WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 15 lipca 2010 r. *

W sprawie C-368/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Baranya Megyei Bíróság (Węgry) postanowieniem z dnia 31 sierpnia 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 września 2009 r., w postępowaniu:

Pannon Gép Centrum kft

przeciwko

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály,

* Język postępowania: węgierski.

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts (sprawozdawca), prezes izby, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, J. Malenovský i T. von Danwitz, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu węgierskiego przez J. Fazekas, M. Fehéra oraz K. Szíjjártó, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Triantafyllou oraz B.D. Simona, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 ust. 1, art. 18 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 3 lit. a) i b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą"), w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r. (Dz.U. 2002, L 15, s. 24).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Pannon Gép Centrum Kft (zwaną dalej „skarżącą") a APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály (urzędowi skarbowemu właściwemu dla Południowego Kraju Zadunajskiego, podległemu centralnemu urzędowi skarbowemu, zwanemu dalej „APEH") w przedmiocie odmowy przez ten urząd odliczenia od kwoty należnego od skarżącej podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") podatku VAT związanego z wyświadczonymi na jej rzecz usługami.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

3 Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1) zgodnie z art. 411–413 uchyliła i zastąpiła z dniem 1 stycznia 2007 r. przepisy Unii w dziedzinie podatku VAT, a w szczególności szóstą dyrektywę. Zgodnie z motywami pierwszym i trzecim dyrektywy 2006/112 przeredagowanie szóstej dyrektywy było konieczne w celu jasnego i racjonalnego przedstawienia przepisów w przebudowanej strukturze i brzmieniu, bez wprowadzania zasadniczo zmian co do istoty. Przepisy dyrektywy 2006/112 są w ten sposób identyczne jak odpowiadające im przepisy szóstej dyrektywy.

4 Zgodnie z art. 167 dyrektywy 2006/112, który przejmuje treść art. 17 ust. 1 szóstej dyrektywy, „prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny".

5 Artykuł 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, który zasadniczo ma tę samą treść co art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z art. 28f ust. 1 ostatniej z wymienionych dyrektyw stanowi:

„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 2006/112, który przejmuje co do zasady treść art. 18 ust. 1 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z art. 28f ust. 2 ostatniej z wymienionych dyrektyw, zawiera następujące przepisy:

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

a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

[…]".

7 Artykuł 220 pkt 1 dyrektywy 2006/112, który przejmuje zasadniczo postanowienia art. 22 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z art. 28h ostatniej z wymienionych dyrektyw po zmianach dokonanych przez art. 2 ust. 2 dyrektywy 2001/115, stanowi:

„Każdy podatnik upewnia się, że faktura została wystawiona przez niego, nabywcę lub usługobiorcę, lub w jego imieniu i na jego rzecz, przez osobę trzecią, w następujących przypadkach:

1) dostaw towarów lub świadczenia usług dokonywanych przez niego na rzecz innego podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem".

8 Artykuł 226 dyrektywy 2006/112 przejmuje zasadniczo postanowienia art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z art. 28f ostatniej z wymienionych dyrektyw po zmianach dokonanych przez art. 2 pkt 2 dyrektywy 2001/115 i ma następującą treść:

„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:

1) datę wystawienia faktury;

2) kolejny numer, nadany w ramach jednej lub kilku serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;

3) numer identyfikacyjny VAT, […] pod którym podatnik dostarczył towary lub świadczył usługi;

4) numer identyfikacyjny VAT nabywcy lub usługobiorcy […];

5) pełną nazwę (nazwisko) i adres podatnika oraz nabywcy lub usługobiorcy;

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

7) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usług […];

8) podstawę opodatkowania dla każdej stawki podatku lub zwolnienia, cenę jednostkową z wyłączeniem VAT, a także wszelkie upusty lub rabaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej;

9) zastosowaną stawkę VAT;

10) kwotę VAT do zapłaty, chyba że zastosowano procedurę szczególną, która zgodnie z niniejszą dyrektywą wyklucza podawanie takiej informacji;

[…]".

9 Artykuł 273 dyrektywy 2006/112 przejmujący zasadniczo postanowienia art. 22 ust. 8 akapity pierwszy i drugi szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z art. 28f ostatniej z wymienionych dyrektyw po zmianach dokonanych przez art. 2 ust. 2 dyrektywy 2001/115 stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym […].

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone [w szczególności w art. 226]".

Uregulowania krajowe

10 Zgodnie z art. 13 ust. 1 pkt 16 Általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. Törvény (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT"), która została uchylona z dniem 31 grudnia 2007 r., lecz ma zastosowanie do sprawy przed sądem krajowym, fakturą jest „każdy dokument wystawiony na papierze lub – po uzyskaniu uprzedniej zgody klienta i zgodnie z obowiązującymi przepisami szczególnymi – w postaci elektronicznej, mogący służyć do celów identyfikacji podatkowej i zawierający przynajmniej następujące informacje:

a) numer kolejny faktury,

b) datę wystawienia faktury,

c) nazwisko/nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej podatnika będącego sprzedawcą towarów lub usługodawcą,

d) nazwisko/nazwę, adres i numer wspólnotowej identyfikacji podatkowej klienta lub w jego braku numer identyfikacji podatkowej, jeżeli zobowiązanym do uiszczenia podatku jest klient,

e) w przypadku zwolnionej dostawy wewnątrzwspólnotowej – numer wspólnotowej identyfikacji podatkowej klienta,

f) datę dostarczenia towaru lub wykonania usługi,

[…]

i) cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku,

j) całkowitą wartość, bez podatku, wynagrodzenia za dostarczony towar lub wykonaną usługę,

k) zastosowaną stawkę podatkową,

l) całkowitą kwotę podatku należnego,

m) kwotę należności ogółem".

11 Artykuł 35 ust. 1 ustawy o podatku VAT stanowi:

„Z prawa do odliczenia można skorzystać jedynie w przypadku posiadania dokumentów potwierdzających w sposób wiarygodny wysokość podatku naliczonego. Uwzględniane są następujące dokumenty:

a) faktury i faktury uproszczone, […]

[…]

wystawione na podatnika".

12 Artykuł 1/E 24/1995. (XI. 22.) PM rendelet a számla, egyszerűsített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról [rozporządzenia ministerstwa finansów nr 24/1995 (XI.22), ustalającego zasady wykorzystania do celów identyfikacji podatkowej faktur wydrukowanych przy użyciu narzędzi informatycznych] stanowi:

„Faktura wydrukowana przy użyciu narzędzi informatycznych może służyć celom identyfikacji podatkowej jedynie wówczas, gdy narzędzia te są zgodne ze ścisłymi wymogami wystawiania faktur, polegającymi na tym, że:

a) program informatyczny używany do wystawiania faktur […] gwarantuje stale zachowanie kolejności numeracji, bez pominięć i powtórzeń".

13 Artykuł 165 ust. 2 Számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (ustawy C. z 2000 r. o rachunkowości) przewiduje że dane mogą zostać wpisane do ksiąg rachunkowych jedynie wtedy, gdy znajdują potwierdzenie w dokumentach wydanych zgodnie z przepisami. Na podstawie art. 166 ust. 2 tej ustawy dane zawarte w dokumentach księgowych powinny być wiarygodne, rzetelne i prawidłowe, zarówno pod względem formalnym, jak i merytorycznym.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

14 Skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym zawarła w dniu 2 maja 2007 r. umowę z Betonút Szolgáltató és Építő Zrt (zwanej dalej „Betonút"), w której zobowiązała się względem Betonút do wykonania robót związanych z przebudową mostu. Skarżąca powierzyła wykonanie tych robót podwykonawcy J és B Pannon-Bau kft (zwanemu dalej „podwykonawcą").

15 W dniu 20 listopada 2007 r. Betonút doręczyła skarżącej w postępowaniu przed sądem krajowym dokument potwierdzający wykonanie rzeczonych robót i na jego podstawie skarżąca ta wystawiła na tę spółkę faktury dotyczące wykonania tych robót, wskazując jako datę ich zakończenia dzień 20 listopada 2007 r. Z kolei podwykonawca wystawił na wniosek skarżącej w postępowaniu przed sądem krajowym dwie faktury dotyczące wykonanych przez niego robót, na których wskazał jako datę ich wykonania dzień 14 grudnia 2007 r.

16 W dniu 3 października 2007 r. skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym zawarła umowę z Gebrüder Haider Építőipari kft (zwanym dalej „Haider"), w której zobowiązała się wobec Haider do wykonania robót budowlanych związanych z konstrukcją kanalizacji burzowej. W celu wykonania umowy skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym również powierzyła te roboty podwykonawcy.

17 Haider doręczył dokument potwierdzający wykonanie rzeczonych robót, wskazując jako datę ich wykonania dzień 11 grudnia 2007 r., a faktura końcowa, która została wystawiona na tę spółkę przez skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym, wskazywała tę samą datę, to jest datę wykonania robót. Podwykonawca z kolei wystawił na skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym fakturę wskazującą jako datę wykonania tych samych robót, dzień 18 grudnia 2007 r.

18 W deklaracji dotyczącej czwartego kwartału 2007 r. skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym wskazała trzy ww. faktury podwykonawcy i skorzystała z prawa do odliczenia podatku VAT.

19 Organ podatkowy poddał tę deklarację kontroli podatkowej i stwierdził, że daty wykonania figurujące na potwierdzeniu wykonania robót wystawionym przez Betonút oraz przez Haider, a także na fakturach wystawionych na rzeczone spółki przez skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym były wcześniejsze niż daty widniejące na fakturach wystawionych przez podwykonawcę i wykorzystanych przez rzeczoną skarżącą przy dokonywaniu odliczenia podatku VAT.

20 Skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym i podwykonawca wskazali organowi podatkowemu, że faktury wystawione przez podwykonawcę zawierają błędne daty wykonania robót.

21 W dniu 29 września 2008 r. podwykonawca unieważnił trzy błędne faktury trzema notami korygującymi o numerach 2007/0000000124, 2007/0000000125 i 2007/0000000126 oraz zastąpił je nowymi fakturami o numerach JESB20080000016, JESB20080000017 i JESB20080000018. Nowe faktury wskazywały datę wykonania prac zgodną z datą znajdującą się na fakturach doręczonych skarżącej w postępowaniu przed sądem krajowym.

22 Decyzją z dnia 21 stycznia 2009 r. organ podatkowy pierwszej instancji nakazał skarżącej w postępowaniu przed sądem krajowym zapłatę, po pierwsze, podatku VAT związanego z usługami wyświadczonymi przez podwykonawcę, który odliczyła ona od podatku, do którego zapłaty była zobowiązana za czwarty kwartał 2007 r., oraz, po drugie, grzywny oraz odsetek za zwłokę. Zdaniem tego organu podatkowego skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym nie mogła posłużyć się fakturami pierwotnie wystawionymi przez podwykonawcę w celu dokonania odliczenia podatku VAT, ponieważ faktury te nie zawierały prawidłowej daty wykonania przez niego robót. Również i nowe faktury korygujące nie mogły stanowić podstawy odliczenia podatku VAT, ponieważ nie zapewniono ciągłości ich numeracji. Organ ten stwierdził w tym zakresie, że noty korygujące i faktury korygujące wystawione w tym samym dniu posługiwały się dwoma odmiennymi numeracjami, ponieważ numery not korygujących zaczynają się cyframi „2007", podczas gdy numery faktur korygujących rozpoczynają się numerem „JESB2008".

23 Decyzją z dnia 29 kwietnia 2009 r. APEH utrzymał w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji z dnia 21 stycznia 2009 r.

24 Skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym wniosła skargę do Baranya Megyei Bíróság (sądu okręgowego w Baranya).

25 W postanowieniu odsyłającym Baranya Megyei Bíróság stwierdził, że zgodnie ze spornymi przepisami krajowymi w sposób, w jaki są one interpretowane przez Legfelsőbb Bíróság (węgierski sąd najwyższy) i stosowane przez administrację podatkową, podatnik może skorzystać z prawa do odliczenia wyłącznie na podstawie faktur wiarygodnych pod względem formalnym i merytorycznym. W związku z tym kwestionuje się wykonanie prawa do odliczenia, jeżeli faktura obarczona jest jakimkolwiek błędem formalnym. W niniejszej sprawie z powodu błędów w dacie wykonania robót wymienionych na fakturach podwykonawcy, organ podatkowy zakwestionował prawo do odliczenia wykonane na podstawie tych faktur, które niemniej jednak co do istoty były wiarygodne. Organ podatkowy bowiem nigdy nie zakwestionował tego, że transakcje handlowe wskazane na rzeczonych fakturach zostały wykonane za wskazanym na nich wynagrodzeniem.

26 W tych okolicznościach Baranya Megyei Bíróság postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy art. 13 ust. 1 pkt 16 általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (ustawy LXXIV z 1992 r. o podatku VAT), obowiązującej w czasie wystawienia faktury, i art. 1/E ust. 1 rozporządzenia ministra finansów nr 24/1995 (XI.22), biorąc pod uwagę w szczególności art. 13 ust. 1 pkt 16 lit. f) ustawy o podatku obrotowym, są zgodne z elementami faktur i pojęciem faktury określonymi w art. 2 [ust. 2] dyrektywy Rady 2001/115/WE?

W przypadku odpowiedzi twierdzącej na to pytanie:

2) Czy jest sprzeczna z art. 17 ust. 1, art. 18 ust. 1 lit. a) lub art. 22 ust. 3 lit. a) i b) szóstej dyrektywy praktyka państwa członkowskiego polegająca na tym, że braki formalne faktur stanowiących podstawę do odliczeń karane są pozbawieniem tego prawa?

3) Czy w celu wykonania prawa do odliczenia wystarczające jest wypełnienie obowiązków ustanowionych w art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, czy też wykonanie prawa do odliczenia oraz uznanie faktury za wiarygodny dokument są możliwe jedynie wtedy, gdy zostały łącznie spełnione wszystkie wymogi i obowiązki przewidziane w dyrektywie 2001/115/WE?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

27 Należy stwierdzić, że sąd odsyłający wnosi do Trybunału o orzeczenie co do zgodności uregulowania lub praktyki krajowej z prawem Unii.

28 W tym względzie należy przypomnieć, że jakkolwiek w ramach postępowania prejudycjalnego Trybunał nie jest właściwy do rozstrzygania w przedmiocie zgodności przepisów prawa krajowego lub praktyki krajowej z prawem Unii, to wielokrotnie orzekał on, iż jest właściwy do udzielenia sądowi krajowemu wszelkich wskazówek w zakresie wykładni tego prawa, umożliwiających temu sądowi ocenę takiej zgodności, w celu wydania orzeczenia w zawisłej przed nim sprawie (zob. wyrok z dnia 26 stycznia 2010 r. w sprawie C-118/08 Transportes Urbanos i Servicios Generales, Zb.Orz. s. I-635, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Trybunał powinien zatem w niniejszej sprawie ograniczyć swoje badanie do przepisów prawa Unii, dokonując ich wykładni, która będzie pomocna dla sądu krajowego, do którego należy ocena zgodności danego uregulowania krajowego lub danej praktyki krajowej z prawem wspólnotowym w celu rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu (zob. analogicznie wyrok z dnia 31 stycznia 2008 r. w sprawie C-380/05 Centro Europa 7, Zb.Orz. s. I-349, pkt 51).

30 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że wniosek sądu odsyłającego, który odnosi się do art. 17 ust. 1, art. 18 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 3 lit. a) i b) szóstej dyrektywy, dotyczy wykładni tych przepisów.

31 Niemniej jednak zgodnie z art. 411 i 413 dyrektywy 2006/112 dyrektywa ta uchyliła i zastąpiła szóstą dyrektywę z dniem 1 stycznia 2007 r.

32 Ponieważ wszystkie okoliczności faktyczne sprawy w postępowaniu przed sądem krajowym nastąpiły po dniu 1 stycznia 2007 r., jedynie wykładnia dyrektywy 2006/112 jest właściwa dla sprawy przed sądem krajowym.

33 Okoliczność, iż sąd krajowy na płaszczyźnie formalnej sformułował pytania prejudycjalne, odnosząc się wyłącznie do przepisów szóstej dyrektywy, nie stoi na przeszkodzie temu, aby Trybunał dostarczył temu sądowi wszystkich wskazówek interpretacyjnych, które mogą być przydatne dla osądzenia zawisłej przed nim sprawy, niezależnie od tego, czy sąd ten odniósł się do nich w treści pytań (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 października 2009 r. w sprawie C-115/08 ČEZ, Zb.Orz. s. I-10265, pkt 81; z dnia 12 stycznia 2010 r. w sprawie C-341/08 Petersen, Zb.Orz. s. I-47, pkt 48).

34 W tym zakresie należy podnieść, że tak jak to wynika z jej motywu trzeciego, dyrektywa 2006/112 stanowi przeredagowanie istniejących przepisów prawa, w szczególności szóstej dyrektywy, które co do zasady nie wprowadza istotnych zmian.

35 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że pytania prejudycjalne dotyczą wykładni art. 167, art. 178 lit. a), art. 220 pkt 1 i art. 226 dyrektywy 2006/112 odpowiadających przepisom szóstej dyrektywy, o których mowa w postanowieniu odsyłającym.

Co do istoty

36 Przez swoje pytania, które należy rozpatrywać łącznie, sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 167, art. 178 lit. a), art. 220 pkt 1 i art. 226 dyrektywy 2006/112 sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, takiemu jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, lub utrwalonej praktyce na podstawie takiego uregulowania, które odmawiają prawa do odliczenia podatku VAT wówczas, gdy faktura dotycząca towarów dostarczonych podatnikowi lub wyświadczonych mu usług zawierała pierwotnie błędną informację, a jej późniejsza korekta nie jest zgodna ze wszystkimi warunkami ustalonymi przez właściwe prawo krajowe.

37 W tym zakresie należy przypomnieć, iż prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 stanowi integralną część systemu podatku VAT i zasadniczo nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. w szczególności wyroki: z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. s. I-1883, pkt 18; z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. s. I-1577, pkt 43; a także z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb.Orz. s. I-6161, pkt 47).

38 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w niniejszej sprawie zostały spełnione przesłanki materialne przewidziane w art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, aby skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym mogła skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT związanego z usługami wyświadczonymi na jej rzecz przez podwykonawcę. Usługi te faktycznie zostały wykorzystane na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika dokonanych w danym państwie członkowskim.

39 Niemniej jednak na podstawie art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 skorzystanie z prawa do odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a) tej dyrektywy związane jest z posiadaniem faktury. Zgodnie z art. 220 pkt 1 dyrektywy 2006/112 faktura powinna zostać wystawiona również w odniesieniu do wszystkich dostaw towarów lub świadczenia usług, które podatnik dokonuje na rzecz innego podatnika.

40 Artykuł 226 dyrektywy 2006/112 stanowi, że bez uszczerbku dla szczególnych przepisów tej dyrektywy tylko dane wymienione w tym artykule powinny znajdować się obowiązkowo do celów podatku VAT na fakturach wydanych zgodnie z art. 220 tej dyrektywy.

41 Z powyższego wynika, że państwa członkowskie nie mogą według swojego uznania powiązać wykonania prawa do odliczenia podatku VAT z przestrzeganiem warunków dotyczących treści faktury, które nie zostały wyraźnie przewidziane przez przepisy dyrektywy 2006/112. Wykładnię tę potwierdza również art. 273 tej dyrektywy, który przewiduje, że państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, jednakże możliwość ta nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w art. 226 rzeczonej dyrektywy.

42 W ramach postępowania przed sądem krajowym odmówiono skarżącej przed sądem krajowym prawa do odliczenia podatku VAT związanego z usługami świadczonymi przez podwykonawcę z dwóch powodów. Po pierwsze, faktury pierwotnie wydane przez podwykonawcę wskazywały błędne daty wykonania świadczenia usług. Po drugie, faktury korygujące, co do których nie zostało zakwestionowane, iż zawierają prawidłowe daty wykonania, zostały uznane za nieposiadające ciągłej numeracji, ponieważ noty korygujące i faktury korygujące wydane tego samego dnia posługiwały się innymi numeracjami.

43 Wiadomo, jak podnosi rząd węgierski, że faktura powinna zgodnie z art. 226 pkt 7 dyrektywy 2006/112 obowiązkowo wskazywać dokładną datę wykonania usług. Niemniej jednak z akt sprawy przekazanych Trybunałowi wynika, że w chwili, w której

organ podatkowy pierwszej instancji odmówił skarżącej w postępowaniu przed sądem krajowym odliczenia podatku VAT związanego z usługami wyświadczonymi na jej rzecz przez podwykonawcę, organ ten był już w posiadaniu skorygowanych przez podwykonawcę faktur, które wskazywały prawidłowe daty. Z kolei dyrektywa 2006/112 nie zakazuje dokonywania korekty błędnych faktur.

44 Z uwagi na to, co zostało powiedziane w pkt 38 i 41 niniejszego wyroku, jeżeli skorygowane faktury zawierają wszystkie dane wymagane przez dyrektywę 2006/112, a w szczególności w jej art. 226, do sądu krajowego należy zbadanie, czy w sprawie takiej w postępowaniu krajowym zostały spełnione wszystkie formalne i materialne przesłanki skorzystania przez skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym z odliczenia podatku VAT związanego ze świadczeniem usług przez wykonawcę. W tym zakresie należy podkreślić, iż art. 226 dyrektywy 2006/112 nie nakłada żadnego obowiązku, zgodnie z którym skorygowane faktury powinny należeć do tej samej serii, do której należą noty korygujące unieważniające błędne faktury.

45 W tych okolicznościach na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, iż art. 167, art. 178 lit. a), art. 220 pkt 1 i art. 226 dyrektywy 2006/112 powinny być interpretowane w ten sposób, iż sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu lub praktyce krajowej, na podstawie których organy krajowe odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia od należnej od niego kwoty podatku VAT kwoty podatku należnego lub zapłaconego w związku z usługami, które zostały wyświadczone na jego rzecz, z tego powodu, iż pierwotna faktura, znajdująca się w posiadaniu podatnika w chwili dokonywania odliczenia, zawierała błędną datę wykonania usług, oraz że brak było ciągłości numeracji na następnie skorygowanej fakturze i nocie korygującej unieważniającej pierwotną fakturę, jeżeli zostały spełnione przesłanki materialne odliczenia oraz przed podjęciem decyzji przez dany organ podatnik dostarczył mu skorygowaną fakturę, wskazującą prawidłową datę wykonania usług, nawet jeżeli brak jest ciągłości numeracji tej faktury i noty korygującej unieważniającej pierwotną fakturę.

W przedmiocie kosztów

46 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 167, art. 178 lit. a), art. 220 pkt 1 i art. 226 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej powinny być interpretowane w ten sposób, iż sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu lub praktyce krajowej, na podstawie których organy krajowe odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia od należnej od niego kwoty podatku VAT kwoty podatku należnego lub zapłaconego w związku z usługami, które zostały wyświadczone na jego rzecz z tego powodu, iż pierwotna faktura, znajdująca się w posiadaniu podatnika w chwili dokonywania odliczenia, zawierała błędną datę wykonania usług, oraz że brak było ciągłości numeracji na następnie skorygowanej fakturze i nocie korygującej unieważniającej pierwotną fakturę, jeżeli zostały spełnione przesłanki materialne odliczenia oraz przed podjęciem decyzji przez dany organ podatnik dostarczył mu skorygowaną fakturę, wskazującą prawidłową datę wykonania usług, nawet jeżeli brak jest ciągłości numeracji tej faktury i noty korygującej unieważniającej pierwotną fakturę.

Podpisy