

Sprawa C-392/09

Uszodaépít? kft

przeciwko

APEH Központi Hivatal Hatósági F?osztály

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z?o?ony przez Baranya Megyei Bíróság)

Szósta dyrektywa VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Prawo do odliczenia podatku naliczonego – Nowe uregulowanie krajowe – Wymogi dotycz?ce tre?ci faktury – Stosowanie ze skutkiem wstecznym – Utrata prawa do odliczenia

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od warto?ci dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Procedura odwrotnego obci??enia – Podatnik b?d?cy p?atnikiem podatku od warto?ci dodanej, jako odbiorca towarów lub us?ug – Prawo do odliczenia

(dyrektywa Rady nr 2006/112, art. 167, 168, 178)

Artyku?y 167, 168 i 178 dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej, powinny by? interpretowane w ten sposób, i? sprzeciwiaj? si? one stosowaniu z moc? wsteczn? przepisów krajowych, które w ramach systemu odwrotnego obci??enia uzale?niaj? odliczenie podatku VAT zwi?zanego z pracami budowlanymi od korekty faktur dotycz?cych rzeczonych transakcji oraz od z?o?enia dodatkowej deklaracji koryguj?cej, podczas gdy w?a?ciwy organ podatkowy posiada wszelkie informacje niezb?dne dla ustalenia, i? podatnik jest zobowi?zany do zap?aty podatku od warto?ci dodanej jako odbiorca danych transakcji, oraz dla weryfikacji kwoty podatku podlegaj?cego odliczeniu.

Okoliczno??, i? podatnik opowiedzia? si? za stosowaniem nowej ustawy w sprawie podatku od warto?ci dodanej ani nie dawnej ustawy, samo w sobie nie mo?e mie? wp?ywu na jego prawo do odliczenia naliczonego podatku, które wynika bezpo?rednio z art. 167 i 168 dyrektywy 2006/112. Zasada neutralno?ci podatkowej wymaga, aby odliczenie naliczonego podatku zosta?o przyznane, je?eli zosta?y spe?nione wymogi materialne nawet wówczas, gdy niektóre wymogi formalne zosta?y pomini?te przez podatników. W konsekwencji, je?eli organy podatkowe posiadaj? informacje niezb?dne do ustalenia, ?e podatnik, jako odbiorca danej us?ugi, jest zobowi?zany z tytu?u podatku od warto?ci dodanej, art. 167, 168 i 178 lit f) dyrektywy 2006/112 sprzeciwiaj? si? one stosowaniu przepisów krajowych, które w zakresie przys?uguj?cego owemu podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku, nak?adaj? dodatkowe warunki, które mog?yby w efekcie praktycznie uniemo?liwi? wykonanie tego prawa. Tak mog?oby by? gdyby zosta?y spe?nione materialne przes?anki z art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 uzyskania prawa do odliczenia podatku od warto?ci dodanej a w?a?ciwy organ podatkowy posiada? wszelkie informacje niezb?dne dla ustalenia, i? podatnik jest zobowi?zany do zap?aty podatku w chwili odmowy podatnikowi prawa do odliczenia podatku od warto?ci dodanej.

(por. pkt 36, 39-40, 42-43, 46; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 30 września 2010 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Prawo do odliczenia podatku naliczonego – Nowe uregulowanie krajowe – Wymogi dotyczące treści faktury – Stosowanie ze skutkiem wstecznym – Utrata prawa do odliczenia

W sprawie C-392/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Baranya Megyei Bíróság (Węgry) postanowieniem z dnia 2 kwietnia 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 października 2009 r., w postępowaniu:

Uszodaépítő kft

przeciwko

APEH Központi Hivatal Hatósági Fosztály,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts (sprawozdawca), prezes izby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: R. Grass,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu węgierskiego przez J. Fazekas, M. Fehéra oraz Z. Tóth, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez B.D. Simona, działającego w charakterze pełnomocnika,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 i 20 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji

ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r. (Dz.U. 2002, L 15, s. 24) (zwaną dalej „szóstą dyrektywą”), oraz podstawowych zasad prawa Unii.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Úszodaépít kft a APEH Központi Hivatal Hatósági Fosztály (centralnym urzędem skarbowym, zwanym dalej „APEH”) w przedmiocie odmowy skarżycy w postępowaniu przed sądem krajowym przez ten urząd odliczenia od kwoty należnego od niej podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) podatku VAT związanego z wyświadczonymi na jej rzecz pracami budowlanymi.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

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

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

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

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

a) VAT należny lub zapłacony w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika”.

6 Artykuł 178 dyrektywy 2006/112, który przejmuje co do zasady treść art. 18 ust. 1 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z art. 28f ust. 2 ostatniej z wymienionych dyrektyw, zawiera następujące przepisy:

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

[...]

f) jeżeli podatnik jest zobowiązany do zapłaty VAT jako usługobiorca lub nabywca, w przypadku gdy zastosowanie mają art. 194–197 i 199, musi dopełnić formalności określonych przez każde państwo członkowskie”.

7 Artykuł 199 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 stanowi:

„1. Państwa członkowskie mogą postanowić, że osoba zobowiązana do zapłaty VAT jest

podatnik – odbiorca następujących transakcji:

a) dostawy prac budowlanych [...].

8 System, taki jak wynikający z art. 199 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112, znany jest pod zwyczajowym określeniem „odwrotne obciążenie” i był wcześniej przewidziany przez art. 21 ust. 1 szóstej dyrektywy.

Uregulowania krajowe

9 Artykuł 127 ust. 1 lit. a) Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény (ustawy CXXVII z 2007 r. w sprawie podatku VAT, zwanej dalej „nową ustawą w sprawie podatku VAT”), która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2008 r., stanowi, że „obiektywną przesłanką skorzystania z prawa do odliczenia jest osobiste posiadanie przez podatnika [...] faktury wystawionej na niego, która poświadczająca wykonanie transakcji”.

10 Artykuł 142 ust. 1 lit. b) nowej ustawy w sprawie podatku VAT stanowi:

„1) Podatek jest płacony przez nabywcę towaru lub usługobiorcę:

[...]

b) w przypadku prac budowlanych i instalacyjnych [...].”

11 Zgodnie z art. 142 ust. 7 nowej ustawy w sprawie podatku VAT „w przypadku stosowania ust. 1 sprzedawca towaru lub usługodawca zobowiązany jest do wystawienia faktury bez wskazywania naliczonego podatku ani tej stawki określonej w art. 83 [...]”.

12 Artykuł 169 lit. k) nowej ustawy w sprawie podatku VAT stanowi:

„Faktura powinna obowiązkowo zawierać następujące elementy:

k) [...] w przypadku gdy to nabywca towarów lub usługobiorca jest zobowiązany do zapłaty podatku, wyraźne odwołanie do przepisu prawa lub inne wyraźne odniesienie do okoliczności, iż sprzedaż towarów lub świadczenie usług

[...]

kb) podlega opodatkowaniu w siedzibie lub miejscu zamieszkania nabywcy towarów lub usługobiorcy”.

13 Artykuł 269 ust. 1 nowej ustawy w sprawie podatku VAT stanowi ponadto, że:

„W przypadku gdy zarówno niniejsza ustawa, jak i ustawa LXXIV z 1992 r. w sprawie podatku VAT (zwana dalej „dawną ustawą w sprawie podatku VAT”) regulują dla tego samego zainteresowanego lub zainteresowanych prawa i obowiązki, które wykonywane są w drodze obciążenia odwrotnego i które wynikają z transakcji podlegających opodatkowaniu opartej na tych samych okolicznościach faktycznych, określenie i stosowanie takich praw i obowiązków podlega b/dzie nawet od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy wyjątkowo postanowieniom [dawniej] ustawy w sprawie VAT, chyba że niniejsza ustawa, odmiennie niż [dawną] ustawą w sprawie podatku VAT, znosi obowiązki w odniesieniu do wszystkich zainteresowanych wyjątkowo b/d te? nakłada mniej uciążliwe obowiązki lub ustanawia nowe lub dodatkowe prawa. W takim przypadku zainteresowane osoby mogą dokonać wyboru w drodze wspólnej decyzji, czy chcą, aby ich prawa i obowiązki zostały określone i stosowane na podstawie niniejszej ustawy, nawet wówczas gdy

takie prawa i obowiązki powstały przed wejściem w życie niniejszej ustawy, z zastrzeżeniem terminu przedawnienia, o ile wszyscy zainteresowani wcześniej przedstawił w właściwemu organowi podatkowemu swój decyzję w postaci wspólnego pisemnego wniosku do właściwej jednostki tego organu najpóźniej do dnia 15 lutego 2008 r. Termin ten jest terminem zawitym i nie może zostać przedłużony. W przypadku złożenia wniosku po upływie czasu możliwe jest złożenie dodatkowej deklaracji, co nie będzie wiążące z dopłatami”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

14 Skarżąca przed sądem krajowym zawarła umowę głównego wykonawstwa w dniu 9 czerwca 2006 r. z NÁS MPS-4 kft, zamawiającym, dotyczącą wykonania prac budowlanych. Skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym wykonała te prace przy pomocy różnych podwykonawców.

15 Prace zaczęły się wiosną 2007 r., lecz zostały przerwane w lecie tego samego roku z powodu problemów finansowych. Prace wykonane do chwili tego przerwania zostały zafakturowane. Zarówno skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym, jak i jej podwykonawcy spełnili swoje obowiązki związane z deklaracją i zapłatą podatku VAT na podstawie dawnej ustawy w sprawie podatku VAT.

16 Po wejściu w życie nowej ustawy w sprawie podatku VAT, skarżąca przed sądem krajowym, zamawiający oraz podwykonawcy w drodze wspólnej decyzji i zgodnie z art. 269 ust. 1 owej ustawy wystąpili w dniu 14 lutego 2008 r. o zastosowanie przepisów nowej ustawy do prac wykonywanych na podstawie umowy pomiędzy skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym a zamawiającym oraz na podstawie umów zawartych pomiędzy tą skarżącą i jej podwykonawcami (zwanej dalej „oświadczeniem z dnia 14 lutego 2008 r.”).

17 W wyniku kontroli deklaracji podatku VAT złożonej przez skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym za rok 2007, dokonanej przez organ podatkowy, organ ten decyzją z dnia 23 maja 2008 r. ustalił zadłużenie skarżącej z tytułu podatku VAT w łącznej wysokości 52 822 000 HUF odpowiadające miesiącom od kwietnia do września 2007 r. Organ podatkowy wyjaśnił w tym zakresie, że skarżąca przed sądem krajowym nie mogła skorzystać z prawa do odliczenia na podstawie faktur wystawionych przez wykonawców, ponieważ nie były one zgodne z przepisami nowej ustawy w sprawie podatku VAT. W rzeczywistości bowiem w wyniku oświadczenia z dnia 14 lutego 2008 r. przepisy nowej ustawy w sprawie podatku VAT w dziedzinie odwrotnego obciążenia miały zastosowanie z mocą wsteczną do faktur wystawionych w trakcie 2007 r. Zdaniem tego organu faktury wystawione przez podwykonawców powinny być zgodne z przepisami art. 142 ust. 7 i art. 169 lit. k) nowej ustawy. W związku z tym, aby skarżąca przed sądem krajowym mogła skorzystać z prawa do odliczenia zgodnie z przepisami nowej ustawy w sprawie podatku VAT, po pierwsze, podwykonawcy powinni zmienić wystawione faktury, i po drugie, rzeczona skarżąca powinna zmienić swoją deklarację VAT za rok 2007 r. poprzez sporządzenie dodatkowej deklaracji.

18 Decyzją z dnia 5 września 2008 r. APEH utrzymała w mocy decyzję z dnia 23 maja 2008 r.

19 Skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym wniosła skargę do sądu odsyłającego zmierzającą do stwierdzenia nieważności decyzji APEH z dnia 5 września 2008 r. Sąd ten twierdzi, że art. 269 ust. 1 nowej ustawy w sprawie podatku VAT poprzez uchylenie z mocy wstecznej prawa do odliczenia wykonywanego wcześniej regularnie przez skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym na podstawie dawnej ustawy w sprawie podatku VAT narusza art. 17 i 20 szóstej dyrektywy, a także poszczególne podstawowe zasady prawa unijnego.

20 W tych okolicznościach Baranya Megyei Bíróság postanowił zawiesić postępowanie i

zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepis pa?stwa cz?onkowskiego, który wszed? w ?ycie w dniu 1 stycznia 2008 r., po powstaniu prawa do odliczenia podatku, i który wymaga dla odliczenia zap?aconego i zadeklarowanego podatku VAT za us?ugi dostaw towarów wy?wiadczone w 2007 r. zmiany tre?ci faktur i z?o?enia dodatkowej deklaracji, jest zgodny z art. 17 i 20 szóstej dyrektywy?

2) Czy ?rodek ustanowiony w art. 269 ust. 1 nowej ustawy o podatku VAT, zgodnie z którym w przypadku spe?nienia wskazanych w tym przepisie przes?anek, prawa i obowi?zki s? okrelane i stosowane w oparciu o przepisy tej?e ustawy, nawet wówczas gdyby powsta?y przed jej wej?ciem w ?ycie, z zastrze?eniem terminu przedawnienia, jest zgodny z ogólnymi zasadami prawa [unijnego], a w szczególno?ci, czy jest on w obiektywny sposób uzasadniony, racjonalny i proporcjonalny oraz czy jest on zgodny z zasad? pewno?ci prawa?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalno?ci

21 W?gierski rz?d uwa?a, i? spór przed s?dem krajowym nie wymaga wyk?adni przepisów i zasad prawnych przywo?anych w odes?aniu prejudycjalnym. Zauwa?a w tym zakresie, po pierwsze, ?e stosowanie z moc? wsteczno? przepisów nowej ustawy w sprawie podatku VAT opiera si? wy?zcznie na wyra?nym i spontanicznym o?wiadczeniu woli ze strony skar??cej przed s?dem krajowym i innych zainteresowanych podatników. Poniewa? skar??ca przed s?dem krajowym wyra?nie wnios?a o takie zastosowanie tej?e ustawy, powinna ona dostosowa? si? do zwi?zanych z tym skutków prawnych. Po drugie, spór przed s?dem krajowym wynika z b??dnej interpretacji przez skar??c? przepisów przej?ciowych nowej ustawy w sprawie podatku VAT. Rzeczony spór dotyczy kwestii zwi?zanej z interpretacj? prawa krajowego, a nie prawa Unii.

22 W tym zakresie nale?y przypomnie?, ?e na podstawie utrwalonego orzecznictwa, w ramach wspó?pracy mi?dzy Trybuna?em Sprawiedliwo?ci Unii Europejskiej a s?dami krajowymi, o której mowa w art. 267 TFUE, to wy?zcznie do s?dów krajowych rozpatruj?cych spraw?, które winny wzi?? odpowiedzialno?? za wydane nast?pnie orzeczenie s?dowe, nale?y dokonanie oceny, z uwzgl?dnieniem charakterystycznych elementów ka?dej sprawy, zarówno niezbdno?ci orzeczenia prejudycjalnego dla wydania przez nie wyroku, jak i istotno?ci pyta?, które stawiaj? Trybuna?owi. W rezultacie, gdy pytania te dotycz? wyk?adni prawa wspólnotowego, Trybuna? jest co do zasady zobowi?zany do orzekania (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie C?379/98 PreussenElektra, Rec. s. I?2099, pkt 38; z dnia 1 pa?dziernika 2009 r. w sprawie C?103/08 Gottwald, Zb.Orz. s. I?9117, pkt 16; z dnia 22 kwietnia 2010 r. w sprawie C?82/09 Dimos Agiou Nikolaou, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 14).

23 Wynika st?d, ?e domniemanie istotno?ci zwi?zane z pytaniami prejudycjalnymi przedk?adanymi przez s?dy krajowe mo?e zosta? obalone jedynie w wy?tkowych przypadkach, w szczególno?ci gdy oczywiste jest, ?e wnioskowana wyk?adnia przepisów prawa wspólnotowego, o które chodzi w pytaniach, nie ma ?adnego zwi?zku z realiami b?d? przedmiotem sporu w post?powaniu przed s?dem krajowym (zob. w szczególno?ci ww. wyrok w sprawie Gottwald, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Tymczasem w niniejszej sprawie niezale?nie od faktu, i? skar??ca przed s?dem krajowym opowiedzia?a si? za stosowaniem wobec niej nowej ustawy w sprawie podatku VAT, nawet je?eli wybór dokonany zosta? w oparciu o b??dn? wyk?adni? odno?nej ustawy, oczywiste jest, ?e przepisy tej nowej ustawy znajd? zastosowanie do post?powania przed s?dem krajowym oraz ?e s?d krajowy ma w?tpliwo?ci co do zgodno?ci przepisów przej?ciowych tej ustawy z poszczególnymi przepisami prawa unijnego, poniewa? przepisy te uniemo?liwiaj? skar??cej przed

s?dem krajowym wykonanie przys?uguj?cego jej prawa do odliczenia podatku VAT.

25 W zwi?zku z tym nale?y stwierdzi?, i? nie jest oczywiste, ?e przed?o?one w niniejszej sprawie pytania prejudycjalne nie maj? znaczenia dla orzeczenia, które ma wyda? s?d krajowy.

26 W konsekwencji nale?y stwierdzi? dopuszczalno?? wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

W przedmiocie pytania pierwszego

27 Odnosz?c si? w pierwszej kolejno?ci do przedmiotu pytania pierwszego, nale?y stwierdzi?, ?e wniosek s?du odsy?aj?cego dotyczy wyk?adni art. 17 i 20 szóstej dyrektywy.

28 Niemniej jednak zgodnie z art. 411 i 413 dyrektywy 2006/112 dyrektywa ta uchyli?a i zast?pi?a szóst? dyrektyw? z dniem 1 stycznia 2007 r.

29 W ten sposób, poniewa? wszystkie okoliczno?ci faktyczne sprawy w post?powaniu przed s?dem krajowym nast?pi?y po dniu 1 stycznia 2007 r., jedynie wyk?adnia dyrektywy 2006/112 jest w?a?ciwa dla sprawy przed s?dem krajowym.

30 Okoliczno??, i? s?d krajowy na p?aszczy?nie formalnej sformu?owa? pytania prejudycjalne, odnosz?c si? wy??cznie do przepisów szóstej dyrektywy, nie stoi na przeszkodzie temu, aby Trybuna? dostarczy? temu s?dowi wszystkich wskazówek interpretacyjnych, które mog? by? przydatne dla os?dzenia zawis?ej przed nim sprawy, niezale?nie od tego, czy s?d ten odniós? si? do nich w tre?ci pyta? (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 pa?dziernika 2009 r. w sprawie C?115/08 ?EZ, Zb.Orz. s. I?10265, pkt 81; z dnia 12 stycznia 2010 r. w sprawie C?341/08 Petersen, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 48).

31 W tym zakresie nale?y podnie??, ?e tak jak to wynika z jej motywu trzeciego, dyrektywa 2006/112 stanowi prerעדagowanie istniej?cych przepisów prawa w dziedzinie harmonizacji prawa pa?stw cz?onkowskich dotycz?cego podatku VAT, w szczeg?lno?ci szóstej dyrektywy, które co do zasady nie wprowadza istotnych zmian.

32 W tych okoliczno?ciach nale?y stwierdzi?, ?e pierwsze pytanie prejudycjalne dotyczy wyk?adni art. 167 i 168 dyrektywy 2006/112 odpowiadaj?cych przepisom szóstej dyrektywy, o których mowa w postanowieniu odsy?aj?cym. Ponadto, poniewa? pytanie pierwsze dotyczy zasadniczo sposobu wykonywania prawa do odliczenia podatku VAT, nale?y stwierdzi?, ?e dotyczy ono równie? wyk?adni art. 178 dyrektywy 2006/112.

33 W drugiej kolejno?ci, w istocie s?d krajowy pyta zasadniczo, czy art. 167, 168 i 178 dyrektywy 2006/112 sprzeciwiaj? si? uregulowaniu krajowemu, takiemu jak sporne w post?powaniu przed s?dem krajowym, które w ramach stosowania z moc? wsteczno? nowych przepisów dotycz?cych odwrotnego obci??enia, uzale?nia odliczenie podatku VAT od korekty faktur dotycz?cych transakcji dokonanych przed wej?ciem w ?ycie nowej ustawy oraz od z?o?enia dodatkowej deklaracji podatkowej.

34 W tym zakresie nale?y przypomnie?, i? prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i 168 dyrektywy 2006/112 stanowi integraln? cz??? mechanizmu podatku VAT i zasadniczo nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpo?redni w stosunku do ca?ego podatku obci??aj?cego transakcje powoduj?ce naliczenie podatku (wyrok z dnia 15 lipca 2010 r. w sprawie C?368/09 Pannon Gép Centrum, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 System odlicze? ma bowiem na celu ca?kowite uwolnienie podatnika od ci??aru podatku

VAT należącego lub zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama podatkowi VAT (zob. w szczególności wyroki: z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National, Rec. s. I-1361, pkt 24; z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 HE, Zb.Orz. s. I-3123, pkt 70; a także wyrok z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawie C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recykling, Zb.Orz. s. I-6161, pkt 48).

36 Okoliczności, iż podatnik opowiedział się za stosowaniem nowej ustawy w sprawie podatku VAT, a nie dawnej ustawy, sama w sobie nie może mieć wpływu na jego prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT, które wynika bezpośrednio z art. 167 i 168 dyrektywy 2006/112.

37 Odnosząc się, z kolei, do sposobów wykonywania prawa do odliczenia podatku VAT, jakie zostały przewidziane w art. 178 dyrektywy 2006/112, ponieważ chodzi o procedurę odwrotnego obciążenia, o której mowa w art. 199 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112, należy stwierdzić, że zastosowanie mają jedynie sposoby przewidziane w art. 178 lit. f). W związku z tym podatnik, który jest zobowiązany do zapłaty, jako usługobiorca związanego z tym podatku VAT, nie ma obowiązku posiadania faktury wystawionej zgodnie z formalnymi warunkami dyrektywy 2006/112, by móc skorzystać z przysługującego mu prawa do odliczenia, i powinien tylko spełniać wymogi formalne ustanowione przez dane państwo członkowskie przy wykonywaniu prawa wyboru przyznanego mu przez art. 178 lit. f) tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-90/02 Bockemühl, Rec. s. I-3303, pkt 47).

38 Z orzecznictwa wynika, iż wymogi formalne ustanowione w ten sposób przez odnośne państwo członkowskie, które powinien spełnić podatnik w celu skorzystania z prawa do odliczenia podatku VAT, nie mogą wychodzić poza to, co jest ściśle konieczne dla kontroli prawidłowego stosowania procedury odwrotnego obciążenia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Bockemühl, pkt 50).

39 W tym zakresie Trybunał orzekł już, że zasada neutralności podatkowej wymaga, aby odliczenie naliczonego podatku VAT zostało przyznane, jeżeli zostały spełnione wymogi materialne, nawet wówczas gdy niektóre wymogi formalne zostały pominięte przez podatników (wyrok z dnia 8 maja 2008 r. w sprawach połączonych C-95/07 i C-96/07 Ecotrade, Zb.Orz. s. I-3457, pkt 63).

40 W konsekwencji, jeżeli organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że podatnik, jako odbiorca danej usługi, jest zobowiązany z tytułu podatku VAT, to nie mogą one nakładać dodatkowych warunków dotyczących przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Bockemühl, pkt 51; w sprawie Ecotrade, pkt 64).

41 W ramach sporu przed sądem krajowym organ podatkowy odmówił skarżącej w postępowaniu przed nim prawa do odliczenia podatku VAT związanego z pracami budowlanymi wykonanymi w trakcie 2007 r. przez jej podwykonawców na tej podstawie, po pierwsze, że skarżąca ta nie posiadała w odniesieniu do tych transakcji skorygowanych faktur zgodnych z przepisami art. 142 ust. 7 i art. 169 lit. k) nowej ustawy w sprawie podatku VAT, które miały zastosowanie z mocą wsteczną z dniem 1 stycznia 2008 r., oraz po drugie, że nie zmieniła ona swojej deklaracji podatkowej za rok 2007 na podstawie skorygowanych w ten sposób faktur.

42 Po pierwsze, z akt sprawy wynika, że zostały spełnione materialne przesłanki z art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 uzyskania prawa do odliczenia podatku VAT, aby skarżąca przed sądem krajowym mogła skorzystać z rzeczonych prawa w stosunku do podatku VAT związanego z pracami budowlanymi wykonanymi przez jej podwykonawców. Należy podnieść, że ostatecznie z

wymienionych transakcji zostały bowiem wykorzystane na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika w danym państwie członkowskim. Ponadto na podstawie deklaracji podatkowej za rok 2007 odnośny organ podatkowy został poinformowany o spełnieniu owych przesłanek materialnych.

43 Po drugie, nie zaprzeczono temu, że w chwili, gdy organy podatkowe odmówiły skarżącej w postępowaniu przed sądem krajowym prawa do odliczenia podatku VAT, organ ten był w posiadaniu na podstawie deklaracji podatkowej za rok 2007 oraz na podstawie oświadczenia z 14 lutego 2008 r. wszystkich koniecznych informacji w celu ustalenia, że skarżąca przed sądem krajowym, jako odbiorca prac budowlanych wykonanych przez jej podwykonawców, była zobowiązana do zapłaty podatku VAT.

44 Tak jak to podnosi Komisja Europejska, naruszenie wymogów formalnych, takich jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, mogłoby całkowicie uniemożliwić skarżącej przed sądem krajowym skorzystanie z prawa do odliczenia.

45 W świetle orzecznictwa cytowanego w pkt 39 i 40 niniejszego wyroku należy zatem stwierdzić, że art. 167, 168 i 178 dyrektywy 2006/112 sprzeciwiają się nakładaniu wymogów formalnych, takich jak wymogi w postępowaniu przed sądem krajowym.

46 W tych okolicznościach art. 167, 168 i 178 dyrektywy 2006/112 powinny być interpretowane w ten sposób, iż sprzeciwiają się one stosowaniu z mocą wsteczną przepisów krajowych, które w ramach systemu odwrotnego obciążenia uzależniają odliczenie podatku VAT związanego z pracami budowlanymi od korekty faktur dotyczących rzeczonych transakcji oraz od złożenia dodatkowej deklaracji korygującej, podczas gdy właściwy organ podatkowy posiada wszelkie informacje niezbędne dla ustalenia, iż podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT jako odbiorca danych transakcji, oraz dla weryfikacji kwoty podatku podlegającego odliczeniu.

W przedmiocie pytania drugiego

47 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze, nie ma konieczności udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

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

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

Artykuły 167, 168 i 178 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej powinny być interpretowane w ten sposób, iż sprzeciwiają się one stosowaniu z mocą wsteczną przepisów krajowych, które w ramach systemu odwrotnego obciążenia uzależniają odliczenie podatku VAT związanego z pracami budowlanymi od korekty faktur dotyczących rzeczonych transakcji oraz od złożenia dodatkowej deklaracji korygującej, podczas gdy właściwy organ podatkowy posiada wszelkie informacje niezbędne dla ustalenia, iż podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT jako odbiorca danych transakcji, oraz dla weryfikacji kwoty podatku podlegającego odliczeniu.

Podpisy

* Język postępowania: węgierski.