



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 30 listopada 2017 r.¹

Sprawa C-8/17

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA
przeciwko
Flexipiso – Pavimentos SA

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Supremo Tribunal de Justiça
(sąd najwyższy, Portugalia)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Podatek od wartości dodanej (VAT) –
Prawo do odliczenia – Ograniczenie prawa do odliczenia – Powstanie prawa do odliczenia

I. Wprowadzenie

1. W niniejszym postępowaniu Trybunał musi rozstrzygnąć w ramach sporu cywilnego dotyczącego wysokości ceny nabycia kwestię związaną z podatkiem od wartości dodanej (VAT).
2. Obie strony umowy w momencie zawierania umowy wychodziły z założenia, że zastosowanie ma obniżona stawka VAT. Po późniejszym określeniu przez organy podatkowe prawidłowej podstawowej stawki podatku pojawiła się kwestia, czy świadczeniodawca nadal może żądać od pozwanego odbiorcy tej kwoty w późniejszym terminie. Pozwana odmawia, ponieważ nie może już żądać odliczenia ze względu na upływ terminu.
3. W tej sprawie i w sprawie podobnej, Volkswagen AG², Trybunał musi rozstrzygnąć, kiedy prawo do odliczenia powstaje w pełnej (tj. obiektywnie poprawnej) wysokości. Możliwe jest powstanie tego prawa już w momencie świadczenia usług i posiadania faktury, nawet jeśli wykazana na niej kwota podatku jest zbyt niska (tu w 2008 r.). Alternatywą jest powstanie tego prawa w pełnej wysokości dopiero po wystawieniu faktury, która zawiera również prawidłową (wyższą) kwotę podatku (tu w 2012 r.).
4. Niniejsze postępowanie należy także rozpatrywać w związku ze sprawami Barlis 06³ i Senatex⁴. W postępowaniach tych Trybunał orzekł, że błędna faktura nie ma wpływu na powstanie prawa do odliczenia. W tym względzie Trybunał będzie miał teraz możliwość rozwinięcia tego orzecznictwa.

¹ Język oryginału: niemiecki.

² Sprawa C-533/16, Volkswagen AG.

³ Wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).

⁴ Wyrok z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

II. Ramy prawne

A. *Prawo Unii*

5. Artykuł 168 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁵ przewiduje:

„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 tej 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 lub świadczenia usług musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6;

[...]”.

7. Artykuł 226 tej dyrektywy zawiera następujące uregulowanie:

„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:

[...]

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

[...]”.

B. *Prawo portugalskie*

8. W prawie portugalskim art. 7 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „CIVA”) stanowi:

„1. O ile przepisy poniższych ustępów nie stanowią inaczej, podatek jest należny i wymagalny:

a) przy przekazaniu towaru, w chwili oddania towaru do dyspozycji nabywcy”.

⁵ Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

Artykuł 8 CIVA przewiduje:

„1. Z zastrzeżeniem przepisów poprzedniego artykułu, jeżeli przekazanie towarów lub świadczenie usług rodzi obowiązek wystawienia faktury lub równoważnego dokumentu, zgodnie z art. 29 podatek jest wymagalny:

a) jeżeli termin wyznaczony na wystawienie faktury lub równoważnego dokumentu w chwili wystawienia został zachowany”.

9. Artykuł 36 CIVA stanowi również:

„[...]

5. Faktury lub równoważne dokumenty powinny być opatrzone datą, kolejno ponumerowane i zawierać następujące dane:

[...]

d) mające zastosowanie stawki podatkowe i kwotę podatku podlegającego zapłacie”.

10. Termin wykonania prawa do odliczenia określony jest w art. 98. CIVA:

„[...]

2. O ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej, z prawa do odliczenia lub zwrotu nadpłaconego podatku można skorzystać wyłącznie przez cztery lata następujące po powstaniu prawa do odliczenia lub nadpłaty podatku”.

III. Postępowanie główne

11. W okresie od lutego 2008 r. do maja 2010 r. powód w postępowaniu głównym przed sądem krajowym, spółka Biosafe – Indústria de Reciclagens, SA (zwana dalej „Biosafe”), sprzedała pozwanej, Flexipiso – Pavimentos, SA, granulatu kauczuku o łącznej wartości 664 538,77 EUR, wykazując na fakturze obniżoną stawkę VAT w wysokości 5%.

12. Audyt podatkowy w 2011 r. za lata podatkowe 2008–2010 wykazał, że powód powinien był zastosować stawkę VAT w wysokości 21%. W rezultacie organy podatkowe wezwały go do pokrycia należności podatkowych wynikających z różnicy w wysokości 100 906,50 EUR, które powód odprowadził do skarbu państwa.

13. W dniu 24 października 2012 r. powód skierował do pozwanej wnioski o zapłatę kwoty odpowiadającej wysokości różnicy, jednak pozwana odmówiła zapłaty.

14. Powód poprzez pozew cywilny zmierza do uzyskania od pozwanej zapłaty tej kwoty. Uważa on, że pozwana może następnie odzyskać od organów podatkowych zapłaconą kwotę, ponieważ ma ona prawo do odliczenia podatku naliczonego po dokonaniu zapłaty na rzecz powoda.

15. Pozwana twierdzi natomiast, że art. 98 pkt 2 CIVA przewiduje okres czterech lat na prawo do odliczenia przez nabywcę przeniesionego VAT. Termin ten upłynął już przed otrzymaniem wezwania do zapłaty, które według sądu odsyłającego zawiera wszystkie przesłanki konieczne do uznania go za fakturę w rozumieniu przepisów prawa w dziedzinie VAT.

16. Sąd pierwszej instancji i Tribunal da Relação de Lisboa (sąd apelacyjny w Lizbonie, Portugalia) uznały, że datą rozpoczęcia biegu terminu, a tym samym powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego, jest data wystawienia pierwotnych faktur w 2008 r., a nie data wydania dokumentów korygujących w październiku 2012 r. W związku z tym sądy niższej instancji oddaliły powództwo, w następstwie czego powód wniósł odwołanie do Supremo Tribunal de Justiça (sądu najwyższego, Portugalia).

IV. Postępowanie przed Trybunałem

17. Rozpatrujący sprawę Supremo Tribunal de Justiça (sąd najwyższy, Portugalia) przedstawił Trybunałowi następujące pytania:

- „1) Czy dyrektywa 2006/112/WE, a w szczególności jej art. 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 i 219, jak również zasada neutralności, stoją na przeszkodzie obowiązywaniu uregulowania, z którego wynika, że w sytuacji gdy zbywający towary, będący podatnikiem VAT, został poddany kontroli skarbowej, z której wynika, że zastosowana przez niego niegdyś stawka VAT jest niższa od tej, którą powinien był zastosować, uiścił na rzecz skarbu państwa uzupełniającą kwotę podatku i dochodzi jej zapłaty od nabywcy, który również jest podatnikiem VAT, termin, w którym nabywca może dokonać odliczenia tej dodatkowej kwoty podatku oblicza się od chwili wystawienia pierwotnych faktur, a nie wystawienia lub otrzymania dokumentów korygujących?
- 2) W razie odpowiedzi przeczącej na poprzednie pytanie prejudycjalne – czy wskazana powyżej dyrektywa, a w szczególności jej wskazane powyżej artykuły oraz zasada neutralności sprzeciwiają się obowiązywaniu regulacji, z której wynika, że po otrzymaniu dokumentów korygujących pierwotne faktury, wystawionych w następstwie kontroli skarbowej i uiszczenia na rzecz skarbu państwa uzupełniającej kwoty podatku, do celów otrzymania przez zbywającego zapłaty tej uzupełniającej kwoty podatku, gdy upłynął już wspomniany termin na skorzystanie z prawa do odliczenia, nabywca może zgodnie z prawem odmówić zapłaty, ze względu na to, że brak możliwości odliczenia uzupełniającej kwoty podatku uzasadnia odmowę wobec jego przerzucenia?”.

18. W odniesieniu do tych pytań Republika Portugalska, Biosafe i Komisja Europejska przedstawiły w postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie.

V. Ocena prawna

A. W przedmiocie dopuszczalności pytań prejudycjalnych

19. Republika Portugalska podważa dopuszczalność drugiego pytania prejudycjalnego. Oba pytania prejudycjalne mają tę szczególną cechę, że sąd odsyłający zadaje je sobie w ramach postępowania cywilnego, w którym strony w rezultacie spierają się o wysokość wynagrodzenia. Wysokość wynagrodzenia jest w pierwszej linii kwestią (cywilnoprawną) wykładni umowy zawartej między stronami i nie należy do właściwości Trybunału. Także kwestia, czy w ogóle jest możliwe późniejsze zwiększenie uzgodnionego wynagrodzenia, jeżeli strony umowy popełniły jednostronny lub dwustronny błąd w zakresie prawidłowej oceny czynności prawnej zgodnie z przepisami z dziedziny VAT, jest zasadniczo kwestią prawa krajowego.

20. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pytania dotyczące wykładni prawa Unii, z którymi zwrócił się sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny, przy czym prawidłowość tych ustaleń nie podlega ocenie Trybunału, korzystają one jednak z domniemania, iż mają znaczenie dla sprawy. Trybunał może odmówić wydania orzeczenia w przedmiocie pytania prejudycjalnego postawionego przez sąd krajowy jedynie wtedy, gdy żądana

wykładnia prawa wspólnotowego w sposób oczywisty nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu głównego, gdy problem ma charakter hipotetyczny lub gdy Trybunał nie posiada wystarczającej wiedzy na temat okoliczności faktycznych i prawnych, aby odpowiedzieć na postawione mu pytania w użyteczny sposób⁶.

21. Nie można tego przyjąć w odniesieniu do żadnego z pytań prejudycjalnych. Wydaje się, że w prawie portugalskim istnieje możliwość późniejszego zwiększenia kwoty wynagrodzenia wobec świadczeniobiorcy, jeżeli organy podatkowe ustaliły wyższą stawkę VAT dla świadczeniodawcy. W takim przypadku jak najbardziej może być istotne (w świetle prawa cywilnego), czy świadczeniobiorca może zneutralizować ten dodatkowy VAT w drodze odliczenia. Gdyby świadczeniobiorca nie był uprawniony do odliczenia, ponosiłby on wyłączne ryzyko błędu w zakresie VAT, jeżeli wynagrodzenie mogłoby zostać zwiększone w późniejszym czasie. Z drugiej strony, w przypadku istniejącego prawa do odliczenia, ryzyko pozostałoby wyłącznie po stronie świadczeniodawcy, gdyby ceny nie można było później zwiększyć. W tym względzie uwagi Trybunału dotyczące istnienia prawa odbiorcy do odliczenia mogą być co najmniej przydatne dla sądu krajowego w kontekście sporu cywilnego. To samo dotyczy drugiego pytania prejudycjalnego. Oba można zatem uznać za dopuszczalne.

B. W przedmiocie pytania pierwszego

1. Co do istoty pytania prejudycjalnego

22. W pierwszym pytaniu sąd krajowy wyraźnie dąży do ustalenia, czy „termin, w którym nabywca może dokonać odliczenia tej dodatkowej kwoty podatku, oblicza się od chwili wystawienia pierwotnych faktur, [czy] wystawienia lub otrzymania dokumentów korygujących”.

23. Tym samym, wbrew temu, co sugerują Komisja i Republika Portugalska, sąd krajowy nie zastanawia się, czy przewidziany w prawie krajowym termin czterech lat jest właściwy. Należy raczej wyjaśnić, czy prawo do odliczenia w pełnej wysokości powstaje już w momencie realizacji transakcji (to miało miejsce w 2008 r.), nawet jeśli strony błędnie założyły, że obciążenie VAT było niższe i w związku z tym ani nie uwzględniły wyższego VAT w cenie, ani nie wykazały go na fakturze.

24. W tym względzie istnieją tylko dwie możliwości. Albo prawo do odliczenia powstaje w obiektywnie prawidłowej kwocie niezależnie od opinii stron i niezależnie od tego, co jest wykazane na fakturze. Wówczas powstałoby ono w niniejszym przypadku w 2008 r. Alternatywnie kwota odliczenia może być ograniczona do konkretnej kwoty VAT wykazanej na odpowiedniej fakturze. Powstałoby ona wówczas w 2008 r. w odniesieniu do 5% stawki podatku, a dopiero w 2012 r. w odniesieniu do kwoty różnicy do wysokości stawki podatkowej wynoszącej 21%.

25. Uważam, że drugi pogląd jest słuszny. Moim zdaniem należy rozróżnić powstanie prawa do odliczenia *co do zasady* (zobacz w tym względzie pkt 26 i nast.), a powstanie prawa do odliczenia *w określonej wysokości* (zobacz w tym względzie pkt 34 i nast.). Przy bliższej analizie okazuje się, że jest to również zgodne z orzecznictwem Trybunału dotyczącym korekty z mocą wsteczną nieprawidłowych formalnie faktur (zobacz w tym względzie pkt 53 i nast.).

⁶ Wyroki: z dnia 17 września 2014 r., Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, pkt 32); z dnia 30 kwietnia 2014 r., Pflieger i in. (C-390/12, EU:C:2014:281, pkt 26); z dnia 22 czerwca 2010 r., Melki i Abdeli (C-188/10 i C-189/10, EU:C:2010:363, pkt 27); z dnia 22 stycznia 2002 r., Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, pkt 19).

2. Powstanie prawa do odliczenia co do zasady

26. Jeśli dokładniej przyjrzeć się orzecznictwu Trybunału, to jak dotąd wyrażał on opinię głównie na temat powstania prawa do odliczenia *co do zasady*.

27. Zgodnie z tym orzecznictwem Trybunału prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego czynności powodujące naliczenie podatku⁷.

28. System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność w zakresie obciążeń podatkowych działalności gospodarczej, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT⁸.

29. W odniesieniu do materialnych przesłanek powstania prawa do odliczenia Trybunał orzekł⁹, że z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT wynika, iż towary i usługi powodujące naliczenie podatku, podniesione w celu uzasadnienia tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji oraz że owe towary i usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika.

30. Ponieważ art. 168 dyrektywy VAT nie określa żadnej innej przesłanki dotyczącej wykorzystania przez podmiot otrzymujący odnośne towary lub usługi, należy stwierdzić, że jeśli dwie przesłanki wymienione w poprzednim punkcie są spełnione, podatnik ma co do zasady prawo do odliczenia VAT naliczonego¹⁰.

31. Orzecznictwo to sugeruje, że istotne znaczenie ma jedynie wykonanie świadczenia pomiędzy dwoma podatnikami oraz że świadczeniobiorca wykorzystuje otrzymane świadczenie do realizacji transakcji podlegających opodatkowaniu. Wydaje się, że Trybunał uznaje istnienie prawidłowej faktury jedynie za formalność. Jednakże w orzecznictwie tym Trybunał zawsze wyrażał swoje stanowisko jedynie w kwestii powstania prawa do odliczenia co do zasady, ponieważ wysokość zobowiązania podatkowego i wysokość odliczenia od samego początku były bezsporne.

32. Kwestia, którą należy rozstrzygnąć w tym przypadku, nie dotyczy powstania prawa do odliczenia co do zasady, lecz jego *określonej wysokości*, ponieważ początkowo przyjęto nieprawidłową stawkę podatkową. Nie ulega wątpliwości, że świadczeniobiorca (w tym przypadku Flexipiso – Pavimentos SA) może żądać odliczenia podatku naliczonego od uzgodnionej i zafakturowanej stawki w wysokości 5%¹¹ zarówno co do zasady, jak i co do wysokości.

33. Wątpliwe jest jedynie, czy świadczeniobiorca mógłby ubiegać się o odliczenie w wysokości 21%¹² już w 2008 r., ponieważ byłaby to właściwa stawka podatkowa, nawet jeżeli obie strony tego nie przyjmowały ani o tym nie wiedziały.

7 Wyroki: z dnia 21 września 2017 r., SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, pkt 39); z dnia 22 czerwca 2016 r., Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, pkt 31); z dnia 22 grudnia 2010 r., Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, pkt 23); z dnia 15 lipca 2010 r., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, pkt 37).

8 Wyroki: z dnia 21 września 2017 r., SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, pkt 40); z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 27); z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 39); z dnia 22 marca 2012 r., Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 35); z dnia 22 grudnia 2010 r., Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, pkt 24).

9 Postanowienie z dnia 12 stycznia 2017 r., MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, pkt 28); Wyroki: z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 28); z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 40); z dnia 22 czerwca 2016 r., Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, pkt 34); zob. podobnie wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcomp (C 277/14, EU:C:2015:719, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

10 Wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, pkt 35).

11 Z uwagi na art. 73 dyrektywy VAT precyzyjniejszym określeniem jest 5/105 uzgodnionego wynagrodzenia.

12 Z uwagi art. 73 dyrektywy VAT precyzyjniejszym określeniem jest 21/121 uzgodnionego wynagrodzenia.

3. Powstanie prawa do odliczenia w określonej wysokości

34. Konieczne jest zatem ustalenie *momentu powstania prawa do odliczenia w określonej wysokości*. Nie tylko przepis art. 168, ale także przepis art. 178 lit. a) w związku z art. 226 pkt 10 dyrektywy VAT mają w tym względzie kluczowe znaczenie.

a) Cel wskazania stawki VAT mającej zastosowanie

35. W tym względzie należy zauważyć, że zgodnie z brzmieniem art. 179 ust. 1 dyrektywy VAT odliczenia dokonuje się poprzez potrącenie od całkowitej kwoty podatku należnego za dany okres rozliczeniowy kwoty VAT „dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178”. Z powyższego wynika, że z prawa do odliczenia VAT należy co do zasady skorzystać za okres, w którym, po pierwsze, to prawo powstało, i w którym, po drugie, podatnik jest w posiadaniu faktury¹³.

36. W celu wykonania prawa do odliczenia art. 178 lit. a) dyrektywy VAT wymaga posiadania określonej faktury. Faktura ta musi być wystawiona zgodnie z przepisami art. 219a–240 dyrektywy VAT. Jak przewidziano w art. 226 pkt 10 dyrektywy VAT, musi ona zawierać „kwotę VAT do zapłaty”.

37. Poprzez przepis art. 178 lit. a) dyrektywy VAT prawodawca łączy materialne prawo do odliczenia VAT obciążającego świadczeniobiorcę z posiadaniem faktury, na której wykazany jest VAT, który ma być przez niego ponoszony¹⁴.

38. Celem powiązania prawa do odliczenia z posiadaniem odpowiedniej faktury jest, jak już wskazał Trybunał przede wszystkim umożliwienie organom podatkowym poprzez informacje, które powinny obligatoryjnie znaleźć się na fakturze, kontroli zapłaty należnego podatku i ewentualnie istnienia prawa do odliczenia¹⁵. Dotyczy to w szczególności informacji na temat przedmiotu świadczenia, czasu wykonania oraz osoby wykonującej świadczenie.

39. Nie jest jednak konieczne określenie kwoty VAT do zapłaty. Wysokość należnego VAT wynika z mocy prawa z zastosowania stawki podatkowej i uzgodnionego wynagrodzenia. Jest to obliczenie matematyczne oparte na kwestii prawnej (kwestii stawki podatkowej), które może być w każdej chwili sprawdzone przez organy podatkowe, nawet bez wyraźnego wskazania na fakturze „kwoty podatku do zapłaty” (tj. wyniku).

40. W związku z tym wymóg prawny zawarty w art. 226 pkt 10 dyrektywy VAT musi mieć dodatkowy cel. Moim zdaniem tym celem jest zapewnienie zgodności między zobowiązaniem podatkowym świadczeniodawcy a odliczeniem podatku naliczonego przez świadczeniobiorcę.

41. Świadczeniodawca za pomocą faktury informuje świadczeniobiorcę o tym, jaki VAT uważa za należny państwu i przenosi na świadczeniobiorcę jako podatek pośredni. Dzięki takiej fakturze jest dla świadczeniobiorcy jednoznaczne, że w momencie zapłaty faktury zostanie on obciążony VAT w wysokości tej kwoty. Konsekwencją tego jest to, że może on również wystąpić o zmniejszenie obciążenia (tylko) w tej wysokości – co zasadniczo odpowiada obowiązkowi podatkowemu VAT świadczeniodawcy.

13 Wyrok z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 35); zob. podobnie wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, pkt 34).

14 Podobnie również opinia rzecznika generalnego M. Camposa Sáncheza-Bordony w sprawie Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, pkt 60).

15 Wyrok z 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 27); zob. także moja opinia w sprawie Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, pkt 30, 32, 46).

b) Uwzględnienie zasady neutralności

42. Ponadto przepis ten służy również wdrożeniu zasady neutralności określonej w przepisach z dziedziny VAT. Zasada neutralności podatkowej stanowi wynikającą z charakteru podatku konsumpcyjnego podstawową zasadę¹⁶ VAT i zawiera dwie zasadnicze reguły.

43. Z jednej strony zasada ta zabrania odmiennego traktowania w ramach poboru VAT podmiotów gospodarczych, które dokonują takich samych transakcji¹⁷. Z drugiej strony zasada neutralności stanowi, że przedsiębiorstwo jako inkasent podatkowy na rzecz państwa powinno być zasadniczo zwolnione z ostatecznego obciążenia VAT¹⁸, jeżeli działalność gospodarcza jako taka służy (zasadniczo) uzyskaniu obrotów podlegających opodatkowaniu¹⁹.

44. Chciałabym zwrócić uwagę na koncepcję ulgi. Wynika z niej, że – jak zauważył niedawno rzecznik generalny M. Campos Sánchez-Bordona²⁰ – odliczenie podatku naliczonego jest możliwe tylko wtedy, gdy świadczeniobiorca jest również obciążony VAT. Jest on jednak obciążony nie w chwili wykonania usługi, ale dopiero w momencie zapłaty wynagrodzenia i zawartego w nim VAT na podstawie faktury wykazującej tę kwotę.

45. Zostało to jednoznacznie zaznaczone we wcześniejszym orzecznictwie Trybunału, który wyraźnie stwierdził²¹, że prawo natychmiastowego odliczenia VAT opiera się na założeniu, iż podatnicy zasadniczo nie dokonują żadnych płatności i w związku z tym nie uiszczają żadnego podatku naliczonego przed otrzymaniem faktury lub innego dokumentu uznawanego za fakturę oraz że nie można założyć, iż obrót może zostać obciążony podatkiem VAT przed jego zaplaceniem.

46. Zakres, w jakim świadczeniobiorca jest (lub będzie) obciążony VAT, wynika bowiem jedynie z faktu, że odpowiednia kwota VAT została uwzględniona w wynagrodzeniu, które odbiorca musi zapłacić. To, czy VAT został uwzględniony w wynagrodzeniu, wynika jednak jedynie z leżącego u podstaw transakcji stosunku prawnego i z rozliczenia jego wykonania, a zatem z faktury.

47. Bez odpowiedniej umowy i bez faktury (odpowiadającej tej umowie) świadczeniobiorca nie może i nie będzie mógł płacić VAT na rzecz świadczeniodawcy. Wyjaśnia to również – jak słusznie zauważył rzecznik generalny M. Campos Sánchez-Bordona²² – przepis art. 178 dyrektywy VAT, który uzależnia wykonanie prawa do odliczenia VAT od posiadania odpowiedniej faktury.

48. Dopóki świadczeniodawca – jak w niniejszym przypadku – nie wliczy do ceny podstawowej stawki podatku i nie przerzuci go na świadczeniobiorcę w wynagrodzeniu (nie miało to jeszcze miejsca w 2008 r.), dopóty świadczeniobiorca nie będzie też podlegał opodatkowaniu VAT w tej wysokości. Odliczenie VAT przed tą datą nie wyeliminowałoby obciążenia²³, a jedynie by je zmniejszało. Mógłby on ubiegać się o odliczenie w momencie, w którym świadczeniodawca, ze względu na brak wiedzy o wyższym VAT, nie mógł go przenieść na świadczeniobiorcę.

16 W wyroku z dnia 13 marca 2014 r., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 43) Trybunał mówi o zasadzie wykładni.

17 Wyroki: z dnia 16 października 2008 r., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571 pkt 30); z dnia 7 września 1999 r., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, pkt 20); z dnia 11 czerwca 1998 r., Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, pkt 22).

18 Wyroki: z dnia 13 marca 2008 r., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 25); z dnia 1 kwietnia 2004 r., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, pkt 39).

19 Wyroki: z dnia 13 marca 2014 r., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 41); z dnia 15 grudnia 2005 r., Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, pkt 51); z dnia 21 kwietnia 2005 r., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, pkt 57); moja opinia w sprawie Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, pkt 25).

20 Opinia rzecznika generalnego M. Camposa Sáncheza-Bordony w sprawie Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, pkt 64).

21 Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, pkt 35).

22 Opinia rzecznika generalnego M. Camposa Sáncheza-Bordony w sprawie Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, pkt 58 i nast.).

23 Zobacz w tym względzie ten sam pogląd rzecznika generalnego M. Camposa Sáncheza-Bordony w sprawie Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, pkt 64).

49. W związku z tym, zgodnie ze stanowiskiem Komisji, z zasady neutralności wynika także, że prawo do odliczenia w określonej wysokości powstaje jedynie w zakresie wskazanym na fakturze jako „kwot[a] VAT do zapłaty” zgodnie z art. 226 pkt 10 dyrektywy VAT.

50. Szczególne znaczenie art. 226 pkt 10 dyrektywy VAT, w przeciwieństwie do pozostałych formalności związanych z fakturami, o których mowa w art. 226 dyrektywy VAT, wynika również z art. 203 dyrektywy VAT. Cecha niezbędna do odliczenia przez świadczeniobiorcę („kwot[a] podatku do zapłaty”) powoduje powstanie ustawowego zobowiązania podatkowego wyłącznie na podstawie jego określenia w fakturze. I odwrotnie, jeżeli błędnie zastosowano zbyt wysoką stawkę podatkową, powoduje to, że kwota ta jest należna, mimo że świadczeniobiorca nie jest uprawniony do odliczenia, ponieważ wykazano podatek wyższy niż należny zgodnie z prawem²⁴. Tak więc informacja ta – do podania której jest zobowiązany świadczeniodawca zgodnie z art. 220 dyrektywy VAT – ma skutek nie tylko formalny, ale również materialny. Skutek ten występuje zarówno po stronie świadczeniodawcy (art. 203 dyrektywy VAT), jak i, moim zdaniem, odpowiednio po stronie świadczeniobiorcy (art. 168 w związku z art. 178 dyrektywy VAT)²⁵.

51. Ponadto powód w postępowaniu głównym słusznie wskazuje, że uzależnienie od momentu wykonania świadczenia (lub pierwszej faktury po wykonaniu świadczenia) również prowadziłoby do naruszenia swobody umownej stron. Byłyby one wówczas zobowiązane do (cywilnoprawnego) określenia ostatecznej ceny w określonym przez państwo członkowskie terminie (prawa podatkowego) przedawnienia prawa do odliczenia. W przeciwnym razie odliczenie podatku naliczonego przez świadczeniobiorcę byłoby wyłączone. Byłby to osobliwy wynik, ponieważ przepisy z dziedziny VAT zasadniczo wiążą się z transakcjami gospodarczymi, ale nie mają na celu ich zmiany.

c) Wnioski

52. Brzmienie, znaczenie i cel art. 178 lit. a) w związku z art. 226 pkt 10 dyrektywy VAT oraz uwzględnienie zasady neutralności stoją zatem na przeszkodzie powstaniu prawa do odliczenia w określonej wysokości (obiektywnie właściwej) w momencie wykonania świadczenia. Prawo Flexipiso Pavimentos SA do odliczenia (w odniesieniu do części przekraczającej wykazaną 5% kwotę podatku) powstało – zgodnie z opinią Komisji i Biosafe – najwcześniej w 2012 r., po otrzymaniu stosownej faktury określającej wysokość należnego VAT.

4. Orzecznictwo dotyczące korekty faktury z mocą wsteczną

53. Nie stoi temu na przeszkodzie nowsze orzecznictwo Trybunału w sprawie korekty faktur z mocą wsteczną. W tym zakresie Trybunał orzekł wprawdzie, że wymogami materialnymi prawa do odliczenia są wymogi regulujące samą podstawę i zakres tego prawa, tak jak przewidziano w rozdziale 1 tytułu X („Źródło i zakres prawa do odliczenia”) dyrektywy VAT. Wymogi formalne wspomnianego prawa regulują natomiast szczegółowe zasady i kontrolę jego wykonywania, a także prawidłowe funkcjonowanie systemu VAT, takie jak obowiązki dotyczące rachunkowości, wystawiania faktur i deklaracji²⁶.

²⁴ Wyrok z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 23); z dnia 13 grudnia 1989 r., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, pkt 15).

²⁵ Podobnie także rzecznik generalny M. Campos Sánchez-Bordona w sprawie Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, pkt 67).

²⁶ Wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 47, zob. podobnie wyrok z dnia 11 grudnia 2014 r., Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 41, 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

54. Podstawowa zasada neutralności podatku VAT wymaga, aby prawo do odliczenia zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli podatnik nie spełnił niektórych wymogów 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 prawa²⁷.

55. Na tej podstawie Trybunał doszedł do wniosku, że organy podatkowe nie mogą odmówić prawa do odliczenia podatku tylko na tej podstawie, że faktura nie spełnia przesłanek wymaganych w art. 226 pkt 6 i 7 dyrektywy VAT, jeżeli dysponują one wszystkimi informacjami do zbadania, że spełnione są przesłanki materialne dotyczące tego prawa²⁸.

56. Można by z tego wywnioskować, że można domagać się przyznania prawa do odliczenia nawet bez żadnej faktury. Faktura jest przecież tylko przesłanką formalną. W przypadku obiektywnego stwierdzenia spełnienia materialnych przesłanek określonych w art. 168 dyrektywy VAT brak wymogów formalnych nie może uniemożliwić odliczenia. Sprzeciwia się temu już jasne sformułowanie art. 178 lit. a) dyrektywy VAT. Ponadto Trybunał we wspomnianym orzecznictwie również wyraźnie zakłada, że faktura może zostać skorygowana²⁹. Oznacza to, że prawo do odliczenia bez posiadania faktury nie wynika ani z tego orzecznictwa, ani z dyrektywy VAT.

57. Wątpliwe jest jedynie, czy fakturę (tu z 2008 r.), na której VAT nie został wykazany lub został wykazany w zbyt niskiej kwocie, można uznać za fakturę wadliwą w rozumieniu wspomnianego orzecznictwa. Taką fakturę można by ewentualnie skorygować z *mocą wsteczną* ze względu na zwykły błąd formalny, dlatego też odliczenie mogłoby lub powinno byłoby być zastosowane z *mocą wsteczną*.

58. Przede wszystkim należy zauważyć, że wyroki Trybunału dotyczące korekty faktur z *mocą wsteczną* zasadniczo odnoszą się do stanów faktycznych znacznie odbiegających od niniejszego. W tych sprawach prawo odliczenia powstało co do zasady, a między świadczeniodawcą a świadczeniobiorcą istniała zgoda co do wysokości odliczenia. W związku z tym po otrzymaniu faktury świadczeniobiorca wiedział, w jakiej wysokości zostanie on obciążony VAT i do jakiej wysokości będzie mógł się z niego zwolnić. Najpóźniej z chwilą zapłaty nieprawidłowych formalnie faktur został on obciążony również VAT. W sytuacjach tych brak było jedynie pojedynczych danych na fakturze, co nie miało wpływu ani na wysokość zobowiązania podatkowego świadczeniodawcy, ani na wysokość obciążenia podatkowego świadczeniobiorcy.

59. Nie wydaje mi się, aby można było na podstawie tego orzecznictwa wnioskować, że możliwa jest również zmiana z *mocą wsteczną* wysokości prawa do odliczenia powstałego co do zasady. Jak wskazał sam Trybunał w sprawie Senatex³⁰, specyfika sprawy polegała na tym, że „spółka Senatex posiadała faktury w chwili wykonywania swojego prawa do odliczenia i uiszcza podatek VAT”.

27 Wyroki: z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 42); z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie und Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 58, 59); zob. podobnie także wyroki: z dnia 21 października 2010 r., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 42) – jednak w przypadku odwrotnego obciążenia; z dnia 1 marca 2012 r., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, pkt 43) – jednak także w odniesieniu do mechanizmu odwrotnego obciążenia.

28 Wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 43).

29 W wyroku z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 39) Trybunał wyraźnie zdystansował się od wyroku z dnia 29 kwietnia 2004 r., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, pkt 38), wskazując, że nie było tam żadnej faktury, podczas gdy w orzeczeniu Senatex istniała faktura, która została również zapłacona wraz z VAT.

30 Wyrok z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 39).

60. W tym względzie w swoim orzecznictwie Trybunał, na korzyść świadczeniobiorcy – który zgodził się na wskazany w fakturze VAT, zapłacił go i w związku z tym został również nim obciążony – zezwolił na korektę błędów formalnych w fakturze (z mocą wsteczną) ze względu na proporcjonalność (i w celu uniknięcia „odsetek karnych”). Brak lub zaniżenie kwoty VAT jest jednak czymś innym niż brak numeru podatkowego, nieprawidłowa data lub błędny opis świadczenia. Te ostatnie informacje są decydujące jedynie dla kontroli obrotu przez organy podatkowe.

61. Z drugiej strony zadeklarowana kwota podatku VAT, jak wyjaśniono w pkt 39 i nast., jest decydująca dla wysokości obciążenia świadczeniobiorcy, a tym samym dla wysokości ulgi w formie odliczenia. W przeciwieństwie do większości innych danych na fakturze określonych w art. 226, art. 226 pkt 10 dyrektywy VAT nie stanowi zatem jedynie formalnego wymogu odliczania. Informacja ta ma natomiast zasadnicze znaczenie dla zgodności obciążenia ze zobowiązaniem podatkowym (zob. art. 203 dyrektywy VAT) i odliczeniem przez świadczeniobiorcę. Późniejsza zmiana „kwot[y] VAT do zapłaty” nie może zatem mieć mocy wstecznej w rozumieniu przytoczonego orzecznictwa Trybunału.

62. Podwyższenie dotychczas niezafakturowanego (tj. niewykazanego) VAT nie jest zatem jedynie korektą błędu formalnego. Podwyższenie to można raczej porównać z pierwszym wystawieniem faktury. Także w tym przypadku świadczeniodawca informuje po raz pierwszy o tym, jaki VAT przerzuca (dodatkowo) na świadczeniobiorcę. Świadczeniobiorca dowiaduje się również po raz pierwszy, jak wysokie jest jego (dodatkowe) obciążenie z tytułu VAT od czynności prawnej, jakie (dodatkowo) poniósłby jeszcze przy zapłaceniu tej późniejszej faktury.

63. Tę materialną naturę uwidacznia również idea uregulowań art. 90 i 185 dyrektywy VAT. Przepisy te regulują sposób postępowania w przypadku późniejszego obniżenia podstawy opodatkowania. Po stronie podatnika odbywa się to zgodnie z art. 90 dyrektywy VAT, a po stronie osoby uprawnionej do odliczenia zgodnie z art. 185 dyrektywy VAT³¹. Jak wynika z art. 184 dyrektywy VAT, korekta odliczenia odbywa się *ex nunc*. Tak samo jest zgodnie z art. 90 dyrektywy VAT, ponieważ także tam nie pojawia się żaden skutek wsteczny w stosunku do powstałego zobowiązania podatkowego. Ten brak skutku wstecznego w przypadku zmniejszenia wynagrodzenia za obopólną zgodą musi mieć również zastosowanie w przypadku późniejszego wspólnie ustalonego zwiększenia wynagrodzenia, a nawet późniejszego jednostronnego zwiększenia wynagrodzenia w związku ze zwiększeniem stawki podatkowej (tu z 5% do 21%).

64. W związku z tym, nawet biorąc pod uwagę orzecznictwo Trybunału dotyczące skorygowania z mocą wsteczną faktur zawierających błędy formalne, prawo do odliczenia powstaje dopiero z chwilą otrzymania faktury wskazującej po raz pierwszy kwotę VAT do zapłaty i ogranicza odliczenie do wysokości tej kwoty.

5. Podsumowanie

65. *Istnienie* faktury, która wyraźnie wykazuje kwotę obciążenia z tytułu VAT, jest nie tylko kryterium formalnym, ale *materialną* przesłanką odliczenia. Wynika to ze znaczenia i celu faktury, który obejmuje również między innymi zgodność między zobowiązaniem podatkowym a odliczeniem podatku naliczonego. Ponieważ prawo do odliczenia zależy od tego, czy podatnik jest obciążony VAT (ponieważ zapłacił już podatek VAT z tytułu wynagrodzenia), czy też zostanie obciążony (ponieważ uzgodnił odpowiednie wynagrodzenie), obowiązkowe jest wykazanie tego obciążenia na fakturze.

66. Jedynie ta interpretacja jest zgodna ze szczególnymi cechami art. 226 pkt 10 dyrektywy VAT w związku z art. 203 dyrektywy VAT i przepisami art. 90, 184 i 185 dyrektywy VAT.

³¹ W kwestii ich wzajemnego stosunku zob. moja opinia w sprawie Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, pkt 27); a także opinia rzecznika generalnego H. Saugmandsgaarda Øe w sprawie T – 2 (C-396/16, EU:C:2017:763, pkt 56 i nast.).

67. W rezultacie prawo do odliczenia podatku naliczonego w określonej wysokości może powstać (i zostać wykonane) tylko wtedy, gdy odbiorca posiada fakturę wykazującą taką kwotę VAT. W obecnym postępowaniu nastąpiło to dopiero w roku 2012.

68. Oznacza to, że kwestia okresu, przez jaki prawo to może być wykonywane na mocy prawa krajowego, która została szczegółowo omówiona przez Republikę Portugalską, może pozostać otwarta. Nic nie wskazuje na to, by przewidziany w prawie krajowym okres czterech lat od daty otrzymania faktury z wyższą kwotą VAT był wątpliwy w świetle prawa Unii.

C. W przedmiocie pytania drugiego

69. W związku z odpowiedzią twierdzącą udzieloną na pytanie pierwsze nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

70. Ponadto kwestia odmowy zapłaty za świadczenie przez nabywcę jest kwestią prawa cywilnego, na którą nie udzielono odpowiedzi w dyrektywie VAT. To, czy nabywca, który nie może już odliczyć podatku naliczonego, musi jednak zapłacić tę kwotę w późniejszym czasie, jeżeli strony przyjęły zbyt niską stawkę podatkową w momencie zawarcia umowy, jest kwestią interpretacji umowy w świetle wszystkich istotnych okoliczności danej sprawy. Z art. 73 dyrektywy VAT wynika jedynie, że VAT stanowi integralną część pierwotnie uzgodnionego wynagrodzenia. To, czy i w jakim zakresie to pierwotnie uzgodnione wynagrodzenie musi zostać następnie dostosowane, jest przede wszystkim kwestią podziału ryzyka wynikającego z umowy między umawiającymi się stronami.

VI. Wnioski

71. W konsekwencji proponuję więc, aby na wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Supremo Tribunal de Justiça (sąd najwyższy, Portugalia) Trybunał udzielił następującej odpowiedzi:

Zgodnie z art. 168 lit. a) w związku z art. 178 lit. a) i art. 226 pkt 10 dyrektywy VAT prawo do odliczenia podatku naliczonego w wysokości kwoty VAT należnego zgodnie z fakturą powstaje dopiero w momencie otrzymania takiej faktury. Późniejsze podwyższenie (korekta) kwoty należnego VAT na zmienionej fakturze nie powoduje powstania prawa do odliczenia z mocą wsteczną. Zatem przepisy dyrektywy VAT stoją na przeszkodzie przepisom, które w przypadku takim jak niniejszy stanowią, że termin odliczenia tego dodatkowego podatku biegnie od dnia, w którym wystawiono pierwotną fakturę.