



Fiche thématique

ODLICZENIA PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ

Podatek od wartości dodanej (VAT), będący częścią prawa Unii od blisko pięciu dekad¹, charakteryzuje się w szczególności z jednej strony tym, że jest on podatkiem od konsumpcji powszechnie stosowanym do transakcji dokonywanych przez podatników w ramach ich działalności gospodarczej, zmierzającym do obciążenia jedynie konsumenta końcowego, a z drugiej strony cechuje go zasada neutralności, która obowiązuje przy stosowaniu omawianego podatku, obejmująca również zasadę prawa do odliczenia podatku. Tak więc system odliczeń zmierza do całkowitego uwolnienia przedsiębiorcy od ciężaru VAT w zakresie wszystkich jego transakcji, które same w sobie rodzą prawo do odliczenia. W swoim orzecznictwie dotyczącym VAT Trybunał często przypomina, że prawo do odliczenia (i co za tym idzie - do zwrotu zapłaconego podatku) jest integralną częścią mechanizmu VAT i nie może co do zasady zostać ograniczone.

Jednakże, choć prawo do odliczenia winno na pierwszy rzut oka zawsze znajdować zastosowanie w celu osiągnięcia neutralnego opodatkowania, na prawo to zostały nałożone pewne ograniczenia. W tym względzie Trybunał wymaga w swoim orzecznictwie, aby istniał bezpośredni i ścisły związek między zakupem towaru lub usługi a transakcją opodatkowaną na dalszym etapie obrotu. Innymi słowy, zakup musi być, zgodnie z obiektywnymi kryteriami, przeznaczony na działalność gospodarczą podatnika. Natomiast, kiedy dokonuje się zakupów dla celów transakcji zwolnionych lub nieobjętych zakresem stosowania VAT, żaden podatek należny nie może zostać pobrany i żaden podatek naliczony nie może zostać odliczony.

W swoim orzecznictwie Trybunał wskazał również, że nie można powoływać się na prawo Unii w celu popełniania oszustw lub nadużyć. W przypadku praktyk stanowiących nadużycie prawo do odliczenia VAT naliczonego może zostać odebrane ze skutkiem wstecznym, jeśli prawo do

¹ 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), oraz dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

odliczenia zostało wykonane w sposób stanowiący nadużycie. Tak więc sąd krajowy może odmówić przyznania prawa do odliczenia, jeśli ustali, na podstawie obiektywnych dowodów, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż poprzez swój zakup wziął udział w transakcji w ramach oszustwa w zakresie VAT i to nawet wówczas, gdy rozpatrywana transakcja spełniała obiektywne kryteria, na których oparte są pojęcia „dostaw towarów dokonywanych przez podatnika działającego w takim charakterze” i „działalności gospodarczej”.

Poniżej przedstawiony zostanie wybór wyroków, pogrupowanych według tematyki, stanowiących przegląd ostatniego orzecznictwa Trybunału w dziedzinie odliczeń VAT.

I. Zasada neutralności

Jak wskazano powyżej, w swoim orzecznictwie Trybunał wielokrotnie przypominał, że system odliczeń wprowadzony dyrektywą 77/388 i dyrektywą 2006/112 zmierza do całkowitego uwolnienia przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej jego działalności gospodarczej. Tak więc wspólny system VAT ma na celu zagwarantowanie całkowitej neutralności w zakresie ciężaru podatkowego jakiegokolwiek działalności gospodarczej, bez względu na jej cele lub skutki, pod warunkiem, że omawiana działalność co do zasady sama w sobie podlega VAT².

Trybunał podkreśla również, że choć państwa członkowskie mają możliwość przyjęcia na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112 środków celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw, środki te nie mogą jednak podważać neutralności VAT³.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zasada neutralności podatkowej, poprzez którą prawodawca Unii przeniósł na dziedzinę VAT ogólną zasadę równego traktowania, wymaga w szczególności, by odmienne sytuacje nie były traktowane jednakowo, chyba że takie traktowanie jest uzasadnione w sposób obiektywny⁴.

[Wyrok z dnia 1 marca 2012 r., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107](#)

Dwie osoby fizyczne, przyszli wspólnicy polskiej spółki jawnej, nabyły nieruchomość w grudniu 2006 r. Zakup ten został potwierdzony przez komornika sądowego poprzez wystawienie faktury na rzeczonych przyszłych wspólników. Spółka została jednak utworzona dopiero cztery miesiące później, w kwietniu 2007 r. Przy tej okazji notariusz wystawił na omawianą spółkę fakturę za sporządzenie aktu notarialnego dotyczącego jej zawiązania oraz wypisów. Dana spółka zadeklarowała w konsekwencji kwotę naliczonego VAT na podstawie dwóch rozpatrywanych faktur.

² [Wyrok z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, pkt 19.](#)

³ [Wyrok z dnia 22 marca 2012 r., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 50.](#)

⁴ [Wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Lietuvos geležinkeliai, C-250/11, EU:C:2012:496, pkt 44 i 45 oraz przytoczone tam orzecznictwo.](#)

Organ podatkowy odmówił wnioskowanego odliczenia, bowiem nabywcą nieruchomości na podstawie pierwszej faktury była nie sama spółka, lecz osoby fizyczne, które po zawiązaniu rzeczony spółki wniosły do niej ową nieruchomość jako aport. Co się tyczy drugiej faktury, organ podatkowy uznał, że została ona wystawiona przed dniem wpisu rozpatrywanej spółki do rejestru przedsiębiorców, a więc wystawiono ją na nieistniejącą jeszcze spółkę. Co więcej, przyszli wspólnicy nie mogli powołać się na prawo do odliczenia VAT zapłaconego z tytułu wydatków inwestycyjnych z uwagi na to, że wniesienie danego dobra inwestycyjnego było czynnością zwolnioną zgodnie z krajowymi przepisami mającymi zastosowanie w postępowaniu głównym.

W wyniku skargi wniesionej na odmowę odliczenia sąd krajowy zwrócił się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie pytania, czy z jednej strony spółka w osobach przyszłych wspólników, która dokonuje wydatków inwestycyjnych przed swoją formalną rejestracją jako spółki handlowej oraz rejestracją dla potrzeb VAT, po swojej rejestracji oraz zarejestrowaniu dla potrzeb VAT ma prawo skorzystać w związku z art. 9 oraz art. 168 i 169 dyrektywy 2006/112 z prawa do odliczenia VAT naliczonego zapłaconego w związku z dokonanymi wydatkami inwestycyjnymi, które służą jej działalności opodatkowanej, oraz czy z drugiej strony okoliczność, że faktura dokumentująca zakup nieruchomości została wystawiona na wspólników, a nie na spółkę, stoi na przeszkodzie realizacji tego prawa.

Podobnie jak Trybunał stwierdził w sprawach *Rompelman* (263/83)⁵ i *INZO* (C-110/94)⁶, Trybunał przypomniał, że czynności przygotowawcze, takie jak w szczególności nabycie nieruchomości, powinny być już zaliczane do działalności gospodarczej, o której mowa w art. 4 ust. 1 dyrektywy 77/388 i w art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112, na którą może składać się wiele następujących po sobie czynności (pkt 28). Ponadto zasada neutralności VAT w odniesieniu do obciążenia podatkowego przedsiębiorstwa wymaga, aby pierwsze wydatki inwestycyjne dokonane na potrzeby i cele przedsiębiorstwa były uznawane za działalność gospodarczą. W tym względzie z ową zasadą byłoby sprzeczne, gdyby rzeczona działalność rozpoczynała się dopiero w chwili, gdy nieruchomość jest faktycznie wykorzystywana, to znaczy gdy powstaje dochód podlegający opodatkowaniu (pkt 29). Tak więc ktokolwiek dokonuje takich działań inwestycyjnych ściśle związanych z przyszłym wykorzystywaniem nieruchomości i koniecznych do tego celu, powinien być uważany za podatnika w rozumieniu dyrektywy 77/388 (pkt 30) i może z tego tytułu dochodzić prawa do odliczenia VAT naliczonego (pkt 31). Ponadto na podstawie zasady neutralności VAT podatnik, którego działalność ogranicza się do przygotowania działalności gospodarczej innego podatnika i który nie dokonał żadnej czynności opodatkowanej VAT, może dochodzić prawa do odliczenia w związku z opodatkowanymi czynnościami dokonanymi przez drugiego podatnika (pkt 33). Z tego względu, jeżeli na podstawie prawa krajowego wspólnicy, mimo iż mogą być uważani za podatników dla potrzeb VAT, nie mogą powołać się na czynności opodatkowane dokonane przez rozpatrywaną spółkę w celu uwolnienia się od kosztu VAT związanego z czynnościami inwestycyjnymi zrealizowanymi na potrzeby i cele działalności rzeczony spółki, to przy odliczeniu VAT ta ostatnia powinna mieć możliwość uwzględnienia wskazanych czynności inwestycyjnych, aby mogła być zagwarantowana neutralność ciężaru podatkowego (pkt 35).

⁵ W sprawie tej zapadł [wyrok z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74](#).

⁶ W sprawie tej zapadł [wyrok z dnia 29 lutego 1996 r., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67](#).

Zdaniem Trybunału ta podstawowa zasada neutralności VAT wymaga również, by prawo do odliczenia VAT naliczonego zostało przyznane w razie spełnienia materialnych wymogów wynikających z prawa mającego zastosowanie do VAT naliczonego, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymagań formalnych (pkt 43). Tak więc okoliczność, że faktura, wystawiona przed rejestracją rzeczonoj spółki i jej identyfikacją dla celów VAT, została wystawiona na przyszłych wspólników, a nie na samą spółkę, nie może zniweczyć prawa do odliczenia, ponieważ spółkę tworzą te same podmioty, które były zobowiązane do zapłaty VAT naliczonego. Inne podejście skutkowałoby unicestwieniem wykonywania prawa do odliczenia i w konsekwencji podważeniem neutralności VAT.

[Wyrok z dnia 22 marca 2012 r., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163](#)

W maju 2009 r. bułgarska spółka, której działalność polegała na prowadzeniu hotelu w Warnie (Bułgaria), kupiła w Sofii dwupoziomowy apartament przeznaczony na cele mieszkalne. VAT związany z tym zakupem został odliczony, lecz żadna deklaracja podatkowa dotycząca zapłaty podatków lokalnych za to mieszkanie nie została złożona organom podatkowym. Biorąc pod uwagę, że rozpatrywana spółka nie zmieniła przeznaczenia owej nieruchomości ani nie otworzyła w swoim imieniu rachunku do celów dostawy wody i elektryczności, organy podatkowe wywnioskowały z tego, że mieszkanie było przeznaczone do użytku mieszkalnego, a nie na działalność gospodarczą, a w konsekwencji przy jego nabyciu nie powstało prawo do odliczenia VAT naliczonego.

W ramach postępowania, które omawiana spółka wszczęła skargą do Administrativen sad Warna (sądu administracyjnego w Warnie, Bułgaria), kwestionuje ona to podejście podnosząc, że rozpatrywana nieruchomość jest przeznaczona do celów zawodowych, ponieważ zamierza ona wykorzystywać ją podczas spotkań negocjacyjnych z biurami podróży. Ponieważ art. 70 ust. 1 pkt 2 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ustawy o VAT, DV nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r.) był przedmiotem rozbieżnych interpretacji w prawie bułgarskim, sąd ów zwrócił się do Trybunału z pytaniem w szczególności o to, czy zgodnie z dyrektywą 2006/112 prawo do odliczenia powstało w okresie podatkowym, w którym podatek stał się wymagalny, niezależnie od okoliczności, że omawiana nieruchomość nie była bezpośrednio wykorzystywana do celów zawodowych.

Trybunał przypomniał na wstępie, że to nabycie dobra przez podatnika działającego w takim charakterze determinuje stosowanie systemu VAT i w konsekwencji mechanizmu odliczenia (pkt 39), oraz że podatnik działa w takim charakterze, gdy działa na potrzeby swojej działalności gospodarczej w rozumieniu dyrektywy 2006/112 (pkt 40). Następnie Trybunał wskazał, że gdyby podatnikowi odmówiono odliczenia VAT naliczonego w odniesieniu do późniejszego zawodowego wykorzystania podlegającego opodatkowaniu – pomimo pierwotnego zamiaru podatnika, by zaliczyć dobro inwestycyjne w całości do swego przedsiębiorstwa dla potrzeb przyszłych czynności – nie byłby on zwolniony z ciężaru ponoszenia całego podatku związanego z dobrem, które wykorzystuje dla potrzeb swej działalności zawodowej, a opodatkowanie jego działalności zawodowej prowadziłoby do podwójnego opodatkowania, sprzecznego z zasadą neutralności podatkowej, na której zasada się wspólny system VAT (pkt 42). Trybunał wyjaśnił, że zasada ta w odniesieniu do obciążenia finansowego przedsiębiorstw wymaga, by ponoszenie kosztów inwestycyjnych na potrzeby i na cele przedsiębiorstwa było uznawane za działalność gospodarczą, z którą wiąże się prawo do bezpośredniego odliczenia VAT naliczonego (pkt 43). Co

za tym idzie, osoba fizyczna, która nabywa dobra na potrzeby działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112, czyni to w charakterze podatnika, nawet jeśli dobra te nie są bezpośrednio wykorzystywane do celów tej działalności gospodarczej (pkt 44).

Wyrok z dnia 6 lutego 2014 r., E. ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53

Rozpatrywana spółka prowadziła działalność w sektorze handlu energią na rynku rumuńskim od października 2005 r. Aby spełnić obowiązki ciążące na podatnikach mających siedzibę w innym państwie niż Rumunia zgodnie z Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawą nr 571/2003 kodeks podatkowy) z dnia 22 grudnia 2003 r. (Monitorul Oficial al României, część I, nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r.), wyznaczyła ona swojego przedstawiciela podatkowego w Rumunii i została tam zidentyfikowana do celów VAT. Z uwagi na to, że obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego został uchylony, gdy Rumunia została członkiem Unii, przedstawiciel tej spółki zaprzestał wystawiania faktur fiskalnych w imieniu omawianej spółki z dniem 1 stycznia 2007 r., nadal jednak reprezentował spółkę w Rumunii, w szczególności wobec organów podatkowych. Od dnia 1 stycznia do dnia 31 sierpnia 2007 r. spółka starała się odliczyć zapłacony przez siebie VAT na podstawie faktur wystawionych przez jej partnerów handlowych, rumuńskie osoby prawne, jako usługodawców. Organy podatkowe odmówiły przedstawicielowi spółki prawa do odliczeń dotyczących transakcji przeprowadzonych od dnia 1 stycznia 2007 r. ze względu na to, że omawiana spółka nie była już podatnikiem VAT w Rumunii z tytułu dostaw energii elektrycznej, co oznacza, że nie wykazywała już ona VAT na fakturach i nie pobierała VAT za omawiane transakcje w Rumunii, jako że obowiązek ten ciążył od tej daty na otrzymującym dostawę.

W wyniku tej odmowy rozpatrywana spółka złożyła w szczególności wniosek o zwrot na podstawie dyrektywy 79/1072⁷ oraz przepisów prawa krajowego transponujących ją do prawa rumuńskiego. Wniosek ten spotkał się z odmową, ponieważ omawiana dyrektywa dotyczy podatników niezidentyfikowanych w Rumunii do celów VAT i niemających takiego obowiązku, podczas gdy spółka nadal była reprezentowana do celów podatkowych w Rumunii i była w związku z tym w rzeczywistości zidentyfikowana do celów VAT w Rumunii. Jako że odwołanie wniesione przez spółkę od tej decyzji w drodze administracyjnej zostało oddalone, wniosła ona skargę do Cuerta de Appel Bucuresti (sądu apelacyjnego w Bukareszcie, Rumunia), który zwrócił się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

W tej sprawie dotyczącej wykładni przepisów dyrektywy 79/1072 Trybunał zbadał, czy przepisy omawianej dyrektywy należało interpretować w ten sposób, że fakt, iż podatnik mający siedzibę w jednym z państw członkowskich, który dokonywał dostaw energii elektrycznej w innym państwie członkowskim, wyznaczy przedstawiciela podatkowego zidentyfikowanego do celów VAT w drugim z tych państw, powoduje, że podatnik ten nie może powoływać się na tę dyrektywę w tym ostatnim państwie w celu otrzymania zwrotu naliczonego i zapłaconego VAT. Rząd rumuński twierdził, że rozpatrywana spółka, utrzymując swojego przedstawiciela do celów VAT, stworzyła próżnię prawną, pozbawiając ją w ten sposób jakiegokolwiek możliwości uzyskania zwrotu VAT.

⁷ Ósma dyrektywa Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. 1979, L 331, s. 11).

Jednocześnie, po przypomnieniu, że dyrektywa 79/1072 ustanawia w istocie dwie łączne przesłanki, które muszą zostać spełnione, by podatnika można było uznać za podatnika niemającego siedziby na terytorium danego kraju, a tym samym by przysługiwał mu zwrot, Trybunał zbadał drugą z tych przesłanek, mianowicie przesłankę zakazującą podatnikowi dostarczania towarów lub usług uznawanych za dostarczane w państwie członkowskim zwrotu (pkt 42), i przypomniał, że o ile rozpatrywane dostawy energii elektrycznej powodują, że nie ma zastosowania dyrektywa 79/1072, o tyle odliczenie VAT naliczonego i powinno zasadniczo zostać przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnoprawnych, nawet jeśli podatnik nie dochowa pewnych wymogów formalnych. Zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się bowiem sankcji polegającej na odmowie prawa do zwrotu lub odliczenia (pkt 55). Prawa tego nie wyłącza sam fakt wyznaczenia przedstawiciela podatkowego zidentyfikowanego do celów VAT w tym ostatnim państwie (pkt 57 i sentencja).

[Wyrok z dnia 13 marca 2014 r., Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147](#)

W tej sprawie zainteresowany posiadał 60% udziałów w spółce cywilnej prawa niemieckiego, zaś dwóch innych wspólników posiadało po 20% udziałów każdy. Spółka ta została rozwiązana w dniu 31 grudnia 1994 r., a każdy wspólnik przejął ponownie część klienteli. W dniu 31 grudnia 1994 r. zainteresowany utworzył nową spółkę cywilną, w której posiadał 95% udziałów i której nieodpłatnie przekazał klientelę pozyskaną w wyniku rozwiązania dawnej spółki na potrzeby jej działalności gospodarczej. Jako że dawna spółka została rozwiązana poprzez podział rzeczywistego majątku, w 2003 r. organy podatkowe skierowały decyzję podatkową dotyczącą obrotu za rok 1994 do dawnej spółki ze względu na przekazanie klienteli. Po zapłaceniu należnych podatków zainteresowany wystawił fakturę z tytułu podziału w 1994 r., z oddzielnym wykazaniem kwoty VAT. W deklaracjach VAT za 2004 r. zainteresowany odliczył również kwotę VAT, który został mu naliczony w związku z przejęciem klienteli i zadeklarował transakcje wynikające z zarządzania nową spółką. Ponieważ aktywa w postaci klienteli były wykorzystywane przez nową spółkę, czyli przedsiębiorstwo odrębne od przedsiębiorstwa zainteresowanego, organy podatkowe uznały, że nie przysługuje mu żadne prawo do odliczenia VAT naliczonego.

Zainteresowany podniósł w szczególności, że zasady ustanowione przez Trybunał w wyroku Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz⁸, dotyczące zwrotu zapłaconego podatku naliczonego za transakcje dokonane na poczet przyszłej działalności gospodarczej spółki jawnej, której przysli wspólnicy zapłacili naliczony podatek, nie mają zastosowania w niniejszej sprawie, ponieważ nie dotyczy ona odliczenia naliczonego VAT zapłaconego przez spółkę jawną, ale odliczenia naliczonego VAT zapłaconego przez wspólnika założyciela. Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) zwrócił się więc do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym w tej kwestii.

Trybunał zbadał na wstępie przepisy dyrektywy 77/388 definiujące podatnika i prawo do odliczenia z punktu widzenia zasady neutralności VAT w celu ustalenia, czy zainteresowanemu przysługiwało prawo do odliczenia VAT naliczonego od nabycia omawianej klienteli, biorąc pod uwagę, że klientela ta nie wchodzi w skład majątku nowo utworzonej spółki. W tym względzie

⁸ [Wyrok z dnia 1 marca 2012 r., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107](#). Wyrok ten został przedstawiony powyżej, w niniejszej części dokumentu.

Trybunał wskazał, że ustalenia Trybunału poczynione w sprawie Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10)⁹ nie mają zastosowania przez analogię do sytuacji rozpatrywanej w postępowaniu głównym, ponieważ okoliczności faktyczne leżące u podstaw tych dwóch sporów były istotnie różne.

Tak więc Trybunał nie tylko zauważył, że nieodpłatne udostępnienie klienteli nowej spółce nie mogło zostać uznane za stanowiące „działalność gospodarczą” w rozumieniu dyrektywy 77/388, ale również, że nie istniał żaden bezpośredni i ścisły związek pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a transakcją objętą podatkiem należnym, która rodzi prawo do odliczenia zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) omawianej dyrektywy (pkt 32–37). W odniesieniu do zasady neutralności podatkowej Trybunał przypomniał, że znajduje ona odzwierciedlenie w systemie odliczeń, którego celem jest całkowite zwolnienie przedsiębiorcy z obciążenia VAT należnym lub uiszczonym w ramach wszelkiej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia zatem, by wszelka działalność gospodarcza, bez względu na jej cel czy rezultaty, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT, była opodatkowana w sposób całkowicie neutralny. Jako że nieodpłatne udostępnienie spółce klienteli nie jest transakcją objętą zakresem stosowania VAT, zasada neutralności podatkowej nie znajduje zastosowania do takiej sytuacji (pkt 40–42).

[Wyrok z dnia 17 lipca 2014 r., Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091](#)

W czerwcu 2006 r. spółka Equoland dokonała przywozu do Włoch ładunku towarów pochodzących z państwa trzeciego. Zgłoszenie celne wskazywało, że miejscem przeznaczenia towarów był skład celny dla celów VAT. Nazajutrz po przywozie właściciel składu celnego, do którego były przeznaczone towary, wpisał je do ewidencji towarów wprowadzonych do składu, pomimo że towary nigdy nie zostały fizycznie złożone w składzie, lecz zostały doń wprowadzone jedynie fikcyjnie, a mianowicie poprzez wpisanie ich do rzeczonej ewidencji. Towary zostały natychmiast usunięte z procedury składu podatkowego, a VAT został uiszczony w drodze odwrotnego obciążenia, którego dokonała Equoland. Ze względu na to, że rozpatrywane towary nie zostały fizycznie wprowadzone do składu celnego, włoskie organy celne uznały, iż warunki konieczne do odroczenia płatności VAT w przywozie nie zostały spełnione. Uznały one w konsekwencji, że podatnik nie uiścił podlegającego ich zdaniem zapłacie w chwili przywozu podatku oraz że zapłata w drodze odwrotnego obciążenia stanowiła spóźnioną zapłatę VAT.

W wyniku skargi sąd odsyłający zwrócił się do Trybunału w szczególności z pytaniem o to, czy zgodnie z zasadą neutralności VAT dyrektywa 77/388 sprzeciwiała się przepisom krajowym, na podstawie których państwo członkowskie wymaga zapłaty VAT w przywozie, podczas gdy został on już skorygowany zgodnie z mechanizmem odwrotnego obciążenia poprzez wystawienie faktury wewnętrznej i wpis w ewidencji zakupów i sprzedaży podatnika.

W tym względzie Trybunał przypomniał, że w sytuacji gdy w celu wykonania kompetencji przyznanych przez art. 16 ust. 1 dyrektywy 77/388 państwa członkowskie przyjmują środki takie jak obowiązek fizycznego wprowadzenia towaru będącego przedmiotem przywozu do składu

⁹ [Opinia rzecznika generalnego P. Cruza Villalóna w sprawie Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2011:592.](#)

podatkowego, w wypadku braku uregulowań w dziedzinie sankcji państwa te mają również kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie (pkt 32). Państwa członkowskie mogą więc zgodnie z prawem, w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobiegania oszustwom, przewidzieć w swych przepisach krajowych odpowiednie sankcje służące karaniu niedochowania obowiązku fizycznego wprowadzenia towaru będącego przedmiotem przywozu do składu podatkowego (pkt 33).

Jednakże w odniesieniu do sposobu ustalania kwoty sankcji Trybunał uznał, że wymóg, według którego podatnik musi uiścić ponownie VAT w przywozie, w sytuacji gdy dokonana już płatność nie zostaje uwzględniona, jest w istocie równoznaczny z pozbawieniem tego podatnika przysługującego mu prawa do odliczenia. Poddanie tej samej transakcji dwukrotnemu opodatkowaniu VAT, przy jednokrotnym tylko przyznaniu możliwości odliczenia tegoż podatku, pozostawia bowiem ciężar zapłaty pozostałego VAT na podatniku (pkt 40). W tym kontekście Trybunał przypomniał, że z uwagi na dominujące miejsce, jakie zajmuje prawo do odliczenia we wspólnym systemie VAT, sankcja polegająca na odmowie prawa do odliczenia nie jest zgodna z dyrektywą 77/388, w wypadku gdy nie stwierdzono oszustwa ani uszczerbku dla budżetu państwa (pkt 41). Trybunał przypomniał również, że mechanizm odwrotnego obciążenia przewidziany w dyrektywie 77/388 pozwala sam w sobie zwalczać oszustwa i unikanie opodatkowania stwierdzone przy niektórych rodzajach transakcji (pkt 42). Jednakże, skoro nie doszło do oszustwa ani do usiłowania oszustwa, nie można uznać, że z zasadą neutralności VAT zgodna jest część sankcji, która wymaga ponownej zapłaty uiszczzonego już VAT, w wypadku gdy ta druga zapłata nie zapewnia prawa do odliczenia (pkt 43).

[Wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614](#)

W trakcie kontroli podatkowej w 2013 r. Guardia di Finanza (policja ds. podatkowych i finansowych, Włochy) stwierdziła, że przedstawiciel prawny włoskiej spółki podlegającej VAT nie był w stanie przedstawić ksiąg rachunkowych. Ta sama kontrola wykazała również, że spółka ta wystawiła faktury, lecz nie złożyła stosownej deklaracji VAT, w konsekwencji czego uniknęła zapłaty VAT. Rzeczona kontrola wykazała również, że zainteresowany nie zadośćuczynił obowiązkowi rejestracji wystawionych faktur. W toku postępowania karnego przedstawił on faktury wystawione przez przedsiębiorstwa trzecie na rzecz spółki, które zostały zapłacone wraz z VAT, lecz nie zostały zarejestrowane w księgach rachunkowych omawianej spółki.

W tym kontekście sąd odsyłający rozpoznający tę sprawę karną zwrócił się do Trybunału między innymi z pytaniem o to, czy przepisy dyrektywy 2006/112 stoją na przeszkodzie przepisom krajowym państw członkowskich, które wykluczają możliwość uwzględnienia, także z punktu widzenia prawa karnego, w celu odliczenia VAT, zapłaconych faktur, które nie zostały zarejestrowane przez podatnika. Sąd odsyłający przypomniał w tym względzie, że przepisy krajowe uzależniają prawo do odliczenia VAT od zadośćuczynienia obowiązkom formalnym dotyczącym między innymi przedstawienia danych deklaracji w chwili wystąpienia przez podatnika o przyznanie ulgi w zakresie VAT i od okoliczności, iż dane faktury zostały wpisane do przewidzianego w tym celu rejestru. Zdaniem tego sądu podatnik nie ma prawa odliczyć VAT naliczonego, chociażby go zapłacił, ponieważ nie został on odpowiednio zarejestrowany. Rozpatrywany sąd wyjaśnił w tym względzie, że w wypadku braku deklaracji VAT prawo włoskie przewiduje, iż podatek, którego uniknięto, obejmuje cały podatek podlegający zapłacie, bez

możliwości uwzględnienia, jeżeli chodzi o VAT, podatku zapłaconego dostawcom, jeżeli formalne obowiązki przewidziane ustawowo nie były dochowane.

Trybunał zbadał na wstępie, czy dyrektywa 2006/112 sprzeciwia się przepisom krajowym przewidującym termin zawity wynoszący dwa lata na wykonanie prawa do odliczenia. Dokonując wyważenia między z jednej strony zasadą ustanowioną w jego orzecznictwie, zgodnie z którą prawo do odliczenia przewidziane w dyrektywie 2006/112 stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie może być ograniczane, i z drugiej strony zasadą pewności prawa wykluczającą możliwość wykonywania prawa do odliczenia bez ograniczenia w czasie, Trybunał przypomniał, że termin zawity, którego upływ wiąże się dla niewystarczająco starannego podatnika, który nie zgłosił odliczenia naliczonego VAT, z sankcją w postaci utraty prawa do odliczenia, nie może być uznany za niezgodny z systemem ustanowionym na mocy dyrektywy 2006/112, o ile, po pierwsze, termin ten ma zastosowanie w taki sam sposób do analogicznych praw w zakresie podatków wynikających z prawa krajowego i z prawa Unii (zasada równoważności), a po drugie, praktycznie nie uniemożliwia lub nadmiernie nie utrudnia wykonywania prawa do odliczenia (zasada skuteczności) (pkt 34). Trybunał przypomniał również, że prawo do odliczenia stanowi podstawową zasadę systemu VAT, że ma ono na celu zapewnienie całkowitej neutralności w zakresie obciążenia podatkowego każdej działalności gospodarczej, że prawo to nie może zasadniczo być ograniczone i że jest wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (pkt 44).

II. Powstanie i zakres prawa do odliczenia

Co się tyczy powstania i zakresu prawa do odliczenia, Trybunał odnosi się z reguły do swojego utrwalonego orzecznictwa, zgodnie z którym aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia VAT naliczonego i określić zakres tego prawa, zasadniczo konieczne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia¹⁰. Jednakże Trybunał wyjaśnia, że podatnik uzyskuje także prawo do odliczenia, nawet w braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, jeśli koszty rozpatrywanych usług stanowią część kosztów ogólnych tego podatnika i jako takie stanowią element cenotwórczy dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług. Takie koszty pozostają bowiem w bezpośrednim i ścisłym związku z całą działalnością gospodarczą podatnika¹¹.

¹⁰ Zobacz w szczególności wyroki z dnia 8 [czerwca 2000 r.](#), [Midland Bank](#), C-98/98, EU:C:2000:300, [pkt 24](#); z dnia 22 [lutego 2001 r.](#), [Abbey National](#), C-408/98, EU:C:2001:110, [pkt 26](#), oraz z dnia 8 [lutego 2007 r.](#), [Investrand](#), C-435/05, EU:C:2007:87, [pkt 23](#).

¹¹ Zobacz w szczególności wyroki z dnia 8 [czerwca 2000 r.](#), [Midland Bank](#), C-98/98, EU:C:2000:300, [pkt 31](#), oraz z dnia 26 [maja 2005 r.](#), [Kretztechnik](#), C-465/03, EU:C:2005:320, [pkt 36](#).

Wyrok z dnia 16 lutego 2012 r., Varzim Sol, C-25/11, EU:C:2012:94

Rozpatrywana spółka prowadziła kasyno na podstawie umowy koncesji na prowadzenie gier hazardowych na stałym obszarze Póvoa de Varzim (Portugalia) zawartej w dniu 14 grudnia 2001 r. Na podstawie tej umowy spółka prowadziła jednocześnie działalność w sektorze gier, zwolnioną z VAT, w sektorze restauracji i rozrywki, podlegającą VAT, a także w sektorze administracyjnym i finansowym, z częściowym odliczeniem VAT. W sektorze podlegającym VAT odliczenie naliczonego VAT dokonywane było według metody rzeczywistego przeznaczenia zgodnie z Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeksem VAT). Na podstawie właściwego uregulowania oraz na podstawie umowy koncesji rozpatrywana spółka miała obowiązek zapłaty na rzecz państwa portugalskiego wynagrodzenia początkowego, jak również wynagrodzenia rocznego obliczonego na podstawie przychodów osiągniętych w sektorze gier. Była uprawniona do odliczenia od owego rocznego wynagrodzenia części wydatków poniesionych na wykonanie obowiązków w dziedzinie rozrywki i promocji turystyki. Wysokość tego odliczenia zależała jednocześnie od wysokości poniesionych wydatków oraz przychodów osiągniętych z działalności w zakresie gier. W wyniku kontroli organów podatkowych do rozpatrywanej spółki skierowano decyzję określającą wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego za lata 2002–2004. Korekta ta oparta została na stwierdzeniu nieprawidłowości metody zastosowanej przy obliczaniu podlegającej odliczeniu kwoty VAT w sektorach restauracyjnym i rozrywkowym. Portugalskie organy uznały, że skoro dokonane odliczenie od wynagrodzenia rocznego w celu wyrównania kosztów związanych z działalnością rozrywkową i promocyjną powinno zostać zakwalifikowane jako subwencja na prowadzenie działalności w rozumieniu kodeksu VAT, owa subwencja nie podlega VAT, zaś działalność w sektorach restauracyjnym i rozrywkowym powinna być traktowana jako działalność mieszana. Twierdziły one, że odliczenie VAT naliczonego w tych sektorach powinno być dokonywane w proporcjonalnej części pozwalającej na jednoczesne uwzględnienie działalności zwolnionej i działalności opodatkowanej.

W ramach skargi wniesionej do Supremo Tribunal Administrativo (najwyższego sądu administracyjnego, Portugalia) dana spółka twierdziła między innymi, że rozpatrywana argumentacja prowadziła do zakłócenia w dziedzinie odliczenia VAT z naruszeniem dyrektywy 77/388 w interpretacji nadanej jej przez Trybunał w wyrokach Komisja/Hiszpania¹² i Komisja/Francja¹³, co skłoniło sąd odsyłający do zwrócenia się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

Zdaniem Trybunału system stosowany przez państwo członkowskie, zgodnie z którym państwo członkowskie, w sytuacji gdy upoważnia ono podatników mieszanych do dokonania odliczenia przewidzianego w omawianych przepisach według metody przeznaczenia wszystkich lub części towarów i usług, oblicza kwotę odliczenia w sektorach, w których podatnicy ci dokonują jedynie czynności opodatkowanych, poprzez włączenie nieopodatkowanych „subwencji” do mianownika ułamka służącego obliczeniu proporcjonalnej części odliczenia, jest niezgodny z tą dyrektywą (pkt 43, sentencja).

¹² [Wyrok z dnia 6 października 2005 r., C-204/03, EU:C:2005:588.](#)

¹³ [Wyrok z dnia 6 października 2005 r., C-243/03, EU:C:2005:589.](#)

Po wskazaniu, że jeżeli chodzi o podatników mieszanych, w dyrektywie 77/388 przewidziano, iż wysokość odliczenia ustalana jest na podstawie proporcjonalnej części określonej zgodnie z art. 19 tej dyrektywy, Trybunał wyjaśnił jednak, że art. 17 ust. 5 akapit trzeci omawianej dyrektywy uprawnia państwa członkowskie do przyjęcia jednej z metod ustalenia wysokości odliczenia wymienionych w tym akapicie, tzn. m.in. określenia proporcjonalnej części różnej dla każdego z sektorów działalności lub odliczenia według przeznaczenia całości lub części towarów i usług na określony rodzaj działalności (pkt 38). Trybunał wyjaśnił również, że zgodnie z art. 11 część A ust. 1 lit. a) dyrektywy 77/388 subwencje związane bezpośrednio z ceną towaru lub usługi podlegają opodatkowaniu w taki sam sposób, jak ta cena. Jeżeli chodzi o subwencje inne niż subwencje bezpośrednio związane z ceną, art. 19 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje, że państwa członkowskie mają możliwość włączenia ich do mianownika właściwej części podlegającej odliczeniu, jeżeli podatnik wykonuje jednocześnie czynności dające prawo do odliczenia i czynności zwolnione z opodatkowania (pkt 39). Biorąc pod uwagę, że rozpatrywany podatnik miał prawo do dokonania odliczenia według innej metody niż metoda dotycząca proporcjonalnej części ustalonej na podstawie art. 19 dyrektywy 77/388, to znaczy według przeznaczenia wszystkich lub części towarów i usług na określoną działalność (pkt 40), lecz jego czynności wykonywane w sektorze restauracji i rozrywki podlegały VAT, prawo do odliczenia według metody rzeczywistego przeznaczenia dotyczy całego podatku naliczonego przy transakcjach zawieranych przy wykonywaniu tych czynności (pkt 41). Skoro bowiem podatnik został upoważniony do dokonania odliczenia według metody rzeczywistego przeznaczenia, przepisy art. 19 dyrektywy 77/388 nie miały zastosowania i w związku z tym nie mogły ograniczać wynikającego z tej dyrektywy prawa do odliczenia w rzeczonych sektorach (pkt 42).

Co się tyczy wreszcie charakteru „bezpośredniego i ścisłego związku”, jaki powinien zachodzić między transakcją będącą podstawą naliczenia VAT, a transakcją dającą prawo do odliczenia, Trybunał uznał, że próba wypracowania bardziej szczegółowej formuły w tym względzie nie byłaby realistyczna. Biorąc bowiem pod uwagę różnorodność operacji handlowych i zawodowych, niemożliwe byłoby udzielenie bardziej dokładnej odpowiedzi na pytanie o sposób ustalania w każdym przypadku związku, jaki winien występować między transakcjami będącymi podstawą naliczenia VAT a transakcjami dokonanymi na dalszym etapie, aby dawały one prawo do odliczenia VAT naliczonego.

[Wyrok z dnia 22 marca 2012 r., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163](#)

Sprawa ta dotyczy, jak wskazano w części I niniejszego dokumentu, zatytułowanej „Zasada neutralności”, odmowy skorzystania z prawa do odliczenia VAT obciążającego nabycie mieszkania (pkt 2).

W tym względzie Trybunał orzekł, że podatnik działa w takim charakterze, gdy działa na potrzeby swojej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 (pkt 40). Jeśli tak, może on dokonać pełnego i bezpośredniego odliczenia podatku naliczonego w związku z danym dobrem w całości zaliczonym do majątku swojego przedsiębiorstwa, mimo że nie było ono bezpośrednio wykorzystywane do celów jego działalności gospodarczej (pkt 45). Prawo do odliczenia pozostaje nabyte w braku okoliczności stanowiących oszustwo lub nadużycie. W sytuacji gdy podatnik nie mógł wykorzystywać towarów lub usług prowadzących do odliczenia w ramach czynności podlegających opodatkowaniu z uwagi na okoliczności niezależne od jego woli, prawo do odliczenia przysługuje, ponieważ w takim wypadku nie istnieje żadne

ryzyko oszustwa lub nadużycia, które mogłoby uzasadnić późniejszy zwrot odliczonych kwot (pkt 47).

Tak więc Trybunał orzekł, że podatnik, który nabył dobro inwestycyjne działając w takim charakterze, i który zaliczył je do majątku przedsiębiorstwa, ma prawo do odliczenia VAT obciążającego nabycie tego dobra w okresie podatkowym, w którym podatek stał się wymagalny, niezależnie od okoliczności, że rzeczony dobro nie jest bezpośrednio wykorzystywane do celów zawodowych (pkt 52).

[Wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373](#)

W pierwszej z połączonych spraw dostawca w ramach umowy zawartej między dwiema węgierskimi spółkami o dostawę kłód akacjowych w stanie surowym wystawił na nabywcę szesnaście faktur. W sześciu z tych faktur wskazano numer załączonego dowodu dostawy. Uwzględniwszy wszystkie szesnaście faktur w swojej deklaracji podatkowej dostawca stwierdził, że rozpatrywane dostawy doszły do skutku. Dostawca uścił VAT od tych dostaw, a nabywca przedstawił odpowiednie kwoty do odliczenia. Jednakże, przeprowadzając kontrolę zakupów i dostaw dokonanych przez dostawcę, organ podatkowy ustalił, że spółka ta nie posiadała wcześniej zapasów, a ilości nabyte w roku rozpatrywanym w tej sprawie nie wystarczały do pokrycia dostaw zafakturowanych nabywcy. W konsekwencji organ podatkowy stwierdził w decyzji istnienie zaległości podatkowej po stronie nabywcy i wymierzył mu karę grzywny oraz naliczył odsetki za zwłokę, uznając, że nie miał on prawa do odliczenia VAT naliczonego, ponieważ tych faktur nie można było uznać za wiarygodne.

Odwołanie nabywcy od omawianej decyzji zostało oddalone przez organ podatkowy w szczególności z tego względu, że dostawca nie przedstawił żadnego dowodu dokonania odpowiadających transakcji, zaś nabywca nie dołożył należytej staranności w rozumieniu art. 44 ust. 5 az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (ustawy LXXIV z 1992 r. o podatku od wartości dodanej) (Magyar Közlöny 1992/128) to znaczy nie sprawdził, czy dostawca rzeczywiście istnieje jako podatnik i czy dysponuje towarami, które zamierzał on nabyć.

Nabywca wniósł skargę o stwierdzenie nieważności decyzji ustalającej zaległość podatkową oraz nakładającej karę grzywny i odsetki za zwłokę do Baranya Megyei Bíróság (sądu okręgowego w Baranya, Węgry), który zwrócił się z pytaniem o to, czy art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 220 pkt 1 i art. 226 dyrektywy 2006/112 stoją na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia podatnikowi prawa do odliczenia od kwoty VAT kwoty tego podatku należnego lub zapłaconego z tytułu świadczonych mu usług z tego powodu, iż wystawca faktur dotyczących owych usług lub jeden z jego usługodawców dopuścił się nieprawidłowości, bez udowodnienia przez organ podatkowy, że podatnik wiedział o owych nieprawidłowościach lub przyczynił się do nich.

Trybunał przypomniał na wstępie, że przewidziane w dyrektywie prawo do odliczenia, stanowiące integralną część mechanizmu VAT, co do zasady nie podlega ograniczeniu. Kwestia tego, czy VAT należny od wcześniejszych lub późniejszych transakcji dotyczących danych towarów lub usług został lub nie został odprowadzony do skarbu państwa, nie ma znaczenia dla prawa podatnika do odliczenia VAT naliczonego, który został zapłacony (komunikat prasowy). Niemniej jednak państwa członkowskie mogą odmówić korzystania z prawa do odliczenia, jeśli zostanie

udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że na prawo to podmioty powołują się w celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia swoich uprawnień. Jest tak w szczególności w przypadku, gdy podatnik będący odbiorcą towarów lub usług stanowiących podstawę prawa do odliczenia wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcje te wiążą się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu. Trybunał stwierdził, że organ podatkowy zobowiązany jest wykazać, iż podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć o istnieniu takiego przestępstwa (komunikat prasowy).

W drugiej z połączonych spraw osoba fizyczna zobowiązała się na podstawie umowy o dzieło do wykonania różnorodnych robót budowlanych w szczególności przy pomocy podwykonawców (pkt 24). Po wykonaniu umowy kontrole podatkowe wykazały, że ani omawiana osoba fizyczna ani podwykonawca lub jego podwykonawca nie zatrudniali robotników ani nie dysponowali sprzętem niezbędnym do wykonania zafakturowanych robót. W konsekwencji organ podatkowy uznał, że faktury wystawione przez osobę fizyczną nie odpowiadają rzeczywistym transakcjom, lecz są fikcyjne. Rozpatrywana osoba fizyczna nie dołożyła także należytej staranności w rozumieniu ustawodawstwa mającego zastosowanie w tej sprawie. W tych okolicznościach organ podatkowy wydał decyzję odmawiającą odliczenia VAT naliczonego uiszczanego przez osobę fizyczną, ponieważ rozpatrywane transakcje należało uznać za podejrzone (pkt 27) z tego powodu, że nie można było uznać faktur za wiarygodnie oddające rzeczywistość transakcji gospodarczych, na które opiewały, i w związku z tym stwierdził po jego stronie zaległość podatkową z tytułu VAT i wymierzył mu karę grzywny oraz nakazał zapłatę odsetek za zwłokę (pkt 29)

Wspomniana osoba fizyczna wniosła skargę o stwierdzenie nieważności omawianej decyzji do Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (sądu okręgowego w Jász-Nagykun-Szolnok, Węgry), który zwrócił się z pytaniem o to, czy art. 167, art. 168 lit. a) i art. 273 dyrektywy 2006/112 stoją na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia podatnikowi prawa do odliczenia od kwoty VAT kwoty podatku należnego lub uiszczanego za usługi, które mu wyświadczono, z tego powodu, iż podatnik nie upewnił się, że wystawca faktury za towary, których prawo do odliczenia ma dotyczyć (pkt 51 wyroku), jest podatnikiem, oraz że działał w sposób prawidłowy (komunikat prasowy).

Trybunał wypowiedział się w przedmiocie obowiązku podatnika upewnienia się co do prawidłowości postępowania jego partnera handlowego. Trybunał orzekł, że jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać nieprawidłowości lub przestępstwo, przezorny przedsiębiorca powinien, zależnie od okoliczności konkretnego przypadku, zasięgnąć informacji na temat drugiego podmiotu, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności. Jednakże organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia VAT upewnił się, że podmioty działające na wcześniejszych etapach obrotu nie dopuszczają się nieprawidłowości lub przestępstwa (komunikat prasowy).

Do organów podatkowych należy bowiem dokonywanie niezbędnych kontroli podatników w celu wykrycia nieprawidłowości i przestępstw w zakresie VAT oraz karanie podatników winnych takich nieprawidłowości lub przestępstw. W konsekwencji organy te nie mogą przerzucać na podatników własnych zadań w zakresie kontroli i odmawiać im korzystania z prawa do odliczenia z powodu niewykonania tych zadań (komunikat prasowy).

W tych okolicznościach Trybunał orzekł, że dyrektywa 2006/112 stoi na przeszkodzie praktyce węgierskich organów podatkowych, polegającej na odmowie prawa do odliczenia uiszczanego VAT z powodu nieprawidłowości popełnionych przez wystawcę faktury, na podstawie której dochodzone jest prawo do odliczenia, nie dysponując dowodami na to, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć o oszustwie popełnionym na wcześniejszym etapie obrotu. Ponadto omawiana dyrektywa sprzeciwia się praktyce krajowej, zgodnie z którą organ podatkowy odmawia prawa do odliczenia z tego powodu, że podatnik nie mając przesłanek, aby podejrzewać, że dopuszczono się nieprawidłowości lub przestępstwa, nie upewnił się, że jego partner handlowy wypełnił swoje prawne obowiązki w szczególności w dziedzinie VAT, lub z powodu, że podatnik nie dysponuje innymi niż faktura dokumentami umożliwiającymi wykazanie prawidłowości zachowania jego partnera handlowego (komunikat prasowy).

[Wyrok z dnia 6 września 2012 r., Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557](#)

W tej sprawie spółka holdingowa, podlegająca regulacji w Portugalii, świadczyła techniczne usługi administrowania i zarządzania na rzecz spółek, w których posiadała część kapitału zakładowego. W ramach tych transakcji spółka ta nabyła w systemie VAT niektóre usługi u doradców, które zafakturowała na spółki zależne po cenie nabycia powiększonej o VAT. W roku podatkowym spółka holdingowa odliczyła od całego podatku należnego VAT naliczony twierdząc, że opodatkowane transakcje obiektywnie stanowiły wykorzystanie odpowiednich usług nabytych.

Organ podatkowy doręczył spółce holdingowej decyzję określającą podlegającą odliczeniu część VAT naliczonego, uznając w wyniku kontroli, że omawiana spółka nie mogła dokonać odliczenia całego VAT naliczonego od nabytych usług, lecz powinna posłużyć się metodą odliczenia części proporcjonalnej. Spółka wniosła skargę kwestionując omawianą decyzję do sądu pierwszej instancji, Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (sądu administracyjnego i podatkowego w Lizbonie, Portugalia), który oddalił tę skargę.

Po wniesieniu do niego skargi zmierzającej do uchylecia orzeczenia w pierwszej instancji sąd odsyłający, Tribunal Central Administrativo Sul (główny sąd administracyjny w Sul, Portugalia), zwrócił się w tym kontekście do Trybunału z pytaniem o to, czy art. 17 ust. 2 i 5 dyrektywy 77/388 powinien być interpretowany w ten sposób, że spółka holdingowa, która pomocniczo, obok swojej głównej działalności polegającej na posiadaniu części lub całości kapitału zakładowego spółek zależnych nabywa towary i usługi, które następnie fakturuje na rzecz spółki, jest uprawniona do odliczenia całej kwoty VAT naliczonego przy zastosowaniu metody przewidzianej w art. 17 ust. 2 omawianej dyrektywy, czy też może zostać zobowiązana przez organ podatkowy do zastosowania metod przewidzianych w art. 17 ust. 5 tej dyrektywy.

Trybunał przypomniał na wstępie, że zgodnie z jego utrwalonym orzecznictwem spółka holdingowa, której jedynym przedmiotem działalności jest przejmowanie udziałów w innych spółkach, bez uczestniczenia bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu tymi spółkami – z zastrzeżeniem praw, które rzeczony holding posiada w charakterze akcjonariusza lub wspólnika – nie ma statusu podatnika ani prawa do odliczenia. Tymczasem uczestniczenie holdingu w zarządzaniu spółkami, w których nabył on udziały, stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu dyrektywy 77/388, która to działalność skutkuje dokonywaniem transakcji podlegających opodatkowaniu VAT (pkt 34).

Następnie, zgodnie ze swoim utrwalonym orzecznictwem Trybunał podkreślił, że prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu VAT i zasadniczo nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (pkt 35). Jednakże to prawo do odliczenia wymaga, aby transakcje powodujące naliczenie podatku pozostawały w bezpośrednim i ścisłym związku z czynnościami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia (pkt 36) lub w przypadku, gdy koszty omawianych usług należą do kosztów ogólnych podatnika, aby koszty owe jako takie stanowiły elementy cenotwórcze dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług (pkt 37).

W tym względzie Trybunał rozróżnił trzy sytuacje, mianowicie po pierwsze, gdy nabyte usługi powodujące naliczenie VAT powinny zostać uznane za pozostające w całości w bezpośrednim i ścisłym związku z opodatkowanymi transakcjami gospodarczymi dającymi prawo do odliczenia, po drugie, jeżeli rzeczony usługi są wykorzystywane w celu dokonywania jednocześnie transakcji dających prawo do odliczenia i transakcji niedających prawa do odliczenia, i po trzecie, jeżeli usługi są wykorzystywane jednocześnie do działalności gospodarczej i do działalności niemającej charakteru gospodarczego. W pierwszej sytuacji zainteresowany podatnik ma prawo odliczenia całego VAT ciężącego na nabyciu powodującym naliczenie podatku. Prawo to nie może zostać ograniczone tylko na tej podstawie, że prawo krajowe zaklasyfikuje transakcje opodatkowane jako pomocnicze wobec głównej działalności rzeczonych spółek, ze względu na przedmiot ich działalności lub ze względu na ich podstawową działalność. W drugiej sytuacji odliczenie jest dopuszczalne jedynie w części, w jakiej VAT jest proporcjonalny do kwoty przypadającej na pierwsze transakcje, i państwa członkowskie mogą przewidzieć jedną z metod ustalania prawa do odliczenia. W trzeciej sytuacji dyrektywa 77/388 nie ma zastosowania, a metody odliczenia i podziału są określane przez państwa członkowskie, które korzystając z tego uprawnienia, powinny uwzględniać cel i strukturę dyrektywy 77/388. Powinny również w tym względzie określić sposób obliczania obiektywnie odzwierciedlający część wydatków poniesionych na wcześniejszym etapie obrotu faktycznie przypadającą na każdy z tych dwóch rodzajów działalności (pkt 45–47). Konkludując, Trybunał orzekł, że zakres prawa spółki holdingowej do odliczenia VAT naliczonego należy ustalać w zależności od sytuacji, która ma zastosowanie do działalności danej spółki holdingowej.

[Wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., Becker, C-104/12, EU:C:2013:99](#)

Wobec indywidualnego przedsiębiorcy i większościowego udziałowca w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością prawa niemieckiego, której działalność polegała na odpłatnym prowadzeniu robót budowlanych opodatkowanych VAT, toczyło się postępowanie karne w jego charakterze członka zarządu i głównego udziałowca tej spółki. Spółkę i wspólnika wiązała umowa o wspólnym opodatkowaniu. W konsekwencji uznawani oni byli za jednego podatnika. Przedsiębiorca, jako tzw. przedsiębiorstwo „zintegrowane”, odpowiadał za zobowiązania podatkowe grupy przedsiębiorstw złożonej z jego indywidualnego przedsiębiorstwa i ze spółki. W wyniku podejrzenia o korupcję w ramach wykonywania zamówienia publicznego na roboty budowlane przyznanego spółce, właściwy prokurator wszczął dochodzenie wobec przedsiębiorcy, w którym przedsiębiorca był zastępowany przez adwokata. Zgodnie z umową dotyczącą honorarium omawianego adwokata przedsiębiorca, jako oskarżony, oraz spółka byli klientami pełnomocnika procesowego. Faktury za honorarium adwokata zostały wystawione na spółkę. Przedsiębiorca,

jako przedsiębiorstwo zintegrowane spółki, w trakcie spornego okresu dokonał odliczenia VAT obciążającego omawiane faktury.

Finanzamt Köln-Nord (organ podatkowy Kolonia Północ, Niemcy) wydał wobec przedsiębiorcy decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, uznając rozpatrywany VAT za niepodlegający odliczeniu. Po oddaleniu jego odwołania przez Finanzamt Köln-Nord (organ podatkowy Kolonia Północ) przedsiębiorca wniósł skargę na tę decyzję podatkową do właściwego sądu pierwszej instancji, Finanzgericht Köln (sąd ds. finansowych w Kolonii, Niemcy), który ją uwzględnił.

Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy), rozpatrujący skargę rewizyjną wniesioną przez Finanzamt Köln-Nord (organ podatkowy Kolonia Północ), miał wątpliwości co do określenia istnienia bezpośredniego związku między transakcjami na wcześniejszym i na późniejszym etapie obrotu, wymaganego przez Trybunał w celu wykonania prawa do odliczenia, i zmierzał w istocie do ustalenia, czy z jednej strony istnienie omawianego związku w rozumieniu art. 17 ust. 2 lit. a) zależy od obiektywnej treści nabywanego świadczenia lub przyczyny nabywanego świadczenia, czy też z drugiej strony, jeśli przyczyna nabycia świadczenia jest rozstrzygająca, podatnik zamawiający świadczenie wspólnie z pracownikiem jest uprawniony do pełnego czy tylko częściowego odliczenia.

Przywołując swoje wcześniejsze orzecznictwo dotyczące wymogu istnienia bezpośredniego i ścisłego związku, Trybunał stwierdził w szczególności, że stosowanie omawianego kryterium wymaga wzięcia pod uwagę wszelkich okoliczności, w jakich przebiegały rozpatrywane transakcje i uwzględnienia tylko tych spośród nich, które były w sposób obiektywny związane z opodatkowaną działalnością podatnika (pkt 22). Zasada nakazująca uwzględniać jedynie obiektywną treść rozpatrywanej transakcji jest bowiem najbardziej zgodna z celem wspólnego systemu VAT, jakim jest zapewnienie pewności prawa i ułatwienie stosowania omawianego VAT (pkt 23). Ustalenie istnienia bezpośredniego związku między wykorzystywanymi towarami lub usługami a opodatkowaną transakcją dokonaną na późniejszym lub, wyjątkowo, na wcześniejszym etapie obrotu powinno nastąpić również z uwzględnieniem obiektywnej treści tych transakcji (pkt 24). Trybunał wyjaśnił, że okoliczność, iż ustalenia bezpośredniego związku między świadczeniem konkretnych usług a całością opodatkowanej działalności gospodarczej należy dokonywać na podstawie istoty owych usług, nie wyklucza możliwości wzięcia również pod uwagę wyłącznej przyczyny rozpatrywanej transakcji, którą należy uznać za kryterium określenia jej istoty. W razie ustalenia, że transakcja nie została dokonana do celów opodatkowanej działalności podatnika, nie można jej uznać za bezpośrednio związaną z tą działalnością w rozumieniu orzecznictwa Trybunału, nawet jeżeli transakcja ta z punktu widzenia jej obiektywnej treści podlega opodatkowaniu VAT (pkt 29).

W niniejszej sprawie Trybunał orzekł, że z punktu widzenia obiektywnej treści, kosztów związanych z tymi usługami nie można uznać za poniesione na potrzeby całości działalności opodatkowanej spółki, ponieważ zgodnie z informacjami przekazanymi przez sąd odsyłający świadczone przez adwokatów usługi będące przedmiotem sprawy głównej miały bezpośrednio na celu ochronę prywatnych interesów obu oskarżonych, ściganych z powodu czynów zabronionych popełnionych przez nich osobiście, zaś postępowanie karne zostało wszczęte wyłącznie przeciwko oskarżonemu osobiście, a nie przeciwko spółce, mimo że postępowanie przeciwko tej spółce byłoby prawnie dopuszczalne (pkt 30).

Trybunał dodał, że okoliczność, iż krajowe prawo cywilne zobowiązuje przedsiębiorstwo takie jak spółka występująca w postępowaniu głównym do ponoszenia kosztów obrony w postępowaniu karnym interesów swoich organów, jest pozbawiona znaczenia dla wykładni i stosowania przepisów dotyczących wspólnego systemu VAT. W świetle bowiem uregulowań ustanowionych obiektywnie w ramach tego systemu decydujący jest tylko obiektywny stosunek między nabywanymi świadczeniami a opodatkowaną działalnością gospodarczą podatnika (pkt 32). Co za tym idzie, usługi świadczone przez adwokatów w celu ochrony przed sankcjami karnymi osób fizycznych, członków organu spółki będącej podatnikiem, nie powodują powstania po stronie owej spółki prawa do odliczenia – jako podatku naliczonego – VAT należnego od tych usług (pkt 33).

[Wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., PPG Holdings, C-26/12, EU:C:2013:526](#)

W tej sprawie podatnik zgodnie z ustawodawstwem krajowym w dziedzinie emerytur utworzył fundusz emerytalny w formie podmiotu odrębnego z punktu widzenia prawnego i podatkowego, celem zapewnienia praw do emerytury swym obecnym i byłym pracownikom. Spółka zależna podatnika zawarła z usługodawcami umowy dotyczące zarządzania emeryturami i majątkiem funduszu emerytalnego, którego koszty związane z tymi umowami były pokrywane przez tę spółkę zależną i nie zostały przerzucone na fundusz emerytalny. Podatnik odliczył kwoty VAT od rzeczonych kosztów poniesionych w danym okresie jako podatek naliczony.

Wobec podatnika wydano następnie decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie VAT za ten okres. Po oddaleniu jego odwołania przez Inspecteur van de Belastingdienst Noord/Kantoor Groningen (inspektora służby skarbowej Północ, biuro w Groningue, Niderlandy), podatnik wniósł skargę na decyzję wspomnianego inspektora do Rechtbank Leeuwarden (sąd w Leuvarde, Niderlandy), który oddalił tę skargę.

Po wniesieniu do niego apelacji od orzeczenia w pierwszej instancji Gerechshof te Leeuwarden (sąd apelacyjny w Leuvarde, Niderlandy), sąd odsyłający, zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 17 dyrektywy 77/388 umożliwia podatnikowi, który utworzył fundusz emerytalny w formie podmiotu odrębnego, odliczenie VAT, który sam zapłacił od świadczeń związanych z zarządzaniem i funkcjonowaniem rzeczzonego funduszu, wykonywanych na jego rzecz.

Po przypomnieniu przesłanek dopuszczalności prawa do odliczenia VAT naliczonego po stronie podatnika, w kształcie ustanowionym w jego orzecznictwie, Trybunał orzekł w odniesieniu do ustalenia istnienia bezpośredniego i ścisłego związku, że istnienie takiego związku zakłada, iż koszt świadczeń powodujących naliczenie podatku jest włączony odpowiednio w cenę poszczególnych transakcji objętych podatkiem należnym lub w cenę towarów lub usług świadczonych przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej (pkt 23).

W celu zbadania, czy pomimo okoliczności, że fundusz ustanowiony przez podatnika stanowi podmiot odrębny od niego pod względem prawnym, istnienie rzeczzonego związku wynika ze wszystkich okoliczności transakcji rozpatrywanych w sprawie w postępowaniu głównym, Trybunał stwierdził na wstępie, że podatnik nabył dane usługi w celu zapewnienia zarządzania emeryturami swoich pracowników i zarządzania majątkiem funduszu emerytalnego utworzonego w celu zagwarantowania rzeczonych emerytur. Tworząc fundusz, podatnik spełnił ustawowy obowiązek ciążyący na nim jako na pracodawcy i, w zakresie w jakim koszty świadczeń

uzyskanych przez podatnika w tych ramach stanowią część jego kosztów ogólnych, jako takie stanowią one element cenotwórczy towarów podatnika (pkt 25).

Trybunał wywnioskował z tego następnie, że nabycie świadczeń powodujących naliczenie podatku ma swą wyłączną przyczynę w opodatkowanej działalności podatnika oraz że istnieje bezpośredni i ścisły związek (pkt 26). W tym kontekście Trybunał wyjaśnił, że w braku prawa do odliczenia podatku naliczonego podatnik nie tylko zostałby pozbawiony korzyści podatkowej wynikającej ze stosowania systemu odliczeń, ze względu na ustawowy wybór ochrony emerytur poprzez prawne rozdzielanie pracodawcy i funduszu emerytalnego, lecz wskazał także, że nie byłaby już gwarantowana neutralność VAT.

W konsekwencji Trybunał orzekł, że podatnik, który utworzył fundusz emerytalny w formie podmiotu odrębnego pod względem prawnym i podatkowym celem zapewnienia praw do emerytury swym pracownikom i byłym pracownikom, jest uprawniony do odliczenia VAT, który zapłacił od świadczeń związanych z zarządzaniem i funkcjonowaniem rzeczzonego funduszu, pod warunkiem że istnienie bezpośredniego i ścisłego związku wynika ze wszystkich okoliczności danych transakcji (sentencja).

[Wyrok z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50](#)

Dwóch podatników zawarło umowę ramową, której przedmiotem były roboty budowlane i prace montażowe chlewni oraz modernizacja hodowli świń. W ramach tej umowy podmiot świadczący odnośne usługi sporządził w związku z zapłatą zaliczek szereg faktur zgodnie z omawianym systemem odwrotnego obciążenia. Następnie podmiot świadczący usługi sporządził fakturę obejmującą całkowitą wartość wykonanych robót włącznie z VAT, stosując zwykłe zasady w dziedzinie VAT. Odbiorca usług zapłacił podmiotowi świadczącemu usługi wskazany VAT. Podmiot świadczący usługi ogłosił upadłość i nie mógł zapłacić VAT organom podatkowym.

Organ podatkowy uwzględnił w decyzji wniosek o zwrot VAT wynikającego z tej ostatniej faktury, złożony przez odbiorcę usług. W tych ramach, w następstwie drugiej kontroli podatkowej rumuński organ podatkowy uznał, że procedury uproszczone regulujące system odwrotnego obciążenia nie zostały zachowane. Wobec odbiorcy wydano w konsekwencji decyzję określającą zobowiązanie z tytułu VAT, powiększonego o odsetki za zwłokę oraz decyzję nakazującą odzyskanie kwoty VAT wynikającej z omawianej faktury. Po oddaleniu skargi o stwierdzenie nieważności decyzji o odzyskaniu oraz decyzji podatkowej przez Tribunalul Bihor (sąd wyższej instancji w Bihor, Rumunia), jako bezzasadnej, oddaleniu jako bezzasadnego odwołania zmierzającego do uchylecia wyroku Tribunalul Bihor (sądu wyższej instancji w Bihor) i odrzuceniu jako niedopuszczalnego wniosku o rewizję, usługobiorca wniósł do Curtea de Appel Oradea (sądu apelacyjnego w Oradea, Rumunia) apelację od tego ostatniego wyroku.

Curtea de Appel Oradea (sąd apelacyjny w Oradea), sąd odsyłający, zmierzał do ustalenia, czy dyrektywa 2006/112 i zasada neutralności podatkowej sprzeciwiają się, w ramach transakcji objętej systemem odwrotnego obciążenia, sytuacji, w której usługobiorca zostaje pozbawiony prawa do odliczenia VAT, nienależnie zapłaconego usługodawcy na podstawie błędnie sporządzonej faktury, również wówczas, gdy korekta tego błędu jest niemożliwa z uwagi na upadłość rzeczzonego usługodawcy.

Trybunał przypomniał, że podatnik, który jest jako usługobiorca zobowiązany do zapłaty związanego z tym 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 w rzeczonym art. 178 lit. f) dyrektywy 2006/112 (pkt 33). Zakres wymogów formalnych ustanowionych w ten sposób przez odnośne państwo członkowskie, które powinien spełnić podatnik w celu skorzystania z prawa do odliczenia VAT, nie może wykraczać poza to, co jest ściśle konieczne dla kontroli prawidłowego stosowania procedury odwrotnego obciążenia i zapewnienia poboru VAT (pkt 34).

W tej sprawie Trybunał stwierdził, że rozpatrywana faktura nie zawiera wzmianki „procedura odwrotnego obciążenia”, wbrew wymogom rozpatrywanego ustawodawstwa krajowego, a usługobiorca nie podjął koniecznych środków, zgodnie z tym ustawodawstwem, w celu naprawienia tego braku. Ponadto dany usługobiorca niesłusznie zapłacił usługodawcy VAT błędnie wykazany na rzeczonej fakturze, podczas gdy w zastosowaniu tegoż systemu powinien był on jako usługobiorca uiścić VAT na rzecz organów podatkowych zgodnie z dyrektywą 2006/112. W związku z tym oprócz faktu, że sporna faktura nie spełniała wymogów formalnych przewidzianych w przepisach krajowych, nie została też spełniona materialna przesłanka systemu odwrotnego obciążenia (pkt 37).

Zdaniem Trybunału, sytuacja ta pociąga za sobą ryzyko utraty wpływów podatkowych po stronie zainteresowanego państwa członkowskiego (pkt 38). Co więcej, ponieważ VAT zapłacony przez usługobiorcę na rzecz usługodawcy nie był należny, a zapłata ta nie spełniała materialnego wymogu systemu odwrotnego obciążenia, usługobiorca nie mógł powołać się na prawo do odliczenia tego VAT (pkt 40). Tak więc Trybunał orzekł, że pozbawienie prawa do odliczenia w tej sprawie nie było sprzeczne z prawem Unii (pkt 1 sentencji).

[Wyrok z dnia 27 czerwca 2018 r., SGI i Valériane, C-459/17 i C-460/17, EU:C:2018:501](#)

W tych sprawach przedmiotem działalności spółek prawa francuskiego mających siedzibę na wyspie Reunion (Francja) było dokonywanie inwestycji kwalifikujących się do zmniejszenia podatku przewidzianego w przepisie krajowym. Francuski organ podatkowy zakwestionował prawo tych dwóch podatników do odliczenia VAT wykazanego na różnych fakturach dotyczących nabycia środków produkcji między innymi z tego powodu, że faktury te nie odpowiadały żadnej rzeczywistej dostawie. Organ podatkowy wystosował odpowiednio wobec tych spółek wezwania do zapłaty VAT za określone różne okresy.

Po utrzymaniu w mocy wyrokiem cour administrative d'appel de Bordeaux (sądu administracyjnego w Bordeaux, Francja) wyroku w pierwszej instancji, wydanego w wyniku skargi na te wezwania do zapłaty VAT, spółki wniosły skargę kasacyjną do Conseil d'État (rady stanu, Francja).

Conseil d'État, sąd odsyłający, zmierzał do ustalenia, czy art. 17 dyrektywy 77/388 należy interpretować w ten sposób, że w celu odmówienia podatnikowi będącemu odbiorcą faktury prawa do odliczenia VAT wykazanego na tej fakturze wystarczy, aby organ ustalił, iż transakcje, którym odpowiada ta faktura, w rzeczywistości nie zostały dokonane, czy też konieczne jest, aby organ ten wykazał również brak dobrej wiary tego podatnika.

Trybunał na wstępie stwierdził, że prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny, a ma to miejsce w chwili, w której została dokonana dana dostawa towarów lub została wyświadczona dana usługa (pkt 34). Prawo do odliczenia jest więc związane z rzeczywistym dokonaniem danej dostawy towaru lub rzeczywistym świadczeniem danej usługi (pkt 35). W tym względzie wykonanie prawa do odliczenia nie rozciąga się na podatek, który jest należny wyłącznie dlatego, że został wykazany na fakturze (pkt 37). Dobra lub zła wiara podatnika, który wnosi o odliczenie VAT, nie ma wpływu na to, czy dostawa została dokonana w rozumieniu dyrektywy 77/388. Pojęcie „dostawy towaru” ma bowiem obiektywny charakter i powinno być interpretowane niezależnie od celów i skutków odnośnych transakcji, przy czym organ podatkowy nie jest zobowiązany do prowadzenia dochodzeń w celu ustalenia intencji podatnika lub do uwzględniania intencji występującego w tym samym łańcuchu dostaw podmiotu innego niż ów podatnik (pkt 38).

Tak więc Trybunał orzekł, że w celu odmówienia podatnikowi będącemu odbiorcą faktury prawa do odliczenia VAT wykazanego na tej fakturze wystarczy, aby organ podatkowy ustalił, iż transakcje, którym odpowiada ta faktura, w rzeczywistości nie zostały zrealizowane (sentencja wyroku).

[Wyrok z dnia 5 lipca 2018 r., Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537](#)

Spółka holdingowa, której przedmiotem działalności jest w szczególności zarządzanie akcjami lub udziałami w szeregu spółek zależnych z grupy, którym to spółkom wynajmowała ona nieruchomości, przeprowadziła czynności restrukturyzacyjne, które doprowadziły do zbycia i nabycia przez nią papierów wartościowych. Spółka ta odliczyła w całości VAT obciążający koszty związane z tymi czynnościami restrukturyzacyjnymi. Organ podatkowy zakwestionował to odliczenie z tego powodu, że wydatki, w odniesieniu do których spółka ta wnosiła o odliczenie VAT, przyczyniły się do realizacji transakcji kapitałowych pozostających poza zakresem stosowania prawa do odliczenia. Organ podatkowy skierował więc do spółki decyzje określające wysokość zaległości podatkowych z tytułu VAT, które zaskarżyła ona bezskutecznie do sądu pierwszej instancji i sądu apelacyjnego.

Po wniesieniu do niego skargi kasacyjnej Conseil d'État (rada stanu, Francja), sąd odsyłający, zmierzał do ustalenia, czy oddanie w najem nieruchomości przez spółkę holdingową na rzecz jej spółki zależnej stanowi uczestnictwo w zarządzaniu tą ostatnią spółką, które należy uznać za działalność gospodarczą w rozumieniu dyrektywy 77/388, rodzącą prawo do odliczenia VAT od wydatków poniesionych przez spółkę w związku z nabyciem udziałów lub akcji w tej spółce zależnej, a w przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej – na jakich warunkach.

Trybunał przypomniał na wstępie, w odniesieniu do prawa do odliczenia spółki holdingowej, że udział, któremu towarzyszy pośrednie lub bezpośrednie uczestnictwo w zarządzaniu spółką, w której udziały lub akcje zostały nabyte, stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT w zakresie, w jakim skutkuje ono dokonywaniem transakcji podlegających opodatkowaniu VAT na podstawie art. 2 tej dyrektywy (pkt 29 i 30). Wskazał on również, że znajdujące się w orzecznictwie Trybunału przykłady rodzajów działalności wskazujących na uczestnictwo spółki holdingowej w zarządzaniu jej spółkami zależnymi nie stanowią wyczerpującego wyczerpania (pkt 31).

Po stwierdzeniu, że jedyne usługi, jakie spółka holdingowa świadczyła w tej sprawie na rzecz spółek zależnych, w odniesieniu do których poniosła wydatki w związku z nabyciem udziałów lub akcji tych spółek, dotyczyły oddania w najem nieruchomości wykorzystywanej przez operacyjną spółkę zależną jako nowy zakład produkcyjny, oraz po przypomnieniu zakresu uznania przyznanego państwowym członkowskim w odniesieniu do transakcji dzierżawy i najmu (pkt 33), Trybunał orzekł, że oddanie w najem nieruchomości przez spółkę holdingową na rzecz jej spółki zależnej stanowi uczestnictwo w zarządzaniu tą ostatnią spółką, które należy uznać za działalność gospodarczą rodzącą prawo do odliczenia VAT od wydatków poniesionych przez spółkę w celu nabycia udziałów lub akcji tej spółki zależnej, pod warunkiem że to świadczenie usług ma charakter stały, jest realizowane odpłatnie i podlega opodatkowaniu, czyli że owo oddanie w najem nie było zwolnione, oraz że istniał bezpośredni związek pomiędzy usługą wyświadczoną przez usługodawcę a otrzymanym od usługobiorcy ekwiwalentem świadczenia (point 35).

Co się tyczy dokładniej rzecz ujmując zakresu prawa do odliczenia, Trybunał przypomniał, że koszty związane z nabyciem udziałów lub akcji w spółkach zależnych poniesione przez spółkę holdingową biorącą udział w zarządzaniu tymi spółkami i w związku z tym wykonującą działalność gospodarczą powinny być uważane za należące do kosztów ogólnych tej spółki holdingowej i że VAT zapłacony od tych kosztów, co do zasady, powinien podlegać pełnemu odliczeniu (pkt 36). Niemniej jednak to nieograniczone prawo nie dotyczy kosztów związanych z nabyciem udziałów lub akcji w spółkach zależnych poniesionych przez spółkę holdingową biorącą udział w zarządzaniu tylko niektórymi z tych spółek i w związku z tym niewykonującą działalności gospodarczej względem pozostałych. W tym przypadku koszty te powinny być uważane za należące do kosztów ogólnych tej spółki holdingowej jedynie częściowo, co oznacza, że VAT zapłacony od tych kosztów może zostać odliczony tylko proporcjonalnie do kosztów należących do działalności gospodarczej zgodnie z kryteriami podziału określonymi przez państwa członkowskie w zastosowaniu sposobu obliczania obiektywnie odzwierciedlającego część wydatków powodujących naliczenie VAT faktycznie przypadających odpowiednio na działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego (pkt 37).

[Wyrok z dnia 17 października 2018 r., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834](#)

W tej sprawie pierwsza spółka złożyła formalną ofertę nabycia wszystkich akcji drugiej spółki, ponosząc przy tej okazji wydatki w związku ze świadczeniem usług doradczych i innych usług dotyczących planowanego nabycia. Jednakże transakcja ta nie mogła zostać w pełni zrealizowana i w rezultacie pierwsza spółka mogła nabyć tylko część udziału w kapitale zakładowym drugiej spółki (pkt 8), ta pierwsza spółka wniosła o odliczenie VAT naliczonego od tych wydatków, podnosząc, że jej zamiarem, po uzyskaniu kontroli nad przejmowaną spółką, było uczestniczenie w zarządzaniu nią poprzez świadczenie na jej rzecz usług w zakresie zarządzania opodatkowanych VAT. Ponieważ właściwy organ podatkowy odmówił rozpatrywanego odliczenia VAT, zaś spółka wnosząca o odliczenie złożyła odwołanie od tej decyzji odmownej, sąd krajowy, do którego wpłynęła sprawa, przedstawił Trybunałowi pytanie, czy dyrektywa 77/388 pozwala na odliczenie, gdy spółka ma zamiar nabyć wszystkie akcje innej spółki w celu prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na świadczeniu na rzecz tej innej spółki usług w zakresie zarządzania opodatkowanych VAT.

Trybunał rozpoczął od zbadania warunków nabycia statusu podatnika, odnosząc się do stwierdzeń w szczególności w sprawie Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, (C-108/14 i C-109/14)¹⁴, podkreślając wymóg pośredniej lub bezpośredniej ingerencji w zarządzanie spółkami, w których udział został nabyty, dla uzyskania prawa do odliczenia VAT (pkt 16, 17). Następnie Trybunał przypomniał, że czynności przygotowawcze powinny już być zaliczane do działalności gospodarczej, a zatem każdego, kto ma zamiar rozpocząć w sposób samodzielny działalność gospodarczą, co potwierdzają okoliczności obiektywne, oraz kto dokona na ten cel pierwszych wydatków inwestycyjnych, należy uznawać za podatnika (pkt 18). Trybunał wywnioskował z tego, że spółkę, która dokonuje czynności przygotowawczych wpisujących się w ramy projektu nabycia akcji innej spółki z zamiarem prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na uczestniczeniu w zarządzaniu tą spółką poprzez świadczenie na jej rzecz usług w zakresie zarządzania opodatkowanych VAT, należy uważać za podatnika w rozumieniu dyrektywy 77/388.

Trybunał dodał, że zgodnie z wyrokiem INZO¹⁵ powstałe już prawo do odliczenia trwa, nawet jeżeli planowana działalność gospodarcza nie została później zrealizowana, a co za tym idzie, nie zaowocowała transakcjami podlegającymi opodatkowaniu. Zgodnie z wyrokami Midland Bank¹⁶ i Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1)¹⁷, dotyczy to także sytuacji, gdy podatnik nie mógł wykorzystać towarów lub usług uprawniających do odliczenia w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu z uwagi na okoliczności niezależne od jego woli (pkt 25).

Ponadto, aby zapłacony VAT mógł zostać odliczony w całości, konieczne jest, aby poniesione wydatki co do zasady miały swą wyłączną przyczynę w planowanej działalności gospodarczej, czyli w świadczeniu na rzecz przejmowanej spółki usług w zakresie zarządzania opodatkowanych VAT. W wypadku gdyby wydatki te dotyczyły częściowo także działalności zwolnionej lub niemającej charakteru gospodarczego, VAT obciążający te wydatki mógłby zostać odliczony jedynie częściowo (pkt 30).

Konkludując, Trybunał orzekł, że dyrektywa 77/388 przyznaje spółce, która ma zamiar nabyć wszystkie akcje innej spółki w celu prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na świadczeniu na rzecz tej innej spółki usług w zakresie zarządzania opodatkowanych VAT, prawo do pełnego odliczenia VAT naliczonego w związku z wydatkami dotyczącymi usług doradczych, poniesionymi w ramach formalnej oferty nabycia, mimo iż okazało się, że ta działalność gospodarcza nie została zrealizowana, pod warunkiem że wyłączną przyczyną poniesienia tych wydatków jest planowana działalność gospodarcza (sentencja).

[Wyrok z dnia 18 października 2018 r., Volkswagen Financial Services \(UK\), C-153/17, EU:C:2018:845](#)

W tej sprawie spółka finansowa oferowała finansowanie wyłącznie nabywania pojazdów marek należących do grupy przedsiębiorstw, do której należała omawiana spółka. Tak więc oferowała ona w szczególności leasing rozpatrywanych pojazdów. Oznacza to, że kupowała ona pojazd od dealera i udostępniała go klientowi, przy czym do przeniesienia własności pojazdu na klienta

¹⁴ W sprawie tej zapadł wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496.

¹⁵ [Wyrok z dnia 29 lutego 1996 r., C-110/94, EU:C:1996:67.](#)

¹⁶ [Wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r., C-98/98, EU:C:2000:300.](#)

¹⁷ [Wyrok z dnia 15 stycznia 1998 r., C-37/95, EU:C:1998:1.](#)

dochodziło dopiero w chwili uiszczenia przez niego wszystkich rat płatności zgodnie z warunkami umowy. Cena zapłacona spółce finansowej za nabycie pojazdu nie obejmowała żadnej marży zysku. Natomiast w ramach ustalania stóp procentowych odnoszących się do części „finansowania” operacji spółka dodawała do swoich własnych kosztów finansowania marżę związaną z kosztami ogólnymi, marżę zysku oraz rezerwę na należności nieściągalne. Tym samym część zwracanych kwot odpowiadających odsetkom była uwzględniana w wysokości obrotu, w przeciwieństwie do zwrotu zapłaconej ceny zakupu pojazdu.

Zgodnie z prawem krajowym w dziedzinie VAT, mającym zastosowanie do transakcji leasingu, choć umowy leasingu stanowią pojedynczą transakcję handlową, składa się na nie kilka odrębnych świadczeń, w tym z jednej strony (podlegające opodatkowaniu) udostępnienie samochodu, a z drugiej strony (zwolniona z podatku) transakcja udzielenia kredytu. Co się tyczy uiszczanego przez spółkę finansową VAT naliczonego od całej jej działalności, część tego podatku dotyczyła wyłącznie transakcji opodatkowanych albo transakcji zwolnionych z podatku, a pozostała część obydwu rodzajów transakcji. Ten ostatni VAT był określany mianem „rezyduального” i obejmował koszty ogólne związane z bieżącym zarządzaniem.

Ze względu na status spółki jako podmiotu częściowo zwolnionego z VAT strony spierały się co do zakresu, w jakim spółka mogła odliczyć wspomniany rezydualny VAT. Rozpatrywana spółka zaproponowała rozdzielenie rezyduального VAT między sektory jej działalności, mianowicie w zależności od obrotu w każdym sektorze, wyłączając z niego wartość odsprzedanych samochodów. Następnie, w celu ustalenia kwoty rezyduального podatku podlegającego odliczeniu przypadającego na każdy sektor, spółka zaproponowała szczególną metodę opartą na stosunku liczby transakcji podlegających opodatkowaniu do całkowitej liczby transakcji w omawianym sektorze, przy czym liczba ta nie odpowiadała umowom, ale płatnościom dokonany na podstawie tych umów. Z kolei organ podatkowy opowiadał się za rozdzieleniem między transakcje podlegające opodatkowaniu i transakcje zwolnione z podatku na podstawie wartości tych transakcji, z wyłączeniem jednak pierwotnej wartości pojazdu w chwili jego dostawy, zmniejszając w ten sposób znacznie część rezyduального VAT podlegającą odliczeniu, biorąc pod uwagę, że wartość ta przypadała w dużej części na zapewnienie finansowania (świadczenie zwolnione z podatku).

Trybunał, do którego wpłynął wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynikający z tego sporu, zbadał, czy art. 168 i art. 173 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że po pierwsze, nawet jeżeli koszty ogólne związane z usługami leasingu majątku ruchomego, takie jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, są odzwierciedlone nie w kwocie należnej od klienta z tytułu udostępnienia danego towaru, tj. w części transakcji podlegającej opodatkowaniu, lecz w kwocie z tytułu odsetek należnych w ramach części „finansowanie” transakcji, tj. części zwolnionej z podatku, to rzezone koszty ogólne powinny być jednak uważane dla celów VAT za element składowy ceny udostępnienia towaru, a po drugie, państwa członkowskie mogą stosować metodę podziału kosztów, która nie uwzględnia wartości początkowej danego towaru w chwili jego dostawy (pkt 27).

Po podkreśleniu wymogu bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a transakcją lub transakcjami objętymi podatkiem należnym, które dają prawo do odliczenia, Trybunał wskazał, że prawo do odliczenia jest również dopuszczalne w braku takiego bezpośredniego i ścisłego związku, gdy koszty omawianych usług należą do kosztów ogólnych podatnika i jako takie stanowią elementy składowe ceny

dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług (pkt 42). W tym względzie Trybunał stwierdził, że podatnik postanowił wliczać te koszty nie do ceny transakcji podlegających opodatkowaniu, lecz wyłącznie do ceny transakcji zwolnionych z podatku. Jednakże, w zakresie, w jakim owe koszty ogólne zostały, przynajmniej w pewnym stopniu, rzeczywiście poniesione w celu udostępnienia pojazdów, stanowiącego transakcję podlegającą opodatkowaniu, omawiane koszty stanowią zdaniem Trybunału jako takie element składowy ceny tych transakcji (pkt 44).

Trybunał, przypominawszy, że zakres prawa do odliczenia VAT różni się w zależności od sposobu wykorzystania rozpatrywanych towarów lub usług (pkt 46), wyjaśnił, iż skoro koszty ogólne dotyczą towarów i usług wykorzystywanych zarówno do dokonywania transakcji dających prawo do odliczenia, jak i transakcji niedających prawa do odliczenia, proporcjonalna część podlegająca odliczeniu powinna zostać ustalona zgodnie z odpowiednimi przepisami dyrektywy 2006/112. W tym względzie, ponieważ zasada ogólna, zgodnie z którą obrót stanowi podstawę obliczania omawianej proporcjonalnej części, może podlegać wyjątkom pozwalającym na wykorzystanie metody lub kryterium podziału innego niż metoda oparta na wielkości obrotu (pkt 51), Trybunał podkreślił, że możliwość ta wymaga, aby proporcjonalne rozdzielanie było dokładniejsze, choć wybrana metoda nie musi być koniecznie najbardziej dokładną z możliwych (pkt 53). W tym kontekście Trybunał orzekł, że z uwagi na fundamentalny charakter prawa do odliczenia, w przypadku gdy sposób obliczenia nie uwzględnia rzeczywistej i znacznej części kosztów ogólnych przypadających na transakcje, które dają prawo do odliczenia, taki sposób obliczenia nie może być uznawany za odzwierciedlający obiektywnie rzeczywistą część wydatków na nabycie towarów i usług o mieszanym przeznaczeniu, która może być przypisana tym transakcjom. W związku z powyższym metoda taka nie może zapewnić podziału dokładniejszego niż wynikający z zastosowania kryterium podziału według wielkości obrotów (pkt 57).

Trybunał wywnioskował z tego, że nawet jeżeli koszty ogólne związane z transakcjami leasingu majątku ruchomego są odzwierciedlone nie w kwocie należnej od klienta z tytułu udostępnienia danego towaru, tj. w części transakcji podlegającej opodatkowaniu, lecz w kwocie z tytułu odsetek należnych w ramach części „finansowanie” transakcji, tj. części zwolnionej z podatku, to rzeczony koszty ogólne powinny być jednak uważane dla celów VAT za element składowy ceny udostępnienia towaru, a z drugiej strony państwa członkowskie nie mogą stosować metody podziału, która nie uwzględnia wartości początkowej danego towaru w chwili jego dostawy, w sytuacji gdy nie może ona zapewnić podziału dokładniejszego niż wynikający z zastosowania kryterium podziału według wielkości obrotów (sentencja).

1. Bezpośredni i ścisły związek

[Wyrok z dnia 30 maja 2013 r., X, C-651/11, EU:C:2013:346](#)

Spółka X posiadała 30% udziałów spółki A i zarządzała spółką A w zamian za wynagrodzenie. W 1996 r. X i inni udziałowcy zbyli swoje udziały na rzecz spółki D, co spowodowało zakończenie działalności zarządczej tej ostatniej spółki w odniesieniu do spółki A. W związku z tą sprzedażą udziałów na rzecz X były świadczone liczne usługi z VAT wykazany na fakturach. X odliczyła ten podatek w swoich deklaracjach VAT, uznając, że zbycie jej udziału stanowi przekazanie całości towarów i usług, oraz że koszty wykazane przez nią w ramach tej transakcji powinny być

uważane za część ogólnych kosztów związanych z całością jej działalności gospodarczej, a zatem w całości podlegają odliczeniu.

Sąd odsyłający zwrócił się do Trybunału w istocie z pytaniem o to, czy zbycie 30% udziałów w spółce – na rzecz której podmiot zbywający udziały świadczy usługi podlegające opodatkowaniu VAT – stanowi przekazanie całości lub części towarów lub usług w rozumieniu dyrektywy 77/388. W razie udzielenia odpowiedzi przeczącej wspomniany sąd dążył do ustalenia, czy ma jakieś znaczenie okoliczność, że pozostali udziałowcy praktycznie równocześnie dokonują przekazania wszystkich pozostałych udziałów w tej spółce na rzecz tego samego podmiotu, a to przekazanie ma ścisły związek z wykonywaniem funkcji zarządu dla tej samej spółki.

Na wstępie Trybunał wyjaśnił, że samo nabywanie, posiadanie i zbywanie udziałów lub akcji nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu dyrektywy 77/388, ponieważ samo przejęcie udziałów kapitałowych w innych przedsiębiorstwach nie stanowi korzystania z dobra mającego na celu osiągnięcie zysków o charakterze trwałym (pkt 36). W konsekwencji, przekazanie udziałów spółki – niezależnie od wielkości udziału – może być uznane za przekazanie całości lub części aktywów tylko wtedy, gdy udział stanowi część niezależnej jednostki, która pozwala na wykonywanie niezależnej działalności gospodarczej, i gdy ta działalność jest kontynuowana przez nabywcę. Zwykle zbycie udziałów, któremu nie towarzyszy przekazanie aktywów, nie pozwala nabywcy na kontynuację niezależnej działalności gospodarczej jako następcy prawnemu zbywcy (pkt 38). W tym względzie udziałowcy nie są bowiem właścicielami aktywów przedsiębiorstwa, w którym mają udział, lecz są właścicielami udziału i z tego tytułu mają prawo do dywidendy, do informacji oraz są włączeni w podejmowanie decyzji istotnych dla zarządzania przedsiębiorstwem. Tak więc Trybunał orzekł, że trzydziestoprocentowy udział w spółce reprezentuje prawo do tej spółki tylko w ograniczonym wymiarze (pkt 39), oraz że przekazanie 30% udziałów w spółce nie może być zrównane z przekazaniem całości lub części aktywów w rozumieniu dyrektywy 77/388 (pkt 40). Trybunał stwierdził również, że każdą transakcję należy oceniać w sposób indywidualny i niezależny (pkt 47).

Wreszcie Trybunał przypomniał, że prawo do odliczenia istnieje w wypadku, gdy transakcje powodujące naliczenie podatku pozostają w bezpośrednim i ścisłym związku z transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia. Jeżeli nie ma to miejsca, należy zbadać, czy wydatki poczynione celem nabycia towarów lub usług powodujących naliczenie podatku należą do wydatków ogólnych związanych z całością działalności gospodarczej podatnika. W jednym lub w drugim wypadku istnienie bezpośredniego i ścisłego związku zakłada, iż koszt świadczeń powodujących naliczenie podatku jest włączony odpowiednio w cenę poszczególnych transakcji objętych podatkiem należnym lub w cenę towarów lub usług świadczonych przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej (pkt 55).

Trybunał orzekł, że zbycie 30% udziałów w spółce – na rzecz której podmiot zbywający udziały świadczy usługi podlegające opodatkowaniu VAT – nie stanowi przekazania całości lub części towarów lub usług w rozumieniu dyrektywy 77/388, niezależnie od okoliczności, iż pozostali udziałowcy praktycznie równocześnie dokonują przekazania wszystkich pozostałych udziałów we wspomnianej spółce na rzecz tego samego podmiotu, a przekazanie to ma ścisły związek z wykonywaniem funkcji zarządu dla tej samej spółki (sentencja).

[Wyrok z dnia 8 listopada 2018 r., C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888](#)

C&D Foods była spółką dominującą Arovit Holding A/S, która posiadała Arovit Petfood. Przed dniem 1 marca 2007 r. główna działalność gospodarcza C&D Foods polegała na byciu spółką dominującą Arovit Holding. W tym dniu zawarła ona ze swoją spółką zależną Arovit Petfood umowę o zarządzanie, dotyczącą świadczenia usług zarządzania i usług informatycznych. Instytucja kredytowa przejęła grupę Arovit w sierpniu 2008 r. za kwotę 1 EUR z powodu braku spłaty przez byłego właściciela tej grupy udzielonego mu kredytu. W okresie od grudnia 2008 r. do marca 2009 r. omawiana instytucja zawarła na rachunek C&D Foods umowy o usługi doradztwa z zamiarem przygotowania cesji wszystkich akcji posiadanych w Arovit Petfood, aby nie być dłużej wierzycielem tej grupy. Po zapłaceniu kosztów związanych z tym projektem cesji, C&D Foods odliczyła związany z tym VAT. Zakończyła ona proces cesji w 2009 r., ponieważ nie został znaleziony żaden potencjalny nabywca.

Sąd odsyłający zwrócił się do Trybunału z pytaniem o prawo spółki holdingowej do odliczenia VAT wynikającego z kosztów planowanej lecz niezrealizowanej cesji akcji spółki zależnej, na rzecz której ta spółka holdingowa świadczyła usługi zarządzania i usługi informatyczne.

Trybunał wskazał po pierwsze, że spółka, której jedynym przedmiotem działalności jest przejmowanie udziałów w innych spółkach, w których zarządzaniu nie uczestniczy ona bezpośrednio ani pośrednio, nie ma ani prawa do odliczenia, ani statusu podatnika VAT, ponieważ samo tylko nabycie i posiadanie akcji nie stanowi samo w sobie działalności gospodarczej w rozumieniu dyrektywy 2006/112 (pkt 30). Niemniej jednak, inaczej jest wówczas, gdy uczestnictwu finansowemu w innej spółce towarzyszy bezpośrednio lub pośrednio uczestnictwo w zarządzeniu spółką, w której dokonano przejęcia udziału, bez uszczerbku dla praw posiadanych przez autora udziału w charakterze akcjonariusza lub wspólnika w zakresie, w jakim owo uczestnictwo oznacza wykonywanie transakcji podlegających VAT, takich jak świadczenie usług administracyjnych, rachunkowych i informatycznych (pkt 32).

Trybunał uznał po drugie, że aby dana transakcja cesji akcji mogła zostać objęta zakresem zastosowania VAT, transakcja ta musi co do zasady mieć swą bezpośrednią wyłączną podstawę w opodatkowanej działalności gospodarczej danej spółki dominującej lub musi ona stanowić bezpośrednio, trwałe i konieczne przedłużenie tej działalności. Tak jest wówczas, gdy wspomniana transakcja jest dokonywana w celu przeznaczenia przysporzenia wynikającego z tej cesji bezpośrednio na opodatkowaną działalność danej spółki dominującej lub na działalność gospodarczą wykonywaną przez grupę należącą do spółki dominującej (pkt 38). Tak więc Trybunał orzekł, że zamierzona, lecz nie sfinalizowana transakcja cesji akcji, taka jak omawiana w postępowaniu głównym, która nie znajduje swej wyłącznej bezpośredniej podstawy w opodatkowanej działalności gospodarczej danej spółki ani nie stanowi bezpośredniego, trwałego i koniecznego przedłużenia tej działalności gospodarczej, nie należy do zakresu zastosowania VAT (pkt 42 i sentencja).

[Wyrok z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712](#)

W tej sprawie osoba prawna prowadząca działalność w celach zarobkowych zobowiązała się do realizacji projektu ścieżki rekreacyjnej w ramach działalności gospodarczej związanej z turystyką na obszarach wiejskich i turystyką rekreacyjną, a także do zaoferowania nieodpłatnego dostępu

publicznego do tej ścieżki przez okres pięciu lat. Odliczyła VAT związany z nabyciem lub wytworzeniem pewnych dóbr inwestycyjnych w ramach budowy rozpatrywanej ścieżki rekreacyjnej. Organ podatkowy, rozpatrujący wniosek tej osoby prawnej o zwrot odnośnych kwot VAT, uznał jednak, że taki zwrot nie jest zasadny, jako że nie zostało ustalone, że nabyte dobra i usługi są przeznaczone do wykorzystania na potrzeby działalności podlegającej opodatkowaniu VAT. Na tej podstawie organ podatkowy odmówił odliczenia tych kwot.

W tym kontekście sąd odsyłający zastanawiał się nad tym, czy istnieje bezpośredni i ścisły związek między wydatkami na zrealizowane prace a przewidywaną działalnością gospodarczą danego podmiotu ze względu na to, że ścieżka rekreacyjna była bezpośrednio przeznaczona do nieodpłatnego publicznego użytku.

Trybunał przypomniał na wstępie, że w sytuacji gdy podatnik działający w takim charakterze w chwili nabycia dobra używa tego dobra na potrzeby opodatkowanych transakcji, jest on uprawniony do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego za wspomniane dobro (pkt 18). W tym względzie podmiot działający w charakterze podatnika może nabyć dobra i usługi na potrzeby działalności gospodarczej, nawet jeśli nie są one bezpośrednio wykorzystywane do celów tej działalności gospodarczej (pkt 19). Podmiot dokonujący wydatków inwestycyjnych z potwierdzonym przez obiektywne okoliczności zamiarem wykonywania działalności gospodarczej należy uważać za podatnika. Działając w takim charakterze, podatnik ma prawo do natychmiastowego odliczenia VAT należnego lub zapłaconego od wydatków inwestycyjnych dokonanych na potrzeby transakcji, jakich zamierza dokonać, które uprawniają do odliczenia (pkt 20). Kwestia tego, czy podatnik działał w takim charakterze na potrzeby działalności gospodarczej, stanowi okoliczność faktyczną, której ocena należy do sądu odsyłającego (pkt 21). Niemniej jednak Trybunał stwierdził, że z opisu przedstawionego przez sąd odsyłający wynika, iż ścieżka rekreacyjna może być traktowana jako instrument przyciągający odwiedzających w celu dostawy na ich rzecz towarów lub świadczenia im usług (pkt 22). Oznaczało to, że dana osoba prawna nabyła lub wytworzyła odnośne dobra inwestycyjne z zamiarem wykonywania działalności gospodarczej i w konsekwencji działała jako podatnik (pkt 23).

Co się tyczy istnienia bezpośredniego i ścisłego związku Trybunał przypomniał, że prawo do odliczenia VAT istnieje nawet w przypadku braku takiego związku, gdy poniesione wydatki należą do kosztów ogólnych tego podatnika i jako takie stanowią elementy cenotwórcze dostarczanych towarów lub świadczonych usług (pkt 27, 28). Należy wziąć pod uwagę wszelkie okoliczności, w jakich przebiegały rozpatrywane transakcje, i uwzględnić tylko te spośród nich, które są w sposób obiektywny związane z opodatkowaną działalnością podatnika (pkt 29).

Trybunał wskazał, że bezpośrednio nieodpłatne wykorzystanie dóbr inwestycyjnych nie podważa istnienia bezpośredniego i ścisłego związku, ponieważ publiczne udostępnienie ścieżki rekreacyjnej rozpatrywanej w postępowaniu głównym nie podlega zwolnieniu przewidzianemu przez dyrektywę 2006/112, a wydatki poniesione przez daną osobę prawną w celu wykonania tej ścieżki mogą zostać powiązane z jej przewidzianą działalnością gospodarczą (pkt 33–35).

Wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683

W ramach sporu w postępowaniu głównym bułgarska spółka nabyła liczne grunty na terenie ośrodka wypoczynkowego w celu wybudowania budynków przeznaczonych do pobytu sezonowego. Zawarła ona umowę z gminą posiadającą pozwolenie na budowę dotyczące przebudowy punktu kanalizacyjno-przepompowego obsługującego znajdujący się na terenie tej gminy ośrodek wypoczynkowy. Po nabyciu gruntu spółka zleciła wykonanie tych prac innej spółce. Zdaniem tej pierwszej spółki istniał związek między wydatkami na przebudowę punktu kanalizacyjno-przepompowego a usługami, które miała ona świadczyć po wybudowaniu na swoich gruntach budynków objętych pozwoleniem.

Sąd odsyłający zwrócił się w istocie z pytaniem, czy podatnik ma prawo do odliczenia VAT naliczonego z tytułu świadczenia usług budowy lub ulepszenia nieruchomości stanowiącej własność osoby trzeciej, jeśli ta osoba trzecia otrzymuje rezultat tych usług nieodpłatnie, a usługi te są wykorzystane zarówno przez tego podatnika, jak i przez osobę trzecią w ramach ich działalności gospodarczej.

Trybunał przypomniał po pierwsze, że istnienie bezpośredniego i ścisłego związku należy oceniać z punktu widzenia obiektywnej treści rozpatrywanych transakcji (pkt 31). W sytuacji gdy nabyte towary lub usługi mają związek z transakcjami zwolnionymi z podatku lub nie należą do zakresu stosowania VAT, nie może dojść ani do poboru podatku należnego, ani do odliczenia podatku naliczonego (pkt 30).

Tak więc w tej sprawie należało ustalić, czy istniał bezpośredni i ścisły związek pomiędzy usługą przebudowy punktu kanalizacyjno-przepompowego, z jednej strony, a podlegającą opodatkowaniu transakcją dokonywaną przez spółkę na następnym etapie obrotu lub prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą, z drugiej strony (pkt 32). Z okoliczności tej sprawy wynikało, że bez dokonania przebudowy tego punktu kanalizacyjno-przepompowego niemożliwe byłoby przyłączenie do niego budynków, które spółka planowała wybudować. W braku takiej przebudowy spółka ta nie mogłaby wykonywać swojej działalności gospodarczej (pkt 33). Fakt, że gmina również korzystała z omawianej usługi, nie wystarczy do uzasadnienia odmowy spółce prawa do odliczenia, jeżeli istnienie takiego bezpośredniego i ścisłego związku zostało stwierdzone (pkt 35).

Trybunał wyjaśnił następnie, że sąd odsyłający powinien zbadać, czy zakres usług przebudowy był ograniczony do tego, co konieczne do przyłączenia wybudowanych przez spółkę budynków do punktu kanalizacyjno-przepompowego, którego dotyczy postępowanie główne, czy też wykracza on poza to, co konieczne do osiągnięcia tego celu (pkt 37). W tym względzie Trybunał wskazał, że podatnik ma prawo do odliczenia VAT naliczonego z tytułu usług polegających na wybudowaniu lub ulepszeniu obiektu, którego właścicielem jest osoba trzecia, w sytuacji gdy właściciel budynku korzysta nieodpłatnie z rezultatu takich usług, a same usługi są wykorzystywane zarówno przez tego podatnika, jak i przez właściciela budynku w ramach prowadzonej przez każdego z nich działalności gospodarczej, o ile zakres omawianych usług nie wykracza poza to, co jest konieczne dla umożliwienia rzeczonemu podatnikowi dokonania transakcji podlegających opodatkowaniu na kolejnym etapie obrotu, a ich koszt został uwzględniony w cenie tych transakcji (pkt 40 i sentencja). W przypadku gdy prace obejmujące budowę lub ulepszenie wykraczałyby poza potrzeby powstające w związku z budynkami

wzniesionymi przez podatnika, prawo do odliczenia powinno zostać ograniczone do VAT naliczonego obciążającego tę część kosztów wybudowania lub ulepszenia, która była obiektywnie konieczna do wykonywania przez podatnika transakcji obciążonych podatkiem należnym (pkt 39).

2. Wpływ oszustwa na prawo do odliczenia

[Wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774](#)

W niniejszej sprawie w wyniku kontroli podatkowej bułgarskie organy podatkowe stwierdziły, że nie ma dowodów na dokonanie wewnątrzspółnotowych dostaw pszenicy i słoneczników zgłoszonych przez bułgarską spółkę jako dokonanych na rzecz spółki prawa rumuńskiego. Organy podatkowe przeprowadziły kontrole u dwóch dostawców skarżącej w postępowaniu głównym, a także u trzech dostawców tych ostatnich. Ponieważ kontrole te nie pozwoliły na wykazanie, że trzej ostatni dostawcy rzeczywiście dokonali dostawy towarów na rzecz dwóch pierwszych dostawców, bułgarskie organy podatkowe wywnioskowały z tego, że dostawcy skarżącej w postępowaniu głównym nie posiadali wystarczającej ilości towaru koniecznej do dokonania dostaw na rzecz skarżącej w postępowaniu głównym, i uznały, że dostawy między rzeczonymi spółkami a skarżącą w postępowaniu głównym nie miały w rzeczywistości miejsca. W tym kontekście przedstawiono pytanie prejudycjalne dotyczące definicji pojęcia „oszustwa podatkowego” i jego granic.

Trybunał na wstępie przypomniał, że zgodnie z jego utrwalonym orzecznictwem na ten temat, mianowicie w szczególności z wyrokami Halifax i in.¹⁸, Kittel i Recolta Recycling¹⁹ oraz Mahagében i Dávid²⁰, podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar lub usługę uczestniczy w transakcji stanowiącej element oszustwa w zakresie VAT, z punktu widzenia dyrektywy 2006/112 należy uznać za współnika w tym przestępstwie, niezależnie od tego, czy uzyskuje on korzyści z dalszej sprzedaży owych towarów lub świadczenia usług w ramach dokonywanych przez siebie opodatkowanych transakcji na dalszym etapie obrotu (pkt 39).

Natomiast Trybunał orzekł, że z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia przewidzianymi w rzeczonej dyrektywie niezgodne jest sankcjonowanie odmową możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach danej transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja w łańcuchu dostaw, dokonana przed transakcją przeprowadzoną przez omawianego podatnika lub po niej, została dokonana z naruszeniem przepisów o VAT (pkt 41).

W konsekwencji, ponieważ odmowa przyznania prawa do odliczenia stanowi wyjątek od zasady podstawowej, jaką jest istnienie takiego prawa, właściwe organy podatkowe zobowiązane są wykazać w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych przesłanek prowadzących do wniosku, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę

¹⁸ [Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., C-255/02, EU:C:2006:121.](#)

¹⁹ [Wyrok z dnia 6 lipca 2006 r., C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446.](#)

²⁰ [Wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373.](#) W odniesieniu do tego wyroku zobacz także część II, zatytułowaną „Powstanie i zakres prawa do odliczenia” i część V, zatytułowaną „Sposoby wykonania prawa do odliczenia”, niniejszego dokumentu.

prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym lub dalszym odcinku łańcucha dostaw (pkt 43).

[Wyrok z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69](#)

Kontrola podatkowa, jakiej została poddana bułgarska spółka, skarżąca w postępowaniu głównym w tej sprawie, spowodowała, iż organ podatkowy zaczął się zastanawiać nad zasadnością odliczenia VAT dokonanego w związku z podatkiem wykazany na fakturach siedmiu jej dostawców. Wyjaśnienia, których zażądano w trakcie kontroli od niektórych dostawców lub ich podwykonawców, nie pozwalały na stwierdzenie, iż posiadają oni środki niezbędne dla zapewnienia zafakturowanych świadczeń. Uważając, bądź to że rzeczywisty charakter wykonania transakcji przez niektórych podwykonawców nie został wykazany, bądź to że nie zostały one wykonane przez usługodawców wykazanych na fakturach, organ podatkowy sporządził decyzję korygującą, podważając możliwość odliczenia VAT wykazanego na fakturach owych siedmiu przedsiębiorstw.

Odnosząc się do wyroku Bonik²¹ Trybunał orzekł po pierwsze, że sama tylko okoliczność, iż usługa świadczona na rzecz skarżącej w postępowaniu głównym nie została rzeczywiście wykonana przez dostawcę wymienionego na fakturach lub przez jego podwykonawców, w szczególności ponieważ nie dysponowali oni koniecznymi personelem, materiałami ani majątkiem, że koszty ich usługi nie zostały udokumentowane w księgowości, i że nie zgadza się tożsamość osób, które podpisały niektóre dokumenty jako dostawcy, nie wystarcza sama w sobie do wyłączenia prawa do odliczenia (pkt 31). Takie wyłączenie wymagałoby spełnienia dwóch warunków – że okoliczności te stanowią zachowanie o cechach oszustwa i że na podstawie obiektywnych dowodów przedstawionych przez organy podatkowe wykazano, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja przywoływana w celu uzasadnienia prawa do odliczenia była związana z tym oszustwem, czego ocena należy do sądu odsyłającego (pkt 32).

Po drugie, Trybunał orzekł w przedmiocie proceduralnego aspektu obowiązku sądu krajowego stwierdzenia oszustwa podatkowego z urzędu. W tym względzie Trybunał wskazał, że nawet jeżeli przepis prawa krajowego kwalifikowałby oszustwo podatkowe jako naruszenie prawa karnego i dokonanie takiej kwalifikacji należałoby jedynie do sądu karnego, to nie wydaje się jednak, by taki przepis sprzeciwiał się temu, aby sąd, do którego należy ocena zgodności z prawem decyzji korygującej podważającej odliczenie VAT dokonane przez podatnika, nie mógł oprzeć się na obiektywnych dowodach przedstawionych przez organ podatkowy w celu ustalenia istnienia w niniejszej sprawie oszustwa, wówczas gdy zgodnie z innym przepisem prawa krajowego VAT „nieprawidłowo zafakturowany” nie może zostać odliczony (pkt 38). Prawo Unii wymaga bowiem, aby organy i sądy krajowe odmawiały możliwości korzystania z prawa do odliczenia, jeżeli wykazane zostanie na podstawie obiektywnych dowodów, iż powoływanie się na to prawo stanowi oszustwo lub nadużycie. Ponadto, nawet gdyby strony nie powołały się na prawo Unii, sąd krajowy powinien z urzędu podnieść prawo wywodzące się z wiążącego przepisu Unii, jeżeli na podstawie prawa krajowego sądy krajowe mają obowiązek lub są uprawnione do powołania się na wiążący przepis krajowy (pkt 34).

²¹ [Wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r., C-285/11, EU:C:2012:774.](#)

[Wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719](#)

W niniejszej sprawie skarżąca w postępowaniu głównym, polska spółka, przeprowadziła szereg transakcji nabycia oleju napędowego, który wykorzystwała w ramach swojej działalności gospodarczej. Następnie omawiana spółka dokonała odliczenia VAT naliczonego z tytułu tego nabycia paliwa. W wyniku kontroli podatkowej organ podatkowy odmówił jej prawa do odliczenia tego VAT na tej podstawie, że faktury dotyczące owego nabycia paliwa zostały wystawione przez nieistniejący podmiot. Ustalenie dotyczące nieistnienia podmiotu zostało oparte na szeregu okoliczności, w szczególności na fakcie, że spółka ta nie była zarejestrowana do celów VAT, nie składała deklaracji podatkowych i nie płaciła podatków.

Na wstępie, co się tyczy ewentualnego istnienia oszustwa, Trybunał przypomniał orzecznictwo Bonik²² i Maks Pen²³, wyjaśniając następnie, że jeżeli określone w dyrektywie 77/388 materialne i formalne przesłanki powstania i wykonania prawa do odliczenia zostały spełnione, niezgodne z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia przewidzianymi przez tę dyrektywę jest sankcjonowanie odmową możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach danej transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja wchodząca w skład łańcucha dostaw, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, której dokonał rzeczony podatnik, została zrealizowana z naruszeniem przepisów o VAT (pkt 49).

Zdaniem Trybunału, właściwe organy podatkowe, które stwierdziły przestępstwa lub nieprawidłowości, jakich dopuścił się wystawca faktury, są zobowiązane wykazać, w świetle obiektywnych przesłanek i bez wymagania od odbiorcy faktury, aby dokonał ustaleń, do których nie jest on zobowiązany, że ów odbiorca wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem w zakresie VAT, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego (pkt 50).

III. Proporcjonalna część podlegająca odliczeniu

[Wyrok z dnia 16 lutego 2012 r., Varzim Sol, C-25/11, EU:C:2012:94](#)

Okoliczności faktyczne niniejszej sprawy zostały już opisane powyżej, w części II „Powstanie i zakres prawa do odliczenia”. Z tego względu należy w tym miejscu jedynie przypomnieć, że sprawa dotyczy podatników mieszanych i ich prawa do dokonania odliczenia VAT naliczonego w zależności od przeznaczenia całości lub części dóbr i usług, obliczając kwotę podlegającą odliczeniu dla sektorów, w których tacy podatnicy przeprowadzają wyłącznie opodatkowane transakcje, poprzez włączenie nieopodatkowanych „subwencji” do mianownika ułamka służącego do ustalenia proporcjonalnej części podlegającej odliczeniu.

Trybunał odnosząc się do wyroku z dnia 6 października 2005 r., Komisja/Francja (C-243/03)²⁴, przypomniał, że jeżeli chodzi o podatników mieszanych, chociaż wysokość odliczenia ustalana

²² [Wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r., C-285/11, EU:C:2012:774.](#)

²³ [Wyrok z dnia 13 lutego 2014 r., C-18/13, EU:C:2014:69.](#)

²⁴ [Wyrok z dnia 6 października 2005 r., C-243/03, EU:C:2005:589.](#)

jest na podstawie określonej proporcji, opartej na ułamku zawierającym w liczniku całkowitą kwotę obrotu w danym roku, bez VAT, przypadającego na transakcje dające prawo do odliczenia zgodnie z art. 17 ust. 2 dyrektywy 77/388, zaś w mianowniku całkowitą kwotę obrotu w danym roku, bez VAT, przypadającego na transakcje zawarte w liczniku oraz na transakcje niedające prawa do odliczenia, państwa mają możliwość przyjęcia jednej z innych metod ustalenia wysokości odliczenia wymienionych w art. 17 ust. 5 akapit trzeci omawianej dyrektywy, tzn. m.in. określenia proporcjonalnej części różnej dla każdego z sektorów działalności lub odliczenia według przeznaczenia całości lub części towarów i usług na określony rodzaj działalności (pkt 38). W tym względzie Trybunał wyjaśnił, że subwencje związane bezpośrednio z ceną towaru lub usługi podlegają opodatkowaniu w taki sam sposób jak ta cena. Jeżeli chodzi o subwencje inne niż subwencje bezpośrednio związane z ceną, państwa członkowskie mają możliwość włączenia ich do mianownika ułamka służącego obliczaniu właściwej proporcjonalnej części, jeżeli podatnik wykonuje jednocześnie czynności dające prawo do odliczenia i czynności zwolnione z opodatkowania (pkt 39).

Trybunał wywnioskował z tego, że skoro podatnik w postępowaniu głównym miał prawo do dokonania odliczenia według innej metody niż metoda ustalania proporcjonalnej części według przeznaczenia wszystkich lub części towarów i usług na określoną działalność (pkt 40), a jego czynności wykonywane w sektorze restauracyjnym i rozrywkowym podlegają VAT, prawo do odliczenia według metody rzeczywistego przeznaczenia dotyczy całego podatku naliczonego przy transakcjach zawieranych przy wykonywaniu tych czynności (pkt 41). Z tego względu zdaniem Trybunału dyrektywa 77/388 sprzeciwia się temu, aby państwo członkowskie, w sytuacji, gdy upoważnia ono podatników mieszanych do dokonania odliczenia przewidzianego przez omawianą dyrektywę według metody przeznaczenia wszystkich lub części towarów i usług, obliczało kwotę odliczenia w sektorach, w których podatnicy ci dokonują jedynie czynności opodatkowanych, poprzez włączenie nieopodatkowanych „subwencji” do mianownika ułamka służącego obliczeniu proporcjonalnej części podlegającej odliczeniu (pkt 43).

[Wyrok z dnia 8 listopada 2012 r., BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689](#)

W tej sprawie podatnik, spółka prawa niemieckiego, zlecił wybudowanie budynku, w którym mieściły się lokale zarówno mieszkalne, jak i handlowe. Po zakończeniu budowy tego budynku podatnik oddał budynek w najem, przy czym najem ten był częściowo zwolniony z VAT, a częściowo podlegał temu podatkowi. W swojej deklaracji VAT podatnik dokonał częściowego odliczenia podatku naliczonego w związku z tym budynkiem, obliczając kwotę VAT podlegającą odliczeniu przy zastosowaniu części proporcjonalnej ustalonej na podstawie stosunku istniejącego pomiędzy wielkością obrotu dotyczącego najmu lokali handlowych a wielkością obrotu wynikającego z pozostałych transakcji najmu.

W wyniku kontroli organ podatkowy stwierdził, że kwotę VAT podlegającą odliczeniu z tytułu podatku naliczonego należało ustalić na podstawie stosunku istniejącego pomiędzy powierzchnią lokali handlowych a powierzchnią lokali mieszkalnych, co skutkowało obniżeniem kwoty VAT podlegającej odliczeniu na niekorzyść podatnika.

W ramach tego sporu sąd krajowy zwrócił się do Trybunału z pytaniem, czy przepis dyrektywy 77/388 regulujący obliczanie proporcjonalnej części VAT podlegającej odliczeniu upoważnia państwa członkowskie do przyjęcia, jako kryterium podziału dla celów rzeczzonego obliczenia

należnego VAT naliczonego od wzniesienia budynku o mieszanym użytku, kryterium innego niż kryterium oparte na wielkości obrotu.

Trybunał przypomniał na wstępie, że zgodnie z zasadą ogólną ustanowioną w dyrektywie 77/388 obliczenie proporcjonalnej części oznacza, że odliczenie jest dopuszczalne tylko w odniesieniu do tej części VAT, która jest proporcjonalna do kwoty uprawniającej do odliczenia transakcji wymienionych w art. 17 ust. 2 i 3 rzeczony dyrektywy (pkt 13). Niemniej, odstępstwo od tej zasady uprawnia państwa członkowskie do przyjęcia jednej z pozostałych metod ustalania wysokości odliczenia, to znaczy określenia proporcjonalnej części odrębnej dla każdego obszaru działalności lub odliczenia według wykorzystania wszystkich lub części towarów i usług na potrzeby konkretnej działalności, lub też do wykluczenia prawa do odliczenia pod pewnymi warunkami (pkt 15). W tym względzie państwa członkowskie powinny wykonywać powierzone im kompetencje z zachowaniem skuteczności (effet utile) zasady ogólnej wynikającej z dyrektywy 77/388 i z poszanowaniem zasad leżących u podstaw wspólnego systemu VAT, w szczególności zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności (pkt 16). Przepisy krajowe wprowadzające ogólne odstępstwa od tej zasady stałyby w sprzeczności z celem dyrektywy 77/388, zgodnie z którym ustalanie proporcjonalnej części podlegającej odliczeniu powinno odbywać się we wszystkich państwach członkowskich na podobnych zasadach (pkt 17). W tych ramach do państw członkowskich należy ustalenie metod i kryteriów właściwych dla ustalania proporcjonalnej części naliczonego VAT podlegającej odliczeniu, z poszanowaniem prawa Unii oraz zasad, które stanowią podstawę wspólnego systemu VAT. Wspomniane państwa członkowskie są zobowiązane do wykonywania swoich kompetencji z uwzględnieniem celu i struktury tej dyrektywy (pkt 22).

Zdaniem Trybunału, państwa członkowskie powinny również dłożyć starań, aby ustalanie proporcjonalnej części naliczonego VAT podlegającej odliczeniu było jak najdokładniejsze (pkt 23). W związku z tym dyrektywa 77/388 nie stoi na przeszkodzie temu, aby w ramach wykonywania wspomnianych kompetencji państwa członkowskie stosowały w przypadku danej transakcji metodę lub kryterium inne niż metoda oparta na wielkości obrotu, w szczególności sporną w postępowaniu głównym metodę uwzględniającą powierzchnię, pod warunkiem że przyjęta przez te państwa metoda gwarantuje, iż ustalenie podlegającej odliczeniu proporcjonalnej części naliczonego VAT będzie dokładniejsze niż wynikające z zastosowania metody opartej na wielkości obrotu (pkt 24).

[Wyrok z dnia 12 września 2013 r., Le Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541](#)

Sprawa ta dotyczy instytucji bankowej mającej siedzibę we Francji i oddziały w innych państwach członkowskich Unii oraz w państwach trzecich. Podczas kontroli organ podatkowy odmówił omawianej instytucji, jako podatnikowi, uwzględnienia kwoty odsetek od pożyczek udzielonych przez zakład główny instytucji bankowej jej oddziałom mieszczącym się poza terytorium Francji – w liczniku i mianowniku proporcjonalnej części podlegającej odliczeniu.

Po przedstawieniu przez sąd krajowy czterech pytań w przedmiocie ustalenia proporcjonalnej części VAT podlegającej odliczeniu Trybunał na wstępie zbadał, czy dyrektywę 77/388 należy interpretować w ten sposób, że w celu omawianego ustalenia spółka, której główny zakład znajduje się w państwie członkowskim, może uwzględnić obrót osiągniany przez swoje oddziały w innych państwach członkowskich.

Trybunał stwierdził, iż jako że obliczanie proporcjonalnej części podlegającej odliczeniu jest elementem systemu odliczeń przewidzianego w dyrektywie 77/388, zasady, według jakich musi odbywać się to obliczanie, są wraz z omawianym systemem odliczeń objęte zakresem stosowania krajowych przepisów w dziedzinie VAT, z którymi działalność lub transakcja musi być związana pod względem podatkowym (pkt 30). Określenie metody ustalania prawa do odliczenia należy bowiem do organów podatkowych każdego państwa członkowskiego, które to państwa członkowskie są upoważnione w omawianej dyrektywie do określenia proporcjonalnej części odrębnej dla każdego obszaru działalności albo odliczenia na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług dla potrzeb konkretnej działalności lub też do wykluczenia prawa do odliczenia po pewnych warunkach (pkt 31). W tym względzie sposób zwrotu VAT poprzez odliczenie lub zwrot zależy wyłącznie od „miejsca siedziby” podatnika (pkt 32). Pojęcie to nie odnosi się jedynie do zakładu głównego podatnika, lecz również do stałych zakładów (pkt 33). Następstwem tego, że stały zakład położony w państwie członkowskim oraz zakład główny położony w innym państwie stanowią jednego podatnika VAT, jest to, iż jeden podatnik podlega – oprócz systemu mającego zastosowanie w państwie swego zakładu głównego – tyłu krajowym systemom odliczeń, w ilu państwach członkowskich posiada stałe zakłady (pkt 34).

Tymczasem, jako że zasady obliczania proporcjonalnej części stanowią podstawowy element systemu odliczeń, przy obliczaniu proporcjonalnej części mającej zastosowanie do zakładu głównego podatnika mającego siedzibę w państwie członkowskim nie można uwzględniać obrotów zrealizowanych przez wszystkie stałe zakłady, które rzeczony podatnik posiada w innych państwach członkowskich, bez poważnego podważania zarówno racjonalnego rozdziału sfer stosowania krajowych przepisów w dziedzinie VAT, jak i racji bytu rzeczony proporcjonalnej części (pkt 35). Po pierwsze, taki sposób obliczania proporcjonalnej części nie może bowiem zagwarantować lepszego przestrzegania zasady neutralności VAT w porównaniu z systemem proporcjonalnego odliczenia odrębnym dla każdego państwa członkowskiego, w którym podatnik ma stały zakład (pkt 37). Po drugie, wysokość mającej zastosowanie proporcjonalnej części podlegającej odliczeniu byłaby zniekształcona (pkt 38). Po trzecie, omawiany sposób ustalania proporcjonalnej części podlegającej odliczeniu może naruszać skuteczność (effet utile) dyrektywy 77/388 (pkt 39).

[Wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496](#)

W tej sprawie dwie spółki holdingowe dokonały pełnego odliczenia VAT naliczonego, w przypadku pierwszej spółki, w związku z pozyskaniem od podmiotu trzeciego kapitału, który przeznaczony został na nabycie udziałów w spółkach zależnych oraz na świadczenie przez nią usług, a w przypadku drugiej spółki, w związku z kosztami emisji wynikającymi z podwyższenia jej kapitału zakładowego. W stosunku do pierwszej spółki organ podatkowy dopuścił odliczenie jedynie częściowo, ponieważ jego zdaniem zwykłe posiadanie udziałów w spółkach zależnych nie uprawniało do odliczenia. Co się tyczy drugiej spółki, organ podatkowy również odmówił odliczenia VAT naliczonego.

Sąd odsyłający rozpoznający spór w tej sprawie zwrócił się do Trybunału z pytaniem dotyczącym sytuacji, w której odliczenie uiszczanego VAT naliczonego jest dopuszczalne tylko o tyle, o ile koszty poniesione przez podatnika mogą zostać przypisane do jego działalności gospodarczej jedynie w części. Dokładniej rzecz ujmując, omawiany sąd krajowy zastanawiał się nad

sposobami obliczania, według których naliczony VAT uiszczony w ten sposób przez spółkę holdingową od pozyskania kapitału przeznaczonego na zakup udziałów w spółkach zależnych należy rozdzielić pomiędzy działalność gospodarczą omawianej spółki a jej działalność niemającą takiego charakteru.

Trybunał przypomniał na wstępie, że spółka holdingowa, której jedynym przedmiotem działalności jest obejmowanie udziałów w innych przedsiębiorstwach, bez uczestniczenia bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu tymi przedsiębiorstwami nie ma prawa do odliczenia zgodnie z dyrektywą 77/388 (pkt 18). Jednakże koszty związane z nabyciem udziałów lub akcji w spółkach zależnych poniesione przez spółkę holdingową biorącą udział w zarządzaniu tymi spółkami i w związku z tym wykonującą działalność gospodarczą powinny być uważane za mające związek z działalnością gospodarczą tej spółki, a obciążający te wydatki VAT rodzi prawo do pełnego odliczenia (pkt 25).

Następnie Trybunał wyjaśnił, że jeśli chodzi o system odliczenia proporcjonalnej części VAT, obejmuje on jedynie przypadki, w których towary i usługi są wykorzystywane przez podatnika w celu jednoczesnego dokonywania transakcji gospodarczych dających prawo do odliczenia i transakcji gospodarczych niedających prawa do odliczenia (pkt 26). Ten system dotyczy VAT naliczonego, który ciąży na wydatkach związanych wyłącznie z transakcjami gospodarczymi. Natomiast ustalenie metod i kryteriów podziału kwot podatku naliczonego pomiędzy działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego w rozumieniu szóstej dyrektywy należy do swobodnego uznania państw członkowskich (pkt 27). Biorąc pod uwagę, że rozpatrywane spółki holdingowe podlegały VAT z tytułu działalności gospodarczej, na jaką składają się usługi świadczone przez nie odpłatnie wszystkim swoim spółkom zależnym, VAT naliczony od kosztów nabycia tych usług powinien zostać uznany za koszty ogólne i odliczony w całości, chyba że transakcje gospodarcze dokonane na późniejszym etapie obrotu są zwolnione z VAT, a w takim wypadku prawo do odliczenia powinno być realizowane tylko według zasad proporcjonalnej części (pkt 28).

[Wyrok z dnia 9 czerwca 2016 r., Wolfgang und D'. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417](#)

W tej sprawie podatnik, spółka cywilna prawa niemieckiego prowadząca działalność w branży nieruchomości, przeprowadziła na należącym do niej gruncie prace w postaci rozbiórki istniejącego budynku i budowy innego budynku do użytku mieszkalnego i handlowego. Budynek ten składał się z sześciu pomieszczeń mieszkalnych i handlowych oraz dziesięciu miejsc postojowych w garażu podziemnym. Niektóre z tych pomieszczeń i miejsc zostały wynajęte.

Podatnik obliczył wysokość przysługującego mu odliczenia VAT zapłaconego od prac rozbiórkowych i budowlanych, stosując kryterium podziału oparte na stosunku między obrotem generowanym z objętej VAT działalności z zakresu najmu pomieszczeń handlowych i przynależnych do nich miejsc parkingowych, a obrotem wynikającym z innych transakcji najmu, zwolnionych z VAT. Jednakże niektóre części budynku, co do których początkowo planowano użytek podlegający opodatkowaniu VAT, zostały wynajęte przy zwolnieniu z VAT. Uznając, że odliczenia VAT należało dokonać według bardziej precyzyjnego kryterium podziału niż kryterium oparte na obrocie, mianowicie kryterium podziału według powierzchni, niemiecki organ

podatkowy zastosował to ostatnie kryterium w celu obniżenia części odliczenia przyznanej podatnikowi.

Spór ten skłonił sąd krajowy do zwrócenia się do Trybunału z pytaniem o to, czy w sytuacji, w której budynek jest używany na późniejszym etapie obrotu dla celów dokonywania transakcji uprawniających do odliczenia i transakcji nieuprawniających do odliczenia, państwa członkowskie są zobowiązane do przewidzenia, że towary i usługi używane na wcześniejszym etapie obrotu w celach wzniesienia lub nabycia tego budynku są w pierwszej kolejności przyporządkowane wyłącznie do jednego albo do drugiego z tych rodzajów transakcji, a w drugiej kolejności jedynie prawo do odliczenia przysługujące w związku z tymi towarami i usługami, które nie mogą być w ten sposób przyporządkowane, jest określane poprzez zastosowanie kryterium podziału wedle wielkości obrotu lub, pod warunkiem że metoda ta zapewni dokładniejsze ustalenie proporcjonalnej części podlegającej odliczeniu, wedle powierzchni. Sąd krajowy zmierzał ponadto do ustalenia, czy odpowiedź Trybunału na to pytanie będzie miała zastosowanie również do towarów i usług wykorzystanych przy użytkowaniu, konserwacji lub utrzymaniu budynku o użytku mieszanym.

Trybunał stwierdzając, że państwa członkowskie są co do zasady zobowiązane do przewidzenia, że dla celów określenia kwoty prawa do odliczenia podatnicy powinni w pierwszej kolejności przyporządkować towary i usługi nabyte na wcześniejszym etapie obrotu różnym transakcjom dokonywanym na późniejszym etapie obrotu, dla których realizacji zostały one przeznaczone, wyjaśnił, w drugiej kolejności, iż właściwe władze tych państw członkowskich powinny stosować w odniesieniu do tych towarów lub usług system odliczeń odpowiadający ich przeznaczeniu, mając na uwadze, że w zakresie dotyczącym towarów i usług, które nie są związane z jednolitym typem transakcji, należy zastosować system proporcjonalnej części przewidziany w dyrektywie 77/388 (pkt 26).

W tym względzie Trybunał wyjaśnił, że przepisy krajowe mogą zezwalać podatnikom na odstępnie od przyporządkowania tych towarów i usług niezależnie od ich użycia, jeżeli omawiane towary i usługi są związane z nabyciem lub wzniesieniem budynku o użytku mieszanym i to przyporządkowanie jest w praktyce trudne do przeprowadzenia (pkt 28). Natomiast, jeżeli omawiane przyporządkowanie jest w praktyce łatwe do przeprowadzenia, państwo członkowskie nie miałyby prawa przewidzieć, że podatnicy są zwolnieni z przyporządkowania towarów i usług do różnych transakcji realizowanych na późniejszym etapie obrotu przy pomocy tej nieruchomości (pkt 30).

Co się tyczy obliczenia kwoty odliczenia, Trybunał przypomniał, że w zakresie dotyczącym towarów i usług przyporządkowanych jednocześnie transakcjom uprawniającym do odliczenia i transakcjom nieuprawniającym do odliczenia, kwota ta jest zasadniczo obliczana na podstawie określonej proporcjonalnej części dla wszystkich transakcji dokonanych przez podatnika (pkt 31). Jednakże państwa członkowskie mogą przewidzieć inną metodę obliczania, pod warunkiem że gwarantuje ona dokładniejsze ustalenie rzeczony proporcjonalnej części naliczonego VAT podlegającej odliczeniu, niż w przypadku stosowania tej pierwszej metody (pkt 32).

Trybunał orzekł, że państwa członkowskie nie są zobowiązane do przewidzenia, iż towary i usługi używane na wcześniejszym etapie obrotu w celach wzniesienia, nabycia, użytkowania, konserwacji lub utrzymania tego budynku są w pierwszej kolejności przyporządkowane tym różnym transakcjom, gdy tego rodzaju przyporządkowanie jest trudne do wykonania, by

w dalszej kolejności jedynie prawo do odliczenia przysługujące w związku z tymi towarami i usługami, które są używane jednocześnie dla niektórych transakcji uprawniających do odliczenia i dla innych transakcji nieuprawniających do odliczenia, było określane poprzez zastosowanie kryterium podziału wedle wielkości obrotu lub, pod warunkiem że metoda ta zapewni dokładniejsze ustalenie proporcjonalnej części podlegającej odliczeniu, wedle powierzchni (pkt 36).

IV. Ograniczenia prawa do odliczenia

Pojęcie ograniczeń w rozumieniu niniejszej części należy ujmować szerzej niż ograniczenia przewidziane w art. 176 dyrektywy 2006/112. Chodzi bowiem raczej o granice prawa do odliczenia.

W tym względzie zostaną przedstawione trzy wyroki, mianowicie wyroki Maks Pen²⁵, Gemeente Woerden²⁶, i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments²⁷.

[Wyrok z dnia 13 lutego 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69](#)

W tym wyroku Trybunał wskazał, że przewidziane w art. 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 uprawnienie państw członkowskich, na podstawie którego owe państwa mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, nie może, o czym mowa w drugim akapicie tego artykułu, być wykorzystywane w celu nałożenia dodatkowych obowiązków ponad te, które zostały ustanowione w rzeczonyj dyrektywie (pkt 42). Zdaniem Trybunału bowiem, ewentualne uchybienie przez usługodawcę niektórym wymogom o charakterze księgowym nie może podważać prawa do odliczenia podatku przysługującego odbiorcy wyświadczonych usług w zakresie zapłaconego VAT, jeżeli faktury dotyczące wyświadczonych usług zawierają wszystkie informacje wymagane przez art. 226 dyrektywy 2006/112 (pkt 47). W konsekwencji Trybunał orzekł, że dyrektywa 2006/112 sprzeciwia się obowiązywaniu przepisu krajowego, zgodnie z którym usługę uważa się za wyświadczoną w dacie, w której zostały spełnione przesłanki uznania przychodu pochodzącego z danego świadczenia (pkt 48 i pkt 3 sentencji).

[Wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466](#)

W tej sprawie gmina położona w Niderlandach, uznana za podatnika w rozumieniu dyrektywy 2006/112, zleciła budowę budynków i sprzedała je po cenie niższej od kosztów wybudowania nabywcy, który przekazał następnie nieodpłatnie prawo do korzystania z części odnośnych budynków podmiotowi trzeciemu. Pozostałe części zostały oddane w odpłatny najem różnym

²⁵ [Wyrok z dnia 13 lutego 2014 r., C-18/13, EU:C:2014:69](#). Zobacz również, w części II niniejszego dokumentu, zatytułowanej „Powstanie i zakres prawa do odliczenia”, rubrykę „2. Wpływ oszustwa na prawo do odliczenia”.

²⁶ [Wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., C-267/15, EU:C:2016:466](#).

²⁷ [Wyrok z dnia 14 września 2017 r., C-132/16, EU:C:2017:683](#). Zobacz również w części II niniejszego dokumentu, zatytułowanej „Powstanie i zakres prawa do odliczenia”, rubrykę „1. Bezpośredni i ścisły związek”.

najemcom. Sąd odsyłający zwrócił się z pytaniem o to, czy w takiej sytuacji podatnik ma prawo do odliczenia całego VAT wykazanego na fakturze za wzniesienie budynków, czy też tylko części tego podatku, proporcjonalnie do tych części rzeczonych budynków, które nabywca wykorzystuje na cele działalności gospodarczej, mianowicie oddania w odpłatny najem.

W tym względzie Trybunał zauważył, że dyrektywa 2006/112 nie uzależnia prawa do odliczenia od przesłanki związanej z wykorzystaniem odnośnych towarów lub usług przez osobę, która otrzymuje od podatnika te towary lub usługi, gdyż oznaczałoby to, że każda transakcja dokonana przez podatnika z nabywcą lub odbiorcą, który nie prowadzi działalności gospodarczej, takimi jak osoby fizyczne, ograniczałaby prawo podatnika do odliczenia (pkt 36).

Ponadto zdaniem Trybunału przesłanka, zgodnie z którą sposób wykorzystania odnośnych towarów lub usług przez nabywcę lub odbiorcę wpływałby na prawo do odliczenia, prowadziłaby do tego, że prawo podatnika do odliczenia zależałoby od dalszego działania nabywcy lub odbiorcy, który miałby zawsze prawo zmienić sposób wykorzystania towaru w perspektywie krótko- lub długoterminowej (pkt 37).

Trybunał orzekł, że wynik transakcji gospodarczej jest pozbawiony znaczenia w kontekście prawa do odliczenia, pod warunkiem że sama działalność jest objęta VAT, a w konsekwencji podatnikowi temu przysługuje prawo do odliczenia całego VAT naliczonego w związku ze wzniesieniem budynków, a nie wyłącznie częściowego odliczenia tego podatku, w wysokości odpowiadającej częściom omawianych budynków, które nabywca przeznaczają na działalność gospodarczą (pkt 40, 42).

[Wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683](#)

Sprawa ta dotyczy głównie warunku istnienia bezpośredniego i ścisłego związku²⁸.

Co się tyczy ograniczeń w rozumieniu art. 176 dyrektywy 2006/112 Trybunał orzekł w tym wyroku, że chociaż rozpatrywany przepis prawa bułgarskiego przewidywał wyłączenie prawa do odliczenia istniejące w chwili przystąpienia Republiki Bułgarii do Unii Europejskiej, wspomniany przepis pozwala na utrzymanie takich wyłączeń jedynie w zakresie, w jakim nie przewidują one ogólnych wyłączeń z systemu odliczeń ustanowionego dyrektywą 2006/112, a w szczególności przez jej art. 168. Należy przypomnieć, że zgodnie z omawianym przepisem prawa bułgarskiego prawo do odliczenia VAT nie przysługiwało, jeżeli towary lub usługi były przeznaczone do celów nieodpłatnych dostaw lub nieodpłatnych usług albo do celów działalności niezwiązanej z działalnością gospodarczą podatnika (pkt 21).

V. Sposoby wykonania prawa do odliczenia

²⁸ Zobacz również część II niniejszego dokumentu, zatytułowaną „Powstanie i zakres prawa do odliczenia”, rubryka „1. Bezpośredni i ścisły związek”.

Wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373

Sprawa ta, wymieniona już powyżej, obejmuje również aspekty dotyczące sposobów wykonania omawianego prawa²⁹.

W tym względzie Trybunał orzekł w tym wyroku w szczególności, że organy podatkowe nie mogą w sposób ogólny wymagać, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia VAT z jednej strony badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, w stosunku do których wnioskuje się o odliczenie, jest podatnikiem, czy dysponuje towarami będącymi przedmiotem transakcji i jest w stanie je dostarczyć oraz czy wywiązuje się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty VAT, w celu upewnienia się, że podmioty działające na wcześniejszych etapach obrotu nie dopuszczają się nieprawidłowości lub oszustwa, albo z drugiej strony żeby podatnik ten posiadał potwierdzające to dokumenty (pkt 61).

Zdaniem Trybunału, chociaż nie jest sprzeczne z prawem Unii wymaganie, by podmiot przedsięwziął wszystkie działania, jakich można od niego racjonalnie oczekiwać, w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi do udziału w oszustwie podatkowym, to jednak uprawnienia przewidzianego w art. 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 nie można wykorzystywać, zgodnie z akapitem drugim omawianego artykułu, w celu wprowadzenia dodatkowych obowiązków w zakresie fakturowania w stosunku do obowiązków określonych w rozdziale 3 „Fakturowanie” tytułu XI „Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami” omawianej dyrektywy, a w szczególności w jej art. 226 (pkt 56).

Co do zasady bowiem to do organów podatkowych należy dokonywanie niezbędnych kontroli podatników w celu wykrycia nieprawidłowości i oszustw w zakresie VAT oraz karanie podatników winnych takich nieprawidłowości lub oszustw (pkt 62), zaś organy te nie mogą przerzucać na podatników własnych zadań w zakresie kontroli.

Wyrok z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50

Sprawa ta wpisuje się w ramy systemu odwrotnego obciążenia³⁰. W tej sprawie powstało pytanie o to, czy zgodnie z prawem Unii spółka skarżąca w postępowaniu głównym, usługobiorca, może zostać pozbawiona prawa do odliczenia VAT, nienależnie zapłaconego usługodawcy na podstawie błędnie sporządzonej faktury, również wówczas, gdy korekta tego błędu jest niemożliwa z uwagi na upadłość rzeczonoego usługodawcy.

Trybunał z jednej strony przypomniał, że na podstawie systemu odwrotnego obciążenia nie dochodzi w ogóle do zapłaty VAT między usługodawcą a usługobiorcą, gdyż ten ostatni w ramach dokonanych transakcji jest zobowiązany z tytułu naliczonego VAT i może jednocześnie co do zasady odliczyć ten podatek w taki sposób, że żadna kwota nie jest należna organom podatkowym (pkt 29).

²⁹ Zobacz również część II niniejszego dokumentu, zatytułowaną „Powstanie i zakres prawa do odliczenia”.

³⁰ Zobacz co do ram faktycznych część II niniejszego dokumentu, zatytułowaną „Powstanie i zakres prawa do odliczenia”.

Jeśli chodzi, z drugiej strony, o sposoby wykonywania prawa do odliczenia VAT, jakie zostały przewidziane w art. 178 dyrektywy 2006/112, Trybunał orzekł, że zastosowanie znajdują wyłącznie sposoby wymienione w lit. f) tego artykułu, ponieważ chodzi o procedurę odwrotnego obciążenia, o której mowa w art. 199 ust. 1 lit. a) wskazanej dyrektywy (pkt 32).

W tym względzie podatnik, który jako usługobiorca jest zobowiązany do zapłaty związanego z tym 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 w rzeczonym art. 178 lit. f) (pkt 33). Wymogi formalne ustanowione w ten sposób przez odnośne państwo członkowskie, które powinien spełnić podatnik w celu skorzystania z prawa do odliczenia VAT, nie mogą wychodzić poza to, co jest ściśle konieczne dla kontroli prawidłowego stosowania procedury odwrotnego obciążenia i zapewnienia poboru VAT (pkt 34).

Tak więc Trybunał przypomniał, że w ramach systemu odwrotnego obciążenia zasada neutralności podatkowej wymaga, aby odliczenie VAT naliczonego zostało przyznane, jeżeli zostały spełnione wymogi materialne, nawet wówczas, gdy niektóre wymogi formalne zostały pominięte przez podatników (pkt 35).

Niemniej jednak w sprawie w postępowaniu głównym Trybunał stwierdził, że poza okolicznością, iż sporna faktura nie spełniała wymogów formalnych przewidzianych w prawie krajowym, nie był spełniony warunek materialny systemu odwrotnego obciążenia. Skoro bowiem VAT zapłacony przez spółkę skarżącą w postępowaniu głównym na rzecz usługodawcy nie był należny, a zapłata ta nie spełniała materialnego wymogu systemu odwrotnego obciążenia, ta pierwsza spółka nie mogła powołać się na prawo odliczenia tego VAT (pkt 40).

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

W tej sprawie niemiecki organ podatkowy odmówił skarżącej w postępowaniu głównym, hurtowni wyrobów tekstylnych, odliczenia VAT naliczonego przez nią w latach, w których wystawiono na nią faktury, ze względu na to, że faktury te w ich pierwotnej wersji nie spełniały wymogów stawianych przez krajowe przepisy podatkowe. Na podstawie omawianych przepisów korekta faktury odnosząca się do obowiązkowych informacji, mianowicie numeru identyfikacyjnego do celów VAT, nie działa ze skutkiem wstecznym, a więc prawo do odliczenia tego podatku wykonywane na podstawie skorygowanej faktury odnosi się nie do roku, w którym faktura została pierwotnie wystawiona, lecz do roku, w którym została skorygowana.

Przedstawione przez tę spółkę rozliczenia prowizji jej przedstawicieli handlowych oraz faktury wystawione przez specjalistę ds. reklam dotyczące lat 2009-2011 nie zawierały bowiem numerów podatkowych lub numerów identyfikacyjnych do celów VAT ich odbiorców, co zostało skorygowane w 2013 r. w trakcie kontroli zewnętrznej przeprowadzonej przez organ podatkowy.

Pomimo tych okoliczności organ podatkowy wydał decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego za lata 2008-2011, w drodze których to decyzji na podstawie ustaleń dokonanych w ramach swojej kontroli zewnętrznej zmniejszył on kwotę VAT, jaką skarżąca była uprawniona

odliczyć, ze względu na to, że przesłanki tego odliczenia nie zostały spełnione w tych latach, lecz dopiero w chwili dokonania korekt faktur, czyli w 2013 r.

W konsekwencji w tej sprawie Trybunał miał rozstrzygnąć kwestię skutków w czasie korekty błędnie wystawionych faktur dla wykonywania prawa do odliczenia VAT.

W tym względzie Trybunał w pierwszej kolejności przypomniał, że z art. 179 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 wynika, iż z prawa do odliczenia VAT należy co do zasady skorzystać za okres, w którym, po pierwsze, to prawo powstało, i po drugie, w którym podatnik jest w posiadaniu faktury (pkt 35). W drugiej kolejności Trybunał przypomniał również, że prawo do odliczenia VAT stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu oraz że przysługuje w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku. System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Jednak, zdaniem Trybunału, przepisy prawa krajowego przewidujące odsetki za zwłokę od kwoty VAT, jaką przepisy te uznają za należną przed korektą pierwotnie wystawionej faktury, nakładają na tę działalność gospodarczą obciążenie podatkowe z tytułu VAT, chociaż wspólny system VAT gwarantuje tej działalności neutralność w zakresie tego podatku (pkt 37).

Następnie Trybunał zauważył, że podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, aby prawo do odliczenia podatku naliczonego zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymogów formalnych. Tymczasem posiadanie faktury zawierającej dane przewidziane w art. 226 dyrektywy 2006/112 stanowi wymóg formalny, a nie materialnoprawną przesłankę prawa do odliczenia VAT (pkt 38).

W konsekwencji Trybunał orzekł, że różne przepisy dyrektywy 2006/112, w szczególności przepisy dotyczące sposobów wykonania prawa do odliczenia, stoją na przeszkodzie takim przepisom krajowym (pkt 43).

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

W tej sprawie spółka z siedzibą w Portugalii, skarżąca w postępowaniu głównym, zakwestionowała odmowę przez Autoridade Tributária e Aduaneira (organ podatkowy i celny, Portugalia) uznania odliczenia VAT naliczonego przez skarżącą w postępowaniu głównym jako odbiorcę usług prawnych świadczonych przez kancelarię adwokacką z tego powodu, że faktury wystawione przez tę kancelarię nie spełniały wymogów formalnych przewidzianych w prawie krajowym. Pytanie przedstawione przez sąd odsyłający dotyczyło po pierwsze niektórych danych, takich jak zakres i charakter wykonanych usług i data wykonania usług, które muszą obowiązkowo znaleźć się na fakturach, a po drugie uprawnienia organu podatkowego do odmowy prawa do odliczenia VAT z tego tylko powodu, że faktury nie zawierały wspomnianych danych.

Trybunał na wstępie, po uznaniu, że faktury zawierające tylko wzmiankę „usługi prawne wykonane od [określonej daty] do dnia dzisiejszego” nie spełniają a priori przesłanek wymaganych w art. 226 pkt 6 dyrektywy 2006/112, zaś faktury zawierające tylko wzmiankę

„usługi prawne wykonane do dnia dzisiejszego” nie spełniają a priori przesłanek wymaganych w omawianym art. 226 pkt 6 ani pkt 7, zwrócił się do sądu odsyłającego o zbadanie, czy załączone dokumenty przedstawione przez skarżącą w postępowaniu głównym zawierają bardziej szczegółowy opis usług prawnych rozpatrywanych w postępowaniu głównym i mogą zostać zrównane z fakturą na podstawie art. 219 omawianej dyrektywy jako dokumenty, które zmieniają fakturę pierwotną i odnoszą się do niej w sposób wyraźny i jednoznaczny (pkt 35).

Następnie Trybunał orzekł, że organy podatkowe nie mogą odmówić prawa do odliczenia VAT tylko na tej podstawie, że faktura nie spełnia przesłanek wymaganych w art. 226 pkt 6 i 7 dyrektywy 2006/112, jeżeli dysponują one wszystkimi informacjami do zbadania, że spełnione są przesłanki materialne dotyczące tego prawa (pkt 43). Zdaniem Trybunału organy podatkowe nie mogą bowiem ograniczyć się do zbadania samej faktury, lecz powinny wziąć pod uwagę także dodatkowe informacje dostarczone przez podatnika (pkt 44).

[Wyrok z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe - Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249](#)

Wreszcie, w niniejszej sprawie, w wyniku kontroli podatkowej przeprowadzonej w 2011 r. portugalski organ podatkowy wezwał do pokrycia należności VAT dotyczących dostaw towarów dokonanych między lutym 2008 r. a majem 2010 r., dla których spółka skarżąca w postępowaniu głównym błędnie zastosowała obniżoną stawkę VAT zamiast stawki podstawowej. Spółka ta dokonała następnie korekty VAT dopłacając uzupełniającą kwotę i zażądała jej zwrotu od swojego partnera handlowego, podatnika VAT, kierując do niego noty obciążeniowe. Ten partner handlowy, odbiorca towarów sprzedawanych przez skarżącą w postępowaniu głównym, odmówił zapłaty tej uzupełniającej kwoty VAT w szczególności z tego względu, że nie mógł on dokonać jej odliczenia, ponieważ upłynął okres czterech lat przewidziany w przepisach krajowych, oraz że nie powinien on ponosić konsekwencji błędu, za który odpowiedzialna była wyłącznie skarżąca w postępowaniu głównym.

W tym względzie Trybunał orzekł, że podatnik może zostać upoważniony do dokonania odliczenia VAT, nawet jeśli nie wykonał swego prawa w okresie, w którym prawo to powstało, z zastrzeżeniem jednak spełnienia przesłanek i zasad ustalonych przez prawo krajowe (pkt 35).

Trybunał przypomniał, że termin zawity, którego upływ wiąże się dla niewystarczająco starannego podatnika, który nie zgłosił odliczenia podatku naliczonego, z sankcją w postaci utraty prawa do odliczenia VAT, nie może zostać uznany za niezgodny z systemem ustanowionym na mocy dyrektywy 2006/112, o ile termin ten jest zgodny z zasadami równowagi i skuteczności (pkt 37).

Zdaniem Trybunału, partner handlowy skarżącej w postępowaniu głównym obiektywnie nie miał możliwości wykonać swojego prawa do odliczenia przed dokonaną przez nią korektą VAT, bowiem wcześniej nie dysponował dokumentami korygującymi pierwotne faktury i nie wiedział, że należna jest uzupełniająca kwota VAT (pkt 42).

Dopiero w wyniku tej korekty materialne i formalne przesłanki dające prawo do odliczenia VAT zostały bowiem spełnione i w konsekwencji partner handlowy mógł wnieść o uwolnienie od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego zgodnie z dyrektywą 2006/112 oraz zasadą neutralności podatkowej. W konsekwencji ze względu na to, że omawiany partner handlowy nie wykazał braku

staranności przed otrzymaniem not obciążeniowych, oraz wobec braku nadużycia lub zmywy o znamionach oszustwa ze skarżącą w postępowaniu głównym termin, który rozpoczął bieg od dnia wystawienia pierwotnych faktur i który dla niektórych transakcji upłynął przed dokonaniem tej korekty, nie może zostać skutecznie przeciwstawiony prawu do zwrotu VAT (pkt 43).

VI. Korekta odliczeń

[Wyrok z dnia 10 października 2013 r., Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649](#)

W tej sprawie pozwana w postępowaniu głównym spółka nabyła nieruchomość i wybrała opodatkowanie tej dostawy, podobnie jak to wcześniej zrobił dostawca omawianej nieruchomości, kiedy ją kupował. Następnie spółka ta oddała omawianą nieruchomość w najem, przy czym transakcja ta została zwolniona z VAT, a później ją sprzedała, przy czym dostawa ta została również zwolniona z VAT. Uznając, że dostawa dokonana na rzecz spółki pozwanej w postępowaniu głównym nie spełnia warunków wymienionych w przepisach krajowych, oraz że w konsekwencji dostawa ta powinna być podlegać zwolnieniu z VAT, niderlandzkie organy podatkowe określiły wobec wspomnianej spółki wysokość zobowiązania podatkowego w kwocie odpowiadającej sumie należnej w następstwie korekty odliczenia VAT dokonanej przez dostawcę z tytułu nabycia przez niego nieruchomości dostarczonej następnie przez niego na rzecz tej pierwszej spółki.

Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów), przed którym zawisł ten spór, zwrócił się do Trybunału o ustalenie, czy pokrycie kwot należnych w następstwie korekty odliczenia VAT może być dokonywane przez podatnika innego niż ten, który dokonał tego odliczenia.

W tym względzie Trybunał przypomniał, że mechanizm korekty stanowi integralną część systemu odliczenia VAT (pkt 33). Zasady w zakresie korekty odliczeń mają bowiem na celu zwiększenie stopnia dokładności odliczeń w sposób zapewniający neutralność VAT z tym skutkiem, że transakcje dokonane na wcześniejszym etapie nadal będą uprawniać do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim służą do wykonywania dostaw objętych takim podatkiem. Celem jest ustanowienie ścisłego i bezpośredniego związku pomiędzy prawem do odliczenia VAT naliczonego a wykorzystaniem danych towarów i usług do transakcji opodatkowanych (pkt 34).

Trybunał wskazał, że pokrycie kwot należnych w następstwie korekty odliczenia VAT nie może być dokonywane przez podatnika innego niż ten, który dokonał tego odliczenia (pkt 47 i sentencja). Przeciwna interpretacja byłaby zdaniem Trybunału niezgodna z celami w dziedzinie korekty odliczeń. W tym kontekście możliwość ustalenia, iż osoba inna niż podatnik jest solidarnie zobowiązana do zapłaty podatku, nie może być interpretowana jako zezwalająca na nałożenie autonomicznego obowiązku podatkowego ciężącego na tej osobie (pkt 39). Ponadto w wypadku kolejnych dostaw nieruchomości okoliczność, że jeden z zainteresowanych podatników z tytułu dostawy, w której uczestniczył, nie zastosował się do sposobów wykonania prawa wyboru opodatkowania, nie może skutkować zobowiązaniem tego podatnika do zapłaty należności podatkowej należnej w następstwie korekty odliczenia VAT dokonanej przez innego podatnika w związku z jedną z rzeczonych dostaw, w której nie uczestniczył ten pierwszy podatnik (pkt 40).

Wyrok z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50³¹

W niniejszej sprawie sąd odsyłający zwrócił się do Trybunału w szczególności z pytaniem o to, czy zasada pewności prawa sprzeciwia się administracyjnej praktyce krajowych organów podatkowych polegającej na cofnięciu decyzji, na mocy której przyznały one podatnikowi prawo do odliczenia VAT przy jednoczesnym zażądaniu od niego – w wyniku nowej kontroli – zapłaty rzeczzonego VAT wraz z odsetkami za zwłokę.

Trybunał orzekł, że zasada pewności prawa nie sprzeciwia się praktyce administracyjnej rumuńskich organów podatkowych polegającej na cofnięciu takiej decyzji przed upływem terminu przedawnienia.

Co prawda zasada pewności prawa wymaga, aby sytuacja podatnika w zakresie praw i obowiązków względem organów podatkowych nie była w nieskończoność narażona na kwestionowanie (pkt 46). Niemniej jednak, przepisy krajowe umożliwiające na zasadzie wyjątku przed upływem terminu przedawnienia przeprowadzenie ponownej kontroli w odniesieniu do danego okresu, jeżeli ujawnione zostaną dodatkowe informacje nieznanne organom kontroli podatkowej w dniu kontroli lub błędy rachunkowe mające wpływ na wyniki kontroli, zachowują zasadę pewności prawa (pkt 47, 48).

Co się tyczy odsetek za zwłokę, Trybunał orzekł, że w braku harmonizacji przepisów Unii w dziedzinie sankcji z tytułu niedochowania warunków przewidzianych w ramach systemu wprowadzonego przez te przepisy państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie. Muszą one jednak wykonywać te kompetencje z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a w konsekwencji również z poszanowaniem zasady proporcjonalności (pkt 50, 51 i pkt 2 sentencji).

Wyrok z dnia 9 czerwca 2016 r., Wolfgang und D^r. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417³²

W tym wyroku sąd odsyłający zwrócił się w istocie z pytaniem, w odniesieniu do korekty odliczeń VAT, czy dyrektywę 77/388 należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przeprowadzeniu korekty odliczeń VAT dokonanych w związku z towarami lub usługami objętymi art. 17 ust. 5 omawianej dyrektywy wskutek zmiany, w trakcie rozpatrywanego okresu korekty, kryterium podziału VAT stosowanego dla celów obliczenia tych odliczeń. Zadał on również pytanie, czy ogólne zasady prawa Unii pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które nie ustanawiają w sposób wyraźny korekty w rozumieniu art. 20 dyrektywy 77/388 podatku naliczonego po dokonaniu zmiany kryterium podziału VAT, używanego dla celów obliczenia niektórych odliczeń, ani nie przewidują przepisów przejściowych.

Trybunał orzekł, że dyrektywa 77/388 wymaga przeprowadzenia korekty odliczeń VAT dokonanych w związku z towarami lub usługami objętymi art. 17 ust. 5 omawianej dyrektywy

³¹ Zobacz co do ram faktycznych część V niniejszego dokumentu, zatytułowaną „Sposoby wykonania prawa do odliczenia”.

³² Zobacz co do ram faktycznych część III niniejszego dokumentu, zatytułowaną „Proporcjonalna część podlegająca odliczeniu”.

wskutek przyjęcia w trakcie rozpatrywanego okresu korekty kryterium podziału tego podatku, stosowanego dla celów obliczenia odliczeń, odbiegającego od metody określania prawa do odliczenia przewidzianej w owej dyrektywie (pkt 47 i pkt 2 sentencji). Pierwotnie dokonane odliczenia powinny bowiem być przedmiotem korekty, gdy po złożeniu deklaracji skutkującej odliczeniem nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określaniu kwoty odliczenia (pkt 38). Kryterium podziału, a zatem również metoda obliczenia kwoty mającego zastosowanie odliczenia, stanowią czynniki brane pod uwagę przy określaniu kwoty odliczeń (pkt 42).

Trybunał wskazał również, że ogólne zasady prawa Unii pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one mającym zastosowanie przepisom krajowym, które nie ustanawiają w sposób wyraźny korekty podatku naliczonego po dokonaniu zmiany kryterium podziału VAT, używanego dla celów obliczenia niektórych odliczeń, ani nie przewidują przepisów przejściowych, jakkolwiek podział podatku naliczonego dokonany przez podatnika wedle kryterium podziału mającego zastosowanie przed tą zmianą został uznany w sposób ogólny za prawidłowy przez najwyższy organ sądowniczy (pkt 65 i pkt 3 sentencji).

Zdaniem Trybunału, zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań nie mogą być interpretowane w ten sposób, że aby można było przyjąć korektę prawa do odliczenia w przypadku zmiany metody obliczania tego prawa, krajowe przepisy, na podstawie których dokonano tej zmiany, muszą w sposób wyraźny wskazywać obowiązkowy charakter tej korekty (pkt 54). Zważywszy na powyższe, w szczególnych sytuacjach, gdy omawiane zasady tego wymagają, konieczne może być ustanowienie tego rodzaju przepisów przejściowych dostosowanych do okoliczności (pkt 57). Tak więc jest możliwe, iż prawodawca krajowy naruszy omawiane zasady, gdy przyjmie w sposób nagły i nieprzewidziany nową regulację uchylającą prawo, z którego do tej pory korzystali podatnicy, bez udzielenia im czasu koniecznego do dostosowania się, i to nawet wówczas, gdy nie wymagał tego zamierzony cel (pkt 58). Dotyczy to w szczególności sytuacji, w której podatnicy powinni dysponować czasem na adaptację, gdy uchylenie prawa, z którego do tej pory korzystali, zobowiązuje ich do dokonania dostosowań gospodarczych (pkt 59).

Niemniej jednak Trybunał stwierdził, że zmiana metody obliczania nie skutkuje uchyleniem prawa do odliczenia, z którego korzystają podatnicy, dostosowuje natomiast jego zakres (pkt 61). Z drugiej strony Trybunał uznał, że tego rodzaju zmiana nie oznacza sama w sobie, co do zasady, że podatnicy dokonują w konsekwencji dostosowań gospodarczych, i w związku z tym czas na adaptację nie jest ściśle konieczny (pkt 62).

VII. Zwroty

Prawo podatnika mającego miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie członkowskim do otrzymania zwrotu VAT zapłaconego w innym państwie członkowskim, uregulowane w

dyrektywie 2008/9/WE³³, jest odpowiednikiem ustanowionego na jego rzecz przez dyrektywę 2006/112 prawa do odliczenia VAT naliczonego w jego własnym państwie członkowskim. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, prawo podatników do odliczenia od VAT, który mają oni obowiązek zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego od towarów lub usług nabytych przez nich na wcześniejszym etapie obrotu, stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego w prawodawstwie Unii.

[Wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., Elacom, C-294/11, EU:C:2012:382](#)

W tej sprawie krajowy organ podatkowy odmówił zwrotu VAT, który strona pozwana w tej sprawie zapłaciła w 1999 r. Wniosek o zwrot został przedstawiony w dniu 27 lipca 2000 r. Organ podatkowy uzasadnił odmowę przekroczeniem terminu na złożenie wniosku, który powinien być złożony najpóźniej do dnia 30 czerwca 2000 r.

Sąd odsyłający zwrócił się do Trybunału z pytaniem, czy ustanowiony w dyrektywie 79/1072 termin na złożenie wniosku o zwrot VAT przez podatników niemających siedziby na terytorium kraju jest terminem zawitym.

Trybunał stwierdził, że ustanowionego w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy zdanie ostatnie dyrektywy 79/1072 terminu nie można uważać za termin porządkowy, a więc taki, który nie jest terminem zawitym. Biorąc bowiem pod uwagę brzmienie rozpatrywanego omawianego przepisu oraz cel dyrektywy 79/1072, mianowicie wyeliminowanie „rozbieżności między przepisami aktualnie obowiązującymi w państwach członkowskich, które powodują w niektórych przypadkach zakłócenia w handlu i zakłócenie konkurencji [...]”, Trybunał orzekł, że ustanowiony w dyrektywie sześciomiesięczny termin na złożenie wniosku o zwrot VAT należy uważać za termin zawity (pkt 24, 28, 34 i sentencja).

[Wyrok z dnia 25 października 2012 r., Daimler i Widex, C-318/11 i C-319/11, EU:C:2012:666](#)

Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zostały przedstawione w ramach dwóch sporów między spółką z siedzibą w Niemczech i spółką z siedzibą w Danii a Skatteverket (szwedzkim organem podatkowym), na temat zgodności z prawem decyzji tego organu oddalającej ich wnioski o zwrot VAT zapłaconego w Szwecji w związku z nabyciem towarów i usług. Organ podatkowy postanowił nie przyznawać wnioskowanego zwrotu z tego powodu, że omawiane spółki posiadały stały zakład w Szwecji. Spółka, której siedziba działalności gospodarczej znajduje się w Niemczech, przeprowadza testy samochodów w warunkach zimowych w ośrodku testowym w Szwecji, gdzie ma spółkę zależną, której jest jedynym właścicielem i która to spółka zapewnia jej pomieszczenia, udostępnia tory do testów i świadczy usługi dodatkowe związane z działalnością w zakresie testów. Omawiana spółka nabyła towary i usługi w ramach działalności polegającej na testowaniu samochodów. Ta spółka, której siedziba działalności gospodarczej znajduje się w Danii, posiada centrum badawcze w Szwecji. Ona również nabyła towary i usługi na potrzeby prac badawczych realizowanych w tym centrum.

³³ Dyrektywa Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.U. 2008, L 44, s. 23).

Żadna z tych dwóch spółek nie dokonała opodatkowanych transakcji na dalszym etapie obrotu w Szwecji za pośrednictwem swych ośrodków testów technicznych lub centrów badawczych.

W tym kontekście sąd odsyłający zwrócił się do Trybunału z pytaniem w szczególności, czy można uważać, że podatnik VAT mający siedzibę w jednym państwie członkowskim i przeprowadzający w innym państwie członkowskim jedynie testy techniczne lub prace badawcze z wyłączeniem transakcji podlegających opodatkowaniu ma w tym innym państwie członkowskim „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywane są transakcje gospodarcze” w rozumieniu dyrektywy 2008/9.

Trybunał stwierdził na wstępie, że pojęcie „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywane są transakcje gospodarcze” obejmuje dwie kumulatywne przesłanki odnoszące się, po pierwsze, do istnienia „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej”, i po drugie, do realizowania „transakcji” z tego miejsca (pkt 32). W celu wyłączenia prawa do zwrotu konieczne jest ustalenie, że w stałym miejscu prowadzenia działalności gospodarczej w państwie, w którym złożony został wniosek o zwrot, rzeczywiście realizowane są transakcje podlegające opodatkowaniu, a nie że w omawianym miejscu występuje jedynie zdolność do realizacji takich transakcji (pkt 37).

Następnie Trybunał stwierdził, że w sporach w postępowaniu głównym bezsporne jest, iż omawiane przedsiębiorstwa nie realizują transakcji, od których należy podatek w państwie członkowskim, w którym złożono wnioski o zwrot, za pośrednictwem swych ośrodków testów technicznych lub centrów badawczych (pkt 38). W takich okolicznościach należy przyznać prawo do zwrotu VAT naliczonego bez potrzeby dodatkowego badania, czy każde z omawianych przedsiębiorstw rzeczywiście ma „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej”, ponieważ dwie przesłanki objęte kryterium „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywane są transakcje gospodarcze” są kumulatywne (pkt 39). Tej wykładni nie podważa okoliczność, że podatnik ma w państwie członkowskim, w którym złożył wniosek o zwrot, spółkę zależną, której jest jedynym właścicielem i której działalność polega prawie wyłącznie na świadczeniu na rzecz podatnika różnych usług związanych z przeprowadzanymi testami technicznymi (pkt 51 i sentencja). Taka spółka zależna mająca jedynego właściciela jest osobą prawną opodatkowaną w niezależny sposób (pkt 48).

[Wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204](#)

W tej sprawie w latach 2004 i 2010 spółka z siedzibą w Niemczech i dwie spółki z siedzibą na Słowacji (zwane dalej łącznie „spółkami Hella”), dostarczały Volkswagen AG, spółce z siedzibą w Niemczech, formy przeznaczone do produkcji reflektorów samochodowych. Z tego tytułu spółki Hella wystawiały faktury bez VAT, ponieważ uznały, że jest to zwolniona z VAT „rekompensata finansowa”. W 2010 r. spółki Hella stwierdziły, że ich postępowanie było niezgodne z prawem słowackim. Wystawiły zatem faktury wykazujące VAT należny od spółki Volkswagen z tytułu rozpatrywanych dostaw towarów, złożyły uzupełniające deklaracje podatkowe za wszystkie lata 2004–2010 i zapłaciły kwotę VAT skarbowi państwa. W dniu 1 lipca 2011 r. spółka Volkswagen skierowała do słowackiego organu podatkowego wnioski o zwrot VAT naliczonego z tytułu tych dostaw.

Organ podatkowy częściowo uwzględnił ten wniosek, nakazując zwrot kwoty VAT odpowiadającej dostawom towarów dokonanych w latach 2007–2010. Organ ten odrzucił jednak ów wniosek w zakresie, w jakim odnosił się on do okresu od 2004 r. do 2006 r., z powodu upływu pięcioletniego terminu zawitego przewidzianego w prawie słowackim. Organ ten uznał w tym względzie, że prawo do zwrotu VAT powstało w momencie dostawy towarów. Sąd odsyłający zwrócił się do Trybunału z pytaniem, czy prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że stoi ono na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, na mocy którego w okolicznościach, w których VAT został wykazany na fakturze wystawionej na rzecz podatnika i zapłacony przez tego podatnika wiele lat po rozpatrywanej dostawie towarów, odmawia się skorzystania z prawa do zwrotu VAT ze względu na to, że przewidziany w rzeczonym uregulowaniu termin zawity na wykonanie tego prawa rozpoczął bieg od dnia dostawy, a upłynął przed złożeniem wniosku o zwrot.

Trybunał przypomniał na wstępie, że prawo do odliczenia VAT podlega wymogom lub przesłankom o charakterze zarówno materialnym, jak i formalnym (pkt 40). Choć prawo do odliczenia VAT powstaje w momencie, gdy podatek staje się wymagalny, wykonanie rzeczonych prawa możliwe jest zasadniczo dopiero wtedy, gdy podatnik wejdzie w posiadanie faktury (pkt 43). Podatnik może zostać upoważniony do dokonania odliczenia VAT, nawet jeśli nie wykonał swego prawa w okresie, w którym prawo to powstało, z zastrzeżeniem jednak spełnienia przesłanek i zasad ustalonych przez prawo krajowe (pkt 45).

Trybunał stwierdził, że w okolicznościach tej sprawy Volkswagen AG obiektywnie nie miała możliwości wykonania prawa do zwrotu przed dokonaniem tej korekty VAT przez spółki Hella, ponieważ nie dysponowała ona wcześniej fakturami ani nie wiedziała, że podatek był należny (pkt 49). Otóż dopiero w wyniku tej korekty przesłanki materialne i formalne dające prawo do odliczenia VAT zostały spełnione i w konsekwencji spółka Volkswagen mogła, zgodnie z dyrektywą 2006/112 i zasadą neutralności podatkowej, wnieść o uwolnienie od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego. W konsekwencji ze względu na to, że spółka Volkswagen nie wykazała braku staranności, oraz wobec braku nadużycia lub zмовы ze spółkami Hella o znamionach oszustwa termin zawity, który rozpoczął bieg od dnia dostawy towarów i który dla niektórych okresów upłynął przed dokonaniem tej korekty, nie mógł zostać skutecznie przeciwstawiony prawu do zwrotu VAT (pkt 50).

Jednakże możliwość wykonywania prawa do odliczenia VAT bez ograniczenia w czasie byłaby sprzeczna z zasadą pewności prawa (pkt 46). Termin powinien mieć zastosowanie w taki sam sposób do analogicznych praw w zakresie podatków wynikających z prawa krajowego i z prawa Unii oraz nie może praktycznie uniemożliwiać lub nadmiernie utrudniać wykonywania prawa do odliczenia VAT (pkt 47). Co więcej, państwa członkowskie są uprawnione do przewidzenia innych obowiązków, które uznają one za konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym, lecz środki te nie mogą wykraczać poza to, co niezbędne do osiągnięcia wspomnianych celów, ani nie mogą być wykorzystywane w sposób regularnie naruszający neutralność VAT (pkt 48).

* * *

Wyroki wymienione w niniejszym dokumencie znajdują się w wykazie Repertorium orzecznictwa w rubrykach xxx.