Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 15 września 2016 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Wspólny system podatku od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 178 lit. a) — Prawo do odliczenia — Sposoby wykonania — Artykuł 226 pkt 6 i 7 — Informacje, jakie muszą znajdować się na fakturze — Zakres i charakter świadczonych usług — Data, w jakiej wykonano usługi

W sprawie C-516/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia], postanowieniem z dnia 3 listopada 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 listopada 2014 r., w postępowaniu:

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA

przeciwko

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

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

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

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

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA przez P. Braza, advogado,

— w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandesa, R. Camposa Lairesa oraz A. Cunhę, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz P. Guerrę e Andrade, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: portugalski.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 18 lutego 2016 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 178 lit. a) i art. 226 pkt 6 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA (zwaną dalej „Barlis") a Autoridade Tributária e Aduaneira (administracją podatkową i celną, Portugalia) w przedmiocie odmowy przez tę ostatnią uznania odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego przez Barlis jako odbiorcę usług prawnych świadczonych przez kancelarię adwokacką na tej podstawie, że faktury wystawione przez tę kancelarię nie spełniają wymogów formalnych przewidzianych w przepisach krajowych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W przypadku transakcji związanych z wpłatą zaliczki lub płatnością rat dostawy towarów inne niż te, których przedmiotem jest wynajem towarów na pewien okres lub sprzedaż towarów na warunkach odroczonej płatności, o których mowa w art. 14 ust. 2 lit. b), oraz świadczenie usług uważa się za dokonane z upływem terminów, których te zaliczki lub płatności dotyczą".

4 Zgodnie z art. 168 omawianej dyrektywy:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

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

[…]".

5 Artykuł 178 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„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;

[…]".

6 Artykuł 219 tejże dyrektywy stanowi, że za fakturę uznaje się każdy dokument lub notę, która zmienia fakturę pierwotną i odnosi się do niej w sposób wyraźny i jednoznaczny.

7 Na podstawie art. 220 dyrektywy 2006/112:

„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 omawianej dyrektywy stanowi:

„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:

[…]

6) ilość i rodzaj dostarczonych towarów lub zakres i charakter 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;

[…]”.

9 Artykuł 273 wspomnianej dyrektywy stanowi:

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

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

Prawo portugalskie

10 Z postanowienia odsyłającego wynika, że art. 36 ust. 5 lit. b) código do IVA (kodeksu VAT) stanowi, iż faktury powinny zawierać „zwyczajową nazwę dostarczonych towarów lub wykonanych usług wraz z określeniem elementów koniecznych do ustalenia mającej zastosowanie stawki”.

11 Jedynie pod warunkiem że faktura spełnia między innymi przesłanki wskazane w tym przepisie kodeksu VAT, na gruncie art. 19 ust. 2 lit. a) i art. 19 ust. 6 tego kodeksu powstaje prawo do odliczenia podatku VAT wykazanego na fakturze.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

12 Barlis, której siedziba znajduje się w Lizbonie (Portugalia), prowadzi hotele z restauracjami.

13 W latach 2008–2010 Barlis skorzystała z usług prawnych spółki adwokackiej (zwanych dalej „spornymi usługami prawnymi"), w związku z czym zostały wystawione cztery faktury (zwane dalej „spornymi fakturami") zawierające następujące opisy:

— faktura nr 02170/2008 z dnia 26 sierpnia 2008 r.: „usługi prawne wykonane od dnia 1 grudnia 2007 r. do dnia dzisiejszego";

— faktura nr 32100478 z dnia 17 grudnia 2008 r.: „honoraria za usługi prawne wykonane od czerwca do dnia dzisiejszego";

— faktura nr 32101181 z dnia 29 kwietnia 2009 r.: „honoraria za usługi prawne wykonane do dnia dzisiejszego", oraz

— faktura nr 32104126 z dnia 2 czerwca 2010 r.: „honoraria za usługi prawne wykonane od dnia 1 listopada 2009 r. do dnia dzisiejszego".

14 Barlis skorzystała z prawa do odliczenia podatku VAT wykazanego na tych fakturach.

15 W wyniku wniosku o zwrot VAT złożonego przez Barlis właściwe organy wszczęły postępowania kontrolne w odniesieniu do lat 2008–2011. W wyniku owych kontroli organy te uznały, że Barlis nie miała prawa do odliczenia podatku VAT od spornych usług prawnych, gdyż opisy zawarte na spornych fakturach wystawionych przez adwokatów Barlis były niewystarczające. Organy te zaproponowały zatem korektę podatku VAT do wysokości 8689,49 EUR, stanowiącą kwoty VAT odliczone z tytułu owych usług prawnych.

16 Barlis została poinformowana o możliwości skorzystania z prawa do uprzedniego przedstawienia swego stanowiska i złożyła załączniki zawierające bardziej szczegółowy opis spornych usług prawnych.

17 Właściwe organy utrzymały jednak zaproponowane korekty ze względu na niekompletny charakter spornych faktur. Według tych organów przedłożenie załączników, które poświadczają brakujące elementy, nie sanuje tego braku ustawowej formy, ponieważ uzupełnienia te nie są „dokumentami równoważnymi" z fakturami. Takie „dokumenty równoważne" powinny bowiem same spełniać wszystkie warunki wymagane przez art. 36 ust. 5 kodeksu VAT, co nie ma miejsca w wypadku zwykłego załącznika.

18 W dniu 31 maja 2013 r. Barlis wniosła odwołanie od tej decyzji, które zostało oddalone decyzją z dnia 25 września 2013 r. na tej podstawie, że wzmianka „usługi prawne" na spornych fakturach nie spełnia wymogów art. 226 pkt 6 dyrektywy 2006/112 ani wymogów przepisów krajowych dokonujących transpozycji owej dyrektywy, bowiem wzmianka ta nie wyszczególnia ani świadczonych usług, ani ich ilości jednostkowych lub całkowitych.

19 Po oddaleniu odwołania w dniu 30 grudnia 2013 r. Barlis złożyła wniosek o powołanie sądu arbitrażowego w składzie jednoosobowym.

20 Zajmujący się sprawą sąd odsyłający, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia] stwierdza, że do niego należy ustalenie, czy wzmianki zawarte na spornych fakturach spełniają przesłanki wymagane przez art. 36 ust. 5 lit. b) kodeksu VAT, zgodnie z którym faktury powinny zawierać „zwyczajową nazwę dostarczonych towarów lub wykonanych usług wraz z określeniem elementów koniecznych do ustalenia mającej zastosowanie stawki".

21 Sąd ten zauważa jednak, że interpretacja przepisów krajowych powinna być zgodna z art. 226 dyrektywy 2006/112, który w sposób wyczerpujący wymienia informacje, jakie powinny znaleźć się na fakturach wystawionych do celów podatku VAT, do których zalicza się, w pkt 6 tego przepisu, „ilość i rodzaj dostarczonych towarów lub zakres i charakter wykonanych usług".

22 W tych okolicznościach Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w ramach prawidłowej wykładni art. 226 pkt 6 dyrektywy [2006/112] możliwe jest uznanie [przez administrację podatkową i celną], 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 rzeczona administracja może, na podstawie zasady współpracy, otrzymać uzupełniające informacje, które uważa za konieczne w celu potwierdzenia istnienia oraz szczegółowych cech transakcji?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

23 Tytułem wstępu należy stwierdzić, że pytanie prejudycjalne wyraźnie dotyczy wyłącznie art. 226 pkt 6 dyrektywy 2006/112. Aby udzielić sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi, która pozwoli mu na rozstrzygnięcie toczącego się przed nim sporu, należy jednak włączyć do dokonywanej analizy również art. 178 lit. a) oraz art. 226 pkt 7 dyrektywy 2006/112. W tym względzie należy przypomnieć, że zadaniem Trybunału jest wykładnia wszelkich przepisów prawa Unii, które mogą być potrzebne sądom krajowym w celu rozstrzygnięcia wniesionych przed nie sporów, nawet jeżeli przepisy te nie są wyraźnie wskazane w pytaniach przedstawionych przez te sądy (wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Abcur, C-544/13 i C-545/13, EU:C:2015:481, pkt 33).

24 Pytanie zadane przez sąd odsyłający składa się z dwóch części, które należy rozpatrzeć oddzielnie. Poprzez pierwszą część pytania sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy art. 226 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że faktury zawierające tylko wzmianki „usługi prawne wykonane od [określonej daty] do dnia dzisiejszego" lub „usługi prawne wykonane do dnia dzisiejszego", takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, są zgodne z wymogami, o których mowa w pkt 6 i 7 tego artykułu. Poprzez drugą część pytania sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby krajowe organy podatkowe mogły odmówić prawa do odliczenia podatku VAT tylko ze względu na to, że podatnik posiada fakturę, która nie spełnia wymogów art. 226 pkt 6 i 7 tej dyrektywy, podczas gdy organy te dysponują wszystkimi informacjami koniecznymi do zbadania, czy spełnione zostały materialne przesłanki wykonania tego prawa.

W przedmiocie pierwszej części pytania, dotyczącej przestrzegania art. 226 pkt 6 i 7 dyrektywy 2006/112

25 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że art. 226 dyrektywy 2006/112 stanowi, iż bez uszczerbku dla szczególnych przepisów tej dyrektywy do celów podatku VAT tylko dane wymienione w tym artykule powinny znajdować się obowiązkowo na fakturach wydanych zgodnie z art. 220 tej dyrektywy. 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 (zob. podobnie wyrok 15 lipca 2010 r., Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, pkt 40, 41).

26 W pierwszej kolejności art. 226 pkt 6 dyrektywy 2006/112 wymaga, aby faktura zawierała wzmiankę o zakresie i charakterze wykonanych usług. Brzmienie tego przepisu wskazuje zatem, że należy obligatoryjnie określić zakres i charakter wykonanych usług, nie wyjaśniając jednak, czy konieczny jest opis poszczególnych świadczonych usług w sposób wyczerpujący.

27 Jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 30, 32 i 46 opinii, celem informacji, które powinny obligatoryjnie znaleźć się na fakturze, jest umożliwienie organom podatkowym kontroli zapłaty należnego podatku i ewentualnie istnienia prawa do odliczenia podatku VAT. Zatem to w świetle tego celu należy przeanalizować, czy faktury takie jak będące przedmiotem postępowania głównego są zgodne z wymogami art. 226 pkt 6 dyrektywy 2006/112.

28 W postępowaniu głównym nawet jeśli sporne faktury kwalifikują wykonane usługi jako „usługi prawne", to jednak, jak podniósł rząd portugalski w uwagach na piśmie, pojęcie to obejmuje ogromny zespół usług, a w szczególności usługi, które niekoniecznie należą do działalności gospodarczej. Wynika z tego, że wzmianka „usługi prawne wykonane od [określonej daty] do dnia dzisiejszego" lub „usługi prawne wykonane do dnia dzisiejszego" nie wydaje się wskazywać w sposób wystarczająco szczegółowy charakteru spornych usług. Ponadto wzmianka ta jest tak ogólna, że nie ukazuje zakresu świadczonych usług, ze względów wskazanych przez rzecznik generalną w pkt 60–63 opinii. Zatem rzeczona wzmianka a priori nie spełnia przesłanek wymaganych w art. 226 pkt 6 dyrektywy 2006/112, a potwierdzenie tego należy do sądu odsyłającego.

29 W drugiej kolejności art. 226 pkt 7 dyrektywy 2006/112 wymaga, aby faktura zawierała datę dokonania lub zakończenia wykonania usług.

30 Wymóg ten należy również interpretować w świetle celu, jakiemu służy określenie obowiązkowych wzmianek na fakturze, tak jak przewidziano w art. 226 dyrektywy 2006/112, jakim jest, jak przypomniano w pkt 27 niniejszego wyroku, umożliwienie organom podatkowym kontroli zapłaty należnego podatku i ewentualnie istnienia prawa do odliczenia podatku VAT. W tym celu data wykonania usług stanowiących przedmiot omawianej faktury umożliwia kontrolę, kiedy nastąpiło zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, a tym samym określenie przepisów podatkowych, które z czasowego punktu widzenia powinny znaleźć zastosowanie do czynności, jakiej dotyczy ów dokument.

31 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że usługi prawne wykazane na fakturach będących przedmiotem postępowania głównego są związane z wpłatą zaliczki lub płatnością rat. Artykuł 64 dyrektywy 2006/112 przewiduje, że takie usługi uważa się za dokonane z upływem terminów, których te zaliczki lub płatności dotyczą. Aby zatem spełnić wymogi art. 226 pkt 7 dyrektywy 2006/112 bezwzględnie konieczne jest, aby terminy te były wymienione na fakturach dotyczących takich usług.

32 W tym względzie należy zauważyć, że faktury sporne w postępowaniu głównym, wskazujące „usługi prawne wykonane od [określonej daty] do dnia dzisiejszego" lub „usługi prawne wykonane do dnia dzisiejszego", wydają się określać okres rozliczeniowy. Natomiast jedna ze spornych faktur zawiera wyłącznie wzmiankę „usługi prawne wykonane do dnia dzisiejszego". Faktura ta nie wskazuje daty rozpoczęcia spornego terminu, a zatem nie pozwala na określenie terminu, jakiego dotyczą sporne płatności.

33 Należy więc uznać, że faktura zawierająca jedynie wzmiankę „wykonanie usług prawnych do dnia dzisiejszego" bez określenia żadnej daty rozpoczęcia okresu rozliczeniowego nie spełnia wymogów art. 226 pkt 7 dyrektywy 2006/112.

34 Jednakże do sądu odsyłającego – jeśli stwierdzi on, że sporne faktury nie spełniają wymogów wynikających z art. 226 pkt 6 i 7 tej dyrektywy – należy zbadanie, czy załączniki dostarczone przez Barlis zawierają bardziej szczegółowe przedstawienie usług prawnych będących przedmiotem postępowania głównego i mogą być uważane za fakturę na mocy art. 219 owej dyrektywy jako dokumenty, które zmieniają fakturę pierwotną i odnoszą się do niej w sposób wyraźny i jednoznaczny.

35 Z powyższych rozważań wynika, że na pierwszą część zadanego pytania należy odpowiedzieć, iż art. 226 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że faktury zawierające tylko wzmiankę „usługi prawne wykonane od [określonej daty] do dnia dzisiejszego", takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, a priori nie są zgodne z wymogami, o których mowa w pkt 6 tego artykułu, a faktury zawierające tylko wzmiankę „usługi prawne wykonane do dnia dzisiejszego" a priori nie są zgodne z wymogami, o których mowa w pkt 6 i 7 tego artykułu, przy czym potwierdzenie tego należy jednak do sądu odsyłającego.

W przedmiocie drugiej części pytania, dotyczącej skutków faktury niespełniającej wymogów art. 226 pkt 6 i 7 dyrektywy 2006/112 dla skorzystania z prawa do odliczenia podatku VAT

36 Poprzez drugą część pytania sąd odsyłający dąży w istocie do określenia skutków nieprzestrzegania art. 226 pkt 6 i 7 dyrektywy 2006/112 w przedmiocie skorzystania z prawa do odliczenia podatku VAT.

37 Należy przypomnieć, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo podatników do odliczenia od podatku VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku VAT należnego lub zapłaconego z tytułu towarów i usług przez nich otrzymanych, stanowi zasadę podstawową wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez prawodawcę Unii (wyrok z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Trybunał wielokrotnie podkreślał, że prawo do odliczenia podatku VAT, przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112, stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. Prawo to wykonywane jest bezpośrednio w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem, by wszelka działalność gospodarcza, bez względu na jej cel czy rezultaty, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT, była opodatkowana w sposób całkowicie neutralny (wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 W odniesieniu do przesłanek materialnych wymaganych do powstania prawa do odliczenia podatku VAT z art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 wynika, że towary i usługi, które mają być podstawą tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary i usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu (zob. podobnie wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 W odniesieniu do przesłanek formalnych dotyczących wykonywania tego prawa z art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 wynika, że jego wykonanie jest uzależnione od posiadania faktury sporządzonej zgodnie z art. 226 tejże dyrektywy (zob. podobnie wyroki: z dnia 1 marca 2012 r., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, pkt 41; z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 29).

42 Trybunał orzekł, że podstawowa zasada neutralności podatku VAT wymaga, by prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT zostało przyznane w razie spełnienia podstawowych wymagań, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymagań formalnych. W konsekwencji jeżeli organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że spełnione są przesłanki materialne, to nie mogą one wprowadzać dodatkowych warunków w zakresie przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku, które to warunki mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 października 2010 r., Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 42; z dnia 1 marca 2012 r., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, pkt 43; z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 58, 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Wynika z tego, że organy podatkowe nie mogą odmówić prawa do odliczenia podatku VAT tylko na tej podstawie, że faktura nie spełnia przesłanek wymaganych w art. 226 pkt 6 i 7 dyrektywy 2006/112, jeżeli dysponują one wszystkimi informacjami do zbadania, że spełnione są przesłanki materialne dotyczące tego prawa.

44 W tym zakresie organy podatkowe nie mogą ograniczyć się do zbadania samej faktury. Powinny one wziąć pod uwagę także dodatkowe informacje dostarczone przez podatnika. Potwierdza to art. 219 dyrektywy 2006/112, który zrównuje z fakturą każdy dokument lub notę, która zmienia fakturę pierwotną i odnosi się do niej w sposób wyraźny i jednoznaczny.

45 W sprawie w postępowaniu głównym do sądu odsyłającego należy zatem uwzględnienie wszystkich informacji zawartych na spornych fakturach i w załącznikach przedstawionych przez Barlis w celu zbadania, czy spełnione są przesłanki materialne jej prawa do odliczenia podatku VAT.

46 W tym kontekście należy w pierwszej kolejności podkreślić, że ciężar udowodnienia spełnienia przesłanek skorzystania prawa do odliczenia spoczywa na podatniku wnioskującym o odliczenie (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, pkt 37). Organy podatkowe mogą więc wymagać od samego podatnika przedstawienia dowodów, które uznają za niezbędne w celu ustalenia, czy należy przyznać żądane odliczenie (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2007 r., Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, pkt 35).

47 W drugiej kolejności należy wyjaśnić, czy państwa członkowskie mają kompetencję do ustanowienia sankcji w wypadku nieprzestrzegania przesłanek formalnych dotyczących wykonywania prawa do odliczenia podatku VAT. Na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie są upoważnione do przyjęcia przepisów celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, pod warunkiem że nie wykraczają one poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tych celów, i nie podważają neutralności podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 62).

48 W szczególności prawo Unii nie stoi na przeszkodzie, by państwa członkowskie nakładały w odpowiednich przypadkach, jako sankcje za naruszenie przesłanek formalnych, grzywny lub kary pieniężne proporcjonalne do wagi naruszenia (zob. podobnie wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 63 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 Z powyższych rozważań wynika, że na drugą część zadanego pytania należy odpowiedzieć, iż art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby krajowe organy podatkowe mogły odmówić prawa do odliczenia podatku VAT tylko ze względu na to, że podatnik posiada fakturę, która nie spełnia wymogów art. 226 pkt 6 i 7 tej dyrektywy, podczas gdy organy te dysponują wszystkimi informacjami koniecznymi do zbadania, że spełnione zostały materialne przesłanki wykonania tego prawa.

W przedmiocie kosztów

50 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 226 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że faktury zawierające tylko wzmiankę „usługi prawne wykonane od [określonej daty] do dnia dzisiejszego", takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, a priori nie są zgodne z wymogami, o których mowa w pkt 6 tego artykułu, a faktury zawierające tylko wzmiankę „usługi prawne wykonane do dnia dzisiejszego" a priori nie są zgodne z wymogami, o których mowa w pkt 6 i 7 tego artykułu, przy czym potwierdzenie tego należy jednak do sądu odsyłającego.

Artykuł 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby krajowe organy podatkowe mogły odmówić prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej tylko ze względu na to, że podatnik posiada fakturę, która nie spełnia wymogów art. 226 pkt 6 i 7 tej dyrektywy, podczas gdy organy te dysponują wszystkimi informacjami koniecznymi do zbadania, że spełnione zostały materialne przesłanki wykonania tego prawa.

Podpisy