

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

YVES'A BOTA

przedstawiona w dniu 17 lutego 2016 r.(1)

Sprawa C-518/14

Senatex GmbH

przeciwko

Finanzamt Hannover-Nord

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złoony przez Niedersächsisches Finanzgericht (sąd finansowy dla Dolnej Saksonii, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej – Odliczenia podatku VAT naliczonego – Wystawienie faktury bez numeru podatkowego lub numeru identyfikacji podatkowej do celów podatku VAT – Przepisy państwa członkowskiego wykluczające korektę faktury ze skutkiem ex tunc

1. Ramy prawne niniejszej sprawy stanowi dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(2). W szczególności zadane pytania dotyczą kwestii, po pierwsze, jaki skutek wywierają korekty błędnej lub niepełnej faktury na moment, w którym można skorzystać z prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT” lub „VAT”) i, po drugie, czy korekta taka może zostać ograniczona w czasie.

2. W niniejszej opinii wyjaśni, dlaczego uważam, że dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, na mocy których korekta faktury dotycząca obowiązkowych danych, a mianowicie numeru identyfikacji podatkowej do celów podatku VAT, nie wywołuje skutku wstecznego, co oznacza, że z prawa do odliczenia podatku VAT można skorzystać jedynie za rok, w którym pierwotna faktura została skorygowana, a nie za rok, w którym faktura ta została wystawiona.

3. W tym względzie przedstawi powody, dla których jestem zdania, iż państwa członkowskie mogły ustanowić środki sankcjonujące brak obowiązkowych danych, pod warunkiem że środki te są zgodne z zasadą proporcjonalności, a także że środki ograniczające w czasie możliwość korygowania błędnej lub niepełnej faktury, o ile te ostatnie stosuje się w taki sam sposób do analogicznych praw w kwestiach podatkowych wynikających z prawa krajowego i takich praw wynikających z prawa Unii (zasada równoważności) oraz w praktyce nie uniemożliwiają one lub nadmiernie nie utrudniają wykonywania prawa do odliczenia (zasada skuteczności).

I – Ramy prawne

A – Prawo Unii

4. Artyku? 63 dyrektywy VAT stanowi, co nast?puje:

„Zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego ma miejsce, a VAT staje si? wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania us?ug”.

5. Zgodnie z art. 167 tej dyrektywy:

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

6. Artyku? 168 lit. a) wspomnianej dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„Je?eli towary i us?ugi wykorzystywane s? na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w pa?stwie cz?onkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia nast?puj?cych kwot od kwoty VAT, któr? jest zobowi?zany zap?aci?:

a) VAT nale?nego lub zap?aconego w tym pa?stwie cz?onkowskim od towarów i us?ug, które zosta?y mu dostarczone lub które maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika”.

7. Artyku? 178 lit. a) dyrektywy VAT stanowi:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spe?ni? nast?puj?ce warunki:

a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug, musi posiada? faktur? sporz?dzon? zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240”.

8. Zgodnie z art. 179 tej dyrektywy:

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

Pa?stwa cz?onkowskie mog? jednak?e wymaga? od podatników dokonuj?cych okazjonalnych transakcji, o których mowa w art. 12, stosowania prawa do odliczenia dopiero w momencie dostawy”.

9. Na podstawie art. 219 omawianej dyrektywy:

„Ka?dy dokument lub not?, która zmienia faktur? pierwotn? i odnosi si? do niej w sposób wyra?ny i jednoznaczny, uznaje si? za faktur?”.

10. Artyku? 226 dyrektywy VAT brzmi nast?puj?co:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221, do celów VAT, zawieraj? wy??cznie nast?puj?ce dane:

[...]

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

[...]”.

11. Artykuł 239 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„W przypadku gdy państwa członkowskie korzystają z możliwości przewidzianej w art. 272 ust. 1 akapit pierwszy lit. b) pozwalającej na nieprzyznawanie numeru identyfikacyjnego VAT podatnikom, którzy nie dokonują żadnej z transakcji, o których mowa w art. 20, 21, 22, 33, 36, 138 i 141, oraz gdy dostawcy albo nabywcy lub usługobiorcy nie nadano tego rodzaju numeru identyfikacyjnego, na fakturze podaje się inny numer zwany numerem rejestracji podatkowej, określony przez dane państwa członkowskie”.

B – *Prawo niemieckie*

12. Zgodnie z § 15 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 Umsatzsteuergesetz 2005 (ustawy o podatku obrotowym z 2005 r.)(3), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, (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. Ponadto przepis ten stanowi, że przesłanką skorzystania z prawa do odliczenia jest posiadanie przez przedsiębiorcę faktury, która została wystawiona zgodnie z §§ 14 UStG i 14a UStG. Taka faktura powinna w szczególności zawierać wszystkie dane wymienione w § 14 ust. 4 UStG.

13. Kwoty podatku naliczonego mogą zostać odliczone dopiero w okresie podatkowym, w którym zostały w całości spełnione materialnoprawne przesłanki dla skorzystania z prawa do odliczenia w rozumieniu § 15 ust. 1 UStG.

14. Zgodnie z § 31 ust. 5 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (rozporządzenia wykonawczego do UStG), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, faktury mogą na skorygować, jeżeli nie zawiera wszystkich danych zgodnie z § 14 ust. 4 UStG i § 14a UStG lub dane zawarte w fakturze są niepoprawne. W tym celu wystarczy przekazać brakujące lub poprawione dane za pomocą dokumentu, który konkretnie i jednoznacznie odnosi się do faktury. Korekta ta podlega tym samym wymaganiom co do formy i treści jak te przewidziane w § 14 UStG.

15. W szczególnych przypadkach nieprawidłowego lub nieuprawnionego wykazania podatku VAT § 17 ust. 1 UStG należy stosować odpowiednio. Zgodnie z tym przepisem korekta faktury nie działa ze skutkiem wstecznym, lecz wywiera skutek w odniesieniu do okresu, w którym nabywcy zostanie przekazana skorygowana faktura lub wniosek o korektę zostanie uznany po wyeliminowaniu ryzyka utraty dochodów podatkowych.

16. Sąd odsyłający wyjaśnia również, że w przypadku odmowy odliczenia podatku naliczonego z powodu brakujących lub nieprawidłowych elementów faktury, prawo do odliczenia powstaje poprzez skorygowanie faktury w momencie dokonania tej korekty. W takiej sytuacji wpływ z tytułu podatku VAT pozostaje dla administracji podatkowej taki sam. Natomiast po stronie przedsiębiorcy może to skutkować zwiększeniem zobowiązania podatkowego. Jeżeli bowiem odmowa odliczenia podatku naliczonego następuje dopiero wiele lat później, na przykład w ramach kontroli zewnętrznej, odsetki od późniejszej zapłaty naliczone zgodnie z § 233a Abgabenordnung (ordynacji podatkowej), w brzmieniu w czasie, w którym rozpatrywano sprawę w postępowaniu głównym, prowadzi do istotnych obciążeń finansowych.

II – Okoliczności faktyczne postępowania głównego

17. Spółka Senatex GmbH (zwana dalej „spółką Senatex”) prowadzi hurtownię wyrobów tekstylnych. Za lata 2008–2011 wykazała ona w deklaracjach podatkowych odliczony podatek naliczony z tytułu rozliczeń prowizji wydanych spółce przez jej przedstawicieli handlowych, a także z tytułu faktur wystawionych przez specjalistę ds. reklamy (zwanym dalej razem „spornymi fakturami”).

18. W okresie od 11 lutego do 17 maja 2013 r. Finanzamt Hannover-Nord (urząd skarbowy dla Hanoweru-Północ) przeprowadził w spółce Senatex kontrolę za lata 2008–2011. Podczas tej kontroli stwierdzono, że sporne faktury stanowiące podstawę do odliczenia podatku naliczonego były nieprawidłowe w świetle § 15 ust. 1 UStG i § 14 ust. 4 UStG. Zarówno te faktury, jak i załączane do nich dokumenty nie zawierały bowiem numerów podatkowych lub numerów identyfikacji podatkowej do celów VAT ani przedstawicieli handlowych, ani specjalisty ds. reklamy.

19. W dniu 2 maja 2013 r., w trakcie przeprowadzania kontroli, spółka Senatex skorygowała rozliczenia prowizji wyznacznie za okres 2009–2011, uzupełniając je o dane w zakresie numeru podatkowego lub numery identyfikacji podatkowej do celów VAT poszczególnych przedstawicieli handlowych. Faktury wystawione przez specjalistę ds. reklamy również zostały podobnie skorygowane za lata 2009–2011.

20. Pomimo tych korekt Finanzamt Hannover-Nord wydał w dniu 2 lipca 2013 r. decyzje podatkowe zmieniające wysokość zobowiązań podatkowych za lata 2008–2011, w których to decyzjach urząd ten wskazał, że nie można odliczyć podatku naliczonego ze spornych faktur za lata 2009–2011, ponieważ przesłanki tego odliczenia są spełnione w momencie dokonania korekt, czyli w 2013 r., a nie w latach 2009–2011.

21. W konsekwencji spółka Senatex złożyła odwołanie od tych decyzji podatkowych. Ponadto podczas postępowania odwoławczego stwierdzono, że spółka ta nie dokonała korekt spornych faktur za 2008 r. W dniu 11 lutego 2014 r. skorygowała ona zatem rozliczenia prowizji za 2008 r., uzupełniając dane w zakresie numeru podatkowego lub numery identyfikacji podatkowej do celów VAT danych przedstawicieli handlowych. Faktury wystawione przez specjalistę ds. reklamy dotyczące 2008 r. również zostały podobnie skorygowane.

22. Decyzją z dnia 3 marca 2014 r. Finanzamt Hannover-Nord podtrzymało swoje stanowisko, że przesłanki odliczenia podatku naliczonego ze spornych faktur zostały spełnione dopiero w momencie skorygowania tych faktur w 2013 r. i 2014 r. Jego zdaniem korekta faktury nie może działać wstecz, w momencie świadczenia usługi, uzyskując w ten sposób skutek ex tunc.

23. W dniu 5 marca 2014 r. spółka Senatex wniosła do sądu odsyłającego skargę na wspomnianą decyzję. Uważa ona bowiem, że korekty faktur działają ze skutkiem wstecznym, czyli w latach 2008–2011 w zakresie, w jakim korekt tych dokonano przed ostatnią decyzją

administracyjną, czyli decyzję z dnia 3 marca 2014 r. Spółka ta wnosi zatem do sądu odszkodowawczego o uchylenie decyzji podatkowych zmieniających wysokość zobowiązania podatkowego wydanych przez Finanzamt Hannover-Nord za lata 2008–2011.

III – Pytania prejudycjalne

24. Niedersächsisches Finanzgericht (sąd finansowy dla Dolnej Saksonii), powziwszy wątpliwość w przedmiocie wykadni, jak należy nadać wyrokom Trybunału oraz przepisom dyrektywy VAT, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy stwierdzony przez Trybunał w sprawie Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) skutek ex nunc pierwszego wystawienia faktury podlega zgodzeniu w przypadku uzupełnienia niepełnej faktury – tak jak w niniejszym przypadku – w świetle orzeczeń Trybunału Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441) oraz 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 muszą spełniać faktury, które mogą zostać następnie skorygowane ze skutkiem wstecznym? Czy pierwotna faktura musi zawierać już numer podatkowy lub numer identyfikacji podatkowej 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 odwoławczego toczącego się przeciwko decyzji (decyzji w przedmiocie zmiany wysokości zobowiązania podatkowego) organu podatkowego?”.

IV – Moja analiza

25. Poprzez pytania pierwsze i drugie sąd odszkodowawczy dąży do ustalenia w rzeczywistości, czy art. 167, art. 178 lit. a), art. 179 i art. 226 pkt 3 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, zgodnie z którymi to przepisami korekta faktur dotyczą obowiązkowych danych, a mianowicie numeru identyfikacji podatkowej do celów podatku VAT, nie wywołuje skutków wstecznych, co oznacza, że z prawa do odliczenia można skorzystać wyłącznie za rok, w którym pierwotna faktura została skorygowana, a nie za rok, w którym faktura ta została wystawiona.

26. Poprzez pytanie trzecie sąd odszkodowawczy wyraża wątpliwość w kwestii, czy dyrektywa VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisom krajowym lub praktyce krajowej, zgodnie z którymi prawa do odliczenia podatku VAT odmawia się podatnikowi, w przypadku gdy korekta faktury dotyczą obowiązkowych danych następuje po podjęciu decyzji o odmowie odliczenia podatku VAT ze względu na pierwotny brak tych danych.

27. Pytania pierwsze i drugie dotyczą wątpliwości w zakresie konsekwencji korygowania faktur w odniesieniu do momentu, w którym można skorzystać z prawa do odliczenia. Zgodnie z prawem niemieckim korekta faktury prowadzi bowiem do wykonania prawa do odliczenia podatku VAT wyłącznie za rok, w którym pierwotna faktura została skorygowana, a nie za rok, w którym faktura ta została wystawiona.

28. Zdaniem sądu niemieckiego z przepisów dyrektywy VAT wynika, że z prawa do odliczenia można skorzystać dopiero wtedy, gdy dwie przesłanki są spełnione jednocześnie. Po pierwsze, prawo do odliczenia musi powstać w rozumieniu art. 167 tej dyrektywy i, po drugie, podatnik musi

spełni? przesłanki przewidziane w art. 178 tejże dyrektywy, wśród których znajduje się posiadanie faktury sporządzonej zgodnie z art. 220–236 i 238–240 wspomnianej dyrektywy. Tymczasem gdy faktura jest korygowana, te dwie przesłanki są spełnione dopiero w momencie dokonania tej korekty, a nie w chwili wystawienia pierwotnej faktury. Wynikałoby z tego, że z prawa do odliczenia można skorzystać dopiero w momencie dokonywania korekty.

29. Nie podzielam tego poglądu z przedstawionych poniżej powodów.

30. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo do odliczenia stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT, którego to prawa co do zasady nie można ograniczyć i które przysuguje bezpośrednio w stosunku do każdego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku(4). Prawo do odliczenia ma zatem charakter bezpośredni i globalny. Ponadto, jak wielokrotnie przypomina Trybunał, system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność obciążenia podatkowych działalności gospodarczej, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że działalność ta co do zasady sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT(5).

31. Zgodnie z art. 167 dyrektywy VAT prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym podlegający odliczeniu podatek 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 tejże 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 owe towary i usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu(6).

32. W odniesieniu do zasad regulujących korzystanie z prawa do odliczenia są one wymienione w art. 178 dyrektywy VAT. W szczególności podatnik musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 226 tejże dyrektywy(7), na której powinien znajdować się między innymi numer identyfikacji podatkowej VAT(8).

33. Przesłanki te, które musi spełnić podatnik, aby móc skorzystać z prawa do odliczenia, zostały uznane przez Trybunał za „przesłanki formalne”(9). Nie stanowi one przesłanek, które należy spełnić dla powstania prawa do odliczenia podatku VAT, lecz pozwalają one organom podatkowym na posiadanie wszystkich informacji niezbędnych do poboru podatku VAT, a także wykonywania ich kontroli w celu zapobieżenia uchylaniu się od opodatkowania(10).

34. W sytuacji gdy, na przykład, podczas kontroli przeprowadzanej przez organy podatkowe, organy te stwierdzą braki w wystawieniu faktury, podatnik może skorygować tak fakturę w celu skorzystania ze swojego prawa do odliczenia. Możliwość ta została przewidziana w art. 219 dyrektywy VAT, 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”. Trybunał orzekł już, że i dyrektywa ta nie zakazuje dokonywania korekt błędnych faktur(11).

35. Poczyniwszy to ustalenie, należy rozważyć, jakie są skutki w czasie skorygowania faktury w odniesieniu do prawa do odliczenia podatku VAT.

36. W tym względzie sąd odsyłający wskazuje wyroki Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), a także Petroma Transports i in. (C-271/12, EU:C:2013:297). Dwa ostatnie wyroki, mimo że dotyczą one korekty faktury w celu skorzystania z prawa do odliczenia, nie poruszają jednak kwestii skutków w czasie takiej korekty w

zwolnienie z prawa do odliczenia.

37. W wyroku Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441) chodzi o ustalenie, czy przepisy dyrektywy VAT powinny być interpretowane w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym lub praktyce krajowej, zgodnie z którymi odmawia się prawa do odliczenia VAT wówczas, gdy faktura dotyczyła towarów dostarczonych podatnikowi lub wyświadczonych mu usług pierwotnie zawierała błędne informacje, a jej późniejsza korekta nie jest zgodna ze wszystkimi warunkami ustalonymi przez właściwe prawo krajowe(12). Trybunał miał więc rozstrzygnąć, czy możliwa jest korekta faktury w celu skorzystania z prawa do odliczenia i czy państwa członkowskie mogą nałożyć inne wymagania poza przesłankami materialnymi i formalnymi nałożonymi przez dyrektywę VAT, w tym przypadku ciągłej numeracji skorygowanych faktur(13). W wyroku Petroma Transports i in. (C-271/12, EU:C:2013:297) Trybunał przypominał, że wspólny system podatku VAT nie zakazuje dokonywania korekty błędnych faktur, niemniej w odniesieniu do sporu rozpatrywanego w sprawie, w której wydany został ów wyrok, Trybunał orzekł, iż 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 rzecznej administracji nie zostały jeszcze skorygowane, aby umożliwić jej zapewnienie prawidłowego poboru podatku VAT i jego kontroli(14). W konsekwencji należy stwierdzić, że wyroki Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441) oraz Petroma Transports i in. (C-271/12, EU:C:2013:297) nie podejmują kwestii skutku wstecznego, jaki wywołuje lub jakiego nie wywołuje korekta faktury na możliwość skorzystania z prawa do odliczenia.

38. Co się tyczy stosowania orzecznictwa wywodzącego się z wyroku Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) na poparcie tezy rzędu niemieckiego, wydaje mi się, że argument ten należy pominąć. Otóż w wyroku tym Trybunał wskazał, że z prawa do odliczenia podatku VAT należy skorzystać w odniesieniu do okresu rozliczeniowego, w którym obie przesłanki wymagane zgodnie z art. 18 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy 77/388/EWG(15) zostaną spełnione(16). Innymi słowy, jak Trybunał dodał, dostawa towarów lub świadczenie usług muszą zostać zrealizowane, zaś podatnik musi posiadać fakturę(17). Tymczasem w tymże przypadku spółka Terra Baubedarf-Handel GmbH nie posiadała faktury w chwili wykonywania swojego prawa do odliczenia VAT za usługi, które zostały jej świadczone w ramach jej działalności. Nie mogła zatem dokonać płatności i nie uiściła więc tego podatku VAT w okresie przewidzianym na dokonanie odliczenia. W tej sytuacji nie można było uznać, że podatek VAT obciąża daną transakcję(18). Z tego powodu Trybunał orzekł, że dwie przesłanki przewidziane w art. 18 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy 77/388 muszą zostać spełnione w imię poszanowania zasady, zgodnie z którą prawo do odliczenia jest wykonywane bezpośrednio w stosunku do całego podatku obciążającego transakcję powodującą naliczenie podatku.

39. Sprawa, w której został wydany wyrok Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), różni się zatem od niniejszej sprawy w zakresie, w jakim spółka Senatex, w przeciwieństwie do Terra Baubedarf-Handel GmbH, posiadała faktury w chwili wykonywania swojego prawa do odliczenia i uiściła podatek naliczony. Podatek ten obciąża zatem transakcję powodującą naliczenie podatku w ramach prowadzonej przez spółkę Senatex działalności gospodarczej. Ów wyrok nie może zatem, moim zdaniem, zostać powołany w niniejszej sprawie na uzasadnienie tego, że Trybunał odmówi skutku wstecznego prawu do odliczenia podatku VAT w następstwie skorygowania faktury.

40. Uważam niemniej, że wyrok Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) popiera przeciwną tezę. W pkt 35 tego wyroku Trybunał ponownie powołał utrwalone orzecznictwo, zgodnie z którym prawo do odliczenia podatku VAT jest wykonywane bezpośrednio w stosunku do całego podatku obciążającego transakcję powodującą naliczenie podatku. Artykuł 179 akapit

pierwszy dyrektywy VAT stanowi bowiem, że „[p]odatnik 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”.

41. Bezpośredni charakter odliczenia ma na celu w szczególności zagwarantowanie neutralności wspólnego systemu podatku VAT i uniknięcia ryzyka finansowego dla podatnika w postaci ponoszenia w całości lub części ciążącego tego podatku(19). Z tej przyczyny zgodnie z art. 179 dyrektywy VAT okres, w którym nabyty towar lub wykonana usługa została opodatkowana, powodując powstanie prawa do odliczenia, musi odpowiadać okresowi, w którym prawo do odliczenia jest wykonywane. Zasada ta jest w tej dyrektywie zarysowana w ten sposób, że państwa członkowskie mogą jednakże wymagać od podatników dokonujących okazjonalnych transakcji, o których mowa w art. 12 owej dyrektywy, stosowania prawa do odliczenia dopiero w momencie dostawy(20), co nie ma miejsca w niniejszej sprawie.

42. Gdyby jednak założyć, że korekta faktury uprawnia do skorzystania z prawa do odliczenia wyłącznie za okres, w którym ta korekta została dokonana, a nie za okres, w którym faktura została wystawiona i zapłacona, jak w sprawie w postępowaniu głównym, byłoby to wbrew zasadzie, zgodnie z którą prawo to ma charakter bezpośredni. Ponadto niosłoby to ze sobą istotne ryzyko finansowe dla podatnika w zakresie, w jakim – skoro organy podatkowe uważają, że nie może on korzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego przed skorygowaniem faktury – mógłby on być zobowiązany do zapłacenia odsetek za zwłokę, jak zresztą przewiduje to *code des impôts*, mimo że państwo członkowskie nie ponosi żadnej straty w zakresie wpływów z podatków; wpływy z podatku VAT pozostaną ostatecznie takie same(21).

43. Nie kwestionuję jednak znaczenia faktury dla wspólnego systemu podatku VAT. Faktura jest formą dowodu umożliwiającego pobór podatku VAT lub jego odliczenie. W ten sposób przedsiębiorca, który sporządza fakturę z tytułu sprzedaży towaru lub świadczenia usługi, wystawia fakturę z kwotą podatku VAT i pobiera ten podatek w imieniu państwa. Podobnie faktura ta pozwoli podatnikowi, który zapłaci podatek VAT, wykazać ten podatek, a zatem również go odliczyć. Dodatkowo mówi się, numer identyfikacji podatkowej do celów podatku VAT pozwala organom podatkowym łatwiej pobierać podatek VAT dzięki identyfikacji danego podatnika i umożliwia kontrolę rzeczywistego charakteru transakcji w celu zwalczania oszustw podatkowych.

44. Niemniej, jak Trybunał orzekł wielokrotnie, podstawowa zasada neutralności podatku VAT wymaga, aby prawo do odliczenia podatku naliczonego zostało przyznane w razie spełnienia podstawowych wymagań, nawet jeżeli podatnicy nie spełnili niektórych wymagań formalnych(22). W niniejszym przypadku orzecznictwo to wydaje się istotne, tym bardziej że brakuje numer identyfikacji podatkowej do celów VAT została uzupełniona przez podatnika, który dokonał korekty faktur zgodnie z przewidzianymi przez prawo Unii wymogami formalnymi.

45. W tym względzie, nawet jeżeli państwa członkowskie są zobowiązane do badania deklaracji podatników i kontroli wszystkich istotnych dokumentów w celu obliczenia kwoty podatku lub zweryfikowania rzeczywistego charakteru transakcji, nic nie stoi na przeszkodzie ustanowieniu sankcji za nieprzestrzeganie tych wymagań formalnych. W ten sposób nałożona sankcja działałaby odstraszająco, mając na celu zapewnienie skuteczności obowiązku uwzględnienia na fakturze obowiązkowych danych przewidzianych przez dyrektywę VAT, motywując podatnika do działania w przyszłości w sposób bardziej skrupulatny oraz pozwalając na uwzględnienie opłat administracyjnych powstałych w wyniku braku i dokonanej korekty koniecznej do uzupełnienia tego braku(23). Jednak państwa członkowskie są zobowiązane do wykonywania tego uprawnienia zgodnie z prawem Unii, a w szczególności zasadą proporcjonalności.

46. Podczas rozprawy rzędnik niemiecki wskazał, że przesunięcie w czasie odliczenia oraz nałożenie odsetek za zwłokę na zalegającego podatnika, tak jak w sporze w postępowaniu

głównym, służy jako sankcja. Uważam jednak, że sankcja taka narusza zasadę proporcjonalności. Obowiązkowe dane na fakturze, w tym numer identyfikacji podatkowej do celów podatku VAT, mają bowiem na celu umożliwienie organom podatkowym prawidłowy pobór podatku VAT i przeprowadzenie kontroli w celu zapobieżenia uchylaniu się od opodatkowania. Tymczasem, jak zostało to podniesione podczas rozprawy, nie widzę jak w takim przypadku organy podatkowe mogą odróżnić podatnika działającego w dobrej wierze od oszusta podatkowego. Ponadto z punktu widzenia oszusta łatwiej jest wpisać fałszywy numer identyfikacji podatkowej do celów podatku VAT, licząc w ten sposób na to, że jego deklaracja prześlizgnie się niezauważona, niż nie zamieścić tego numeru wcale, co, wręcz przeciwnie, przyciągnęłoby uwagę organów podatkowych i spowodowałoby wszczęcie u niego kontroli. Wyobraźmy zaś sobie podatnika działającego w dobrej wierze, którego faktura wykazana w jego deklaracji nie zawiera numeru identyfikacji podatkowej do celów podatku VAT. Podatnik ten najprawdopodobniej naraża się na kontrolę organów podatkowych i znajdzie się w takiej samej sytuacji jak spółka Senatex, to znaczy jego prawo do odliczenia zostanie przesunięte w czasie, a na niego zostaną nałożone odsetki za zwłokę, co może pociągnąć za sobą istotne konsekwencje finansowe. System taki wydaje mi się pozbawiony pewnościi prawa i niezdolny do skutecznego zwalczania oszustw podatkowych. Mogłoby to ponadto doprowadzić do takiego samego karania podatnika działającego w dobrej wierze i oszusta podatkowego.

47. Uważam, że w celu uniknięcia nadużyć państwa członkowskie mogą również ustanowić środki ograniczające w czasie możliwości skądania faktur korygujących. Prowadzi mnie to do zadanego przez sąd odsyłający pytania trzeciego, w drodze którego sąd ten zapytuje Trybunał, czy dyrektywa VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisom krajowym lub praktyce krajowej, zgodnie z którymi odmawia się prawa do odliczenia podatku VAT podatnikowi, w przypadku gdy korekta faktury dotyczyła obowiązkowych danych następuje po podjęciu decyzji o odmowie odliczenia podatku VAT ze względu na pierwotny brak tych danych.

48. Dyrektywa VAT nie reguluje wprowadzania środków ustanawiających termin w celu ograniczenia w czasie możliwości skorygowania błędnych lub niepełnych faktur. W konsekwencji uważam, że to do państw członkowskich należy ustanowienie takich środków w ich prawach krajowych. Państwa te muszą zadbać o to, by wprowadzone środki były zgodne z zasadami równoważności oraz skuteczności.

49. W niniejszej sprawie zakaz dokonywania jakichkolwiek korekt po podjęciu przez organ podatkowy decyzji o odmowie skorzystania z prawa do odliczenia może wydawać się zbyt daleko idący, powodujący w ten sposób, że w praktyce korzystanie z uprawnień z tego prawa jest niemożliwe lub nadmiernie utrudnione.

50. Może bowiem się zdarzyć, że dopiero na etapie decyzji w przedmiocie zmiany wysokości zobowiązania podatkowego – z wyjątkiem przypadków uchylania się od opodatkowania – że podatnik dowie się o braku lub błędzie dotyczącym obowiązkowych danych, jakie powinny znaleźć się na fakturze. Zakazanie dokonywania jakichkolwiek korekt po podjęciu decyzji takiej jak decyzja w przedmiocie zmiany wysokości zobowiązania podatkowego mogłoby całkowicie doprowadzić do odmowy dokonania wszelkich korekt błędnych lub niepełnych faktur. Miałoby to poważne konsekwencje w postaci pozbawienia podatnika prawa do odliczenia błędniego podstawowym prawem, które pozwala zapewnić realizację zasady neutralności podatkowej, tym bardziej że błąd lub brak mógł być spowodowane przez osobę, która wystawia fakturę, to jest sprzedawcę towarów lub usługodawcę.

51. W konsekwencji jestem zdania, że w tej kwestii do wyroku Petroma Transports i in. (C-271/12, EU:C:2013:297) należy podejść bardzo uważnie(24).

52. W świetle ogółu powyższych rozważań stwierdzam, że art. 167, art. 178 lit. a), art. 179 i

art. 226 pkt 3 dyrektywy VAT naleŹy interpretowaŹ w ten sposób, Źe stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak te rozpatrywane w postępowaniu g wnym, zgodnie z którymi korekta faktury dotycząca obowiązkowych danych, a mianowicie numeru identyfikacji podatkowej do celów podatku VAT, nie wywołuje skutków wstecznych, co oznacza, Źe z prawa do odliczenia podatku VAT moŹna skorzystaŹ wyłącznie za rok, w którym pierwotna faktura została skorygowana, a nie za rok, w którym faktura ta została wystawiona. W tym względzie państwa członkowskie mogą ustanowiŹ Źrodki sankcjonujące brak obowiązkowych danych, pod warunkiem Źe Źrodki te są zgodne z zasad  proporcjonalności, a także Źrodki ograniczające w czasie moŹliwo   korygowania błędnej lub niepełnej faktury, o ile te ostatnie stosuje się w taki sam sposób do analogicznych praw w kwestiach podatkowych wynikających z prawa krajowego i takich praw wynikających z prawa Unii (zasada równowaŹności) oraz w praktyce nie uniemoŹliwiaj  one lub nadmiernie nie utrudniają wykonywania prawa do odliczenia (zasada skuteczności).

V – Wnioski

53. W Źwietle powyŹszych rozwaŹa  proponuj , aby Trybunał odpowiedział na pytania Nieders chsisches Finanzgericht (sądu finansowego dla Dolnej Saksonii) w następujący sposób:

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 naleŹy interpretowaŹ w ten sposób, Źe stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak te rozpatrywane w postępowaniu g wnym, zgodnie z którymi korekta faktury dotycząca obowiązkowych danych, a mianowicie numeru identyfikacji podatkowej do celów podatku od wartości dodanej, nie wywołuje skutków wstecznych, co oznacza, Źe z prawa do odliczenia tego moŹna skorzystaŹ wyłącznie za rok, w którym pierwotna faktura została skorygowana, a nie za rok, w którym faktura ta została wystawiona.

W tym względzie państwa członkowskie mogą ustanowiŹ Źrodki sankcjonujące brak obowiązkowych danych, pod warunkiem Źe Źrodki te są zgodne z zasad  proporcjonalności, a także Źrodki ograniczające w czasie moŹliwo   korygowania błędnej lub niepełnej faktury, o ile te ostatnie stosuje się w taki sam sposób do analogicznych praw w kwestiach podatkowych wynikających z prawa krajowego i takich praw wynikających z prawa Unii (zasada równowaŹności) oraz w praktyce nie uniemoŹliwiaj  one lub nadmiernie nie utrudniają wykonywania prawa do odliczenia (zasada skuteczności).

1 – Język oryginału: francuski.

2 – Dz.U. L 347, s. 1, zwana dalej „dyrektyw  VAT”.

3 – BGBl. 2005 I s. 386.

4 – Zobacz wyrok PPUH Stehcemp, C 277/14, EU:C:2015:719, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo.

5 – Ibidem, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo.

6 – Ibidem, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo.

7 – Zobacz art. 178 lit. a) omawianej dyrektywy.

8 – Zobacz art. 226 pkt 3 dyrektywy VAT.

9 – Zobacz wyroki: Coll e, C 146/05, EU:C:2007:549, pkt 25; Kopalnia Odkrywkowa Polski

Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz, C?280/10, EU:C:2012:107, pkt 41; PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, pkt 29.

10 – Zobacz w odniesieniu do innych obowi?zków, które pa?stwa cz?onkowskie mog? na?o?y? dla zapewniania prawid?owego poboru podatku VAT i zapobie?enia uchylaniu si? od opodatkowania, wyroki: Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, pkt 49, 50; a tak?e VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, pkt 44, 45.

11 – Wyroki: Pannon Gép Centrum, C?368/09, EU:C:2010:441, pkt 43–45; a tak?e Petroma Transports i in., C?271/12, EU:C:2013:297, pkt 34.

12 – Zobacz pkt 36 tego wyroku.

13 – Zobacz pkt 42–45 wspomnianego wyroku.

14 – Zobacz pkt 21, 34 i 35 wspomnianego wyroku.

15 – Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1 – wyd. spec. w j?z. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23).

16 – Przepis ten zosta? zast?piony przez art. 179 akapit pierwszy dyrektywy VAT.

17 – Wyrok Terra Baubedarf-Handel, C?152/02, EU:C:2004:268, pkt 34.

18 – Ibidem, pkt 35.

19 – W odniesieniu do braku ograniczenia w czasie przenoszenia nadwy?ki podatku VAT na kolejny okres rozliczeniowy, zob. wyrok Komisja/W?gry, C?274/10, EU:C:2011:530, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo.

20 – Zobacz art. 179 akapit drugi dyrektywy VAT.

21 – Zobacz pkt 5 postanowienia odsy?aj?cego.

22 – Zobacz wyroki: Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, pkt 50, 51; a tak?e Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz, C?280/10, EU:C:2012:107, pkt 43. Zobacz tak?e, w odniesieniu do obowi?zku zg?oszenia podj?cia dzia?alno?ci gospodarczej podlegaj?cej opodatkowaniu, wyrok Dankowski (C?438/09, EU:C:2010:818, pkt 33–36); w odniesieniu do nieprawid?owo?ci w rachunkowo?ci i w deklaracjach dotycz?ce transakcji podlegaj?cych systemowi odwrotnego obci??enia, wyrok Ecotrade (C?95/07 i C?96/07, EU:C:2008:267, pkt 63).

23 – W tej kwestii wskazuj?, ?e kilka pa?stw cz?onkowskich przewiduje takie zmiany [zob. art. 70 belgijskiego code de la TVA (ustawy o podatku VAT), art. 77 luksemburskiego loi concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ustawy o podatku od warto?ci dodanej), czy te? art. 1737 francuskiego code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego)].

24 – W wyroku tym Trybuna? stwierdza, ?e „[n]ale?y przypomnie?, ?e wspólny system podatku VAT nie zakazuje dokonywania korekty b??dnych faktur. Je?eli bowiem zosta?y spe?nione wszystkie przes?anki materialne konieczne do skorzystania z prawa do odliczenia podatku VAT i je?eli *przed podj?ciem decyzji przez dany organ* podatnik dostarczy? mu skorygowan? faktur?, co do zasady nie mo?na mu odmówi? skorzystania z tego prawa na tej podstawie, ?e pierwotna

faktura zawiera? a b??d" (pkt 34, kursywa moja).