

Sprawa C-341/22**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

25 maja 2022 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Corte suprema di cassazione (Włochy)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

19 maja 2022 r.

Strona wnosząca skargę kasacyjną:

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

Druga strona postępowania:

Agenzia delle entrate

Przedmiot postępowania głównego

Skarga na decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, w której Agenzia delle entrate (organ podatkowy) zakwalifikował stronę wnoszącą skargę kasacyjną jako spółkę fasadową w odniesieniu do roku podatkowego 2008 i odzyskał niezapłacone wyższe kwoty podatków bezpośrednich. Ponadto w drodze zaskarżonej decyzji odmówiono stronie wnoszącej skargę kasacyjną możliwości wykorzystania jej nadwyżki VAT, wynoszącej 42 108 EUR, w kolejnym roku podatkowym, ponieważ nie dokonała ona w trzech kolejnych okresach podatkowych transakcji istotnych dla celów VAT na minimalną kwotę umożliwiającą jej spełnienie tzw. kryterium prowadzenia działalności przewidzianego we włoskich przepisach dotyczących spółek fasadowych.

Przedmiot i podstawa prawna odesłanie prejudycjalnego

Na podstawie art. 267 TFUE sąd odsyłający wnosi o wyjaśnienie kwestii zgodności z prawem Unii przepisów krajowych dotyczących kryterium

prowadzenia działalności, w szczególności w odniesieniu do konsekwencji związanych z niespełnieniem tego kryterium w odniesieniu do kwalifikacji jako podatnika oraz prawa do odliczenia VAT, ewentualnie również z punktu widzenia pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań.

Pytania prejudycjalne

„1) Czy art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 można interpretować w ten sposób, że pozbawia on statusu podatnika, a w konsekwencji prawa do odliczenia lub zwrotu zapłaconego VAT podmiot, który dokonuje aktywnych transakcji istotnych dla celów VAT w wymiarze uznanym za nieodpowiedni, ponieważ jest on zbyt niski w stosunku do tego, czego można racjonalnie oczekiwać w odniesieniu do aktywów, jakimi podmiot ten dysponuje przez trzy kolejne lata, zgodnie z kryteriami określonymi w ustawie, oraz który nie jest w stanie wykazać w celu uzasadnienia tej okoliczności istnienia obiektywnych sytuacji stanowiących przeszkodę?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze: czy art. 167 dyrektywy 2006/112 oraz ogólne zasady neutralności VAT i proporcjonalności ograniczenia prawa do odliczenia VAT sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, które w drodze art. 30 ust. 4 ustawy nr 724 z 1994 r. odmawia prawa do odliczenia VAT zapłaconego z tytułu nabycia, jego zwrotu lub wykorzystania w kolejnym okresie podatkowym podatnikowi, który przez trzy kolejne okresy podatkowe dokonuje aktywnych transakcji istotnych dla celów VAT w wymiarze uznanym za nieodpowiedni, ponieważ jest on zbyt niski w stosunku do tego, czego można racjonalnie oczekiwać w odniesieniu do aktywów, jakimi podmiot ten dysponuje przez trzy kolejne lata, zgodnie z kryteriami określonymi w ustawie, oraz który nie jest w stanie wykazać w celu uzasadnienia tej okoliczności istnienia obiektywnych sytuacji stanowiących przeszkodę?

3) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie drugie: czy przyjęte w Unii Europejskiej zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, które w drodze art. 30 ust. 4 ustawy nr 724 z 1994 r. odmawia prawa do odliczenia VAT zapłaconego z tytułu nabycia, jego zwrotu lub wykorzystania w kolejnym okresie podatkowym podatnikowi, który przez trzy kolejne okresy podatkowe dokonuje aktywnych transakcji istotnych dla celów VAT w wymiarze uznanym za nieodpowiedni, ponieważ jest on zbyt niski w stosunku do tego, czego można racjonalnie oczekiwać w odniesieniu do aktywów, jakimi podmiot ten dysponuje przez trzy kolejne lata, zgodnie z kryteriami określonymi w ustawie, oraz który nie jest w stanie wykazać w celu uzasadnienia tej okoliczności istnienia obiektywnych sytuacji stanowiących przeszkodę?”

Przywołane przepisy prawa Unii

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej; w szczególności: art. 2 ust. 1 lit. a), art. 9 ust. 1, art. 167, 168 i 178

Szósta dyrektywa 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; w szczególności: art. 18 ust. 4 i art. 27 ust. 1–4

Przywołane orzecznictwo Trybunału

Wyroki: z dnia 20 stycznia 2021 r., Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu i Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, C- 655/19, EU:C:2021:40, pkt 25, 26, 27, 28, 29, 30; z dnia 6 października 2009 r., SPÖ Landesorganisation Kärnten, C- 267/08, EU:C:2009:619, pkt 20; z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C- 263/15, EU:C:2016:392; z dnia 15 września 2011 r., Slaby i in., C- 180/10 i C- 181/10, EU:C:2011:589, pkt 36, 37, 45; z dnia 20 czerwca 1991 r., Polysar Investments Netherlands, C- 60/90, EU:C:1991:268, pkt 13; z dnia 9 lipca 2015 r., Trgovina Prizma, C- 331/14, EU:C:2015:456, pkt 23; z dnia 13 czerwca 2019 r., IO (TVA – Activité de membre d’un conseil de surveillance), C- 420/18, EU:C:2019:490, pkt 29; z dnia 17 października 2019 r., Paulo Nascimento Consulting, C- 692/17, EU:C:2019:944, pkt 25; z dnia 18 marca 2021 r., A. (wykonanie prawa do odliczenia), C-895/19, EU:C:2021:216, pkt 32, 33; z dnia 18 października 2021 r., Finanzamt N (Communication de l’affectation), C-45/20, ECLI:EU:C:2021:852, pkt 31, 32, 34; z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 39; z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 40; z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, pkt 34; z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 29; z dnia 16 września 2020 r., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712, pkt 27; z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 62; z dnia 11 grudnia 2014 r., Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 38, 40; z dnia 17 października 2018 r., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834; z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712; z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 37, 38, 39; z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 39, 40; z dnia 9 września 2021 r., GE Auto Service Leasing GmbH, C- 294/20, ECLI:EU:C:2021:723; z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 50; z dnia 21 października 2021 r., Wilo Salmson France SAS, C-80/20, ECLI:EU:C:2021:870, pkt 80; z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 48; z dnia 18 listopada 2020 r., Komisja/Niemcy (zwrot VAT – faktury), C-371/19, EU:C:2020:936, pkt 83; z dnia 10 lipca 2019 r., Kursu

zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, pkt 35; z dnia 9 października 2014 r., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo, pkt 29.

Przywołane przepisy prawa krajowego

Legge 23 dicembre 1994, n. 724, „Misure di razionalizzazione della finanza pubblica” (ustawa nr 724 z dnia 23 grudnia 1994 r. o środkach racjonalizacji finansów publicznych), w szczególności art. 30, zatytułowany „Spółka fasadowa. Wycena papierów wartościowych”:

„4. W przypadku spółek i podmiotów nieprowadzących działalności nadwyżka podatku wynikająca z deklaracji złożonej dla celów podatku od wartości dodanej nie podlega zwrotowi ani nie może być przedmiotem potrącenia [...] lub cesji [...]. Jeżeli przez trzy kolejne okresy podatkowe spółka lub podmiot nieprowadzący działalności nie dokona transakcji istotnych dla celów podatku od wartości dodanej na kwotę nie mniejszą niż kwota wynikająca z zastosowania wartości procentowych, o których mowa w ust. 1, nadwyżka podatku nie może zostać przeniesiona na kolejne okresy podatkowe w celu jej odliczenia od VAT należnego za następne okresy podatkowe.

4a. W przypadku wystąpienia obiektywnych sytuacji, które uniemożliwiły osiągnięcie przychodów, wzrostu zapasów i wpływów, jak również dochodów określonych zgodnie z niniejszym artykułem lub nie pozwoliły na przeprowadzenie transakcji istotnych dla celów podatku od wartości dodanej, o których mowa w ust. 4, zainteresowana spółka może wnieść o odstąpienie od stosowania odpowiednich przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania [...]”.

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania

- 1 Agenzia delle entrate doręczył spółce Vigna Ottieri s.r.l., przejętej następnie przez Feudi di San Gregorio Aziende Agricole s.p.a., decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, w której w odniesieniu do roku podatkowego 2008 zakwalifikował ją jako spółkę fasadową, ponieważ spółka ta zaksięgowwała w swoich księgach rachunkowych transakcje czynne na łączną kwotę niższą niż próg dochodów, poniżej którego na mocy przepisów krajowych domniemywa się, że spółka nie prowadzi działalności.
- 2 W drodze tej samej decyzji Agenzia delle entrate odzyskał nienależnie zapłacone podatki i oddalił wniosek o przeniesienie na następny rok podatkowy nadwyżki VAT w kwocie 42 108 EUR, o które ubiegała się spółka. W uzasadnieniu tej odmowy Agenzia delle entrate stwierdził, że spółka nie dokonała w trzech kolejnych okresach podatkowych transakcji istotnych dla celów VAT na kwotę równą lub wyższą od kwoty wynikającej z zastosowania wymogów przewidzianych dla kryterium prowadzenia działalności.

- 3 Ponadto Agenzia delle entrate wskazał, że dla celów rozpatrywanego kryterium dokonane przez spółkę transakcje zbycia rzeczowych aktywów trwałych i prawa do używania znaku towarowego nie miały znaczenia, ponieważ stanowiły one zbycie części działalności przedsiębiorstwa i jako takie nie były objęte zakresem zastosowania VAT.
- 4 Spółka zaskarżyła wspomnianą decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego i zaprzeczyła w szczególności, że miało miejsce zbycie części działalności przedsiębiorstwa, utrzymując, że nie ma dowodu na to, iż przejmujący kontynuuje działalność prowadzoną wcześniej przez zbywającego.
- 5 Commissione tributaria provinciale di Avellino (komisja podatkowa dla prowincji Avellino) oddaliła skargę wyrokiem z dnia 18 kwietnia 2012 r.
- 6 Spółka wniosła odwołanie do Commissione tributaria regionale della Campania (regionalnej komisji podatkowej dla Kampanii), która oddaliła je wyrokiem z dnia 15 października 2013 r. Sąd ten uznał bowiem, że – jak stwierdził Agenzia delle entrate – poprzez zbycie rzeczowych aktywów trwałych i prawa do używania znaku towarowego spółka dokonała zbycia części działalności przedsiębiorstwa, w związku z czym sporne transakcje należy uznać za nieobjęte zakresem stosowania VAT.
- 7 Spółka wniosła skargę kasacyjną od tego wyroku do sądu odsyłającego.

Główne argumenty stron w postępowaniu głównym

- 8 Strona wnosząca skargę kasacyjną podnosi naruszenie dyrektywy 77/388/EWG (w szczególności art. 18 ust. 4 i art. 27 ust. 1–4), ponieważ zaskarżonym wyrokiem uniemożliwiono jej wykorzystanie w kolejnym roku podatkowym zadeklarowanej nadwyżki VAT, a tym samym niesłusznie ograniczono jej prawo do odliczenia VAT i naruszono zasadę neutralności podatkowej.
- 9 Zdaniem strony wnoszącej skargę kasacyjną przepis krajowy (taki jak przepis zastosowany w niniejszej sprawie i mający na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom w odniesieniu do spółek fasadowych), który prowadzi do takiego ograniczenia nieprzewidzianego w dyrektywie VAT, musiałby zostać uprzednio zatwierdzony przez Radę Unii Europejskiej, w przeciwnym razie byłby sprzeczny z samą dyrektywą i nie powinien być stosowany.
- 10 Strona wnosząca skargę kasacyjną utrzymuje zatem, że sąd krajowy ma obowiązek odstąpić od stosowania przepisów krajowych ze względu na ich sprzeczność z dyrektywą VAT, oraz dodaje, że odmowa prawa do odliczenia podatku jest dopuszczalna jedynie wówczas, gdy organ podatkowy wykaże, że przesłanki materialne nie zostały spełnione lub że powołano się na to prawo w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie.

- 11 Agenzia delle entrate twierdzi, że sąd odwoławczy prawidłowo zastosował przepisy krajowe dotyczące spółek fasadowych, ponieważ spełnione zostały przesłanki pozwalające wykluczyć, że spółka znajdowała się w okresie, który nie był zwykłym okresem prowadzenia działalności. Jego zdaniem spółka wytwarzała bowiem towary i usługi, które, choć służyły prowadzeniu dalszej działalności, miały same w sobie wewnętrzną i niezależną wartość, która pozwalała na osiąganie dochodów.
- 12 Agenzia delle entrate wskazuje ponadto, że celem ustawy krajowej dotyczącej spółek fasadowych jest zapobieganie nadużywaniu instrumentu, jakim jest spółka, i uzyskiwaniu korzyści podatkowych przez podmioty, które tylko formalnie sprawiają pozory, że prowadzą działalność gospodarczą, lecz w rzeczywistości nie prowadzą działalności. W związku z tym wyłączenie prawa do odliczenia VAT opiera się na okoliczności, że w niniejszej sprawie nie ma podmiotu, który można by zakwalifikować jako podatnika w rozumieniu art. 9 dyrektywy 2006/112/WE.

Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia odesłania prejudycjalnego

- 13 Sąd odsyłający zauważa, że przepisy art. 30 ustawy nr 724 z 1994 r. mają na celu zniechęcenie do tworzenia spółek „fasadowych”, to znaczy do wykorzystywania formy spółki do osiągania celów innych niż te, na które zezwala prawo, i korzystają w tym zakresie z instrumentu, jakim jest domniemanie prawne braku prowadzenia działalności. Z reguły nie można prowadzić efektywnej działalności gospodarczej bez minimalnej ciągłości dochodów.
- 14 Ustawodawca określił zatem minimalny poziom dochodów i wpływów związany z wartością określonych aktywów, a nieosiągnięcie tego minimalnego poziomu stanowi element pozwalający uznać, że spółka nie prowadzi działalności: istnieje zatem domniemanie minimalnego dochodu ustalonego na podstawie średnich wskaźników rentowności wyżej wspomnianych aktywów bilansu. Domniemanie to może jednak zostać obalone przez podatnika, który wykaże obiektywne sytuacje, które uniemożliwiły osiągnięcie określonej minimalnej wielkości dochodów.
- 15 Z punktu widzenia VAT z domniemania braku prowadzenia działalności wynika na mocy przytoczonego art. 30 ust. 4 ustawy nr 724 z 1994 r., że podatnik jest pozbawiony prawa do wnioskowania o zwrot nadwyżki podatku wynikającej z deklaracji lub wykorzystania tej nadwyżki w formie potrącenia lub cesji na rzecz osób trzecich, w związku z czym pozostaje mu jedynie prawo do przeniesienia jej w celu odliczenia od VAT należnego za kolejne okresy podatkowe.
- 16 Jednakże na podstawie tego przepisu prawa do przeniesienia owej nadwyżki w celu jej odliczenia od VAT należnego za kolejne okresy podatkowe odmawia się również w przypadku, gdy przez trzy kolejne okresy podatkowe spółka nieprowadząca działalności nie dokona żadnych transakcji istotnych dla celów VAT w wysokości nie mniejszej niż kwota wynikająca z zastosowania wartości procentowych określonych w odniesieniu do kryterium prowadzenia działalności.

- 17 W tym ostatnim przypadku podatnik jest ostatecznie pozbawiony prawa do wykonania odliczenia VAT naliczonego z tytułu dokonanych nabyć: zdaniem Agenzia delle entrate strona wnosząca skargę kasacyjną znajduje się właśnie w opisanej sytuacji i w związku z tym nie mogłaby przenieść nadwyżki VAT naliczonego za rok 2008 na kolejny okres podatkowy.
- 18 Niemniej jednak sąd odsyłający wskazuje na trzy możliwe kwestie niezgodności przepisów krajowych z dyrektywą 2006/112 i orzecznictwem Trybunału.
- 19 Pierwsza kwestia dotyczy pojęcia „podatnika” zdefiniowanego w art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 oraz możliwości wykładni tego przepisu w ten sposób, że zezwala on na odmowę uznania za podatnika, a w konsekwencji prawa do odliczenia naliczonego VAT, w sytuacji gdy spółka nie spełnia kryterium dotyczącego prowadzenia działalności przewidzianego w przepisach krajowych i nie jest nawet w stanie wykazać w celu uzasadnienia tej okoliczności, że istnieją obiektywne sytuacje, które uniemożliwiły jej spełnienie owego kryterium.
- 20 W tym względzie sąd odsyłający zauważa, że taka wykładnia przepisu dyrektywy miałaby taki skutek dla włoskiego systemu podatkowego, że podmiot, który nie spełnia kryterium dotyczącego prowadzenia działalności przez trzy kolejne lata, zostałby zakwalifikowany jako podmiot, który nie prowadzi działalności gospodarczej dla celów VAT – a zatem nie jest uznawany za podatnika – podlegając jednocześnie, zgodnie z zasadami ogólnymi, opodatkowaniu dochodów na zasadach właściwych dla podmiotów gospodarczych, na podstawie jego kwalifikacji formalnoprawnej.
- 21 W przypadku takim jak rozpatrywany w niniejszej sprawie, biorąc pod uwagę brak spełnienia kryterium dotyczącego prowadzenia działalności, odmawia się zatem uznania statusu podatnika z powodu (domniemanego) braku prowadzenia działalności gospodarczej, a więc w oparciu o pewne dane ilościowe, których wyrazem jest nieodpowiednia liczba transakcji podlegających opodatkowaniu w stosunku do aktywów, którymi dysponuje dany podmiot.
- 22 Nie wydaje się to możliwe do pogodzenia z zasadami orzecznictwa Trybunału dotyczącymi „podatnika”, które to pojęcie należy określić w odniesieniu do pojęcia „działalności gospodarczej”. Sąd odsyłający przypomina w szczególności, że w celu ustalenia, czy dana działalność stanowi działalność gospodarczą, liczba i wielkość sprzedaży nie mogą stanowić kryterium rozróżnienia między działalnością podmiotu działającego w charakterze prywatnym, która nie jest objęta zakresem stosowania dyrektywy 2006/112, a działalnością podmiotu, którego transakcje stanowią działalność gospodarczą.
- 23 Ponadto sąd odsyłający zauważa, że organ podatkowy może odmówić uznania statusu podatnika, jeżeli wykaże, że oświadczenie o zamiarze rozpoczęcia planowanej działalności gospodarczej nie zostało złożone w dobrej wierze przez zainteresowanego, który stwarzał pozory, że zamierza rozpocząć konkretną

działalność gospodarczą, lecz w rzeczywistości dążył do włączenia do swojego majątku prywatnego składników majątkowych, które mogą podlegać odliczeniu.

- 24 Co więcej, sąd odsyłający wskazuje, że niespełnienie kryterium prowadzenia działalności jest istotne jedynie jako podstawa prawnego domniemania braku przesłanki wykonywania działalności gospodarczej, lecz nie jest równoznaczne z dowodem braku statusu podatnika. Podatnik może bowiem wykazać istnienie obiektywnych i niezależnych od niego sytuacji, które nie pozwoliły mu na dokonanie transakcji podlegających opodatkowaniu, z których uzyskałby obroty zgodne z aktywnymi, jakimi dysponuje dany podmiot.
- 25 Druga kwestia ewentualnej niezgodności dotyczy art. 167 dyrektywy 2006/112 oraz ogólnych zasad neutralności VAT i proporcjonalności ograniczenia prawa do odliczenia VAT.
- 26 Jeśli chodzi o prawo podatników do odliczenia od VAT, którzy są zobowiązani zapłacić, podatku należnego lub zapłaconego z tytułu nabytych przez nich towarów i świadczonych na ich rzecz usług, sąd odsyłający zauważa, że stanowi ono podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego w prawie Unii, jest integralną częścią mechanizmu VAT i co do zasady nie może podlegać ograniczeniom. Zgodnie z podstawową zasadą neutralności VAT odliczenie VAT naliczonego jest uznawane, jeżeli spełnione są określone przesłanki materialne (osoba zainteresowana jest „podatnikiem” w rozumieniu dyrektywy 2006/112, towary lub usługi, na które powołuje się podatnik w celu uzasadnienia tego prawa, są wykorzystywane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji oraz towary te są dostarczane lub usługi te są świadczone przez innego podatnika, znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu), a krajowy organ podatkowy nie może narzucić dodatkowych warunków, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa.
- 27 Ponadto, gdyby ostateczne uznanie odliczeń VAT było uzależnione od wyników działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika, powstawałyby nieuzasadnione różnice między przedsiębiorstwami o tym samym profilu i prowadzącymi taką samą działalność w zakresie traktowania pod względem podatkowym identycznej działalności inwestycyjnej w nieruchomości.
- 28 W związku z tym sąd odsyłający zwraca się z pytaniem, czy ustanowiony w przepisach krajowych zakaz odliczania VAT zapłaconego z tytułu nabycia, jego zwrotu lub wykorzystania w kolejnym okresie podatkowym, w sytuacji gdy w trzech kolejnych okresach podatkowych nie jest spełnione kryterium prowadzenia działalności (przewidziane w art. 30 ust. 4 ustawy nr 724 z 1994 r.), jest zgodny z art. 167 dyrektywy 2006/112 oraz z ogólnymi zasadami neutralności VAT i proporcjonalności ograniczenia prawa do odliczenia VAT.
- 29 Ponadto sąd odsyłający przypomina, że zwalczanie oszustw, uchylania się od opodatkowania i ewentualnych nadużyć stanowi cel uznany i wspierany przez

dyrektywę VAT, w związku z czym jednostki nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie oraz że w związku z tym organy i sądy krajowe powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli w świetle obiektywnych okoliczności zostanie wykazane, że powołano się na to prawo w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie.

- 30 W tym względzie sąd odsyłający ma wątpliwości co do tego, czy ryzyko nadużycia instrumentu, jakim jest spółka, w odniesieniu do którego ustawodawca krajowy wprowadził sporny przepis, i wynikająca z niego konieczność uniknięcia sytuacji, w której spółka mogłaby czerpać nienależne korzyści podatkowe związane z przyjętą formą spółki, mogą uzasadniać ten przepis krajowy, biorąc pod uwagę naruszenie prawa do odliczenia VAT.
- 31 Trzecia kwestia ewentualnej niezgodności dotyczy spójności przepisów krajowych zawartych we wspomnianym art. 30 ust. 4 ustawy nr 724 z 1994 r. z zasadami Unii Europejskiej dotyczącymi pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań: sąd odsyłający przypomina, że zasady te są szczególnie rygorystyczne, gdy chodzi o przepisy, które mogą wiązać się z obciążeniami finansowymi, aby umożliwić zainteresowanym osobom dokładne poznanie zakresu obowiązków, które są na nie nakładane na mocy tych przepisów; wynika z tego, że konieczne jest, aby podatnicy znali swoje obowiązki podatkowe przed zawarciem transakcji.
- 32 W tym względzie sąd odsyłający wyraża również wątpliwości co do zgodności przepisu krajowego z prawem Unii Europejskiej: podatnik w chwili dokonywania transakcji podlegającej opodatkowaniu znajduje się bowiem w sytuacji niepewności co do tego, czy transakcja ta prowadzi do powstania prawa do odliczenia lub zwrotu VAT, ponieważ prawo to jest uzależnione od osiągnięcia z góry określonych poziomów dochodów, obliczanych w okresie trzech lat.