



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 15 listopada 2017 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112 WE – Artykuł 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 226 pkt 5 – Odliczenie podatku naliczonego – Dane, jakie muszą znajdować się na fakturach – Uzasadnione oczekiwania podatnika co do spełnienia przesłanek prawa do odliczenia

W sprawach połączonych C-374/16 i C-375/16

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniami z dnia 6 kwietnia 2016 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 7 lipca 2016 r., w postępowaniach:

Rochus Geissel, działający w charakterze syndyka RGEX GmbH i.L.

przeciwko

Finanzamt Neuss (C-374/16),

oraz

Finanzamt Bergisch Gladbach

przeciwko

Igorowi Butinowi (C-375/16),

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: J.L. da Cruz Vilaça, prezes izby, E. Levits (sprawozdawca), A. Borg Barthet, M. Berger i F. Biltgen, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu I. Butina przez L. Rodenbacha, Rechtsanwalt,

* Język postępowania: niemiecki.

- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego i R. Kanitza, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu austriackiego przez G. Eberharda, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Wasmeiera i M. Owsiany-Hornung, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 5 lipca 2017 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 226 pkt 5 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, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wnioski te zostały złożone w ramach sporów między, po pierwsze, Rochusem Geisselem, działającym w charakterze syndyka RGEX GmbH i.L., a Finanzamt Neuss (urzędem skarbowym w Neuss, Niemcy), a po drugie, Finanzamt Bergisch Gladbach (urzędem skarbowym w Bergisch Gladbach, Niemcy) a Igorem Butinem, w przedmiocie odmowy przyznania przez te urzędy skarbowe odliczenia od podatku od wartości dodanej (TVA) naliczonego z tytułu faktur zawierających adres, pod którym z ich wystawcą można skontaktować się listownie, lecz pod którym nie prowadzi on działalności gospodarczej.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 168 dyrektywy VAT 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;

[...]”.

- 4 Artykuł 178 owej dyrektywy stanowi:

„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;

[...]”.

5 Artykuł 220 rzeczonyj dyrektywy 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;

[...]”.

6 Artykuł 226 dyrektywy VAT 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:

[...]

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

[...]”.

7 Artykuł 1 trzynastej dyrektywy Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz.U. 1986, L 326, s. 40) stanowi, że w rozumieniu tej dyrektywy „podatnik niemający siedziby na terytorium Wspólnoty” oznacza podatnika, o którym mowa w art. 4 ust. 1 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: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), który w czasie określonym w art. 3 ust. 1 trzynastej dyrektywy 86/560 nie miał na tym terytorium ani siedziby, ani stałego zakładu, z którego prowadzone są transakcje gospodarcze, ani też, jeżeli nie istniała taka siedziba lub stały zakład, miejsca stałego pobytu lub miejsca, w którym zazwyczaj przebywa, i który w tym samym czasie nie dostarczał towarów ani usług uważanych za dostarczane w państwie członkowskim określonych w art. 2 tej dyrektywy, z określonymi wyjątkami.

Prawo niemieckie

8 Paragraf 14 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności postępowania głównego (zwanej dalej „UStG”) stanowi:

„1. Fakturą jest każdy dokument, na podstawie którego rozliczona zostaje dostawa towarów lub świadczenie usług, niezależnie od tego, jak ten dokument określany jest w ramach transakcji handlowych. Konieczne jest zagwarantowanie autentyczności pochodzenia faktury, integralności jej treści oraz jej czytelność. Autentyczność pochodzenia oznacza pewność co do tożsamości wystawcy faktury [...].

[...]

4. Faktura musi zawierać następujące dane:

- 1) pełną nazwę (nazwisko) i pełny adres dokonującego świadczenia przedsiębiorcy oraz odbiorcy świadczenia [...]

[...]”.

- 9 Paragraf 15 UStG stanowi:

„Przedsiębiorca może odliczyć następujące kwoty:

1. ustawowo należny podatek z tytułu dostaw i innych usług świadczonych na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę. Przesłanką odliczenia podatku naliczonego jest posiadanie przez przedsiębiorcę faktury, która została wystawiona zgodnie z §§ 14 i 14a [USyG][...]

[...]”.

- 10 Aby spełnić przesłanki § 14 ust. 4 zdanie pierwsze pkt 1 UStG, zgodnie z § 31 ust. 2 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (rozporządzenia wykonawczego w sprawie podatku obrotowego) wystarczy, by na podstawie oznaczeń zawartych w fakturze można było w jednoznaczny sposób ustalić nazwę i adres zarówno dokonującego świadczenia przedsiębiorcy, jak i odbiorcy świadczenia.
- 11 Paragraf 163 Abgabenordnung (ordynacji podatkowej, zwanej dalej „AO”), zatytułowany „Odmienne ustalenie podatku na podstawie zasady słuszności”, stanowi:

„Podatki mogą być ustalone w niższej wysokości, a podwyższające podatek podstawy opodatkowania mogą nie zostać uwzględnione, jeśli z uwagi na konkretne okoliczności danego przypadku pobranie takiego podatku byłoby niesłuszne. Przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym za zgodą podatnika dopuszczalne jest, by poszczególne podstawy opodatkowania, jeśli podwyższają podatek, mogły zostać uwzględnione w późniejszym okresie, a jeśli zmniejszają podatek – już we wcześniejszym okresie. Decyzja w sprawie odmiennego ustalenia może zostać połączona z decyzją o ustaleniu podatku”.

- 12 Paragraf 227 AO stanowi:

„Organy podatkowe mogą umorzyć zobowiązanie podatkowe w całości albo w części, jeżeli pobranie podatku w danym przypadku byłoby sprzeczne z zasadą słuszności; przy zachowaniu takich samych przesłanek zapłacone już kwoty mogą zostać zwrócone albo zaliczone na poczet przyszłych należności”.

Postępowania główne i pytania prejudycjalne

Sprawa C-374/16

- 13 RGEX jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością. W roku 2008, którego dotyczy spór w postępowaniu głównym, prowadziła ona działalność polegającą na handlu pojazdami silnikowymi. Spółka ta powstała w grudniu 2007 r., a od 2015 r. jest w stanie likwidacji. Jedynym udziałowcem i prezesem zarządu spółki był Rochus Geisse, który obecnie reprezentuje ją jako syndyk.
- 14 W deklaracji podatkowej w zakresie VAT za 2008 r. spółka RGEX zadeklarowała między innymi zwolnione z podatku wewnątrzspółnotowe dostawy pojazdów silnikowych i 122 przypadki odliczeń podatku naliczonego, w kwocie 1 985 443,42 EUR, dotyczących pojazdów nabytych od EXTEL GmbH.
- 15 Urząd skarbowy w Neuss nie zgodził się z rozliczeniami spółki RGEX i decyzją z dnia 31 sierpnia 2010 r. określił kwotę podatku VAT należnego za 2008 r. stosownie do ustaleń dokonanych podczas dwóch kontroli dotyczących VAT. Zgłoszone jako zwolnione z podatku dostawy pojazdów silnikowych do Hiszpanii podlegały zdaniem tego urzędu opodatkowaniu, ponieważ pojazdy te nie zostały

przewiezione do Hiszpanii, lecz zbyte w Niemczech. Urząd uznał też, że kwoty odliczeń podatku naliczonego na podstawie faktur wystawionych przez spółkę EXTEL nie podlegają odliczeniu, ponieważ ta ostatnia spółka była „firmą-przykrywką”, która nie miała siedziby pod swoim adresem podanym na fakturze.

- 16 Spółka RGEX odwołała się bezskutecznie od tej decyzji, a następnie skierowała sprawę do Finanzgericht Düsseldorf (sądu ds. finansowych w Düsseldorfie, Niemcy), który uwzględnił jej skargę w zakresie opodatkowania jednego pojazdu, a oddalił ją jako bezzasadną w pozostałym zakresie.
- 17 Finanzgericht Düsseldorf (sąd ds. finansowych w Düsseldorfie) stwierdził w szczególności, że jakkolwiek spółka EXTEL miała siedzibę spółki pod podanym na fakturze adresem, to była to jedynie siedziba w postaci skrzynki pocztowej. EXTEL była tam osiągalna tylko korespondencyjnie. Spółka ta nie wykonywała tam żadnej działalności handlowej.
- 18 Sąd odrzucił argumenty dotyczące podnoszonych uzasadnionych oczekiwań RGEX co do prawdziwości adresu podanego na wystawionych przez EXTEL fakturach. Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań mogłaby zostać wzięta pod uwagę nie przy określeniu podatku, tylko, w odpowiednim wypadku, wyłącznie w ramach zastosowania zasady słuszności w rozumieniu §§ 163 i 227 AO.
- 19 Rochus Geissel, działający w charakterze syndyka RGEX, zaskarżył wyrok Finanzgericht Düsseldorf (sądu ds. finansowych w Düsseldorfie) do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy), podnosząc, że „adres” w rozumieniu § 14 ust. 4 zdanie pierwsze pkt 1 UStG i art. 226 pkt 5 dyrektywy VAT służy do identyfikacji wystawcy faktury i wymaga wyłącznie możliwości skontaktowania się z nim korespondencyjnie.
- 20 Sąd odsyłający wskazuje, że zgodnie z prawem krajowym RGEX nie jest uprawniona do dokonania dochodzonych przez nią odliczeń podatku naliczonego wynikających z faktur wystawionych przez EXTEL, gdyż ta nie prowadzi pod podanym na jej fakturach adresem żadnej własnej działalności gospodarczej. W orzeczeniu wydanym w równoległej sprawie sąd odsyłający orzekł bowiem, że „pełny adres” w rozumieniu § 14 ust. 4 zdanie pierwsze pkt 1 UStG oznacza, że przedsiębiorca prowadzi tam swoją działalność gospodarczą. O ile zgodnie z administracyjną instrukcją prawa krajowego dla urzędu skarbowego wystarczy, by numery skrytki pocztowej „były podane zamiast adresu”, o tyle instrukcje takie nie są wiążące dla sądu.
- 21 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
 - „1) Czy faktura wymagana dla wykonania prawa do odliczenia podatku naliczonego zgodnie z art. 168 lit. a) w związku z art. 178 lit. a) [dyrektywy VAT] zawiera »pełny adres« w rozumieniu art. 226 pkt 5 tej dyrektywy, jeśli dokonujący świadczenia przedsiębiorca na fakturze wystawionej za wykonanie świadczenia podaje adres, pod którym jest on wprawdzie osiągalny korespondencyjnie, lecz pod którym nie prowadzi działalności gospodarczej?
 - 2) Czy art. 168 lit. a) w związku z art. 178 lit. a) [dyrektywy VAT], przy uwzględnieniu zasady skuteczności, jest sprzeczny z praktyką krajową, która uwzględnia dobrą wiarę odbiorcy świadczenia odnośnie do spełnienia przesłanek odliczenia podatku naliczonego tylko poza postępowaniem w sprawie ustalenia podatku, w ramach odrębnego postępowania opartego na względach słuszności? Czy w tym zakresie można powołać się na art. 168 lit. a) w związku z art. 178 lit. a) tej dyrektywy?”.

Sprawa C-375/16

- 22 W latach 2009–2011 Igor Butin, który prowadził sprzedaż samochodów w Niemczech, przedstawił do celów odliczenia podatku naliczonego faktury na pewną liczbę pojazdów nabytych od przedsiębiorstwa Z w celu dalszej sprzedaży. Samochody były dostarczane I. Butinowi lub jego pracownikom częściowo w miejscu, gdzie przedsiębiorstwo Z miało swoją statutową siedzibę, choć nie prowadziło punktu sprzedaży, a częściowo w miejscach publicznych, takich jak dworzec kolejowy.
- 23 Podczas kontroli skarbowej w przedsiębiorstwie I. Butina urząd skarbowy w Bergisch Gladbach stwierdził, że podatek naliczony ujęty na fakturach wystawionych przez Z nie może zostać odliczony ze względu na to, że adres dostawcy podany przez Z był niewłaściwy. Stwierdzono, że ten adres służył jedynie jako „skrzynka pocztowa” i że przedsiębiorstwo Z nie ma stałej siedziby w Niemczech.
- 24 W dniu 13 września 2013 r. urząd skarbowy wydał poprawione decyzje ustalające wysokość podatku VAT za lata 2009–2011. Postanowieniem z dnia 1 października 2013 r. oddalił on wniosek I. Butina o zmianę wymiaru podatku w oparciu o względy słuszności na podstawie § 163 AO.
- 25 Finanzgericht Köln (sąd ds. finansowych w Kolonii, Niemcy) uwzględnił skargę I. Butina, w której ten zakwestionował wysokość zobowiązania podatkowego ustaloną przez urząd skarbowy w Bergisch Gladbach. Sąd ten stwierdził, że wskazanie „adresu” w rozumieniu § 14 ust. 4 zdanie pierwsze pkt 1 UStG nie wymaga, by prowadzona była tam działalność handlowa. Ponadto sąd ten uznał skargę za zasadną także w odniesieniu do żądania ewentualnego zmiany wymiaru podatku w oparciu o względy słuszności. Zdaniem tego sądu I. Butin zrobił wszystko, czego można od niego wymagać w rozsądnym zakresie w celu weryfikacji statusu przedsiębiorstwa Z i prawidłowości informacji podanych na wystawionych przez tego przedsiębiorcę fakturach.
- 26 Od tego wyroku Finanzgericht Köln (sądu finansowego w Kolonii) urząd skarbowy w Bergisch Gladbach wniósł skargę do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego). Podniósł on w szczególności, że wystawione przez Z faktury nie zawierały, wbrew temu, co twierdzi I. Butin, adresu, pod którym ta spółka prowadziła działalność handlową, a I. Butin nie uczynił wszystkiego, czego można było od niego rozsądnie oczekiwać, by upewnić się o prawdziwości informacji podanych na tych fakturach, więc nie przysługiwała mu możliwość odliczenia podatku naliczonego w postępowaniu opartym na względach słuszności.
- 27 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy art. 226 pkt 5 [dyrektywy VAT] wymaga podania adresu podatnika, pod którym prowadzi on działalność gospodarczą?
- 2) W razie udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie 1:
- a) Czy do spełnienia wymogu podania adresu w rozumieniu art. 226 pkt 5 dyrektywy VAT wystarczy podanie adresu skrzynki pocztowej?
- b) Jaki adres ma podać na fakturze podatnik, który prowadzi przedsiębiorstwo (np. polegające na prowadzeniu handlu elektronicznego w Internecie) nieposiadające lokalu handlowego?
- 3) Czy w przypadku niespełnienia wymogów formalnych ustanowionych w art. 226 dyrektywy VAT należy przyznawać prawo do odliczania podatku naliczonego we wszystkich przypadkach, w których nie doszło do oszustwa podatkowego albo podatnik nie wiedział lub nie mógł wiedzieć, że uczestniczy w oszustwie, czy też zgodnie z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań należy w takim przypadku zakładać, iż podatnik uczynił wszystko, co może być od niego w rozsądnym zakresie wymagane, aby sprawdzić prawidłowość danych podanych na fakturze?”.

Postępowanie przed Trybunałem

- 28 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 22 lipca 2016 r. sprawy C-374/16 i C-375/16 zostały połączone do łącznego rozpoznania w ramach pisemnego i ustnego etapu postępowania oraz do wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego w sprawie C-374/16 oraz pytań pierwszego i drugiego w sprawie C-375/16

- 29 Poprzez pytanie pierwsze w sprawie C-374/16 oraz w pytania pierwsze i drugie w sprawie C-375/16 sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy VAT w związku z art. 226 pkt 5 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, które uzależniają skorzystanie z prawa do odliczenia VAT naliczonego od podania na fakturze adresu miejsca, w którym wystawca faktury prowadzi działalność gospodarczą.
- 30 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 178 lit. a) dyrektywy VAT aby móc skorzystać z prawa do odliczenia, podatnik musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 i 238–240 tej dyrektywy.
- 31 Artykuł 226 tej dyrektywy wymienia, co powinno się znaleźć na takiej fakturze. W szczególności pkt 5 tego artykułu ustanawia obowiązek wskazania pełnej nazwy (nazwiska) i adresu podatnika oraz nabywcy lub usługobiorcy.
- 32 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy brać pod uwagę nie tylko jego brzmienie, lecz także kontekst, w jakim został umieszczony, oraz cele regulacji, której część stanowi (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 grudnia 2009 r., *Yaesu Europe*, C-433/08, EU:C:2009:750, pkt 24; z dnia 6 lipca 2017 r., *Air Berlin*, C-290/16, EU:C:2017:523, pkt 22).
- 33 W pierwszej kolejności należy zauważyć, że brzmienie art. 226 pkt 5 dyrektywy VAT jest rozbieżne w różnych wersjach językowych tego przepisu. W niektórych wersjach językowych tego przepisu, jak wersje hiszpańska, angielska, francuska lub łotewska, mowa jest odpowiednio o „nombre completo y la dirección”, „the full name and address”, „nom complet et l’adresse” lub „pilns vārds vai nosaukums un adrese”, natomiast inne wersje, w szczególności wersja niemiecka lub włoska, ustanawiają obowiązek podania „vollständigen Namen und die vollständige Anschrift” lub „nome e l’indirizzo completo”.
- 34 Jednakże brak lub obecność przymiotnika „pełny” w sformułowaniu dotyczącym tego wymogu nie dostarcza wskazówki co do tego, czy podany na fakturze adres powinien zgadzać się z adresem miejsca, w którym jej wystawca prowadzi działalność gospodarczą.
- 35 Ponadto należy wskazać, że potoczne znaczenie wyrazu „adres” ma szeroki zakres. Jak wskazał rzecznik generalny w pkt 36 opinii, w powszechnym rozumieniu pojęcie to odnosi się do każdego rodzaju adresu, w tym zwykłej skrzynki pocztowej, jeżeli tylko można się tam skontaktować z adresatem.
- 36 Ponadto art. 226 dyrektywy VAT precyzuje, że bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w omawianej dyrektywie jedynie dane wymienione w tym artykule obligatoryjnie muszą być do celów VAT zawarte na fakturach wystawionych zgodnie z przepisami art. 220 rzeczony dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 15 września 2016 r., *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 25).

- 37 Wynika z tego, że związane z tymi danymi obowiązki powinny być interpretowane ściśle w tym sensie, że państwa członkowskie nie mogą ustanawiać bardziej surowych wymogów niż te wynikające z dyrektywy VAT.
- 38 Z powyższego wynika, że państwa członkowskie nie mogą według własnego uznania powiązać wykonania prawa do odliczenia VAT z przestrzeganiem warunków dotyczących treści faktury, które nie zostały wyraźnie przewidziane w przepisach dyrektywy VAT (wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 25).
- 39 W drugiej kolejności, w odniesieniu do kontekstu, w który wpisuje się art. 226 dyrektywy VAT, należy przypomnieć, że prawo do odliczenia VAT nie może być co do zasady ograniczane (zob. podobnie wyrok z dnia 15 września 2016 r., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 37).
- 40 Trybunał stwierdził w tym względzie, że posiadanie faktury zawierającej dane przewidziane w art. 226 tej dyrektywy stanowi wymóg formalny prawa do odliczenia VAT. Prawo do odliczenia VAT naliczonego musi zaś przysługiwać w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymogów formalnych (zob. podobnie wyrok z dnia 15 września 2016 r., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo). Wynika z tego, że sposób podania adresu wystawcy faktury nie może stanowić decydującego warunku do celów odliczenia VAT.
- 41 W trzeciej kolejności – jeśli chodzi o wykładnię celowościową art. 226 dyrektywy VAT – celem danych, które powinny obligatoryjnie znaleźć się na fakturze, jest umożliwienie organom podatkowym kontroli zapłaty należnego podatku i ewentualnie istnienia prawa do odliczenia VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 27).
- 42 W tym celu, jak w istocie wskazał rzecznik generalny w pkt 40 i 41 opinii, wskazanie adresu, nazwy (nazwiska) i numeru identyfikacyjnego VAT wystawcy faktury służy ustaleniu związku pomiędzy daną transakcją gospodarczą a określonym podmiotem gospodarczym, czyli wystawcą faktury. Identyfikacja wystawcy faktury umożliwia organom podatkowym sprawdzenie, czy uprawniająca do odliczenia kwota VAT została zadeklarowana i zapłacona. Taka identyfikacja pozwala także podatnikowi na weryfikację, czy wystawca jest podatnikiem w rozumieniu przepisów o VAT.
- 43 W tym względzie należy wskazać, że numer identyfikacyjny VAT dostawcy towarów lub usługodawcy stanowi kluczową informację w ramach takiej identyfikacji. Numer ten organ administracji może łatwo uzyskać i sprawdzić.
- 44 Ponadto, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 43 opinii, w celu otrzymania numeru identyfikacyjnego VAT przedsiębiorstwa muszą przejść proces rejestracji, w którym zobowiązane są przedłożyć formularz rejestracyjny VAT wraz z dokumentacją potwierdzającą.
- 45 W związku z tym podanie adresu wystawcy faktury w połączeniu z jego nazwą (nazwiskiem) i numerem identyfikacyjnym VAT ma na celu zidentyfikowanie wystawcy i tym samym umożliwienie organowi podatkowemu dokonania kontroli, o której mowa w pkt 41 niniejszego wyroku.
- 46 Na tym tle należy również przypomnieć, że Trybunał stwierdził, iż system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej (zob. w szczególności wyroki: z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 17; z dnia 14 czerwca 2017 r., Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, pkt 34). Tymczasem by osiągnąć cele tego systemu, nie jest konieczne wprowadzenie obowiązku podania adresu miejsca, w którym wystawca faktury prowadzi działalność gospodarczą.

- 47 Ponadto taka wykładnia znajduje potwierdzenie w wyroku z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), w którym Trybunał orzekł, że możliwe było odliczenie VAT naliczonego na podstawie faktur wystawionych przez spółkę uznaną przez sąd krajowy za podmiot nieistniejący. Chociaż sąd krajowy stwierdził, że nieruchomość wskazana przez tę spółkę jako siedziba spółki była zdewastowana, Trybunał orzekł, że niemożność prowadzenia działalności gospodarczej w statutowej siedzibie tej spółki nie wyklucza, iż działalność ta mogła być prowadzona w miejscu innym niż siedziba spółki (zob. podobnie wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 35), w szczególności gdy działalność prowadzona jest nie w sposób fizyczny, lecz poprzez nowe technologie informatyczne.
- 48 Ponadto, wbrew temu, co utrzymują rządy niemiecki i austriacki, okoliczności, że do celów odliczenia VAT nie jest wymagane, by działalność gospodarcza podatnika była prowadzona pod adresem podanym na wystawionej przez niego fakturze, nie podważają stwierdzenia Trybunału zawarte w wyroku z dnia 28 czerwca 2007 r., Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397). Analiza zakresu pojęcia „siedziby” i „stałego zakładu” do celów trzynastej dyrektywy 86/560 jest nieistotna do celów ustalenia znaczenia pojęcia „adresu” użytego w art. 226 pkt 5 dyrektywy VAT.
- 49 Z powyższego wynika, że do celów skorzystania z prawa do odliczenia VAT przysługującego odbiorcy dostarczonych towarów lub usług nie jest wymagane, aby działalność gospodarcza dostawcy była wykonywana pod adresem wskazanym na wystawionej przez niego fakturze.
- 50 W związku z tym odpowiedź na pytanie pierwsze w sprawie C-374/16 oraz na pytania pierwsze i drugie w sprawie C-375/16 powinna brzmieć tak, iż art. 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy VAT w związku z art. 226 pkt 5 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, które uzależniają skorzystanie z prawa do odliczenia VAT naliczonego od podania na fakturze adresu miejsca, w którym wystawca faktury prowadzi działalność gospodarczą.

W przedmiocie pytania drugiego w sprawie C-374/16 i pytania trzeciego w sprawie C-375/16

- 51 Zważywszy na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze w sprawie C-374/16 oraz na pytania pierwsze i drugie w sprawie C-375/16, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie w sprawie C-374/16 oraz pytanie trzecie w sprawie C-375/16.

W przedmiocie kosztów

- 52 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 (piąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z art. 226 pkt 5 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, które uzależniają skorzystanie z prawa do odliczenia VAT naliczonego od podania na fakturze adresu miejsca, w którym wystawca faktury prowadzi działalność gospodarczą.

Podpisy