

Sprawa C-334/20**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

23 lipca 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Veszprémi Törvényszék (Magyarország) (sąd powszechny w Veszprém, Węgry)

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

20 lipca 2020 r.

Strona skarżąca:

Amper Metal Kft

Strona przeciwna:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (państwowa dyrekcja zasobów podatkowych i celnych, Węgry)

[...]

Veszprémi Törvényszék (sąd powszechny w Veszprém, Węgry)

W postępowaniu sądowo administracyjnym w dziedzinie podatków wszczętym przez **Amper Metal Kft.** ([...] Dunaújváros, Węgry [...]), **stronę skarżącą**, przeciwko **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (państwowej dyrekcji zasobów podatkowych i celnych, Węgry) ([...] Székesfehérvár, Hungria [*omissis*]), stronie przeciwnej, Veszprémi Törvényszék wydaje następujące

Postanowienie

Tutejszy sąd [...] wszczyna postępowanie w trybie prejudycjalnym i kieruje do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytania prejudycjalne:

1. Czy należy lub można interpretować art. 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku

od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) w ten sposób, że zgodnie ze wspomnianym przepisem z uwagi na znajdujące się w nim wyrażenia „wykorzystywane są” nie można odmówić odliczenia VAT z tytułu transakcji objętej zakresem zastosowania dyrektywy VAT z tego względu, że w ocenie organu administracji podatkowej usługa świadczona przez wystawcę faktury w ramach transakcji dokonanej pomiędzy niezależnymi stronami nie jest „korzystna” dla opodatkowanej działalności odbiorcy faktury, ponieważ:

- wartość usługi (usługi reklamowej) świadczonej przez stronę wystawiającą fakturę jest nieproporcjonalna do korzyści (wartość obrotu/wzrost wartości obrotu) przysporzonej tą usługą jej odbiorcy, lub
- wspomniana usługa (usługa reklamowa) nie przysporzyła żadnej wartości obrotu jej usługobiorcy?

2. Czy art. 168 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zgodnie ze wspomnianym przepisem można odmówić odliczenia VAT z tytułu transakcji objętej zakresem stosowania dyrektywy VAT z tego względu, że w ocenie organu administracji podatkowej usługa wyświadczona przez wystawcę faktury w ramach transakcji dokonanej przez niezależne strony ma nieproporcjonalną wartość, ponieważ usługa (usługa reklamowa) jest droga i jej cena jest nadmierna w stosunku do innej lub innych porównywalnych usług?

[...] [kwestie proceduralne związane z prawem krajowym]

Uzasadnienie:

Okoliczności faktyczne

Postępowanie przed organem administracyjnym pierwszej instancji i wydane postanowienie

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fejér Megyei Adó- és Vámigazgatósága (dyrekcja ds. podatkowych i celnych prowincji Fejér, podlegająca państwowej administracji podatkowej i celnej, Węgry, zwana dalej „organem podatkowym pierwszej instancji”) przeprowadziła kontrolę *a posteriori* deklaracji VAT dotyczących okresu podatkowego pomiędzy 1 stycznia a 31 grudnia 2014 r. w wyniku której wydała decyzję [...] (zwaną dalej „decyzją wydaną w pierwszej instancji”), nakładającą na skarżącą, jako na podatnika, dodatkowe zobowiązanie z tytułu VAT w łącznej wysokości 12 960 000 forintów, która to kwota została łącznie uznana za dług podatkowy. W konsekwencji organ ten nałożył na skarżącą grzywnę podatkową i odsetki za zwłokę w wysokości, odpowiednio, 3 240 000 forintów i 868 000 forintów, i zażądał zapłaty wszystkich tych kwot.

W uzasadnieniu swojej decyzji organ podatkowy pierwszej instancji ustalił w odniesieniu do okoliczności faktycznych, że skarżąca zaliczyła jako koszty

kwoty, które znajdowały się łącznie na dwunastu fakturach wystawionych przez Sziget-Reklám Kft. w 2014 r., każda z nich na kwotę 4 000 000 forintów i w wysokości, 5 080 000 forintów, po jej powiększeniu o 27% VAT, oraz że skarżąca odliczyła odpowiedni VAT.

Zgodnie z umową o świadczenie usług i o współpracy dostarczoną przez skarżącą podczas kontroli organu administracji podatkowej, Sziget-Reklám Kft. jako usługodawca zobowiązał się do umieszczenia tabliczek reklamowych zleceniodawcy, to znaczy skarżącej, o wymiarach 30 x 10 cm, na dwóch bokach samochodu wyścigowego zawodnika zaklasyfikowanego przez partnera handlowego usługodawcy do prób w sezonie 2014 Magyar Gyorsasági Bajnokság [wyścigów samochodowych na Węgrzech]. Cena za usługę świadczoną w całym okresie obowiązywania umowy wynosiła 48 000 000 forintów plus VAT, którą strony płaciły okresowo.

Opierając się na dokumentach znajdujących się w wyciągu z akt postępowania karnego udostępnionego przez Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél- Dunántúli Bűnügyi Igazgatósága (dyrekcja spraw karnych regionu transdunajskiego południowego, podległa państwowemu organowi administracji skarbu i ceł, Węgry), wśród nich na opiniach biegłych specjalizujących się w podatkach i opłatach, biegłych w dziedzinie reklamy, zebranych w trakcie dochodzenia karnego, organ podatkowy pierwszej instancji doszedł w podsumowaniu do następujących wniosków odnośnie do umowy o świadczenie usług i współpracę zawartej pomiędzy skarżącą a Sziget-Reklám Kft., na podstawie której wystawiono faktury:

- Wynagrodzenie w kwocie 48 000 000 forintów powiększone o VAT jest nadmiernie wygórowane, ponieważ tę samą usługę zakupiono również po niższej cenie.
- Umowa stanowi oszustwo, ponieważ oferowana przez nią usługa jedynie zakłada rzeczywiste świadczenie.
- Wartość umowy jest również nieproporcjonalnie wysoka, ponieważ owa zapłata nie jest związana z żadną wartością reklamową lub zyskiem handlowym; skarżąca mogłaby uzyskać wyższą rzeczywistą wartość reklamową po dużo mniejszych kosztach.
- Osoby zawodowo trudniące się wykonywaniem danej działalności gospodarczej potrafią dokładnie odróżnić możliwych klientów lub zleceniodawców wśród potencjalnych partnerów handlowych – fabryki papieru, warsztaty walcowania na gorąco i inne instalacje przemysłowe -; a jeżeli nie potrafią, to żadna reklama nie rozwiąże problemu, ponieważ klienci nie podejmują decyzji w oparciu o reklamy zamieszczone na samochodach, lecz na podstawie, np., ceny, jakości, terminu dostawy lub elastycznych warunków zapłaty. W konsekwencji należy stwierdzić, że z wyprzedzeniem można było

wiedzieć, że koszty te były czynnikami powodującymi straty, z których nie można było oczekiwać wzrostu przychodów handlowych.

Z uwagi na powyższe rozważania i w oparciu o opinie biegłych organ podatkowy pierwszej instancji stwierdził, że usługa reklamowa na samochodach sportowych zafakturowana na skarżącą przez Sziget-Reklám Kft. nie stanowi kosztu związanego z podlegającą opodatkowaniu działalnością stanowiącą źródło przychodów skarżącej.

W tym względzie organ podatkowy pierwszej instancji przywołał następujące przepisy prawne.

Paragraf 119 ust. 1 az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o VAT”), na podstawie którego prawo do odliczenia powstaje, chyba że niniejsza ustawa stanowi inaczej, wówczas gdy należy ustalić kwotę podatku odpowiadającą wysokości poniesionego podatku (§ 120), w tym w przypadku, gdy obliczenie wspomnianej kwoty następuje zgodnie z postanowieniami § 196/B ust. 2 lit. a).

Paragraf 120 lit. a) ustawy o VAT, zgodnie z którym w stopniu, w jakim towary lub usługi są używane lub winny sposób wykorzystane przez podatnika – działającego w takim charakterze – do wykonywania dostaw towarów lub świadczenia usług podlegających opodatkowaniu, ma on prawo do odliczenia od kwoty podatku, który jest zobowiązany zapłacić, podatku, którym został obciążony przez innego podatnika – w tym również każdą osobę lub podmiot podlegający uproszczonemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych – przy nabyciu towarów lub usług;

Paragraf 8 ust. 1 lit d) a társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (ustawy LXXXI z 1996 r. o podatku od osób prawnych i dywidend, zwanej dalej „ustawą o podatku od osób prawnych i dywidend”), na podstawie którego wynik finansowy przed opodatkowaniem zostaje powiększony o kwoty zaliczone jako koszty lub wydatki i po zastosowaniu obniżenia wspomnianego wyniku – w tym o odpisy amortyzacyjne środków trwałych materialnych i prawnych – które nie pozostają w związku z działalnością przedsiębiorstwa lub działalnością powodującą przychody, z uwzględnieniem w szczególności postanowień załącznika nr 3.

Zgodnie z załącznikiem nr 3 pkt 4 ustawy o podatku od osób prawnych i dywidend [w rozumieniu § 8 ust. 1 lit. d) za koszty nie są uznawane wydatki poniesione w interesie działalności przedsiębiorstwa, a w szczególności:] świadczenie wzajemne (całkowite lub częściowe) za usługę, którego wartość przekracza 200 000 forintów, bez VAT, jeżeli okoliczności faktyczne (takie, jak w szczególności działalność przedsiębiorstwa podatnika, jego wartość obrotu, charakter usługi lub świadczenie wzajemne w zamian za usługę) pozwalają

jednoznacznie stwierdzić, że skorzystanie z tej usługi jest sprzeczne z wymogami racjonalnego zarządzania; świadczenie wzajemne za usługi otrzymane od tej samej osoby z tego samego tytułu w danym okresie podatkowym są brane pod uwagę łącznie.

Jeżeli chodzi o ostatni z wymienionych przepisów oraz o definicję racjonalnego zarządzania, organ podatkowy pierwszej instancji wskazał, że ustawa o podatku od osób prawnych i dywidend nie zawiera definicji takiego pojęcia, z którego to względu treść tego wymogu należy wywieść z właściwego orzecznictwa. Wykładnia wymogu racjonalnego zarządzania z punktu widzenia prawa podatkowego nie pokrywa się dokładnie z treścią owej podstawowej zasady z punktu prawa cywilnego, którą również rozwinęło orzecznictwo. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w dziedzinie prawa podatkowego uzasadnienie racjonalnego zarządzania i związku z działalnością dochodową wymaga wykazania następujących okoliczności:

- Przede wszystkim tego, że rzeczywiście doszło do transakcji gospodarczej, w związku z którą dokonano zapłaty, a tym samym, że konkretna usługa, a w związku z tym również odpowiadające jej wynagrodzenie, pozostają w związku z dochodową działalnością przedsiębiorstwa podatnika.
- Ponadto należy zbadać i to, czy poniesiony koszt nie był w sposób oczywisty nieproporcjonalny.

W tym względzie organ podatkowy pierwszej instancji stwierdził, że umieszczenie naklejek, to znaczy reklamy na samochodach wyścigowych uczestniczących w wyścigach samochodowych, które jednak – co w jednoznaczny sposób potwierdzają zgodne opinie biegłych – nie przyniosło żadnej korzyści skarżącej, nie pozostaje przez to w żadnym związku z jej działalnością dochodową. Ponadto wynagrodzenie za otrzymaną przez skarżącą usługę reklamową przekraczało w nieproporcjonalny sposób zwykłą cenę rynkową, przez co zostało ono uznane za sprzeczne z wymogiem racjonalnego zarządzania

W oparciu o wcześniejsze rozważania organ administracji podatkowej pierwszej instancji stwierdził, że usługa zaliczona jako koszt nie była racjonalna z ekonomicznego punktu widzenia, że nie mogła być związana z dochodową działalnością przedsiębiorstwa skarżącej oraz że według opinii biegłych jej wartość reklamowa była żadna, ponieważ zgodnie z wcześniej przytoczonymi przepisami prawnymi znajdujący się na wystawionych z tego tytułu fakturach VAT nie podlegał odliczeniu. W związku z tym z uwagi na informacje znajdujące się w jego posiadaniu wspomniany organ uznał, że skarżąca jako podatnik niesłusznie odliczyła VAT zawarty na fakturach wystawionych przez Sziget-Reklám Kft., ponieważ na podstawie § 120 lit. a) ustawy o VAT nie miała ona prawa do odliczenia VAT przerzuczonego na nią na podstawie dokumentów usługi, która nie miała żadnej wartości z punktu widzenia działalności dochodowej.

Z tego względu organ administracji podatkowej pierwszej instancji ustalił należny od skarżącej VAT równy VAT wykazanemu w jej deklaracji podatkowej tytułem podlegającego odliczeniu VAT poniesionego w związku z usługą otrzymaną od Sziget-Reklám Kft., ponieważ uznał, że jest to VAT wynikający z faktur wystawionych w związku z kosztami, które nie zostały poniesione w interesie przedsiębiorstwa.

Postępowanie przed organem podatkowym drugiej instancji i wydana decyzja

W wyniku odwołania administracyjnego wniesionego przez skarżącą, strona przeciwna, działająca jako organ podatkowy drugiej instancji, utrzymała w mocy decyzję wydaną w pierwszej instancji decyzją [...] z dnia 9 stycznia 2019 r. (zwaną dalej „decyzją wydaną w drugiej instancji”).

Zgodnie z uzasadnieniem decyzji wydanej w drugiej instancji, organ podatkowy pierwszej instancji uznał słusznie, że skarżąca jako podatnik nienależnie dokonała odliczenia VAT zawartego na spornych fakturach wystawionych przez Sziget-Reklám Kft., ponieważ opinie biegłych potwierdzały jednoznacznie, że jeżeli chodzi o zamówienie tej usługi, zarząd był nieracjonalny. Wynika z tego, że zgodnie z postanowieniami § 120 ustawy VAT skarżąca nie miała prawa do odliczenia VAT przerzuconego na nią na podstawie faktur za usługę, która nie miała żadnej wartości z punktu widzenia działalności dochodowej. W związku z tym organ podatkowy drugiej instancji jest zdania, że nie można uznać za niezgodną z prawem decyzji wydanej w pierwszej instancji w zakresie, w jakim nakłada ona na skarżącą VAT wykazany w deklaracji podatkowej z tytułu podlegającego odliczeniu VAT poniesionego zgodnie z fakturami otrzymanymi od Sziget-Reklám Kft., wystawionymi w związku z kosztami, które nie zostały poniesione w interesie przedsiębiorstwa.

Przedmiot skargi sądowo – administracyjnej

W skardze do sądu administracyjnego skarżąca wnosi o uznanie za sprzeczne z prawem decyzji wydanych w pierwszej i drugiej instancji oraz o ich uchylenie. Kwestionuje ona całe wspomniane decyzje zarówno w odniesieniu do podstawy prawnej, jak i do kwot.

Jej zdaniem kryteria przyjęte przez stronę przeciwną, to znaczy, że jej koszty reklamowe są nieracjonalne, nie przynoszą żadnych przychodów handlowych, pozbawione są rzeczywistej wartości reklamowej i nie należą do zakresu działalności dochodowej – nie pozostają w żadnym związku z możliwością dokonania odliczenia VAT, ponieważ takie podejście jest całkowicie odmienne od podstawowych zasad, na których opiera się podatek od wartości dodanej.

W kwestii tej w związku z prawem do odliczenia powołuje się na liczne orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej: wyrok w sprawie C

107/10 (Enel Maritsa Iztok 3), pkt 32, wyrok w sprawie C 324/11 (Tóth), pkt 23, 24 i 25, oraz wyrok w sprawie C 376/02 („Goed Wonen”), pkt 26.

Ponadto powołuje się w szczególności na wyrok wydany w sprawie C 317/94 (Elida Gibbs), odnosząc się do jego pkt 26 i 27 i wskazując również, że twierdzenia tego wyroku zostały potwierdzone w kilku innych wyrokach Trybunału (jak np. w wyrokach: w sprawie C 285/10, pkt 28, i w sprawach połączonych C 249/12 i C 250/12, pkt 33). Z uwagi na treść tych wyroków uważa za bezsporne, że podstawa opodatkowania składa się z wynagrodzenia, jakie sprzedawca otrzymuje rzeczywiście z tytułu konkretnej transakcji, to znaczy, że strona przeciwna w sposób nieuzasadniony powołuje się na „nieproporcjonalną wartość” jako na okoliczność uzasadniającą odmowę prawa do odliczenia.

Podkreśla, że zgodnie z pkt 43 i 44 wyroku wydanego w sprawie C 118/11 wspólny system VAT ma na celu zagwarantowanie pełnej neutralności w odniesieniu do ciężaru podatkowego wszystkich rodzajów działalności gospodarczej, niezależnie od jej celów lub wyników, pod warunkiem, że wspomniana działalność będzie co do zasady podlegała VAT.

Obok tych wyroków powołuje się również na punkty z następujących wyroków: wyrok wydany w sprawie 230/87 (Naturally Yours Cosmetics), pkt 16; wyrok wydany w sprawie 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), pkt 13; wyrok wydany w sprawie C 126/88 (Boots Company), pkt 19; wyrok wydany w sprawie C 258/95 (Fillibeck), pkt 13; wyrok wydany w sprawie C 404/99 (Komisja/Francja), pkt 38; wyrok wydany w sprawie C 412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), pkt 21; oraz wyrok wydany w sprawach połączonych C 621/10 y C 129/11 (Balkan and Sea Properties), pkt 43 i 44.

Na powyższej podstawie skarżąca uważa, że prawo do odliczenia VAT może być wykonywane również wówczas, gdy koszt poniesiony przez podatnika nie był racjonalny ani ekonomicznie skuteczny. Podkreśla, że w niniejszej sprawie doszło do przerwania podatku, ponieważ zapłaciła ona w drodze przelewu bankowego wystawcy faktury podatek naliczony zawarty na fakturach Sziget-Reklám Kft. Skarżąca wskazuje, że przysługujące jej prawo do odliczenia podatku jest zagwarantowane przez § 119 ust. 1 ustawy o VAT, na podstawie którego prawo do odliczenia podatku powstaje przy określaniu kwoty podatku odpowiadającej zapłaconemu podatkowi (§ 120).

Jej zdaniem oczywiste jest, że wymóg „wykorzystania w inny sposób” zawarty w § 120 lit. a) ustawy o VAT, który oznacza, że prawo do odliczenia można wykonać jedynie wówczas, gdy umówiona usługa wiąże się z korzyścią dla podatnika, którą można wykazać liczbowo i w częściach, jest sprzeczny z przepisem wspólnotowym, a tym samym zgodnie z zasadami prymatu prawa wspólnotowego i zbliżania ustawodawstw, chodzi o dodatkową przesłankę, która nie ma zastosowania.

Żądania strony przeciwnej

W odpowiedzi na skargę strona przeciwna wnosi o oddalenie skargi, podtrzymując kryterium prawne wyrażone w uzasadnieniu decyzji zaskarżonej niniejszą skargą.

Podtrzymuje ona, że koszty poniesione zgodnie z fakturami skontrolowanymi przez organ podatkowy są w sposób oczywisty i nieproporcjonalny nadmierne oraz że usługa zaliczona jako koszt nie jest racjonalna z ekonomicznego punktu widzenia, nie może być związana z działalnością przedsiębiorstwa lub działalnością dochodową, a zdaniem biegłych, jej wartość reklamowa wynosi zero. W tym względzie wskazuje, że na podstawie sprawozdań finansowych skarżącej spółki handlowej za kilka okresów podatkowych, na podstawie kwalifikacji i lokalnego charakteru usługi oferowanej przez wspomnianą spółkę na rynku oraz na podstawie obrazu, jaki daje jej strona internetowa, biegli biorący udział w dochodzeniu doszli do wniosku, że potencjalni partnerzy handlowi skarżącej nie wydają się być skłonni do nabywania towarów konsumpcyjnych w oparciu o decyzje o emocjonalnym charakterze. Skarżąca działa bowiem w sektorze instalacji elektrycznych i, jeżeli chodzi o projekty na dużą skalę, to należało wykluczyć obciążenia o nieprofesjonalnym charakterze. W procesie wyboru partnera handlowego czynnikami mającymi wpływ są: cena, warunki płatności, kryteria dostawy. W przypadku skarżącej sprawozdania finansowe nie wskazują, że wydatki przyniosły jakkolwiek korzyść, z którego to względu obydwie opinie biegłych były zgodne co do tego, że pojawienie się nazwy skarżącej spółki na naklejkach umieszczonych na pojazdach uczestniczących w wyścigu samochodowym okazało się nie mieć żadnej wartości.

W związku z tym strona przeciwna uważa, iż nie naruszyła podstawowej zasady podatku od wartości dodanej, jak że okoliczności, na które powołuje się skarga administracyjna – nieracjonalny charakter, brak wartości reklamowej oraz brak związku z działalnością dochodową – rzeczywiście mają znaczenie w ramach oceny bezprawności prawa do odliczenia.

Tym samym za całkowicie błędną uważa tezę skarżącą, zgodnie z którą prawo do odliczenia VAT może również zostać wykonane, jeżeli wydatek poniesiony przez podatnika nie jest racjonalny ani ekonomicznie skuteczny. Podkreśla, że brak racjonalności ekonomicznej uniemożliwia wykonanie prawa do odliczenia VAT oraz że nierealne wynagrodzenie wiąże się również z niewiarygodną treścią faktury. W celu dokonania zgodnego z prawem odliczenia musi istnieć bezpośredni i ścisły związek pomiędzy nabyciem a opodatkowaną działalnością gospodarczą, w braku którego nie można skorzystać z prawa do odliczenia.

Strona przeciwna wskazuje również, że art. 80 ust. 1 dyrektywy VAT ustanawia jednoznacznie i w sposób wyczerpujący warunki, jakie należy spełnić, aby państwo członkowskie w swoich przepisach mogło przewidzieć możliwość korekty podstawy opodatkowania. Oznacza to, że jeżeli podstawa prawna nie jest prawdziwa, uregulowanie państw członkowskich może dokonać korekty podstawy

opodatkowania, jaką odzwierciedla faktura, tak jak to miało miejsce w niniejszej sprawie.

Ramy prawne

1. Prawo Unii

Artykuł 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, który przewiduje, że jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia od kwoty podatku VAT, którą jest zobowiązany zapłacić, 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.

Artykuł 80 ust. 1 dyrektywy VAT: „W celu zapobieżenia uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania, w następujących przypadkach państwa członkowskie mogą przedsięwziąć środki, ażeby podstawą opodatkowania w odniesieniu do dostawy towarów i świadczenia usług na rzecz odbiorców, z którymi istnieją powiązania o charakterze rodzinnym lub inne bliskie powiązania o charakterze osobistym, powiązania organizacyjne, własnościowe, w zakresie członkostwa, finansowe lub prawne, określone przez państwo członkowskie, była wartość wolnorynkowa:

- a) w przypadku gdy wynagrodzenie jest niższe od wartości wolnorynkowej, a odbiorca dostawy towarów lub świadczenia usług nie ma pełnego prawa do odliczenia VAT na mocy art. 167–171 i art. 173–177;
- b) w przypadku gdy wynagrodzenie jest niższe od wartości wolnorynkowej i dostawca lub usługodawca nie ma pełnego prawa do odliczenia VAT na mocy art. 167–171 i art. 173–177, a dostawa towarów lub świadczenie usług podlega zwolnieniu na mocy art. 132, 135, 136, 371, 375, 376 i 377, art. 378 ust. 2, art. 379 ust. 2 i art. 380–390c;
- c) w przypadku gdy wynagrodzenie jest wyższe od wartości wolnorynkowej, a dostawca lub usługodawca nie ma pełnego prawa do odliczenia VAT na mocy art. 167–171 i art. 173–177.

Do celów akapitu pierwszego powiązania prawne mogą obejmować relacje między pracodawcą a pracownikiem lub członkami rodziny pracownika lub wszelkimi innymi blisko z nim związanymi osobami.

2. Prawo węgierskie

Przytoczone wyżej przepisy prawne w punkcie dotyczącym okoliczności faktycznych:

Paragraf 119 ust. 1 ustawy o VAT, zgodnie z którym prawo do odliczenia powstaje, chyba że niniejsza ustawa stanowi inaczej, wówczas gdy należy ustalić kwotę podatku odpowiadającą wysokości poniesionego podatku (§ 120), w tym w przypadku, gdy obliczenie wspomnianej kwoty następuje zgodnie z postanowieniami § 196/B ust. 2 lit. a).

Paragraf 120 lit. a) ustawy o VAT, w myśl którego w stopniu, w jakim towary lub usługi są używane lub w inny sposób wykorzystane przez podatnika – działającego w takim charakterze – do wykonywania dostaw towarów lub świadczenia usług podlegających opodatkowaniu, ma on prawo do odliczenia od kwoty podatku, który jest zobowiązany zapłacić, podatku, którym został obciążony przez innego podatnika – w tym również każdą osobę lub podmiot podlegający uproszczonemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych – przy nabyciu towarów lub usług;

Paragraf 8 ust. 1 lit d) ustawy o podatku od osób prawnych i dywidend, na podstawie którego wynik finansowy przed opodatkowaniem zostaje powiększony o kwoty zaliczone jako koszty lub wydatki i po zastosowaniu obniżenia wspomnianego wyniku – w tym o odpisy amortyzacyjne środków trwałych materialnych i prawnych – które nie pozostają w związku z działalnością przedsiębiorstwa lub działalnością powodującą przychody, z uwzględnieniem w szczególności postanowień załącznika nr 3.

Załącznik nr 3 pkt 4 ustawy o podatku od osób prawnych i dywidend: W rozumieniu § 8 ust. 1 lit. d) za koszty nie są uznawane wydatki poniesione w interesie działalności przedsiębiorstwa, a w szczególności:] świadczenie wzajemne (całkowite lub częściowe) za usługę, którego wartość przekracza 200 000 forintów, bez VAT, jeżeli okoliczności faktyczne (takie, jak w szczególności działalność przedsiębiorstwa podatnika, jego wartość obrotu, charakter usługi lub świadczenie wzajemne w zamian za usługę) pozwalają jednoznacznie stwierdzić, że skorzystanie z tej usługi jest sprzeczne z wymogami racjonalnego zarządzania; świadczenie wzajemne za usługi otrzymane od tej samej osoby z tego samego tytułu w danym okresie podatkowym są brane pod uwagę łącznie.

Uzasadnienie pytań kierowanych przez sąd odsyłający

Jak wskazała skarżąca centralny punkt niniejszej sprawy polega na odpowiedzeniu na pytanie, czy podatnik, który wykonuje jedynie działalność opodatkowaną tylko wówczas ma prawo do odliczenia, jeżeli może wykazać w oparciu o obiektywne i konkretne dane „uzyskanie korzyści” z usługi, jaką mu wyświadczono (w niniejszej sprawie, usługi reklamowej).

Zdaniem sądu odsyłającego wspomniana kwestia nabywa szczególnego znaczenia w niniejszej sprawie również z uwagi na to, że w odniesieniu do prawa do odliczenia art. 168 lit. a) dyrektywy VAT zawiera wyłącznie wyrażenie „wykorzystywane są”, podczas gdy w odróżnieniu od tego ostatniego przepisu,

§ 120 lit. a) ustawy o VAT obok terminu „używane” posługuje się również wyrażeniem „w inny sposób wykorzystane”, a w języku węgierskim wykorzystywanie oznacza używanie z pobieraniem korzyści, użytek skuteczny i rentowny.

W świetle powyższego w celu rozstrzygnięcia sporu należy w każdym razie wyjaśnić: czy z punktu widzenia możliwości odliczenia podatku należy przyjąć, że osiągnięcie rezultatu i możliwa do wykazania rentowność, a tym samym korzyść, są objęte pojęciem wykorzystywania znajdującym się w dyrektywie VAT, to znaczy, czy stanowią nieodzowną przesłankę dla materializacji „wykorzystywania” w rozumieniu art. 168 lit. a) dyrektywy VAT; w ten sposób wykładnia prawa Unii, o jaką występuje sąd odsyłający, jest związana z rzeczywistością i przedmiotem postępowania głównego.

Wyroki Trybunału, na jakie powołuje się skarżąca, albo wskazane przez nią ich części, nie odnoszą się konkretnie do tej kwestii, ani jej nie poruszają. Punkt 32 wyroku wydanego w sprawie C 107/10 wskazuje, że prawo do odliczenia podatku wykonuje się bezpośrednio w odniesieniu do całej poniesionej kwoty podatku w transakcjach na poprzednich etapach; podobnie stanowi co do istoty pkt 24 wyroku wydanego w sprawie C 324/11, którego przedmiotem była zasada neutralności podatkowej. W podobny sposób pkt 26 wyroku w sprawie C 376/02 oraz pkt 43 wyroku wydanego w sprawie C 118/11 również dotyczą zasady neutralności podatkowej. Z kolei wyroki wydane w sprawach C 317/94 (Elida Gibbs) i C 285/10, w sprawach połączonych C 249/12 i C 250/12, w sprawie C 412/03 oraz w sprawach połączonych C 621/10 y C 129/11 wypowiedają się co do podstawy opodatkowania i orzekają o jej subiektywnym charakterze (Natomiast wyroki wydane w sprawach: 154/80, 230/87, C 126/88, C 258/95 i C 404/99, z uwagi na datę ich wydania – 5 lutego 1981 r., 23 listopada 1988 r., 27 marca 1990 r., 16 października 1997 r. oraz 29 marca 2001 – logicznie nie dotyczyły jeszcze dyrektywy VAT).

Tym samym zdaniem sądu odsyłającego odpowiedzi na kierowane w niniejszym postanowieniu pytania prejudycjalne nie mogą zostać w sposób jasny wywnioskowane na podstawie wyroków przywołanych przez skarżącą z uwagi na różny przedmiot sporu.

Z uwagi na powyższe sąd odsyłający doszedł do wniosku, że dla rozstrzygnięcia sporu konieczne jest wszczęcie postępowania w trybie prejudycjalnym [...] [rozważania dotyczące krajowego prawa proceduralnego]

Veszprém, dnia 20 lipca 2020 r.

[...] [podpisy]