Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 18 lutego 2016 r.*

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 — Skorzystanie z prawa do odliczenia — Konieczność posiadania faktury spełniającej wymagania art. 226 dyrektywy 2006/112

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 od odliczenia i uzupełnić swoje dotychczasowe orzecznictwo w tym względzie.

* Język oryginału: niemiecki.

II – Ramy prawne

A – *Prawo Unii*

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** (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*** (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**** 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 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 dyrektywy VAT w swym pierwotnym brzmieniu*****, mającym zastosowanie w sporze w postępowaniu głównym, 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 fakturę sporządzoną 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 wyłącznie następujące dane:

[…]

** Dz.U. L 347, s 1.

*** Dz.U. L 145, s. 1.

**** 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).

***** 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) ilość i rodzaj dostarczonych towarów lub zakres i rodzaj wykonanych usług;

7) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usług lub datę 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****** zmienionego dyrektywą 2001/115/WE*******. Z tego właśnie względu w niniejszym postępowaniu należy uwzględnić 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 zlecanie 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 „zwyczajową nazwę […] 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.

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

******* 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).

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 łącznej kwocie 8689,49 EUR.

16. Po przeprowadzonej kontroli portugalskie organy podatkowe zakwestionowały prawo skarżącej do odliczenia stwierdzając, że opis usług na fakturach nie spełnia wymogów art. 36 ust. 5 lit. b) kodeksu VAT. Skarżąca 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 spełniały 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 skarżąca 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******** wnosi ostatecznie o rozstrzygnięcie dwóch odrębnych kwestii.

******** 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.

20. Po pierwsze, chodzi o wyjaśnienie, czy faktury takie jak rozpatrywane w niniejszym sporze spełniają wymogi art. 226 dyrektywy VAT dotyczące zawartości faktury (do tej kwestii odnosi się śródtytuł 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 śródtytuł 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 wyświadczenia 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 nakładać dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, jakie zostały już określone w samej dyrektywie VAT.

23. Jak słusznie wskazała Republika Portugalska, w analizowanym przypadku nie wystarczy zinterpretować wyłącznie 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******** 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 „datę 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 śródtytuł a) poniżej] oraz „zakres" [do tej kwestii odnosi się śródtytuł b)] usług.

a) W przedmiocie rodzaju usługi

26. Dotychczas w kwestii wymogów art. 226 pkt 6 dyrektywy VAT dotyczących opisu „rodzaju" świadczenia Trybunał wypowiedział się tylko w jednej sprawie, odnoszącej 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 zwierząt*********, co umożliwiałoby jednoznaczne zidentyfikowanie każdego ze zwierząt będących przedmiotem dostawy na podstawie danych z faktury.

******** 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).

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

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. Jeśli 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 świetle tej przesłanki, cel poszczególnych danych na fakturze wiąże się bezpośrednio z kwestią, co organy podatkowe powinny móc skontrolować na podstawie faktury.

i) Kontrola zapłaty odpowiedniego podatku

32. Faktura służy przede wszystkim temu, by skontrolować zapłatę podatku przez wystawcę faktury.

33. Wynika to z art. 178 lit. a) dyrektywy VAT. Na podstawie tego przepisu nabywca świadczenia może skorzystać w prawa do odliczenia podatku naliczonego pod warunkiem, że jest w posiadaniu faktury. Zgodnie z orzecznictwem wymóg ten służy zagwarantowaniu poboru podatku VAT i jego kontroli********** . Na gruncie wskazanego przepisu z prawa do odliczenia podatku naliczonego można skorzystać tylko wtedy, gdy organy podatkowe mają dostęp do dokumentu w postaci faktury, który na podstawie obowiązkowych danych wskazanych w art. 226 dyrektywy VAT zawiera informacje niezbędne do zapewnienia, z drugiej strony, zapłaty podatku VAT przez podmiot wystawiający fakturę. Dostęp do wystawcy faktury znajduje również podstawę w art. 203 dyrektywy VAT. Zgodnie z tym przepisem podmiot wystawiający fakturę zobowiązany jest zapłacić wykazany na niej podatek niezależnie od tego, czy czynność opodatkowana faktycznie miała miejsce, w szczególności czy świadczenie w ogóle zostało wykonane*********** . Dzięki temu organy podatkowe nie potrzebują w tym przypadku odpowiedniego dowodu.

34. Faktura stanowi tym samym swego rodzaju gwarancję dla fiskusa, ponieważ w pewien sposób wiąże prawo do odliczenia z zapłatą podatku************ . Faktura, bez której nie można skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego, daje fiskusowi przynajmniej możliwość zapewnienia pokrycia przez wystawcę faktury kwoty podatku wypłacanego odbiorcy faktury w drodze realizacji prawa do odliczenia, poprzez sprawdzenie, czy wystawca uiścił odpowiadający jej podatek.

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

*********** 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).

************ 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).

35. Dla tej funkcji zabezpieczającej niezbędne są jednak tylko określone dane na fakturze, w tym w szczególności pełna nazwa i pełen adres podatnika, który wykonał świadczenie (pkt 5 art. 226 dyrektywy VAT), oraz uzupełniająco jego numer identyfikacyjny VAT (pkt 3). Określenie „rodzaju" świadczenia na fakturze nie jest natomiast konieczne do skontrolowania, czy wystawca faktury uiścił podatek. Jak wskazano wyżej, na gruncie art. 203 dyrektywy VAT wystawca w każdym przypadku zobowiązany jest do zapłaty wykazanego na fakturze podatku, który podlega odliczeniu przez jej odbiorcę. Powiązanie faktury z faktycznie wykonanym świadczeniem nie jest w tym przypadku w ogóle konieczne.

36. Okoliczność, że do obowiązkowych danych na fakturze wynikających z art. 226 dyrektywy VAT należą tym samym również takie dane, które nie są niezbędne dla skontrolowania samego uiszczenia podatku, jasno wskazuje, że funkcja faktury nie ogranicza się do tej przesłanki. Do takich danych należą nie tylko rodzaj dostarczonych towarów lub wykonanych usług (pkt 6), ale w szczególności również informacje co do daty świadczenia (pkt 7), podstawa opodatkowania (pkt 8), zastosowana stawka podatku (pkt 9) czy znajdujące zastosowanie zwolnienie z opodatkowania (pkt 11).

37. Te i inne dane mają na celu – jak wynika z prac przygotowawczych związanych z powstaniem tego przepisu********** – wskazanie na fakturze „wszystkich informacji co do mających zastosowanie przepisów podatku VAT".

38. Poprzez te dodatkowe wymogi umożliwiono organom podatkowym państw członkowskich skontrolowanie, czy wystawca faktury w odniesieniu do swoich świadczeń obliczył *odpowiedni* podatek. Organy podatkowe państw członkowskich mogą 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 zastosował 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**********.

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 świadczonej usługi prawnej**********.

********** 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] [tłumaczenie 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).

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

********** 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 moją opinię w sprawie RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, pkt 37–40).

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, wynikającą z jej art. 113 – prawo portugalskie przewiduje obniżoną stawkę podatku dla określonych usług prawnych. Z ogólnego opisu „usługi prawne" nie wynika tym samym, czy do świadczeń tych zastosowanie znajduje stawka podstawowa czy obniżona.

42. Jeśli ta uwaga odnośnie do przepisów prawa krajowego mających zastosowanie w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym jest trafna, czego wyjaśnienie leży wyłącznie 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 obowiązkowych danych na fakturze, jakim jest „sporządzenie listy, zharmonizowanej […], określającej dane szczegółowe, jakie musi zawierać faktura do celów podatku od wartości dodanej" „dla zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego"**********. Od podmiotu świadczącego usługi prawne wymaga się bowiem danych o różnym stopniu szczegółowości, 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. Jeśli zatem sąd odsyłający stwierdzi, że w sporze w postępowaniu głównym prawo portugalskie przewiduje obniżoną stawkę podatku dla określonych usług prawnych, to znajdujący się na fakturze ogólny opis „wykonanie usług prawnych" nie będzie wystarczający dla spełnienia wymogów wynikających z art. 226 pkt 6 dyrektywy VAT co do wskazania „rodzaju" usługi.

ii) Kontrola uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego

46. Faktura i jej zawartość służą nie tylko kontroli, czy wystawca faktury uiścił odpowiedni podatek. Jak wynika z prac przygotowawczych do art. 226 dyrektywy VAT, faktura powinna również spełniać funkcję „uzasadnienia" odliczenia podatku naliczonego przez jej odbiorcę**********.

47. Organy podatkowe powinny mieć zatem możliwość skontrolowania na podstawie danych na fakturze także odbiorcy faktury, w zakresie przysługującego mu prawa do odliczenia podatku. Powstaje zatem pytanie, czy z tej funkcji kontrolnej nie wynikają dalej idące wymogi co do dokładności opisu usługi na fakturze.

48. Kontrola uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego rozpoczyna się od sprawdzenia, czy odbiorca faktury w ogóle jest w jej posiadaniu. Daje to pewnego rodzaju zapewnienie, że rozliczone świadczenie faktycznie zostało wykonane**********, co jest przesłanką powstania prawa do odliczenia**********. Jak już bowiem wskazano**********, na gruncie art. 203

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

********** Zobacz dowody cytowane w przypisie 14.

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

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

********** Zobacz pkt 33 powyżej.

dyrektywy VAT wystawca faktury jest w każdym przypadku obowiązany do zapłaty podatku VAT wykazanego na fakturze. Stanowi to swoistą barierę powstrzymującą wystawcę przed wystawieniem faktury za świadczenie, które nie zostało wykonane. Dla tej funkcji kontrolnej faktury wskazanie rodzaju usługi jest jednak równie mało istotne, jak dla kontroli samego uiszczenia podatku. Bariera powstrzymująca od wystawienia faktury za nieistniejące świadczenie opiera się na obowiązku zapłaty podatku wynikającym z art. 203 dyrektywy VAT, który, jak wykazano, nie odwołuje się do opisu świadczenia**********.

49. Co więcej, kontrola, czy wystawca określił podatek na fakturze *odpowiednio*, będąca jak wykazano jednym z celów faktury**********, służy z drugiej strony sprawdzeniu odliczenia podatku naliczonego w odpowiedniej wysokości. Z okoliczności tej nie wynikają jednak dalej idące wymogi co do opisu rodzaju usługi niż stwierdzone wyżej.

50. Wymogi takie mogłyby jednak zaistnieć, gdyby na podstawie danych na fakturze miały być skontrolowane inne warunki odliczenia podatku naliczonego, tj. faktyczne lub planowane********** wykorzystanie nabytych świadczeń do opodatkowanych transakcji, wynikające z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT.

51. W niniejszym postępowaniu zarówno Republika Portugalska, jak i co do zasady Komisja, prezentują w tej kwestii pogląd, że opis świadczenia na fakturze musi być na tyle szczegółowy, by możliwe było sprawdzenie, czy świadczenie przeznaczone jest na cele związane z działalnością gospodarczą odbiorcy faktury, która może skutkować opodatkowanymi transakcjami, dającymi prawo do odliczenia.

52. Nie zgadzam się jednak z takim podejściem.

53. Po pierwsze, nie da się opisać świadczenia na fakturze na tyle szczegółowo, by już z samego opisu wynikało, czy ma ono charakter działania na cele osobiste czy gospodarcze. Biorąc przykład ołówka, szczegółowy opis producenta, typu, właściwości i stanu ołówka nie daje odpowiedzi na pytanie, czy jest on faktycznie wykorzystywany na cele prywatne, czy w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Prawo do odliczenia nie może więc w tym zakresie zostać skontrolowane na podstawie faktury, ponieważ co do zasady możliwe jest wykorzystanie każdego 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 jednoznaczną 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.

********** Zobacz pkt 35 powyżej.

********** Zobacz pkt 37–39 powyżej.

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

56. Generalnie w interesie odbiorcy faktury leży wprawdzie 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 ograniczać skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego. Właśnie 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 dokładnie możliwy do przewidzenia**********.

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 częściowy

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 „usług 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.

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

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 sądu odsyłającego nie wynika jednocześnie, by przedmiotem usługi było pozostawanie w gotowości do świadczenia usług doradczych w pewnym okresie**********; należy raczej uznać, że faktury stanowiły 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**********. 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 szczegółową dla usług „związanych z wpłatą zaliczki" [„dla których ustalane są następujące 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.

********** Zobacz w tej kwestii wyrok Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542).
********** Zobacz pkt 37, 38 powyżej.

B – *W przedmiocie prawa do odliczenia*

72. Drugą kwestią wymagającą wyjaśnienia jest to, w jaki sposób okoliczność, 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, jeśli chcący odliczyć podatek odbiorca faktury uzupełni brakujące na fakturze dane na podstawie innych dokumentów. Na gruncie prawa portugalskiego organy podatkowe mogą bowiem żądać od podatnika chcącego zrealizować prawo do odliczenia dodatkowych informacji. Tego rodzaju informacje uzupełniające przedłożyła 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. Jeśli podatnik nie posiada faktury spełniającej wymogi art. 226 dyrektywy VAT, to wprawdzie 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 wewnątrzwspólnotowych nabyć 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 posiadają faktury wystawionej zgodnie z art. 220–236 dyrektywy. Natomiast w odniesieniu do odliczenia podatku od odpłatnych usług, jakich dotyczy niniejsza sprawa, tego rodzaju regulacji nie ma. A contrario należy wnioskować, że w analizowanym przypadku, tj. w odniesieniu do art. 178 lit. a) dyrektywy VAT, państwa członkowskie nie mogą zapewnić prawa do odliczenia podatnikom niebędącym w posiadaniu prawidłowej faktury w rozumieniu art. 226 dyrektywy.

78. W rezultacie, również w orzecznictwie Trybunału podkreśla się, że prawidłowo sporządzona faktura jest nieodzowna dla skorzystania z prawa do odliczenia podatku w przypadku odpłatnych usług.

79. Przede wszystkim należy odróżnić przypadek wadliwie wystawionej faktury od naruszenia innych obowiązków formalnych, które zgodnie z orzecznictwem nie mają wpływu na prawo do odliczenia, jak np. brak rejestracji dla potrzeb VAT podmiotu świadczącego ********** lub nabywającego usługę **********, czy niespełnienie obowiązków w zakresie rachunkowości **********. 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 prawidłowej faktury.

80. Tym samym w odniesieniu do formalnych wymogów dotyczących faktur występuje szczególna sytuacja prawna. Z tego względu w utrwalonym orzecznictwie Trybunał uzależnia również realizację prawa do odliczenia od tego, czy faktury zawierają dane wskazane w art. 226 dyrektywy VAT **********. Państwa członkowskie nie mogą uzależniać skorzystania z prawa do odliczenia od *dalszych* wymogów co do treści faktury, nieprzewidzianych w samej dyrektywie VAT **********.

81. Wprawdzie w odniesieniu do czynności opodatkowanych podlegających rozliczeniu na zasadzie odwrotnego obciążenia (tzw. reverse-charge) Trybunał stwierdził w kilku wyrokach, że jeśli spełnione są przesłanki materialne, to należy zapewnić możliwość skorzystania z prawa do odliczenia, nawet jeśli podatnik nie spełnił pewnych wymogów formalnych **********, i tym samym po części uznał dane na fakturze za mniej znaczące wymogi formalne **********.

82. Orzecznictwa tego nie można jednak przenieść na grunt niniejszej sprawy. Po pierwsze, mechanizm odwrotnego obciążenia jest rozwiązaniem szczególnym, w którym odbiorca świadczenia występuje jednocześnie w roli podatnika *i* podmiotu uprawnionego do odliczenia podatku. W sytuacji gdy zobowiązanie podatkowe i prawo do odliczenia współwystępują przy tym samym podmiocie, faktura nie może spełniać podobnych funkcji jak w analizowanej sprawie **********. Po drugie zaś, w rozstrzygniętych przez Trybunał sprawach dla skorzystania z prawa do odliczenia na gruncie prawa Unii konieczne było „[dopełnienie] formalności określonych przez każde państwo członkowskie" **********. Prawo Unii dotyczące podatku VAT nie przewidywało zatem, by w tych przypadkach zastosowania odwrotnego obciążenia przesłanką skorzystania z prawa do odliczenia było posiadanie prawidłowo wystawionej faktury.

83. Okoliczność, że w jednostkowym przypadku w wyroku Polski Trawertyn Trybunał zastosował wskazane orzecznictwo dotyczące wyłącznie szczególnego mechanizmu odwrotnego obciążenia również do mającego zastosowanie w niniejszej sprawie art. 178 lit. a) dyrektywy VAT **********, jest w tym przypadku bez znaczenia.

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

********** 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).

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

********** 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).

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

********** 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).

********** 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).

********** Zobacz punkty 32–57 powyżej.

********** Zgodnie z art. 18 ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy lub art. 178 lit. f) dyrektywy VAT.

********** Wyrok Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, pkt 43).

84. Wyraźnie widoczną w tym wyroku intencją Trybunału było bowiem jedynie stwierdzenie, że w przypadku następstwa prawnego wskazanie na fakturze poprzednika prawnego nie może stać na przeszkodzie skorzystaniu przez następcę prawnego z prawa do odliczenia**********. Uznano tym samym, że informacje wprawdzie wskazane na fakturze, jednak nieprawidłowo, nie mogą podważyć 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**********. 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 Trawertyn w sposób zawężający powoduje, że nie stoi on w sprzeczności z powołanym 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**********.

87. Tym samym w analizowanym przypadku okoliczność, 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**********.

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. Postanowień 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 faktury 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 odwoływała 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”. Jeśli więc treść faktury wynika z kilku dokumentów, to przynajmniej w jednym z nich musi znaleźć się

********** 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).

********** 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.

********** Zobacz pkt 80 powyżej.

********** 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).

wystarczające odniesienie do drugiego. W przeciwnym razie treść faktury nie wynikałaby z niej samej, lecz opierałaby się wyłącznie na oświadczeniu podatnika, podnoszącego związek dwóch dokumentów. W takim przypadku dokumenty nie mogłyby jednak spełniać omówionej wyżej funkcji kontrolnej faktury**********.

92. W oparciu o te kryteria sąd 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 sąd odsyłający miał jednak uznać, że dokumenty przedstawione uzupełniająco nie stanowią elementów faktury w rozumieniu art. 226 dyrektywy VAT, powstałoby pytanie, czy treść analizowanych niepełnych faktur mogłaby zostać uzupełniona także przez inne informacje tak, aby możliwe było zrealizowanie prawa do odliczenia.

94. Wprawdzie stwierdzono już, że art. 178 lit. a) dyrektywy VAT co do zasady stoi na przeszkodzie skorzystaniu z prawa do odliczenia przy braku prawidłowej faktury, w związku z czym, aby skorzystać z prawa do odliczenia, podatnik musi najpierw uzyskać skorygowaną fakturę od jej wystawcy**********. Przy wykładni tego przepisu należy jednak mieć również na względzie zasadę proporcjonalności**********. Zgodnie z tą zasadą organy Unii nie mogą daną regulacją wykraczać poza zakres konieczny dla realizacji założonego celu**********.

95. Jeśli w danym przypadku, jak ma to miejsce w analizowanej sprawie, spełnienie materialnych przesłanek prawa do odliczenia wynikających z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT w przypadku wskazania informacji uzupełniających nie jest kwestionowane, to w konsekwencji wynikający z art. 178 lit. a) dodatkowy warunek posiadania faktury spełniającej wymogi art. 226 dyrektywy musi służyć innemu określonemu celowi i nie może nadmiernie obciążać podatnika.

96. Na wstępie należy stwierdzić, czy w sytuacji, gdy spełnienie materialnych przesłanek dla prawa do odliczenia nie budzi wątpliwości, funkcja kontrolna faktury nie staje się nieaktualna w zakresie, w jakim dotyczy ona kontroli uprawnienia do prawa do odliczenia**********. W tym zakresie nieproporcjonalne byłoby wymaganie od podatnika chcącego skorzystać z przysługującego mu prawa do odliczenia, by żądał od wystawcy faktury jej uzupełnienia.

97. Jednak jak wykazano, faktura służy również kontroli uiszczenia odpowiedniego podatku przez jej wystawcę**********. W analizowanym przypadku wystawca dysponuje jedynie kopią faktury niespełniającej wymogów art. 226 dyrektywy VAT. W tym kontekście faktura, w szczególności jej korekta, spełnia jeszcze jedną funkcję kontrolną. Po pierwsze, prośba odbiorcy

********** Zobacz pkt 32–57 powyżej.

********** Zobacz pkt 87 powyżej.

********** 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).

********** 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).

********** Zobacz pkt 46–57 powyżej.

********** Zobacz pkt 32–45 powyżej.

faktury o jej skorygowanie skłania wystawcę faktury do zweryfikowania we własnym zakresie, czy odpowiednio opodatkował on świadczenie będące przedmiotem faktury. Po drugie, na skutek skorygowania faktury także organy podatkowe właściwe dla wystawcy faktury uzyskują lepsze podstawy do sprawdzenia, czy wystawca odpowiednio opodatkował swoje świadczenie.

98. W świetle wskazanej wyżej funkcji kontrolnej faktury odnoszącej się do jej wystawcy należy co do zasady uznać, że również w przypadku takim jak rozpatrywany w niniejszej sprawie uzależnienie prawa podatnika do skorzystania z prawa do odliczenia od uzyskania od kontrahenta faktury korygującej jest zgodne z zasadą proporcjonalności. Ma to jednak zastosowanie tylko pod warunkiem, że wymóg korekty faktury nie prowadzi do zmiany treści prawa do odliczenia. W tym kontekście konieczne mogłoby być dokonanie innej oceny, o ile w toczącej się równolegle sprawie********** Trybunał doszedłby do wniosku, że korekta faktury – prima facie w kontekście art. 167 dyrektywy VAT – może również skutkować opóźnieniem możliwości skorzystania z prawa do odliczenia**********.

99. Niezależnie od powyższego, korekta faktury dla celów skorzystania z prawa do odliczenia może jednak w drodze wyjątku nie być wymagana, w sytuacji gdyby nie mogła ona już zapewnić spełnienia funkcji kontrolnej faktury w odniesieniu do jej wystawcy. Dotyczyłoby to w szczególności sytuacji, gdyby spółka wystawiająca fakturę uległa likwidacji ze względu niewypłacalność. W takim przypadku kontrola uiszczenia stosownego podatku przez wystawcę faktury byłaby zbędna, a obstawanie przy dokonaniu bezcelowej korekty byłoby nieproporcjonalne**********. Niniejsza sprawa nie wymaga zbadania, czy miałoby to również zastosowanie w sytuacji, gdyby wystawca faktury uchylał się od jej skorygowania.

100. Informacje przedłożone przez sąd odsyłający nie wskazują na zaistnienie tego rodzaju wyjątkowej sytuacji. Z tego względu należy uznać, że w rozpatrywanej sprawie wymaganie od skarżącej w postępowaniu głównym, by w celu skorzystania z prawa do odliczenia uzyskała od wystawcy skorygowane faktury, które spełniałyby wymogi art. 226 dyrektywy VAT, nie ma charakteru nieproporcjonalnego.

3. Wnioski

101. Należy w konsekwencji stwierdzić, że na gruncie art. 178 lit. a) dyrektywy VAT dla skorzystania z prawa do odliczenia co do zasady nie wystarczy, by odbiorca faktury, chcąc skorzystać z prawa do odliczenia, uzupełnił brakujące na fakturze dane poprzez inne informacje, niebędące dokumentami stanowiącymi element faktury. Inna sytuacja ma miejsce wtedy, gdy korekta faktury pozostawałaby bez wpływu na spełnienie przez fakturę funkcji kontrolnej w odniesieniu do wystawcy faktury.

********** Sprawa Senatex (C-518/14; Dz.U. 2015 C 34, s. 12), w toku.

********** Na przykład na podstawie uprawnień państw członkowskich wynikających z art. 180 i 182 dyrektywy VAT.

********** Wniosku tego nie podważa treść wyroku Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), ponieważ tylko pozornie dotyczył on skutków błędnej faktury, jego faktycznym przedmiotem były zaś materialne przesłanki prawa do odliczenia.

VI – Wnioski

102. Mając na uwadze powyższe rozważania, na pytanie prejudycjalne Tribunal Arbitral Tributário (sądu arbitrażowego ds. podatkowych, Portugalia) należałoby odpowiedzieć następująco:

1) Faktura, na której dane dotyczące rodzaju usługi obejmują jedynie opis „wykonanie usług prawnych", spełnia wymogi art. 226 pkt 6 dyrektywy 2006/112/WE, chyba że prawo krajowe przewiduje w sposób zgodny z prawem Unii inne zasady opodatkowania podatkiem VAT dla określonych usług prawnych.

2) Faktura, na której dane dotyczące zakresu usługi obejmują jedynie opis „wykonanie usług prawnych od określonej daty do dnia dzisiejszego" lub „wykonanie usług prawnych do dnia dzisiejszego", nie spełnia wymogów art. 226 pkt 6 dyrektywy 2006/112/WE.

3) Faktura, na której dane dotyczące daty wykonania usług obejmują jedynie opis „wykonanie usług prawnych do dnia dzisiejszego" nie spełnia 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 chcący skorzystać z prawa do odliczenia uzupełnił dane brakujące na fakturze w kontekście art. 226 pkt 6 lub 7 dyrektywy 2006/112/WE innymi informacjami, jeśli nie wynikają one z dokumentów, które można uznać za elementy samej faktury. Skorzystanie z prawa do odliczenia bez uzyskania skorygowanej faktury jest w takim przypadku możliwe wtedy, gdy korekta faktury w żaden sposób nie może już spełniać funkcji kontrolnej w odniesieniu do wystawcy faktury.