



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 8 maja 2013 r. \*

Podatki — Podatek od wartości dodanej — Szósta dyrektywa 77/388/EWG — Prawo do odliczenia podatku naliczonego — Obowiązki podatnika — Posiadanie nieprawidłowych lub niedokładnych faktur — Brak obowiązkowych wzmianek — Odmowa prawa do odliczenia — Wykazanie a posteriori prawdziwości transakcji wykazanych na fakturach — Faktury korygujące — Prawo do zwrotu podatku VAT — Zasada neutralności

W sprawie C-271/12

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez cour d'appel de Mons (Belgia) postanowieniem z dnia 25 maja 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 1 czerwca 2012 r., w postępowaniu:

**Petroma Transports SA,**

**Martens Énergie SA,**

**Martens Immo SA,**

**Martens SA,**

**Fabian Martens,**

**Geoffroy Martens,**

**Thibault Martens**

przeciwko

**État belge,**

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, G. Arestis (sprawozdawca), J.C. Bonichot, A. Arabadjiev i J.L. da Cruz Vilaça, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

\* Język postępowania: francuski.

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Petroma Transports SA, Martens Énergie SA, Martens Immo SA, Martens SA oraz F. Martensa, G. Martensa i T. Martensa przez adwokata O. Van Ermengema,
- w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz C. Soulay, 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 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 94/5/WE z dnia 14 lutego 1994 r. (Dz.U. L 60, s. 16) (zwaną dalej „szóstą dyrektywą”), oraz zasady neutralności.
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Petroma Transports SA, Martens Énergie SA, Martens Immo SA, Martens SA oraz F. Martensem, G. Martensem i T. Martensem, stanowiącymi całość grupy Martens, a État belge (państwem belgijskim) w przedmiocie odmowy przez to ostatnie przyznania im prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) za usługi świadczone w ramach grupy Martens.

### Ramy prawne

#### *Uregulowania Unii*

- 3 Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy obejmuje podatkiem VAT „dostaw[ę] towarów lub usług świadczon[ą] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [dostawę towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze]”.
- 4 Zawarty w tytule „Zdarzenie podatkowe i wymagalność podatku” art. 10 szóstej dyrektywy stanowi:  
„1.  
a) »Zdarzenie podatkowe« oznacza fakt, którego zaistnienie spełnia warunki prawne konieczne dla zaistnienia należności podatkowej [przez którego zaistnienie spełnione zostają przesłanki powstania obowiązku podatkowego].  
b) Podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do żądania zapłaty podatku od podatnika, pomimo iż termin płatności może zostać odroczony. [»Obowiązek podatkowy« oznacza, że organ podatkowy może, poczynawszy od danego momentu, domagać się zgodnie z prawem zapłaty podatku, nawet jeśli termin jego zapłaty może być późniejszy].

2. Zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje się wymagalny [obowiązek podatkowy powstaje] w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług [...].

[...]”.

5 Artykuł 17 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczeń”, stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny. [Prawo do odliczenia powstaje z chwilą powstania obowiązku podatkowego].

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji [służą wykonywaniu czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika na terytorium kraju;

[...]”.

6 Artykuł 18 szóstej dyrektywy, dotyczący szczegółowych zasad wykonywania prawa do odliczeń, stanowi:

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

a) w odniesieniu do odliczeń określonych w art. 17 ust. 2 lit. a) – posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 22 ust. 3;

[...]

2. Podatnik zastosuje odliczenie od podatku poprzez odjęcie od całkowitej kwoty należnego podatku od wartości dodanej za dany okres rozliczeniowy całkowitej kwoty podatku, w stosunku do którego w tym samym okresie zaistniało prawo do odliczenia i może być wykonane na podstawie przepisów ust. 1.

[...]

3. Państwa członkowskie ustalają warunki i procedury, według których podatnik może zostać upoważniony do dokonania odliczenia, którego nie dokonał zgodnie z przepisami ust. 1 i 2.

[...]”.

7 Artykuł 21 pkt 1 lit. a) i c) szóstej dyrektywy stanowi:

„Zobowiązanymi do zapłaty podatku od wartości dodanej są:

1. w systemie wewnętrznym:

a) podatnicy dokonujący transakcji podlegających opodatkowaniu, z wyjątkiem transakcji wymienionych w art. 9 ust. 2 lit. e), które są dokonane przez podatnika rezydującego za granicą [...].

[...]

- c) każda osoba wykazująca podatek [VAT] na fakturze lub innym dokumencie uznawanym za fakturę [...]”.
- 8 Artykuł 22 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z art. 28h przewiduje:
- „Obowiązki w systemie wewnętrznym
- 1.
- a) Każdy podatnik określa, kiedy jego działalność jako podatnika rozpoczyna się, zmienia lub kończy. [...]
- 2.
- a) Każdy podatnik prowadzi rachunkowość w sposób wystarczająco szczegółowy, aby umożliwić zastosowanie podatku od wartości dodanej oraz kontrolę przez organ podatkowy.[...]
- 3.
- a) Każdy podatnik wystawia fakturę lub inny dokument uznawany za fakturę, w odniesieniu do towarów i usług, które dostarczył lub świadczył na rzecz innego podatnika lub osobie prawnej niepodlegającej opodatkowaniu [...].
- [...]
- b) Faktura wykazuje jasno cenę bez podatku, jak również należny od niej podatek według każdej stawki, jak też jakiegokolwiek zwolnienia.
- [...]
- c) Państwa członkowskie ustanawiają kryteria określające, czy dokument może być uznany za fakturę.
- [...]
8. Państwa członkowskie mogą nałożyć inne zobowiązania, które uznają za niezbędne dla poprawnego [prawidłowego] poboru podatków i aby zapobiec oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji wewnętrznych oraz transakcji zawieranych przez podatników w różnych państwach członkowskich, o ile tego rodzaju zobowiązania nie będą prowadzić w handlu między państwami członkowskimi do niepotrzebnych formalności związanych z przekraczaniem granic.
- [...]”.

### *Uregulowania belgijskie*

- 9 Artykuł 3 ust. 1 akapit pierwszy arrêé royal n° 3 du 10 décembre 1969, relatif aux déductions pour l'application de la TVA (dekretu królewskiego nr 3 z dnia 10 grudnia 1969 r. w sprawie odliczeń do celów stosowania podatku VAT, *Moniteur belge* z dnia 12 grudnia 1969 r.), przewiduje:
- „1. Podatnik, aby móc skorzystać z prawa do odliczenia, musi:
- 1) w odniesieniu do podatku od towarów i usług mu dostarczonych posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 5 arrêé royal n° 1 du 29 décembre 1992 [relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (dekretu królewskiego nr 1 z dnia 29 grudnia 1992 r. w sprawie środków służących zapewnieniu zapłaty podatku od wartości dodanej, *Moniteur belge* z dnia 31 grudnia 1992 r., s. 27976, zwanego dalej »dekretem królewskim nr 1«)]”.
- 10 Zgodnie z art. 5 ust. 1 akapit szósty dekretu królewskiego nr 1 faktura zawiera „informacje niezbędne do ustalenia transakcji i stawki należnego podatku, w szczególności zwyczajową nazwę dostarczonych towarów i wykonanych usług oraz ich liczbę, a także cel usług”.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

- 11 F. Martens, G. Martens i T. Martens są następcami prawnymi J.P. Martensa, który prowadził jednoosobowe przedsiębiorstwo pod firmą „Margaz”. Owo przedsiębiorstwo rozwinęło się w grupę Martens, której spółki prowadziły różne rodzaje działalności, takie jak kupno, sprzedaż i transport produktów ropopochodnych, a także usługi w zakresie robót budowlanych. Petroma Transports SA była główną spółką grupy Martens w kontekście personelu i świadczyła liczne usługi na rzecz innych spółek tej grupy. Umowy były zawierane w celu uregulowania wykorzystywania tego personelu w ramach usług wewnątrz grupy. Wskazane umowy przewidywały wynagrodzenie za te usługi na podstawie godzin świadczonych przez personel.
- 12 W wyniku kontroli przeprowadzanych od 1997 r. belgijska administracja podatkowa zakwestionowała – zarówno w odniesieniu do podatków bezpośrednich, jak i do podatku VAT – faktury wewnątrz grupy i wynikające z nich odliczenia, począwszy od roku podatkowego 1994, głównie na tej podstawie, że owe faktury zawierały braki i nie można było ustalić, czy odpowiadały one faktycznym świadczeniom. Większość rzeczonych faktur zawierała łączną kwotę bez wskazania ceny jednostkowej i liczby godzin świadczonych przez członków personelu spółek świadczących usługi, co uniemożliwiało wszelką kontrolę prawidłowego poboru podatku przez administrację podatkową.
- 13 Owa administracja odrzuciła zatem odliczenia dokonane przez spółki, na których rzecz były świadczone usługi, w szczególności z powodu niezgodności z wymogami przewidzianymi w art. 5 ust. 1 akapit szósty dekretu królewskiego nr 1 i w art. 3 ust. 1 akapit pierwszy dekretu królewskiego nr 3 z dnia 10 grudnia 1969 r. w sprawie odliczeń do celów stosowania podatku VAT.
- 14 Następnie rzeczone spółki dostarczyły dodatkowych informacji, które nie zostały jednak przyjęte przez administrację podatkową za dostateczną podstawę umożliwiającą wykonanie prawa do odliczenia różnych kwot podatku VAT. Administracja ta uznała bowiem, że chodziło albo o prywatne umowy świadczenia usług przedstawione z opóźnieniem po dokonaniu kontroli podatkowych i po zgłoszeniu korekt, jakich ta administracja zamierzała dokonać, które zatem nie mają określonej daty i na które nie można się powołać wobec osób trzecich, albo o faktury, które zostały uzupełnione po ich wystawieniu, na etapie postępowania administracyjnego, w sposób odrębny poprzez wzmianki dotyczące liczby godzin świadczonych przez członków personelu, według godzinowej stawki pracy i charakteru świadczonych usług, które zatem według administracji podatkowej były pozbawione wszelkiej mocy dowodowej.

- 15 W dniu 2 lutego 2005 r. tribunal de première instance de Mons wydał kilka wyroków. Wprawdzie w odniesieniu do niektórych faktur przyznał on rację podatnikowi, jednak potwierdził również odmowę odliczenia podatku VAT po stronie spółek, na których rzecz były świadczone usługi.
- 16 W następstwie nowych wniosków, których przedmiotem był zwrot podatków zapłaconych przez usługodawców, sąd ten postanowił ponownie otworzyć rozprawę. Wyrokiem z dnia 23 lutego 2010 r. tribunal de première instance de Mons orzekł w przedmiocie spraw połączonych i oddalił wnioski o zwrot jako bezzasadne. Świadczeniodawcy ci wnieśli zatem apelację od tego wyroku.
- 17 W tych okolicznościach cour d'appel de Mons postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy państwo członkowskie jest uprawnione do odmowy odliczenia dokonanego przez podatników będących usługobiorcami, którzy posiadają faktury zawierające braki, lecz uzupełnione poprzez przedstawienie informacji mających na celu wykazanie prawdziwości, charakteru i kwoty zafakturowanych transakcji (umowy, odtworzenie danych liczbowych na podstawie deklaracji skierowanych do Office national de la sécurité sociale, informacje na temat funkcjonowania zainteresowanej grupy itd.)?
- 2) Czy państwo członkowskie, które odmawia odliczenia dokonanego przez podatników będących usługobiorcami ze względu na nieprecyzyjność faktur, nie powinno stwierdzić, że faktury są tym samym również zbyt nieprecyzyjne, by umożliwić zapłatę podatku VAT? Co za tym idzie, czy w celu zapewnienia przestrzegania zasady neutralności podatku VAT państwo członkowskie nie jest zobowiązane przyznać spółkom świadczącym sporne usługi zwrot podatku VAT, który został wpłacony na jego rzecz?”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### *Uwagi wstępne*

- 18 Należy stwierdzić, że sąd odsyłający nie wskazuje przepisów prawa Unii, o których wykładnię wnosi.
- 19 W związku z powyższym z postanowienia odsyłającego i z kontekstu, w jaki wpisuje się postępowanie główne, wynika, że pytania prejudycjalne dotyczą wykładni zarówno przepisów szóstej dyrektywy, jak i zasady neutralności podatkowej.
- 20 Ze względu na to, że z rzeczonego postanowienia wynika również, iż pierwsze sporne faktury są datowane na dzień 31 marca 1994 r., mające zastosowanie przepisy należy interpretować w wersji obowiązującej w tej dacie.

### *W przedmiocie pytania pierwszego*

- 21 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy przepisy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniom krajowym takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, na mocy których można odmówić prawa do odliczenia podatku VAT wobec podatników będących usługobiorcami, którzy posiadają faktury zawierające braki, jeżeli zostają one następnie uzupełnione poprzez przedstawienie informacji mających na celu wykazanie prawdziwości, charakteru i kwoty zafakturowanych transakcji.

- 22 Na wstępie należy przypomnieć, że prawo do odliczenia stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT, która co do zasady nie może być ograniczona i która przysługuje natychmiast w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie C-285/11 Bonik, pkt 25, 26 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 23 Tak ustanowiony system odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie lub uiszczonemu w ramach jego całej działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego neutralność wszystkich rodzajów działalności gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem że co do zasady ona sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-137/02 Faxworld, Rec. s. I-5547, pkt 37; z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-438/09 Dankowski, Zb.Orz. s. I-14009, pkt 24).
- 24 Z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy wynika zatem, że każdy podatnik ma prawo do odliczenia kwot zafakturowanych mu tytułem podatku VAT od świadczonych mu usług, o ile owe usługi są wykorzystywane dla potrzeb jego transakcji podlegających opodatkowaniu (zob. podobnie wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-74/08 PARAT Automotive Cabrio, Zb.Orz. s. I-3459, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 25 W odniesieniu do sposobów wykonania prawa do odliczenia art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy przewiduje, że podatnik musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 22 ust. 3 owej dyrektywy.
- 26 Na podstawie art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy faktura wykazuje jasno cenę bez podatku, jak również należny od niej podatek według każdej stawki, jak też jakiegokolwiek zwolnienia. Ten sam art. 22 ust. 3 lit. c) uprawnia państwa członkowskie do ustanowienia kryteriów określających, czy dokument może być uznany za fakturę. Ponadto ust. 8 tegoż art. 22 zezwala państwom członkowskim na nałożenie innych zobowiązań, które państwa te uznają za niezbędne dla prawidłowego poboru podatków i aby zapobiec oszustwom podatkowym.
- 27 Wynika z tego, że w odniesieniu do wykonania prawa do odliczenia szósta dyrektywa ogranicza się do wymogu faktury zawierającej określone wzmianki oraz że państwa członkowskie są uprawnione do ustanowienia dodatkowych wzmianek w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT, a także jego kontroli przez administrację podatkową (zob. podobnie wyrok z dnia 14 lipca 1988 r. w sprawach połączonych 123/87 i 330/87 Jeunehomme i EGI, Rec. s. 4517, pkt 16).
- 28 Wymóg, w celu wykonania prawa do odliczenia, innych wzmianek na fakturze niż wymienione w art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy powinien być jednak ograniczony do tego, co jest konieczne do zapewnienia poboru podatku VAT i jego kontroli przez administrację podatkową. Ponadto takie wzmianki przez ich ilość lub charakter techniczny nie powinny czynić wykonania prawa do odliczenia praktycznie niemożliwym bądź nadmiernie utrudnionym (ww. wyrok w sprawach połączonych Jeunehomme i EGI, pkt 17).
- 29 W odniesieniu do przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania głównego należy zauważyć, że État belge skorzystało z uprawnienia przewidzianego w art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy, bowiem zgodnie z art. 5 ust. 1 akapit szósty dekretu królewskiego nr 1 faktura powinna zawierać informacje niezbędne do ustalenia transakcji i stawki należnego podatku, w szczególności zwyczajową nazwę dostarczonych towarów i wykonanych usług oraz ich liczbę, a także cel usług.
- 30 W tym względzie do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy dodatkowe wzmianki ustanowione przez rzeczony przepis są zgodne z wymogami określonymi w pkt 28 niniejszego wyroku.

- 31 Ponadto o ile w pkt 41 wyroku z dnia 15 lipca 2010 r. w sprawie C-368/09 Pannon Gép Centrum, Zb.Orz. s. I-7467, Trybunał orzekł, 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 Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), o tyle należy stwierdzić, iż w sprawie będącej przedmiotem postępowania głównego obowiązujące wówczas przepisy pozwalały państwom członkowskim na określanie kryteriów, według których dokument może być uważany za fakturę.
- 32 Z postanowienia odsyłającego wynika, że podatnikom będącym usługobiorcami odmówiono wykonania prawa do odliczenia podatku VAT na tej podstawie, iż faktury będące przedmiotem postępowania głównego nie były dostatecznie dokładne i kompletne. W szczególności sąd odsyłający twierdzi, że większość tych faktur nie wykazywała ceny jednostkowej i liczby godzin świadczonych przez członków personelu spółek świadczących usługi, co uniemożliwiło wszelką kontrolę prawidłowości poboru podatku przez administrację podatkową.
- 33 Skarżący w postępowaniu głównym podnoszą, że brak na fakturach niektórych wzmianek wymaganych przez przepisy krajowe nie może podważać wykonania prawa do odliczenia podatku VAT, skoro prawdziwość, charakter i zakres czynności zostały później wykazane wobec administracji podatkowej.
- 34 Należy przypomnieć, że wspólny system podatku VAT nie zakazuje dokonywania korekty błędnych faktur. Jeżeli bowiem zostały spełnione wszystkie przesłanki materialne konieczne do skorzystania z prawa do odliczenia podatku VAT i jeżeli przed podjęciem decyzji przez dany organ podatek dostarczył mu skorygowaną fakturę, co do zasady nie można mu odmówić skorzystania z tego prawa na tej podstawie, że pierwotna faktura zawierała błąd (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Pannon Gép Centrum, pkt 43–45).
- 35 Należy jednak stwierdzić, że w odniesieniu do sporu w postępowaniu głównym niezbędne informacje mające na celu uzupełnienie i korektę faktur zostały przedstawione po wydaniu przez administrację podatkową decyzji o odmowie prawa do odliczenia podatku VAT, tak iż przed wydaniem owej decyzji faktury dostarczone rzeczonyj administracji nie zostały jeszcze skorygowane, aby umożliwić jej zapewnienie prawidłowego poboru podatku VAT i jego kontroli.
- 36 W konsekwencji na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż przepisy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniom krajowym takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, na mocy których można odmówić prawa do odliczenia podatku VAT podatnikom będącym usługobiorcami, którzy posiadają faktury zawierające braki, nawet jeśli zostają one uzupełnione poprzez przedstawienie informacji mających na celu wykazanie prawdziwości, charakteru i kwoty zafakturowanych transakcji po wydaniu takiej decyzji odmownej.

*W przedmiocie pytania drugiego*

- 37 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby administracja podatkowa odmówiła zwrotu podatku VAT zapłaconego przez spółkę będącą usługodawcą, podczas gdy odmówiono wykonania prawa do odliczenia podatku VAT obciążającego rzeczony usługi spółkom będącym usługobiorcami ze względu na nieprawidłowości stwierdzone na fakturach wystawionych przez rzeczony spółkę będącą usługodawcą.
- 38 Powstaje więc pytanie, czy w celu zapewnienia zasady neutralności podatkowej wymagalność podatku VAT po stronie usługodawcy może być uzależniona od skutecznego wykonania odliczenia podatku VAT po stronie usługobiorcy.

- 39 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy dostawa towarów lub świadczenie usług są objęte podatkiem VAT, jeżeli są one dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze. Z art. 10 ust. 2 owej dyrektywy wynika, że zdarzenie podatkowe ma miejsce i obowiązek podatkowy powstaje w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.
- 40 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że podatek VAT pobiera się od każdej usługi i od każdej dostawy towarów świadczonej odpłatnie przez podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 41 Należy zatem stwierdzić, że – jak słusznie wskazują État belge i Komisja Europejska w swoich uwagach pisemnych – z rzeczonych przepisów szóstej dyrektywy wynika, iż wspólny system podatku VAT nie uzależnia jego wymagalności po stronie podatnika będącego usługodawcą od skutecznego wykonania prawa do odliczenia podatku VAT po stronie podatnika będącego usługobiorcą.
- 42 Z pkt 13 niniejszego wyroku wynika, że wykonanie prawa do odliczenia podatku VAT obciążającego usługi będące przedmiotem postępowania głównego, z którego zwykle korzystali usługobiorcy, zostało im odmówione ze względu na brak niektórych obowiązkowych wzmianek na fakturach wystawianych przez usługodawcę.
- 43 Ze względu na to, że w sporze w postępowaniu głównym prawdziwość świadczenia usług objętych podatkiem VAT została potwierdzona, podatek VAT dotyczący tych czynności był wymagalny i słusznie został zapłacony administracji podatkowej. W tym kontekście nie można przywoływać zasady neutralności podatkowej w celu uzasadnienia zwrotu podatku VAT w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym. Jakakolwiek inna interpretacja uprzywilejowałaby sytuacje mogące utrudnić prawidłowy pobór podatku VAT, czego uniknięcie ma właśnie na celu art. 22 szóstej dyrektywy.
- 44 W konsekwencji w świetle powyższego na pytanie drugie należy odpowiedzieć w ten sposób, że zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwia się temu, aby administracja podatkowa odmówiła zwrotu podatku VAT zapłaconego przez spółkę będącą usługodawcą, podczas gdy odmówiono wykonania prawa do odliczenia podatku VAT obciążającego rzeczony usługi spółkom będącym usługobiorcami ze względu na nieprawidłowości stwierdzone na fakturach wystawionych przez rzeczony spółkę będącą usługodawcą.

### **W przedmiocie kosztów**

- 45 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

- 1) Przepisy 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, zmienionej dyrektywą Rady 94/5/WE z dnia 14 lutego 1994 r., należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniom krajowym takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, na mocy których można odmówić prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej podatnikom będącym usługobiorcami, którzy posiadają faktury zawierające braki, nawet jeśli zostają one uzupełnione poprzez przedstawienie informacji mających na celu wykazanie prawdziwości, charakteru i kwoty zafakturowanych transakcji po wydaniu takiej decyzji odmownej.**

- 2) **Zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwia się temu, aby administracja podatkowa odmówiła zwrotu podatku od wartości dodanej zapłaconego przez spółkę będącą usługodawcą, podczas gdy odmówiono wykonania prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej obciążającego rzeczony usługi spółkom będącym usługobiorcami ze względu na nieprawidłowości stwierdzone na fakturach wystawionych przez rzeczoną spółkę będącą usługodawcą.**

Podpisy