organom podatkowym skarżąca w postępowaniu głównym.

74. Na podstawie informacji o sporze w postępowaniu głównym przedstawionych przez sąd odsyłający rozumiem, że w analizowanym przypadku spełnione są wszystkie materialne przesłanki prawa do odliczenia wynikające z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT. Jedynie faktura nie spełnia wymogów określonych w przepisach. Należy w związku z tym ocenić, czy sama okoliczność, że faktura nie zawiera wszystkich danych wymaganych na gruncie art. 226 pkt 6 i 7 dyrektywy VAT, może uniemożliwić skorzystanie z prawa do odliczenia.

1. Warunki skorzystania z prawa do odliczenia

75. Aby odpowiedzieć na to pytanie należy przeanalizować art. 178 lit. a) dyrektywy VAT, regulujący wykonanie prawa do odliczenia. Zgodnie z tym przepisem, żeby móc skorzystać z prawa do odliczenia przysługującego mu podstawie art. 168 lit. a), podatnik musi „posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236”.

76. Brzmienie regulacji prawnej jest jednoznaczne. Jeżeli podatnik nie posiada faktury spełniającej wymogi art. 226 dyrektywy VAT, to wprowadzie prawo do odliczenia podatku naliczonego może mu przysługiwać na gruncie art. 168 lit. a), jednak nie może on z tego prawa skorzystać na podstawie art. 178 lit. a) dyrektywy VAT, o ile nie będzie posiadał faktury odpowiadającej wymogom art. 226 dyrektywy VAT.

77. Ten rygorystyczny wymóg posiadania prawidłowo wystawionej faktury w celu skorzystania z prawa do odliczenia z punktu widzenia wykładni systemowej podkreśla art. 181 dyrektywy VAT, dotyczący realizacji prawa do odliczenia podatku w odniesieniu do odpłatnych wewnętrznych nabyci towarów zgodnie z art. 168 lit. c) dyrektywy. Aby w tym przypadku skorzystać z prawa do odliczenia, na podstawie art. 178 lit. c) podatnik również musi posiadać „fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236”. Zgodnie z art. 181 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą jednak umożliwić skorzystanie z prawa do odliczenia podatnikom, którzy nie

posiadaj? faktury wystawionej zgodnie z art. 220–236 dyrektywy. Natomiast w odniesieniu do odliczenia podatku od odp?atnych us?ug, jakich dotyczy niniejsza sprawa, tego rodzaju regulacji nie ma. A contrario nale?y wnioskowa?, ?e w analizowanym przypadku, tj. w odniesieniu do art. 178 lit. a) dyrektywy VAT, pa?stwa cz?onkowskie nie mog? zapewni? prawa do odliczenia podatnikom nieb?d?cym w posiadaniu prawid?owej faktury w rozumieniu art. 226 dyrektywy.

78. W rezultacie, równie? w orzecznictwie Trybuna?u podkre?la si?, ?e prawid?owo sporz?dzona faktura jest nieodzowna dla skorzystania z prawa do odliczenia podatku w przypadku odp?atnych us?ug.

79. Przede wszystkim nale?y odró?ni? przypadek wadliwie wystawionej faktury od naruszenia innych obowi?zków formalnych, które zgodnie z orzecznictwem nie maj? wp?ywu na prawo do odliczenia, jak np. brak rejestracji dla potrzeb VAT podmiotu ?wiadcz?cego(28) lub nabywaj?cego us?ug?(29), czy niespe?nienie obowi?zków w zakresie rachunkowo?ci(30). W odniesieniu do tego rodzaju wymogów formalnych nie ma bowiem postanowienia takiego, jak art. 178 lit. b) dyrektywy VAT, który dla skorzystania z prawa do odliczenia przewiduje wymóg posiadania prawid?owej faktury.

80. Tym samym w odniesieniu do formalnych wymogów dotycz?cych faktur wyst?puje szczególna sytuacja prawna. Z tego wzgl?du w utrwalonym orzecznictwie Trybuna? uzale?nia równie? realizacj? prawa do odliczenia od tego, czy faktury zawieraj? dane wskazane w art. 226 dyrektywy VAT(31). Pa?stwa cz?onkowskie nie mog? uzale?nia? skorzystania z prawa do odliczenia od *da?szych* wymogów co do tre?ci faktury, nieprzewidzianych w samej dyrektywie VAT(32).

81. Wprawdzie w odniesieniu do czynno?ci opodatkowanych podlegaj?cych rozliczeniu na zasadzie odwrotnego obci??enia (tzw. reverse-charge) Trybuna? stwierdzi? w kilku wyrokach, ?e je?li spe?nione s? przes?anki materialne, to nale?y zapewni? mo?liwo?? skorzystania z prawa do odliczenia, nawet je?li podatnik nie spe?ni? pewnych wymogów formalnych(33), i tym samym po cz??ci uzna? dane na fakturze za mniej znacz?ce wymogi formalne(34).

82. Orzecznictwa tego nie mo?na jednak przenie?? na grunt niniejszej sprawy. Po pierwsze, mechanizm odwrotnego obci??enia jest rozwi?zaniem szczególnym, w którym odbiorca ?wiadczenia wyst?puje jednocze?nie w roli podatnika i podmiotu uprawnionego do odliczenia podatku. W sytuacji gdy zobowi?zanie podatkowe i prawo do odliczenia wspó?wyst?puj? przy tym samym podmiocie, faktura nie mo?e spe?nia? podobnych funkcji jak w analizowanej sprawie(35). Po drugie za?, w rozstrzygni?tych przez Trybuna? sprawach dla skorzystania z prawa do odliczenia na gruncie prawa Unii konieczne by?o „[dope?nienie] formalno?ci okre?lonych przez ka?de pa?stwo cz?onkowskie”(36). Prawo Unii dotycz?ce podatku VAT nie przewidywa?o zatem, by w tych przypadkach zastosowania odwrotnego obci??enia przes?ank? skorzystania z prawa do odliczenia by?o posiadanie prawid?owo wystawionej faktury.

83. Okoliczno??, ?e w jednostkowym przypadku w wyroku Polski Trawertyn Trybuna? zastosowa? wskazane orzecznictwo dotycz?ce wy??cznie szczególnego mechanizmu odwrotnego obci??enia równie? do maj?cego zastosowanie w niniejszej sprawie art. 178 lit. a) dyrektywy VAT(37), jest w tym przypadku bez znaczenia.

84. Wyra?nie widoczne w tym wyroku intencj? Trybuna?u by?o bowiem jedynie stwierdzenie, ?e w przypadku nast?pstwa prawnego wskazanie na fakturze poprzednika prawnego nie mo?e sta? na przeszkodzie skorzystaniu przez nast?pc? prawnego z prawa do odliczenia(38). Uznano tym samym, ?e informacje wprowadzie wskazane na fakturze, jednak nieprawid?owo, nie mog? podwa?y? realizacji prawa do odliczenia na gruncie art. 178 lit. a) dyrektywy VAT.

85. W analizowanym przypadku nie mamy jednak do czynienia z nieprawidłową informacją, tylko z całkowitym brakiem danych niezbędnych na fakturze. Należy bowiem odróżnić sytuację, gdy dane wymagane na podstawie art. 226 dyrektywy VAT w ogóle nie są wskazane lub są wskazane w niewystarczającym zakresie, od sytuacji, gdy dane takie są wskazane, jednak nieprawidłowo(39). W pierwszym przypadku wymogi art. 178 lit. a) w związku z art. 226 dyrektywy VAT nie są formalnie spełnione.

86. Ponadto, tylko interpretowanie wyroku Polski Trybunał w sposób zawężający powoduje, że nie stoi on w sprzeczności z powyższym wcześniej utrwalonym orzecznictwem Trybunału, w którym wskazuje się, że dla skorzystania z prawa do odliczenia konieczne jest posiadanie faktury spełniającej wymogi art. 226 dyrektywy VAT(40).

87. Tym samym w analizowanym przypadku okoliczności, że faktury nie spełniają wymogów art. 226 pkt 6 i 7 dyrektywy VAT, na gruncie jej art. 178 lit. a) stoi zasadniczo na przeszkodzie realizacji prawa do odliczenia. Aby skorzystać z prawa do odliczenia podatnik musi w takim przypadku zwrócić się do wystawcy faktury o wystawienie faktury korygującej(41).

2. Uzupełnienie o dodatkowe informacje

88. Niezależnie od powyższego powstaje pytanie, czy przedstawienie dodatkowych informacji w ramach kontroli podatkowej może zastąpić brakujące na fakturze dane.

a) Faktura składająca się z kilku dokumentów

89. Należy w tym względzie na wstępie wskazać, że dokumenty przedłożone uzupełniająco mogą jako takie stanowić element faktury w rozumieniu art. 226 dyrektywy VAT.

90. Postanowienie dyrektywy VAT nie należy bowiem rozumieć w ten sposób, że faktura musi składać się tylko z jednego dokumentu. Na gruncie definicji legalnej z art. 218 dyrektywy VAT za fakturę uznaje się „dokumenty lub noty w formie papierowej lub w formie elektronicznej”, o ile spełniają one wymogi rozdziału 3 dotyczącego „fakturowania”. Nie wyklucza się zatem, aby faktura mogła składać się z kilku dokumentów.

91. Jednakże, aby faktura mogła składać się z kilku dokumentów, konieczne jest, by treść jednego z nich w wystarczający sposób odwołuje się do innego. Takie rozumienie wynika z odpowiedniego zastosowania art. 219 dyrektywy VAT. Na jego podstawie za fakturę uznaje się „każdy dokument lub notę, która zmienia fakturę pierwotną i odnosi się do niej w sposób wyraźny i jednoznaczny”. Jeżeli więc treść faktury wynika z kilku dokumentów, to przynajmniej w jednym z nich musi znaleźć się wystarczające odniesienie do drugiego. W przeciwnym razie treść faktury nie wynikałaby z niej samej, lecz opierałaby się wyrażenie na oświadczeniu podatnika, podnoszącego związek dwóch dokumentów. W takim przypadku dokumenty nie mogłyby jednak spełniać omówionej wyżej funkcji kontrolnej faktury(42).

92. W oparciu o te kryteria sądy odsyłający będzie musiał ewentualnie zbadać w postępowaniu głównym, czy dokumenty przedstawione przez skarżącą w toku kontroli podatkowej, o ile pochodzą od wystawcy faktury, należy uznać za element danej faktury.

b) Zasada proporcjonalności

93. Gdyby s?d odsy?aj?cy mia? jednak uzna?, ?e dokumenty przedstawione uzupe?niaj?co nie stanowi? element?w faktury w rozumieniu art. 226 dyrektywy VAT, powsta?oby pytanie, czy tre?? analizowanych niepe?nych faktur mog?aby zosta? uzupe?niona tak?e przez inne informacje tak, aby mo?liwe by?o zrealizowanie prawa do odliczenia.

94. Wprawdzie stwierdzono ju?, ?e art. 178 lit. a) dyrektywy VAT co do zasady stoi na przeszkodzie skorzystaniu z prawa do odliczenia przy braku prawid?owej faktury, w zwi?zku z czym, aby skorzysta? z prawa do odliczenia, podatnik musi najpierw uzyska? skorygowan? faktur? od jej wystawcy(43). Przy wyk?adni tego przepisu nale?y jednak mie? równie? na wzgl?dzie zasad? proporcjonalno?ci(44). Zgodnie z t? zasad? organy Unii nie mog? dan? regulacj? wykracza? poza zakres konieczny dla realizacji za?o?onego celu(45).

95. Je?li w danym przypadku, jak ma to miejsce w analizowanej sprawie, spe?nienie materialnych przes?anek prawa do odliczenia wynikaj?cych z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT w przypadku wskazania informacji uzupe?niaj?cych nie jest kwestionowane, to w konsekwencji wynikaj?cy z art. 178 lit. a) dodatkowy warunek posiadania faktury spe?niaj?cej wymogi art. 226 dyrektywy musi s?u?y? innemu okre?lonemu celowi i nie mo?e nadmiernie obci??a? podatnika.

96. Na wst?pie nale?y stwierdzi?, czy w sytuacji, gdy spe?nienie materialnych przes?anek dla prawa do odliczenia nie budzi w?tpliwo?ci, funkcja kontrolna faktury nie staje si? nieaktualna w zakresie, w jakim dotyczy ona kontroli uprawnienia do prawa do odliczenia(46). W tym zakresie nieproporcjonalne by?oby wymaganie od podatnika chc?cego skorzysta? z przys?uguj?cego mu prawa do odliczenia, by ??da? od wystawcy faktury jej uzupe?nienia.

97. Jednak jak wykazano, faktura s?u?y równie? kontroli uiszczenia odpowiedniego podatku przez jej wystawc?(47). W analizowanym przypadku wystawca dysponuje jedynie kopi? faktury niespe?niaj?cej wymog?w art. 226 dyrektywy VAT. W tym kontek?cie faktura, a w szczeg?lnie?ci jej korekta, spe?nia jeszcze jedn? funkcj? kontroln?. Po pierwsze, pro?ba odbiorcy faktury o jej skorygowanie sk?ania wystawc? faktury do zweryfikowania we w?asnym zakresie, czy odpowiednio opodatkowa? on ?wiadczenie b?d?ce przedmiotem faktury. Po drugie, na skutek skorygowania faktury tak?e organy podatkowe w?a?ciwie dla wystawcy faktury uzyskuj? lepsze podstawy do sprawdzenia, czy wystawca odpowiednio opodatkowa? swoje ?wiadczenie.

98. W ?wietle wskazanej wy?ej funkcji kontrolnej faktury odnosz?cej si? do jej wystawcy nale?y co do zasady uzna?, ?e równie? w przypadku takim jak rozpatrywany w niniejszej sprawie uzale?nienie prawa podatnika do skorzystania z prawa do odliczenia od uzyskania od kontrahenta faktury koryguj?cej jest zgodne z zasad? proporcjonalno?ci. Ma to jednak zastosowanie tylko pod warunkiem, ?e wym?g korekty faktury nie prowadzi do zmiany tre?ci prawa do odliczenia. W tym kontek?cie konieczne mog?oby by? dokonanie innej oceny, o ile w tocz?cej si? równolegle sprawie(48) Trybuna? doszed?by do wniosku, ?e korekta faktury – prima facie w kontek?cie art. 167 dyrektywy VAT – mo?e równie? skutkowa? opó?nieniem mo?liwo?ci skorzystania z prawa do odliczenia(49).

Niezale?nie od powy?szego, korekta faktury dla cel?w skorzystania z prawa do odliczenia mo?e jednak w drodze wyj?tku nie by? wymagana, w sytuacji gdyby nie mog?a ona ju? zapewni? spe?nienia funkcji kontrolnej faktury w odniesieniu do jej wystawcy. Dotyczy?oby to w szczeg?lnie?ci sytuacji, gdyby sp?ka wystawiaj?ca faktur? uleg?a likwidacji ze wzgl?du niewyp?acalno??. W takim przypadku kontrola uiszczenia stosownego podatku przez wystawc? faktury by?aby zb?dna, a obstawanie przy dokonaniu bezcelowej korekty by?oby nieproporcjonalne(50).

99. Niniejsza sprawa nie wymaga zbadania, czy mia?oby to równie? zastosowanie w sytuacji,

gdyby wystawca faktury uchyla? si? od jej skorygowania.

100. Informacje przed?o?one przez s?d odsy?aj?cy nie wskazuj? na zaistnienie tego rodzaju wyj?tkowej sytuacji. Z tego wzgl?du nale?y uzna?, ?e w rozpatrywanej sprawie wymagane od skar??cej w post?powaniu g?ównym, by w celu skorzystania z prawa do odliczenia uzyska?a od wystawcy skorygowane faktury, które spe?nia?yby wymogi art. 226 dyrektywy VAT, nie ma charakteru nieproporcjonalnego.

3. Wnioski

101. Nale?y w konsekwencji stwierdzi?, ?e na gruncie art. 178 lit. a) dyrektywy VAT dla skorzystania z prawa do odliczenia co do zasady nie wystarczy, by odbiorca faktury, chc?c skorzysta? z prawa do odliczenia, uzupe?ni? brakuj?ce na fakturze dane poprzez inne informacje, nieb?d?ce dokumentami stanowi?cymi element faktury. Inna sytuacja ma miejsce wtedy, gdy korekta faktury pozostawa?aby bez wp?ywu na spe?nienie przez faktur? funkcji kontrolnej w odniesieniu do wystawcy faktury.

VI – Wnioski

102. Maj?c na uwadze powy?sze rozwa?ania, na pytanie prejudycjalne Tribunal Arbitral Tributário (s?d arbitra?owy ds. podatkowych, Portugalia) nale?a?oby odpowiedzie? nast?puj?co:

1. Faktura, na której dane dotycz?ce rodzaju us?ugi obejmuj? jedynie opis „wykonanie us?ug prawnych”, spe?nia wymogi art. 226 pkt 6 dyrektywy 2006/112/WE, chyba ?e prawo krajowe przewiduje w sposób zgodny z prawem Unii inne zasady opodatkowania podatkiem VAT dla okre?lonych us?ug prawnych.

2. Faktura, na której dane dotycz?ce zakresu us?ugi obejmuj? jedynie opis „wykonanie us?ug prawnych od okre?lonej daty do dnia dzisiejszego” lub „wykonanie us?ug prawnych do dnia dzisiejszego”, nie spe?nia wymogów art. 226 pkt 6 dyrektywy 2006/112/WE.

3. Faktura, na której dane dotycz?ce daty wykonania us?ug obejmuj? jedynie opis „wykonanie us?ug prawnych do dnia dzisiejszego” nie spe?nia wymogów art. 226 pkt 7 dyrektywy 2006/112/WE.

4. Na gruncie art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE dla skorzystania z prawa do odliczenia co do zasady nie wystarczy, by odbiorca faktury chc?cy skorzysta? z prawa do odliczenia uzupe?ni? dane brakuj?ce na fakturze w kontek?cie art. 226 pkt 6 lub 7 dyrektywy 2006/112/WE innymi informacjami, je?li nie wynikaj? one z dokumentów, które mo?na uzna? za elementy samej faktury. Skorzystanie z prawa do odliczenia bez uzyskania skorygowanej faktury jest w takim przypadku mo?liwe wtedy, gdy korekta faktury w ?aden sposób nie mo?e ju? spe?nia? funkcji kontrolnej w odniesieniu do wystawcy faktury.

1 – J?zyk orygina?u:: niemiecki.

2 – Dz.U. L 347, s 1.

3 – Dz.U. L 145, s. 1.

4 – Cytowanej treści normy odpowiada w szóstej dyrektywie art. 17 ust. 2 lit. a) w brzmieniu ustalonym art. 28f pkt 1, który z kolei został zmieniony przez art. 1 pkt 10 dyrektywy Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzającej nowe środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej – zakres niektórych zwolnień i praktyczne uregulowania wprowadzające je w życie (Dz.U. L 102, s. 18).

5 – Artykuł 178 lit. a) dyrektywy VAT został w międzyczasie zmieniony dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania (Dz.U. L 189, s. 1). Jego pierwotnemu brzmieniu odpowiada w szóstej dyrektywie art. 18 ust. 1 lit. a) w brzmieniu art. 28f pkt 2, który został wprowadzony przez art. 1 pkt 22 dyrektywy Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, s. 1).

6 – Artykuł 28h szóstej dyrektywy został dodany przez art. 1 pkt 22 dyrektywy 91/680 (powołanej w przypisie 5).

7 – Artykuł 28h szóstej dyrektywy został zmieniony przez art. 2 dyrektywy Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r. zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w celu uproszczenia, modernizacji i harmonizacji ustanowionych warunków fakturowania w zakresie podatku od wartości dodanej. (Dz.U. L 15, s. 24).

8 – Zgodnie z wyrokiem *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta* (C-377/13, EU:C:2014:1754, pkt 22–34) Tribunal Arbitral Tributário jest sądem w rozumieniu art. 267 TFUE.

9 – Zobacz w szczególności wyroki: *Viessmann* (C-280/91, EU:C:1993:103, pkt 17); *Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve i in.* (C-225/13, EU:C:2014:245, pkt 30); a także *Abcur* (C-544/13 i C-545/13, EU:C:2015:481, pkt 33).

10 – Wyrok *Evita-K* (C-78/12, EU:C:2013:486, pkt 52, 53).

11 – Wyrok *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, pkt. 37).

12 – Wystawca pod pewnymi warunkami może się jednak ponownie uwolnić od tego zobowiązania podatkowego, zob. w szczególności wyrok *Schmeink & Cofreth i Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469).

13 – Zobacz podobnie także wyroki: *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 31, 32); *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, pkt 35, 36).

14 – Zobacz pkt 1 uzasadnienia wniosku w sprawie dyrektywy Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r. zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w celu uproszczenia, modernizacji i harmonizacji ustanowionych warunków fakturowania w zakresie podatku od wartości dodanej [COM(2000) 650 wersja ostateczna] [tęmaczenie nieoficjalne], który doprowadził do przyjęcia dyrektywy 2001/115/WE (zob. pkt 8 powyżej), a także pkt 1.1.1 opinii Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie tego wniosku (Dz.U. 2001, C 193, s. 53).

15 – Zobacz również opinię rzecznika generalnego F. Jacobsa w sprawie *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2003:585, pkt. 73).

16 – Uważam, że takim przepisem nie jest również art. 47 [art. 45] dyrektywy VAT, który

przewiduje szczególne miejsce świadczenia dla „usług związanych z nieruchomościami”, ponieważ nie stosuje się go w moim przekonaniu nawet do usług prawnych związanych ze sprzedażą nieruchomości, zobacz moja opinia w sprawie *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (C-155/12, EU:C:2013:57, pkt 37–40).

17 – Zobacz motyw 4 dyrektywy 2001/115 (zob. pkt 8 wyżej).

18 – Zobacz dowody cytowane w przypisie 14.

19 – Zobacz podobnie wyrok *Reisdorf* (C-85/95, EU:C:1996:466, pkt 29).

20 – Zobacz w szczególności wyroki: *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635); *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 39).

21 – Zobacz pkt 33 powyżej.

22 – Zobacz pkt 35 powyżej.

23 – Zobacz pkt 37–39 powyżej.

24 – Zobacz wyrok *Gran Via Moinești* (C-257/11, EU:C:2012:759, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 – Zobacz wyrok *Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei* (C-144/14, EU:C:2015:452, pkt 34 i przytoczone w nim orzecznictwo).

26 – Zobacz w tej kwestii wyrok *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, EU:C:2015:542).

27 – Zobacz pkt 37, 38 powyżej.

28 – Wyroki: *Dankowski* (C-438/09, EU:C:2010:818, pkt 36); *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 40).

29 – Wyroki: *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 42–51); *Salomie i Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 58–61).

30 – Wyrok *Ecotrade* (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 63–72).

31 – Wyroki: *Tóth* (C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 32); *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 47); *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 40); w odniesieniu do wcześniejszego stanu prawnego zobacz także wyrok *Petroma Transports i in.* (C-271/12, EU:C:2013:297, pkt 25–36).

32 – Wyroki: *Polski Trawertyn* (C-280/10, EU:C:2012:107, pkt 42); *Evita-K* (C-78/12, EU:C:2013:486, pkt 51).

33 – Wyroki: *Ecotrade* (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 63); *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 42); *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 71); *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 35); zobacz także wyrok *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, pkt 51).

34 – Wyroki: *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569, pkt 39–46); *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 38–42).

- 35 – Zobacz punkty 32–57 powyżej.
- 36 – Zgodnie z art. 18 ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy lub art. 178 lit. f) dyrektywy VAT.
- 37 – Wyrok Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, pkt 43).
- 38 – Wyrok Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, pkt 46) z odniesieniem do opinii rzecznika generalnego P. Cruza Villalóna w sprawie Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2011:592, pkt 72).
- 39 – W odniesieniu do tego ostatniego przypadku zob. także wyrok Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 31, 32), z jednej strony, oraz postanowienie Jagiełło (C-33/13, EU:C:2014:184, pkt 42), z drugiej strony.
- 40 – Zobacz pkt 80 powyżej.
- 41 – Wyroki: Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, pkt 43, 44), a także Petroma Transports i. in. (C-271/12, EU:C:2013:297, pkt 34).
- 42 – Zobacz pkt 32–57 powyżej.
- 43 – Zobacz pkt 87 powyżej.
- 44 – Zobacz odnośnie do wymogu interpretacji zgodnej z prawem pierwotnym wyroki: Sturgeon i in. (C-402/07, EU:C:2009:716, pkt 48); Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, pkt 43); Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, pkt 32); Komisja/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, pkt 40).
- 45 – Zobacz w szczególności wyroki: Omega Air i in. (C-27/00 i C-122/00, EU:C:2002:161, pkt 62); Afton Chemical (C-517/07, EU:C:2008:751, pkt 45); Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, pkt 29).
- 46 – Zobacz pkt 46–57 powyżej.
- 47 – Zobacz pkt 32–45 powyżej.
- 48 – Sprawa Senatex (C-518/14; Dz.U. 2015 C 34, s. 12), w toku.
- 49 – Na przykład na podstawie uprawnień państw członkowskich wynikających z art. 180 i 182 dyrektywy VAT.
- 50 – Wniosku tego nie podważa treść wyroku Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), ponieważ tylko pozornie dotyczy on skutków błędnej faktury, jego faktycznym przedmiotem były za materialne przesłanki prawa do odliczenia.