

ORZECZNICTWO
TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI
UNII EUROPEJSKIEJ
Z ZAKRESU VAT

POLSKA PERSPEKTYWA

redakcja naukowa
Roman Namysłowski



Wolters Kluwer

K
O
M
E
N
T
A
R
Z

ORZECZNICTWO
TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI
UNII EUROPEJSKIEJ
Z ZAKRESU VAT

POLSKA PERSPEKTYWA

redakcja naukowa

Roman Namysłowski



Wolters Kluwer

Warszawa 2014

Stan prawny na 1 września 2014 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Adam Choiński

Opracowanie redakcyjne
JustLuk

Łamanie
JustLuk Łukasz Drzewiecki, Krzysztof Drzewiecki, Krystyna Szych

Projekt graficzny okładki i stron tytułowych
Sławomir Sobczyk

Poszczególne części publikacji przygotowali:

Roman Namysłowski – wybór i opracowanie orzeczeń TSUE, komentarz do orzeczeń dotyczących art. 1, 5, 6–8

Michał Borowski – komentarz do orzeczeń dotyczących art. 42, 89a, 89b

Marcin Brzezin – komentarz do orzeczeń dotyczących art. 28a–28o, 29a i 41

Kamil Olczykowski – komentarz do orzeczeń dotyczących art. 43

Marcin Zawadzki – komentarz do orzeczeń dotyczących art. 15, 86, 88, 90 i 91

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

The logo for 'prawolubni' features the word in a stylized, lowercase font with a small heart symbol above the 'i'. Below the text are three horizontal wavy lines.

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by Wolters Kluwer SA, 2014

ISBN: 978-83-264-3413-6

Wydane przez:
Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Przedmowa	11
Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług	13
DZIAŁ I. Przepisy ogólne	15
DZIAŁ II. Zakres opodatkowania	191
Rozdział 1. Przepisy ogólne	191
Rozdział 2. Dostawa towarów i świadczenie usług	288
Rozdział 3. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów	355
Rozdział 4. Opodatkowanie przy likwidacji działalności spółki i zaprzestaniu działalności przez osobę fizyczną	382
DZIAŁ III. Podatnicy, płatnicy i przedstawiciele podatkowi	386
Rozdział 1. Podatnicy i płatnicy	386
Rozdział 2. Przedstawiciele podatkowi	469
DZIAŁ IV. Obowiązek podatkowy	474
Rozdział 1. Zasady ogólne	474
Rozdział 2. Obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów i w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów	493
Rozdział 3. Obowiązek podatkowy u małych podatników	496
DZIAŁ V. Miejsce świadczenia	498
Rozdział 1. Miejsce świadczenia przy dostawie towarów	498
Rozdział 2. Miejsce świadczenia przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów	518
Rozdział 2a. Miejsce świadczenia przy imporcie towarów	522
Rozdział 3. Miejsce świadczenia przy świadczeniu usług	523
DZIAŁ VI. Podstawa opodatkowania	595
DZIAŁ VII. Zasady wymiaru i poboru podatku z tytułu importu towarów ...	676

DZIAŁ VIII. Wysokość opodatkowania	682
Rozdział 1. Stawki	682
Rozdział 2. Zwolnienia	764
Rozdział 3. Zwolnienia z tytułu importu towarów	922
Rozdział 4. Szczególne przypadki zastosowania stawki 0%	954
Rozdział 5. Szczególne przypadki określania wysokości podatku należnego	977
DZIAŁ IX. Odliczenie i zwrot podatku. Odliczanie częściowe	978
Rozdział 1. Odliczenie i zwrot podatku	978
Rozdział 1a. Rozliczenie podatku w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności	1159
Rozdział 2. Odliczanie częściowe podatku oraz korekta podatku naliczonego	1168
DZIAŁ X. Rejestracja. Deklaracje i informacje podsumowujące.	
Zapłata podatku	1235
Rozdział 1. Rejestracja	1235
Rozdział 2. Deklaracje	1253
Rozdział 3. Informacje podsumowujące	1261
Rozdział 4. Zapłata podatku	1267
DZIAŁ Xa. Odpowiedzialność podatkowa nabywcy w szczególnych przypadkach	1276
DZIAŁ XI. Dokumentacja	1283
Rozdział 1. Faktury	1283
Rozdział 2. Ewidencje	1320
Rozdział 3. Kasy rejestrujące	1330
Rozdział 4. Terminy przechowywania dokumentów	1336
DZIAŁ XII. Procedury szczególne	1340
Rozdział 1. Szczególne procedury dotyczące drobnych przedsiębiorców	1340
Rozdział 2. Szczególne procedury dotyczące rolników ryczałtowych	1349
Rozdział 3. Szczególne procedury przy świadczeniu usług turystyki	1362
Rozdział 4. Szczególne procedury w zakresie dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków	1382
Rozdział 5. Szczególne procedury dotyczące złota inwestycyjnego	1404
Rozdział 6. System zwrotu podatku podróżnym	1410
<i>Rozdział 6a. Procedura szczególna dotycząca usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych świadczonych przez podmioty mające siedzibę działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, ale nieposiadające takiej siedziby w państwie członkowskim konsumpcji, na rzecz osób niebędących podatnikami, o których mowa w art. 28a</i>	<i>1417</i>

Rozdział 7. Procedury szczególne dotyczące podmiotów zagranicznych świadczących na terytorium Unii Europejskiej usługi elektroniczne osobom niepodlegającym opodatkowaniu	1420
Rozdział 7a. Szczególna procedura w zakresie świadczenia usług międzynarodowego okazjonalnego przewozu drogowego osób	1434
Rozdział 8. Wewnątrzwspólnotowe transakcje trójstronne – procedura uproszczona	1437
DZIAŁ XIII. Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe	1443
Rozdział 1. Zmiany w przepisach obowiązujących	1443
Rozdział 2. Przepisy przejściowe i końcowe	1443
Wykaz orzecznictwa	1457
O autorach	1475

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

druga dyrektywa	– Druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji legislacji Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – Struktura i procedury wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. WE L 71 z 14.04.1967, s. 1303, z późn. zm.) – akt nieobowiązujący
dyrektywa VAT	– dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.)
ósmą dyrektywa	– 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. Urz. WE L 331 z 27.12.1979, s. 11, z późn. zm.) – akt nieobowiązujący
pierwsza dyrektywa	– Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz. Urz. WE L 71 z 11.04.1967, s. 1301, z późn. zm.) – akt nieobowiązujący
rozporządzenie VAT	– rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011, s. 1, z późn. zm.)
szósta dyrektywa	– Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, z późn. zm.) – akt nieobowiązujący
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47)
TUE	– Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 13)
TWE	– Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 321E z 29.12.2006, s. 37)

- ustawa VAT – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług
(tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)

Inne

- Dz. Urz. UE/WE – Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej / Wspólnot Europejskich
EWG – Europejska Wspólnota Gospodarcza
LEX – System Informacji Prawnej LEX
Rec. – Zbiór Orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości (do 1.05.2004 r.)
TS/TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (do 1 grudnia
2009 r. jako Trybunał Sprawiedliwości)
UE – Unia Europejska
WE – Wspólnota Europejska
Zb. Orz. – Zbiór Orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

PRZEDMOWA

W 2014 r. minęło 10 lat funkcjonowania w Polsce unijnego VAT-u. W tym okresie jednym z kluczowych wydarzeń było zastąpienie obowiązującej w momencie naszego przystąpienia do Unii szóstej dyrektywy nową dyrektywą VAT, która uporządkowała dotychczasowe przepisy. Po raz pierwszy oprócz dyrektywy jako aktu prawnego, stosowanego dla potrzeb ujednolicenia przepisów podatkowych, przyjęto również rozporządzenie określające szczegółowe zasady stosowania przepisów wynikających z dyrektywy VAT i mające bezpośredni skutek dla podatników w poszczególnych państwach członkowskich. W tym czasie dorobek prawny Unii Europejskiej wzbogacił się ponadto o kolejne kilkadziesiąt orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie VAT, z czego aż 27 dotyczyło wątpliwości powstałych na gruncie polskiego podatku od towarów i usług.

Orzecznictwo TSUE ma kluczowe znaczenie zarówno dla pełniejszego zrozumienia fundamentalnych zasad podatku VAT, jak i zapewnienia spójności stosowania przepisów dyrektywy VAT we wszystkich krajach UE. Trybunał dokonuje bowiem interpretacji prawa unijnego, a nie przepisów poszczególnych państw członkowskich. Ta niewątpliwa zaleta rozstrzygnięć TSUE stanowi zarazem pewną barierę dla polskich podatników w pełnym wykorzystaniu dorobku orzeczniczego Trybunału. Punktem odniesienia dla nich są bowiem przepisy ustawy o VAT – stąd obiektywne trudności w znalezieniu właściwych wyroków, które mogłyby być pomocne przy ocenie zgodności polskich przepisów z prawem unijnym i stanowić niekwestionowany oręż we wszelkich sporach z organami podatkowymi.

Niniejsza publikacja usuwa te bariery, gdyż stanowi zbiór wybranych fragmentów oraz wszystkich też wyroków Trybunału Sprawiedliwości dotyczących VAT, wydanych do września 2014 r. Wyroki te, ułożone według daty ich wpływu oraz numeru sprawy, zostały przyporządkowane do konkretnych artykułów ustawy o VAT. Niektóre fragmenty orzeczeń TS i ich tezy zostały przytoczone w tłumaczeniu własnym autora i oznaczono je gwiazdką (*). Pozostała część została zaprezentowana w oryginalnym tłumaczeniu dostępnym na stronie <http://curia.europa.eu/>.

Dodatkowo po każdym przepisie polskiej ustawy o VAT (lub ich grupie, jeżeli tworzą one spójną całość) wskazane zostały przepisy dyrektywy VAT, którego stanowią one implementację, oraz przepisy rozporządzenia unijnego. Pozwala to, po pierwsze, na bezpośrednie porównanie polskich przepisów z unijnymi. Po drugie, umożliwia lepsze zrozumienie dokonywanej przez Trybunał analizy przepisów we wskazanych wyrokach.

Orzeczenia dotyczące niektórych przepisów ustawy o VAT zostały również podzielone w sposób odzwierciedlający zakres tematyczny wydawanych przez Trybunał wyroków przy okazji komentowania konkretnego przepisu szóstej dyrektywy czy dyrektywy 2006/112. Tak podzielone orzeczenia zostały opatrzone komentarzem, który wskazuje na najważniejsze tezy wynikające z tych orzeczeń i weryfikuje ich przydatność

dla polskiego podatnika, w szczególności pod kątem oceny zgodności polskich przepisów z prawem unijnym.

Należy podkreślić, że pomimo tak bogatego dorobku orzeczniczego Trybunału Sprawiedliwości UE daleka od prawdy byłaby teza, że wszystkie wątpliwości na gruncie VAT zostały już ostatecznie wyjaśnione. Z całą pewnością w kolejnych latach pojawią się ważne rozstrzygnięcia, które rzucają nowe światło na funkcjonowanie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Poza tym przepisy dyrektywy VAT, chociaż coraz rzadziej, podlegają zmianom, co również stanowi źródło potencjalnych wątpliwości sądów krajowych występujących z pytaniami prejudycjalnymi czy Komisji Europejskiej czuwającej nad prawidłową implementacją przepisów unijnych do krajowego porządku prawnego.

Należy także zakładać (gdyż tak się już dzieje), że orzecznictwo będzie poza tym wspomagało państwa członkowskie oraz podatników w walce z największym wyzwaniem, przed jakim stoi system VAT, tj. wyłudzeniami podatku, których źródło tkwi w zasadach opodatkowania transakcji towarowych dokonywanych pomiędzy podatnikami w różnych krajach UE.

Mam nadzieję, że książka ta będzie dla Państwa pomocna w ocenie zgodności przepisów ustawy o VAT z prawem unijnym i stanie się źródłem inspiracji w toczonych sporach z organami podatkowymi.

Roman Namysłowski

Ustawa

z dnia 11 marca 2004 r.

o podatku od towarów i usług

(tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054; zm.: Dz. U. z 2012 r. poz. 1342, poz. 1448, poz. 1529, poz. 1530; z 2013 r. poz. 35, poz. 1027, poz. 1608; z 2014 r. *poz. 312, poz. 1171*)

DZIAŁ I

Przepisy ogólne

**Art. 1. 1. Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem od towarów i usług.
2. Podatek od towarów i usług stanowi dochód budżetu państwa.**

Spis treści

A. Przepisy dyrektywy VAT	15
B. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości	16
I. Fundamentalne cechy podatku od wartości dodanej	16
1. Zasady wspólnego systemu podatku od wartości dodanej	16
2. Neutralność fiskalna	46
II. Zasada proporcjonalności	53
III. Bezpośrednie stosowanie dyrektywy VAT – ewolucja koncepcji	72
IV. Filary orzecznicze	84
1. Rzeczywistość gospodarcza – przyczyny ekonomiczne	84
2. Nadużycie prawa	97
3. Test wiedzy	116

A. Przepisy dyrektywy VAT

Artykuł 1

1. Niniejsza dyrektywa ustanawia wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT).

2. Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

Wspólny system VAT stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie.

[...]

Artykuł 395

1. Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów niniejszej dyrektywy w celu upraszczania poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania.

Środki zmierzające do uproszczenia procedury poboru VAT nie mogą wpływać, chyba że w nieznacznym stopniu, na ogólną kwotę wpływów z podatków państwa członkowskiego pobieranych na etapie ostatecznej konsumpcji.

2. Państwo członkowskie, które pragnie wprowadzić środki, o których mowa w ust. 1, kieruje do Komisji wniosek i przekazuje jej wszelkie niezbędne informacje. Jeżeli Komisja uzna, że nie posiada wszystkich niezbędnych informacji, kontaktuje się ona z zainteresowanym państwem członkowskim w terminie dwóch miesięcy od daty otrzymania wniosku i precyzuje, jakie dodatkowe informacje są wymagane.

Kiedy Komisja posiada już wszystkie informacje, które uzna za niezbędne do rozpatrzenia wniosku, w terminie jednego miesiąca powiadamia o tym wnioskujące państwo członkowskie i przekazuje wniosek w oryginalnej wersji językowej pozostałym państwom członkowskim.

3. W terminie trzech miesięcy od przesłania powiadomienia, o którym mowa w ust. 2 akapit drugi, Komisja przedstawia Radzie stosowny wniosek lub, jeżeli wniosek o odstępstwo budzi jej zastrzeżenia, komunikat przedstawiający te zastrzeżenia.

4. W każdych okolicznościach, procedura ustalona w ust. 2 i 3 zostaje zakończona w terminie ośmiu miesięcy od daty otrzymania wniosku przez Komisję.

5. W przypadkach szczególnie pilnej potrzeby określonych w art. 199b ust. 1 procedurę ustanowioną w ust. 2 i 3 należy zakończyć w ciągu sześciu miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez Komisję.

B. Orzecnictwo Trybunału Sprawiedliwości

I. Fundamentalne cechy podatku od wartości dodanej

1. Zasady wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

Integracja gospodarcza krajów tworzących Europejską Wspólnotę Gospodarczą wymagała przyjęcia jednolitych zasad opodatkowania, ze szczególnym uwzględnieniem podatków pośrednich, które nie będą prowadzić do pogorszenia warunków konkurencji ani utrudniać swobodnego przepływu towarów i usług w ramach wspólnego rynku. Oznaczało to konieczność wprowadzenia takiego systemu opodatkowania, który stworzy identyczne warunki konkurencji zarówno na rynku krajowym, jak i na poziomie Wspólnoty Europejskiej. Innymi słowy, system ten miał być neutralny dla podmiotów gospodarczych. Wszystkie te założenia zostały przedstawione w preambule do Pierwszej dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz. Urz. WE L 71 z 11.04.1967, s. 1301, z późn. zm.). Dyrektywa ta, zawierająca definicję wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, stanowiła pierwszy krok na drodze harmonizacji systemów prawnych poszczególnych państw członkowskich w zakresie podatków

pośrednich. Podstawowe znaczenie dla kształtu i sposobu funkcjonowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej miał jej art. 2, który opisywał fundamentalne cechy tego systemu. Zgodnie z akapitem pierwszym tego artykułu: „Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany”. Tym samym podatek VAT powinien być podatkiem powszechnym i proporcjonalnym do ceny towarów i usług. Zasada ta była (i jest obecnie na gruncie dyrektywy VAT) realizowana m.in. zarówno poprzez bardzo szeroki zakres podmiotowy – obejmujący każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jak i przedmiotowy opodatkowania – obejmujący wszelkie czynności dokonywane przez podatnika występującego w takim charakterze, o ile czynności dokonywane są odpłatnie.

Ponadto system ten miał prowadzić do opodatkowania wyłącznie konsumpcji poprzez umożliwienie podatnikowi pomniejszenia podatku należnego o kwotę podatku zapłaconego przy nabyciu towarów i usług związanych z jego działalnością gospodarczą. Z akapitu drugiego w art. 2 pierwszej dyrektywy wynikało bowiem, że: „Każda transakcja będzie podlegała podatkowi od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów”. Zasadę tę określa się zazwyczaj jako zasadę neutralności podatku od wartości dodanej dla podatników. Została ona w sposób szczegółowy uregulowana najpierw w przepisach tytułu XI Szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, z późn. zm.), a obecnie w tytule X dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.).

W końcu system ten powinien objąć swym zakresem wszystkie stadia obrotu. Cechę tę definiował akapit trzeci w art. 2 pierwszej dyrektywy, w świetle którego: „Wspólny system podatku od towarów i usług stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej, łącznie z tym etapem”. Efekt ten został osiągnięty m.in. poprzez definicję podatnika, którym zgodnie z art. 4 szóstej dyrektywy, a później przepisami tytułu III dyrektywy VAT jest każda osoba prowadząca samodzielnie, w dowolnym miejscu, jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat tej działalności.

W związku z uchyleniem pierwszej dyrektywy, obecnie zasady funkcjonowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w identycznym brzmieniu zostały zawarte w art. 1 dyrektywy VAT.

Wskazane elementy podatku od wartości dodanej były brane pod uwagę przy rozstrzyganiu wątpliwości dotyczących zakresu stosowania i interpretacji szóstej dyrektywy, czy też dyrektywy VAT. Poniżej zostały zebrane wszystkie wyroki, w których Trybunał odwoływał się zarówno do art. 2 pierwszej dyrektywy, jak i art. 1 dyrektywy VAT.

Orzecznictwo**Art. 1 dyrektywy VAT**

wyrok TS z dnia 17 lipca 2014 r. w sprawie C-272/13 *Equoland Soc. Coop. Arl v. Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno*, LEX nr 1483547

Teza:

Szóstą dyrektywę 77/388, zmienioną dyrektywą 2006/18, należy interpretować w ten sposób, że zgodnie z zasadą neutralności podatku od wartości dodanej rzeczona dyrektywa stoi na przeszkodzie krajowemu uregulowaniu, na którego podstawie państwo członkowskie wymaga zapłaty podatku od wartości dodanej w przywozie, chociaż został on już uregulowany w drodze odwrotnego obciążenia poprzez wystawienie faktury wewnętrznej i wpis w ewidencji zakupów i sprzedaży podatnika.

wyrok TS z dnia 24 października 2013 r. w sprawie C-440/12 *Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt) v. Finanzamt Hamburg-Bergedorf (orzeczenie wstępne)*, LEX nr 1382644

Z uzasadnienia:

36. Ponadto Trybunał orzekł już, że proporcjonalność podatku VAT do cen danych usług lub towarów stanowi, jak wynika z art. 1 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy w sprawie podatku VAT, jedną z podstawowych cech owego zharmonizowanego podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 31 marca 1992 r. w sprawie C-200/90 *Dansk Denkavit i Poulsen Trading*, Rec. s. I-2217, pkt 11; ww. wyrok w sprawach połączonych *Pelzl i in.*, pkt 25; a także wyrok z dnia 11 października 2007 r. w sprawach połączonych C-283/06 i C-312/06 *KÖGÄZ i in.*, Zb. Orz. s. I-8463, pkt 40).

Teza:

2. Artykuł 1 ust. 2 zdanie pierwsze i art. 73 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one krajowej regulacji lub praktyce, zgodnie z którą w przypadku użytkowania automatów do gier z możliwością wygranej podstawę wymiaru podatku stanowi kwota przychodów z kas tych automatów po upływie określonego okresu czasu.

3. Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on krajowemu systemowi regulującemu podatek niezharmonizowany, w ramach którego to systemu podatek od wartości dodanej podlegający zapłacie jest dokładnie zaliczany na poczet owego pierwszego ze wskazanych podatków.

wyrok TS z dnia 6 lutego 2014 r. w sprawie C-424/12 *SC Fatorie SRL v. Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor*, LEX nr 1421776

Z uzasadnienia:

29. Należy przede wszystkim przypomnieć, że na podstawie systemu odwrotnego obciążenia nie dochodzi w ogóle do zapłaty podatku VAT między usługodawcą a usługobiorcą, gdyż ten ostatni w ramach dokonanych transakcji jest zobowiązany z tytułu naliczonego podatku VAT i może jednocześnie co do zasady odliczyć ten podatek w taki sposób, że żadna kwota nie jest należna organom podatkowym.

30. Należy również podkreślić, po pierwsze, że prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane (ww. wyrok w sprawie Bockemühl, pkt 38; a także wyrok z dnia 15 lipca 2010 r. w sprawie C-368/09 Pannon Gép Centrum, Zb. Orz. s. I-7467, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

31. System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama podatkowi VAT (zob. wyroki: z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National, Rec. s. I-1361, pkt 24; a także z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb. Orz. s. I-6161, pkt 48).

Teza:

1. W ramach transakcji objętej systemem odwrotnego obciążenia, w okolicznościach takich jak okoliczności postępowania głównego, dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwiają się sytuacji, w której usługobiorca zostaje pozbawiony prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej, który nienależnie zapłacił usługodawcy na podstawie błędnie sporządzonej faktury, również wówczas, gdy korekta tego błędu jest niemożliwa z uwagi na upadłość rzeczonoego usługodawcy.

2. Zasada pewności prawa nie sprzeciwia się praktyce administracyjnej krajowych organów podatkowych polegającej na cofnięciu – przed upływem terminu przedawnienia – decyzji, na mocy której przyznały one podatnikowi prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej przy jednoczesnym zażądaniu od niego, w wyniku nowej kontroli, zapłaty tego podatku wraz z odsetkami za zwłokę.

wyrok TS z dnia 7 listopada 2013 r. w połączonych sprawach C-249/12 i C-250/12 *Corina-Hrisi Tulică v. Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor* oraz *Călin Ion Plavoșin v. Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații i Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1383201

Z uzasadnienia:

32. W tym względzie należy przypomnieć, że z art. 1 ust. 2 i art. 73 dyrektywy VAT wynika, że zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny tych towarów i usług, a podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej. Artykuł 78 tej dyrektywy wymienia niektóre elementy, które należą do podstawy opodatkowania. Zgodnie z art. 78 lit. a) wskazanej dyrektywy podatku VAT nie zalicza się do tej podstawy opodatkowania.

Teza:

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, a w szczególności jej art. 73 i 78 należy interpretować w ten sposób, że jeżeli cena towaru została ustalona przez strony bez żadnej wzmianki

dotyczącej podatku od wartości dodanej, a dostawcą tego towaru jest osoba zobowiązana z tytułu podatku od wartości dodanej należnego w związku z czynnością podlegającą opodatkowaniu, ustalona cena, w przypadku gdy dostawca nie może odzyskać od nabywcy podatku od wartości dodanej, którego żąda organ podatkowy, powinna być uznana za cenę obejmującą już podatek od wartości dodanej.

wyroki TS z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11 *Field Fisher Waterhouse LLP v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1219340

Zasadnienia:

14. Na wstępie należy przypomnieć, że dla celów podatku VAT każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne jak wynika z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05 *Aktiebolaget NN*, Zb. Orz. s. I-2697, pkt 22; z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-461/08 *Don Bosco Onroerend Goed*, Zb. Orz. s. I-11079, pkt 35; z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie C-276/09 *Everything Everywhere*, Zb. Orz. s. I-12359, pkt 21)¹.

Teza:

Wykładni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy dokonywać w ten sposób, że najem nieruchomości i związane z tym najmem świadczenia usług, takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym mogą stanowić jedno świadczenie z punktu widzenia podatku od wartości dodanej. W tym względzie przyznana wynajmującemu w umowie najmu możliwość rozwiązania tej umowy w przypadku gdy najemca nie uiszcza dodatkowych opłat za najem stanowi wskazówkę przemawiającą na rzecz występowania jednego świadczenia, chociaż nie jest w sposób bezwzględny elementem rozstrzygającym przy dokonywaniu oceny zaistnienia takiego świadczenia. Natomiast okoliczność, że świadczenia usług takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym mogą być co do zasady wykonane przez osobę trzecią nie pozwala przyjąć, że świadczenia te nie mogą stanowić w okolicznościach tego postępowania jednego świadczenia. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy w świetle wskazówek dotyczących wykładni udzielonych przez Trybunał w niniejszym wyroku oraz uwzględniając szczególne okoliczności rzeczonyj sprawy omawiane transakcje są to tego stopnia ze sobą powiązane, że należy je uznać za stanowiące jedno świadczenie w postaci najmu nieruchomości.

¹ Identycznie w wyroku TS z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11 *BGŻ Leasing sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie*, LEX nr 12390893, w którym Trybunał uznał, że:

- 1) usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu i usługa leasingu co do zasady stanowią usługi odrębne i niezależne od celów podatku od wartości dodanej. Do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy w świetle szczególnych okoliczności postępowania głównego dane czynności są w takim stopniu powiązane ze sobą, że należy je traktować jako stanowiące jedną usługę, czy też przeciwnie – stanowią one usługi odrębne;
- 2) jeżeli leasingodawca ubezpiecza przedmiot leasingu, obciążając dokładnym kosztem tego ubezpieczenia leasingobiorcę, w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym taka czynność stanowi transakcję ubezpieczeniową w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. a dyrektywy VAT.

wyrok TS z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-324/11 *Gábor Tóth v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1215226

Teza:

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i zasada neutralności podatkowej powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby organ podatkowy odmawiał podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego z tytułu wyświadczonych na jego rzecz usług tylko z tego powodu, iż pozwolenie na prowadzenie jednoosobowej działalności gospodarczej zostało cofnięte wystawcy faktury przed wyświadczeniem przez niego odnośnych usług lub przed wystawieniem odpowiedniej faktury, jeżeli faktura ta zawiera wszystkie informacje wymagane przez art. 226 tej dyrektywy, a w szczególności informacje konieczne do ustalenia tożsamości osoby wystawiającej fakturę i charakteru wyświadczonych usług.

wyrok TS z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-160/11 *Bawaria Motors sp. z o.o. v. Minister Finansów* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1170753



Z uzasadnienia:

45. Jak stwierdził rząd polski, w razie dopuszczenia zastosowania procedury opodatkowania marży w takiej sytuacji jak w sprawie przed sądem krajowym podatek VAT nie byłby proporcjonalny do ceny towaru używanego sprzedawanego przez podatnika-pośrednika, mimo że inny podatek na wcześniejszym etapie obrotu odliczył znaczną część zapłaconego podatku. Rozwiązanie takie byłoby niezgodne z zasadą powszechności podatku VAT wyrażoną w art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112.

Teza:

Artykuł 313 ust. 1 i art. 314 w związku z art. 136 i 315 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że podatnik-pośrednik nie ma prawa do stosowania procedury opodatkowania marży przy dostawie pojazdów uznawanych za towary używane w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy, nabytych uprzednio ze zwolnieniem z podatku od wartości dodanej od innego podatnika, który skorzystał z prawa do częściowego odliczenia podatku naliczonego od ceny tych pojazdów na wcześniejszym etapie obrotu.

wyrok TS z dnia 26 stycznia 2012 r. w sprawie C-588/10 *Minister Finansów v. Kraft Foods Polska S.A.* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1103543



Z uzasadnienia:

20. Co się tyczy kwestii, czy wymóg sporny w postępowaniu krajowym mieści się w pojęciu warunków, o których mowa w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, należy przypomnieć, iż z art. 1 ust. 2 i art. 73 dyrektywy VAT wynika, że zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ich ceny oraz że podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za wskazane transakcje, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej.

Teza:

Wymóg polegający na uzależnieniu obniżenia podstawy opodatkowania wynikającej z pierwotnej faktury od posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania korekty faktury doręczonego przez nabywcę towarów lub usług mieści się w pojęciu warunków, o których mowa w art. 90 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Zasady neutralności podatku od wartości dodanej oraz proporcjonalności co do zasady nie sprzeciwiają się takiemu wymogowi. Jednakże, jeżeli uzyskanie przez podatnika, będącego dostawcą towarów lub usług, tego rodzaju potwierdzenia jest w rozsądnym terminie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, to nie można mu odmówić wykazania przed organami podatkowymi danego państwa członkowskiego przy użyciu innych środków, po pierwsze, że dochował on należytej staranności w okolicznościach danej sprawy celem upewnienia się, że nabywca towarów lub usług jest w posiadaniu korekty faktury i że zapoznał się z nią oraz, po drugie, że dana transakcja została w rzeczywistości zrealizowana na warunkach określonych w owej korekcie faktury.

Artykuł 2 pierwszej dyrektywy

wyrok TS z dnia 3 września 2014 r. w sprawie C-589/12 *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. GMAC UK plc*, LEX nr 1500609

Z uzasadnienia:

41. Trzeba także przypomnieć, że według fundamentalnej zasady właściwej wspólnemu systemowi podatku VAT i wynikającej z art. 2 pierwszej dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (67/227/EWG) (Dz. U. 1967, 71, s. 1301) oraz z art. 2 szóstej dyrektywy podatek VAT stosuje się do każdej czynności w zakresie produkcji lub sprzedaży, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów (zob. w szczególności wyroki: *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, pkt 29; *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, pkt 37).

42. Zatem w przypadku całkowitego lub częściowego braku zapłaty kwota stanowiąca podstawę opodatkowania z tytułu umowy leasingu pojazdu powinna zostać skorygowana do wynagrodzenia rzeczywiście otrzymanego przez podatnika w ramach tej umowy. Wynagrodzenie otrzymane przez tego podatnika, zapłacone przez osobę trzecią w ramach innej czynności, w rozpatrywanej sprawie – sprzedaży oddanego przez leasingobiorcę pojazdu na aukcji – pozostaje bez wpływu na wnioski, że podatnik ten może powołać się na skutek bezpośredni art. 11 część C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy w ramach umowy sprzedaży ratualnej.

Teza:

Artykuł 11 część C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym państwo członkowskie nie może nie

zezwoić podatnikowi na powołanie się na skutek bezpośredni tego przepisu w odniesieniu do danej czynności na tej podstawie, że podatnik ten może powołać się na przepisy prawa krajowego w odniesieniu do innej czynności dotyczącej tych samych towarów i że łączne zastosowanie tych przepisów prowadziłoby do ogólnego rezultatu podatkowego, którego ani przepisy krajowe, ani szósta dyrektywa 77/388, stosowane odrębnie do tych czynności, nie wywoływałyby ani nie zakładały.

wyrok TS z dnia 3 maja 2012 r. w sprawie C-520/10 *Lebara Ltd v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1143222

Z uzasadnienia:

23. Zasada wspólnego systemu podatku VAT zasadza się, zgodnie z art. 2 pierwszej dyrektywy, na zastosowaniu do towarów i usług powszechnego podatku konsumpcyjnego ściśle proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap, na którym podatek jest pobierany (zob. w szczególności wyroki: z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 *Banca popolare di Cremona*, Zb. Orz. s. I-9373, pkt 21; z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-49/09 *Komisja v. Polska*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 44).

42. Zachowanie art. 2 akapit pierwszy pierwszej dyrektywy i zasady neutralności podatkowej jest zatem zapewnione w przypadku łańcucha dystrybucji usług telekomunikacyjnych takiego jak będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, w szczególności jeżeli dystrybutor nie odsprzedaż kart bezpośrednio użytkownikowi końcowemu. Zarówno bowiem początkowa sprzedaż karty telefonicznej, jak i dalsza jej sprzedaż są transakcjami podlegającymi opodatkowaniu. Na każdym etapie łańcucha podatek VAT jest ściśle proporcjonalny do zapłaconej ceny i umożliwia odliczenie podatku naliczonego. W szczególności w ramach ostatniej sprzedaży karty telefonicznej użytkownikowi końcowemu podatek VAT jest ściśle proporcjonalny do zapłaconej ceny, nawet jeśli ta cena nie jest tożsama z wartością nominalną karty.

Teza:

Wykładni art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2003/92/WE z dnia 7 października 2003 r. należy dokonywać w ten sposób, że operator telefonii oferujący usługi telekomunikacyjne obejmujące sprzedaż na rzecz dystrybutora kart telefonicznych zawierających wszystkie informacje konieczne do wykonania międzynarodowych połączeń telefonicznych z wykorzystaniem infrastruktury udostępnionej przez wskazanego operatora, a które są odsprzedawane przez dystrybutora w jego własnym imieniu i na jego własny rachunek użytkownikom końcowym, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych podatników – hurtowników lub detalistów – świadczy odpłatnie usługi telekomunikacyjne na rzecz dystrybutora. Natomiast wskazany operator nie świadczy odpłatnie drugiej usługi użytkownikowi końcowemu, jeżeli ten ostatni po nabyciu karty telefonicznej korzysta z prawa do wykonania połączeń telefonicznych, czerpiąc informacje zawarte na tej karcie.

wyrok TS z dnia 10 listopada 2011 r. w połączonych sprawach C-259/10 i C-260/10 *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. The Rank Group plc* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2011, s. I-10947

Teza:

1. Zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że odmienne traktowanie pod względem podatku od wartości dodanej dwóch usług identycznych lub podobnych z punktu widzenia konsumenta i zaspokajających te same jego potrzeby wystarczy, aby stwierdzić naruszenie tej zasady. Naruszenie takie nie wymaga więc, aby ponadto stwierdzić faktyczne istnienie konkurencji między danymi usługami bądź zakłócenie konkurencji z uwagi na rzeczne odmienne traktowanie.

2. W obliczu istnienia odmiennego traktowania dwóch gier losowych ze względu na przyznanie zwolnienia z podatku od wartości dodanej na mocy art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że nie można uwzględniać okoliczności, iż te dwie gry należą do różnych kategorii zezwoleń i podlegają różnym systemom prawnym w zakresie kontroli i regulacji.

3. Do celów oceny w świetle zasady neutralności podatkowej, czy dwa rodzaje automatów wrzutowych są podobne i wymagają tego samego traktowania pod względem podatku od wartości dodanej, należy zbadać, czy korzystanie z tych rodzajów jest porównywalne z punktu widzenia przeciętnego konsumenta i odpowiada tym samym jego potrzebom, przy czym czynnikami, jakie można wziąć pod uwagę w tym zakresie, są w szczególności minimalne i maksymalne wysokości stawek i nagród, a także prawdopodobieństwo wygranej.

4. Zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że podatnik nie jest uprawniony do żądania zwrotu podatku od wartości dodanej zapłaconego od określonych usług na podstawie naruszenia tej zasady, gdy organy podatkowe danego państwa członkowskiego w praktyce potraktowały świadczenie podobnych usług jako usługi zwolnione, mimo że nie są one zwolnione z podatku od wartości dodanej na podstawie właściwych przepisów krajowych.

5. Zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie, które skorzystało ze swobodnego uznania przyznanego przez art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy 77/388 i zwolniło z podatku od wartości dodanej udostępnienie wszelkich środków do grania w gry losowe, wyłączając z tego zwolnienia jedną kategorię urządzeń spełniającą określone kryteria, nie może sprzeciwić się żądaniu zwrotu podatku od wartości dodanej opartemu na naruszeniu tej zasady na tej podstawie, że działało z należytą starannością przy opracowaniu nowego rodzaju urządzenia niespełniającego tych kryteriów.



wyrok TS z dnia 29 lipca 2010 r. w sprawie C-188/09 *Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku v. Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp.j.* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2010, s. I-7639

Z uzasadnienia:

29. W tym miejscu należy przypomnieć, że w braku harmonizacji przepisów Unii w dziedzinie sankcji z tytułu niedochowania warunków przewidzianych w ramach sy-

stemu wprowadzonego przez te przepisy, państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie. Kompetencje te muszą jednak być wykonywane z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a w konsekwencji, również z poszanowaniem zasady proporcjonalności (wyrok z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie C-262/99 *Louloudakis*, Rec. s. I-5547, pkt 67).

wyrok TS z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 *NCC Construction Danmark A/S v. Skatteministeriet* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2009, s. I-10567

Z uzasadnienia:

40. W tym zakresie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej, a w szczególności prawo do odliczenia, stanowi, jako integralna część mechanizmu podatku VAT, podstawową zasadę, na której opiera się wspólny system podatku VAT ustanowiony na mocy prawodawstwa wspólnotowego (zob. wyroki: z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-25/07 *Sosnowska*, Zb. Orz. s. I-5129, pkt 14, 15 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-74/08 *PARAT Automotive Cabrio*, Zb. Orz. s. I-3459, pkt 15).

41. Przywołana zasada neutralności podatkowej jest przeniesieniem przez prawodawcę wspólnotowego na grunt podatku VAT ogólnej zasady równego traktowania (zob. podobnie wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 *Marks & Spencer*, Zb. Orz. s. I-2283, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

42. Jednakże o ile ta ostatnia zasada, podobnie jak inne zasady ogólne prawa wspólnotowego, ma rangę konstytucyjną, to zasada neutralności podatkowej wymaga opracowania legislacyjnego, które dokonywane jest przez akt wtórnego prawa wspólnotowego (zob. analogicznie, w zakresie ochrony akcjonariuszy mniejszościowych, wyrok z dnia 15 października 2009 r. w sprawie C-101/08 *Audiolux i in.*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 63).

43. W konsekwencji zasada neutralności podatkowej może być przedmiotem uściśleń zawartych w takim akcie prawa wspólnotowego, takich jak transponowane do prawa duńskiego, wynikające z łącznego stosowania art. 19 ust. 1 i art. 28 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy oraz pkt 16 załącznika F do niej, zgodnie z którym podatnik wykonujący jednocześnie działalność opodatkowaną oraz zwolnioną działalność w zakresie sprzedaży nieruchomości nie może odliczać w całości podatku VAT obciążającego ponoszone przez niego koszty ogólne.

44. Należy jeszcze podkreślić, że zasada równego traktowania, której szczególnym wyrazem na poziomie wtórnego prawa wspólnotowego w konkretnej dziedzinie podatków jest zasada neutralności podatkowej, wymaga, aby sytuacje porównywalne nie były traktowane w różny sposób, chyba że takie zróżnicowanie jest obiektywnie uzasadnione (ww. wyrok w sprawie *Marks & Spencer*, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo). Zasada ta zakłada między innymi, że różne kategorie podmiotów gospodarczych znajdujących się w porównywalnej sytuacji są traktowane w taki sam sposób, żeby uniknąć jakichkolwiek zakłóceń konkurencji na rynku wewnętrznym, zgodnie z art. 3 ust. 1 lit. g) WE.

45. Dokonując transpozycji szóstej dyrektywy, państwa członkowskie miały obowiązek uwzględnić zasadę równego traktowania, podobnie jak inne ogólne zasady prawa wspólnotowego, które mają rangę konstytucyjną i wiążą państwa członkowskie przy podejmowaniu przez nie działań w zakresie prawa wspólnotowego (zob. podobnie wyroki:

z dnia 18 maja 2000 r. w sprawie C-107/97 Rombi i Arkopharma, Rec. s. I-3367, pkt 65; z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-396/98 Schloßstrasse, Rec. s. I-4279, pkt 44).

46. Tymczasem jak wynika z pism rządu duńskiego, poprzez sporne przepisy transponujące szóstą dyrektywę ustawodawca duński, uwzględniając w należyтым zakresie ogólną zasadę równego traktowania, zmierzał do postawienia przedsiębiorstw budowlanych, które tak jak NCC obok działalności budowlanej wykonywały jeszcze działalność w zakresie sprzedaży nieruchomości, w takiej samej sytuacji jak deweloperów, którzy ze względu na zwolnienie tej ostatniej działalności nie mogli odliczać podatku VAT od robót budowlanych wykonywanych dla nich przez przedsiębiorstwa trzecie, w celu uniknięcia zakłóceń konkurencji na rynku wewnętrznym. W tych okolicznościach nie można skutecznie powoływać się na zasadę neutralności podatkowej w celu uniknięcia stosowania w ten sposób transponowanych przepisów.

Teza:

1. Artykuł 19 ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że sprzedaż przez przedsiębiorstwo budowlane budynków wybudowanych na własny rachunek nie może stanowić „okazjonalnej transakcji związanej z obrotem nieruchomościami” w rozumieniu tego przepisu, jeżeli działalność ta stanowi bezpośrednie, stałe i niezbędne rozwinięcie jego działalności podlegającej opodatkowaniu. W tych okolicznościach nie ma konieczności badania *in concreto*, w jakim zakresie ta działalność polegająca na sprzedaży, rozważana odrębnie, obejmuje wykorzystanie towarów i usług, w odniesieniu do których powstaje obowiązek zapłaty podatku od wartości dodanej.

2. Zasada neutralności podatkowej nie może stać na przeszkodzie temu, by przedsiębiorstwo budowlane, które rozlicza się z podatku od wartości dodanej z tytułu robót budowlanych wykonywanych na własny rachunek (dostaw na swoją rzecz), nie mogło odliczać w całości podatku od wartości dodanej dotyczącego kosztów ogólnych poniesionych w celu wykonania tych robót, jeżeli obrót wynikający ze sprzedaży w ten sposób wybudowanych budynków jest zwolniony z podatku od wartości dodanej.

wyrok TS z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-566/07 *Staatssecretaris van Financiën v. Stadeco BV* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2009, s. I-5295

Z uzasadnienia:

35. W tym zakresie należy przypomnieć, że szósta dyrektywa nie przewiduje wyrażnie przypadku, w którym podatek VAT omyłkowo zostaje wykazany na fakturze, wówczas gdy nie jest on należny na podstawie transakcji podlegającej temu podatkowi. Z powyższego wynika, że do czasu wypełnienia tej luki prawnej przez prawodawcę wspólnotowego do państw członkowskich należy rozwiązania tej sytuacji (zob. ww. wyroki: w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, pkt 48, 49; w sprawie Karageorgou i in., pkt 49).

36. Trybunał orzekł już, że w celu zapewnienia neutralności podatku VAT to do państw członkowskich należy przewidzenia w ich wewnętrznych porządkach prawnych możliwości skorygowania wszystkich nienależnie zafakturowanych podatków, o ile wystawca faktury wykaże swoją dobrą wiarę (zob. ww. wyrok w sprawie Genius, pkt 18).

37. Jednakże jeśli wystawca faktury we właściwym czasie w pełni wyeliminował zagrożenie utraty wpływów podatkowych, to zasada neutralności podatku VAT wymaga, by niesłusznie zafakturowany podatek VAT mógł podlegać korekcie, niezależnie od dobrej wiary wystawcy faktury (zob. ww. wyroki: w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, pkt 58; w sprawie Karageorgou i in., pkt 50).

38. Ponadto korekta ta nie może być uzależniona od swobodnego uznania organu podatkowego (ww. wyrok w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, pkt 68).

39. W tym zakresie należy przypomnieć, iż przepisy, do których przyjęcia są upoważnione państwa członkowskie celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów. W rezultacie nie mogą one być więc wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku VAT, która stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez przepisy wspólnotowe w tej dziedzinie (zob. ww. wyrok w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

40. W związku z tym, jeśli zwrot podatku VAT okaże się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony, ze względu na warunki, na jakich można występować z wnioskami o zwrot, rzucone zasady mogą wymagać, by państwa członkowskie określiły instrumenty i zasady proceduralne niezbędne do umożliwienia odbiorcy odzyskania podatku nienależnie wykazanego w fakturze (zob. podobnie i analogicznie ww. wyrok w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken, pkt 41).

41. W sprawie przed sądem krajowym okazuje się, że niderlandzkie organy podatkowe uzależniły na podstawie ogólnych wytycznych Staatssecretaris w tym zakresie korektę podatku VAT naliczonego przez Stadeco od korekty faktur wystawionych przez EVD, bądź poprzez wystawienie nowych faktur niewykazujących podatku VAT, bądź to poprzez wystawienie noty korygującej.

42. Ponieważ zarówno faktura korygująca, jak i nota korygująca wskazują wyraźnie usługobiorcy, że w danym państwie członkowskim nie należy się żaden podatek VAT, ponieważ usługobiorca nie posiada w tym zakresie żadnego prawa do odliczenia podatku VAT, należy stwierdzić, że taki warunek co do zasady może zapewniać likwidację ryzyka utraty wpływów podatkowych. Należy stwierdzić ponadto, że taki warunek nie uzależnia zwrotu tego podatku od swobodnego uznania organu podatkowego.

43. Ponadto o ile do sadu krajowego należy zbadanie, czy w postępowaniu przed nim Stadeco wykazała, że sama całkowicie zlikwidowała we właściwym czasie ryzyko utraty wpływów podatkowych, to jednak Trybunał może w celu udzielenia temu sądowi użytecznej odpowiedzi dostarczyć mu niezbędnych wskazówek (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 1 lipca 2008 r. w sprawie C-49/07 MOTOE, Zb. Orz. s. I-4863, pkt 30; z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 33).

44. Z postanowienia odsyłającego wynika, że Stadeco przedstawiła niderlandzkim organom podatkowym kopię noty korygującej wystawionej na EVD, podczas gdy w rzeczywistości Stadeco ani nie wystawiła takiej noty, ani też nie skorygowała faktur spornych w postępowaniu przed sądem krajowym.

45. Okazuje się bowiem, że w sprawie przed sądem krajowym ryzyko utraty wpływów podatkowych zostaje usunięte z powodu podwójnej okoliczności, po pierwsze, posiadania przez EVD statutu podmiotu prawa publicznego, oraz po drugie, że skorzystanie przez EVD z usług Stadeco wyłącznie dla działalności niepodlegającej podatkowi obrotowemu w Niderlandach wyłączyło wszelkie prawo do odliczenia z tytułu tego podatku.

46. Niemniej jednak – jak to zostało podniesione w pkt 30 niniejszego wyroku – nie można w sposób ogólny wykluczyć, że złożone okoliczności i stosunki prawne uniemożliwią stwierdzenie we właściwym czasie przez organy podatkowe, iż inne względy sprzeciwiają się skorzystaniu z prawa do odliczenia.

47. W tych okolicznościach należy stwierdzić, że poddanie korekty podatku VAT błędnie wykazanego na fakturze warunkowi skorygowania tej faktury co do zasady nie wychodzi poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia celu, jakim jest całkowita eliminacja ryzyka utraty wpływów podatkowych.

Teza:

Zasada neutralności podatkowej zasadniczo nie sprzeciwia się temu, aby państwo członkowskie uzależniało korektę podatku od wartości dodanej należnego w tym państwie członkowskim na tej tylko podstawie, że został on błędnie wykazany na wystawionej fakturze, od warunku, aby podatnik wysłał usługobiorcy fakturę korygującą niewykazującą tego podatku, o ile podatnik ten nie wyeliminował w całości we właściwym czasie ryzyka utraty wpływów podatkowych.



wyrok TS z dnia 15 stycznia 2009 r. w sprawie C-502/07 K I sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2009, s. I-161

Teza:

2. Przepisy, takie jak zawarte w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, nie stanowią „specjalnych środków stanowiących odstępstwo”, mających na celu zapobieganie niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub unikaniu opodatkowania w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388, ze zmianami.



wyrok TS z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2008, s. I-10921

Z uzasadnienia:

Zgodnie z podstawową zasadą, na której opiera się wspólny system podatku VAT, a która wynika z art. 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz. U. 1967, 71, s. 1301) oraz z szóstej dyrektywy, podatek VAT stosuje się do każdej czynności w zakresie produkcji lub dystrybucji, po odliczeniu podatku VAT, który obciążał bezpośrednio czynności dokonane na wcześniejszych etapach obrotu. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 i nast. szóstej dyrektywy stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Wykonywane ono jest od razu w odniesieniu do całego podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu. Wszelkie ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT ma wpływ na wysokość obciążenia podatkowego i powinno być stosowane w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich. W konsekwencji odstępstwa są dopuszczalne wyłącznie w przypadkach przewidzianych wyraźnie w szóstej dyrektywie (zob. wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawach połączonych C-177/99 i C-181/99 Amprafrance i Sanofi, Rec. s. I-7013, pkt 34; ww. wyrok w sprawie Metropol i Stadler, pkt 42, wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-371/07 Danfoss i AstraZeneca, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 26). Ponadto przepisy przewidujące odstępstwa od zasady prawa do odliczenia podatku VAT, gwaran-

tującego neutralność tego podatku, podlegają ścisłej wykładni (ww. wyrok w sprawie Metropol i Stadler, pkt 59).

Teza:

Artykuł 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie, przy dokonywaniu transpozycji tej dyrektywy do prawa wewnętrznego, uchyliło całość przepisów krajowych dotyczących ograniczeń prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego przy zakupie paliwa do samochodów używanych dla celów działalności podlegającej opodatkowaniu, zastępując je, w dniu wejścia w życie tej dyrektywy na swym terytorium, przepisami ustanawiającymi nowe kryteria w tym przedmiocie, jeżeli – co winien ocenić sąd krajowy – te ostatnie przepisy powodują rozszerzenie zakresu zastosowania wskazanych ograniczeń. Powyższy przepis w każdym razie stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie zmieniło później swoje ustawodawstwo, obowiązujące od wyżej wskazanego dnia, w sposób, który rozszerza zakres zastosowania tych ograniczeń w stosunku do sytuacji istniejącej przed tym dniem.

wyrok TS z dnia 5 marca 2009 r. w sprawie C-302/07 *JD Wetherspoon plc v. The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2009, s. I-1467

Z uzasadnienia:

Z powyższego wynika, że prawo wspólnotowe, w szczególności przepisy pierwszej i szóstej dyrektywy, oraz zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności nie zawierają żadnego szczególnego przepisu w zakresie metody zaokrąglania kwot podatku VAT (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Koninklijke Ahold, pkt 42).

Teza:

1. Prawo wspólnotowe, na obecnym etapie jego rozwoju, nie zawiera szczególnego przepisu w zakresie metody zaokrąglania kwot podatku od wartości dodanej. W braku szczególnego uregulowania wspólnotowego to do państw członkowskich należy ustalenie zasad i metod zaokrąglania kwot podatku od wartości dodanej, przy czym państwa te są zobowiązane w trakcie tego ustalania do przestrzegania zasad, na których opiera się wspólny system tego podatku, w szczególności zasady neutralności podatkowej oraz zasady proporcjonalności. W szczególności prawo wspólnotowe z jednej strony nie sprzeciwia się stosowaniu krajowego przepisu wymagającego zaokrąglenia w górę kwot podatku od wartości dodanej, gdy ułamek najmniejszej rozpatrywanej jednostki monetarnej jest równy lub wyższy od 0,5, a z drugiej strony nie wymaga, by podatnikom zezwalano na zaokrąglenie w dół kwot podatku od wartości dodanej, gdy kwota ta zawiera ułamek najmniejszej krajowej jednostki monetarnej.

2. W przypadku sprzedaży po cenie zawierającej podatek od wartości dodanej, w braku szczególnych przepisów wspólnotowych, do każdego z państw członkowskich należy ustalenie, w granicach wyznaczonych prawem wspólnotowym, a w szczególności z poszanowaniem zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności, poziomu, na którym można lub należy dokonać zaokrąglenia kwoty podatku od wartości dodanej zawierającej ułamek najmniejszej krajowej jednostki monetarnej.

3. Ponieważ przedsiębiorcy obliczający ceny ich sprzedaży towarów i dostawy usług zawierające podatek od wartości dodanej znajdują się w innej sytuacji niż przedsiębiorcy dokonujący tych samych czynności po cenach bez podatku od wartości dodanej, ci pierwsi nie mogą powoływać się na zasadę neutralności podatkowej w celu żądania zezwolenia na dokonywanie zaokrąglania w dół na poziomie rodzaju towaru i na poziomie transakcji kwot należnego podatku od wartości dodanej.

wyrok TS z dnia 11 października 2007 r. w połączonych sprawach C-283/06 i C-312/06 *KÖGÁZ rt i in. v. Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője i OTP Garancia Biztosító rt v. Vas Megyei Közigazgatási Hivatal* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2007, s. I-8463

Z uzasadnienia:

29. Wspólny system podatku VAT zasadza się, zgodnie z art. 2 pierwszej dyrektywy 67/227, na zastosowaniu do towarów i usług, aż do etapu sprzedaży detalicznej, powszechnego podatku konsumpcyjnego ściśle proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap, na którym podatek jest pobierany (zob. w szczególności wyrok z dnia 27 listopada 1985 r. w sprawie 295/84 Rousseau Wilmot, Rec. s. 3759, pkt 15; z dnia 3 marca 1988 r. w sprawie 252/86 Bergandi, Rec. s. 1343, pkt 15; z dnia 13 lipca 1989 r. w sprawach połączonych 93/88 i 94/88 Wisselink i in., Rec. s. 2671, pkt 18; oraz ww. wyroki w sprawach Pelzl i in., pkt 16, oraz Banca Popolare di Cremona, pkt 21).

Teza:

Artykuł 33 szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych, należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on utrzymywaniu obciążenia podatkowego o takich cechach, jak cechy podatku w sprawie przed sądem krajowym.

wyrok TS z dnia 7 grudnia 2006 r. w sprawie C-240/05 *Administration de l'enregistrement et des domaines v. Eurodent Sarl* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2006, s. I-11479

Z uzasadnienia:

39. Jeżeli chodzi w pierwszej kolejności o cel zamierzony przez szóstą dyrektywę, to należy przypomnieć, że zgodnie z art. 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/277/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz. U. L 71, s. 1301) zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany (postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C-395/02 Transport Service, Rec. s. I-1991, pkt 20).

Teza:

Czynność zwolniona z podatku od wartości dodanej na terytorium danego państwa członkowskiego na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy Rady

77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w brzmieniu wynikającym z dyrektywy Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych, i dyrektywy Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. wprowadzającej środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej, nie uprawnia do odliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 17 ust. 3 lit. b) tej dyrektywy, także wówczas, gdy stanowi ona czynność wewnątrzwspólnotową i niezależnie od systemu podatku od wartości dodanej stosowanego w państwie członkowskim przeznaczenia.

wyrok TS z dnia 6 lipca 2006 r. w połączonych sprawach C-439/04 i C-440/04 *Axel Kittel v. Państwo Belgijskie oraz Państwo Belgijskie v. Recolta Recycling SPRL* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2006, s. I-6161

Z uzasadnienia:

29. A. Kittel jest zdania, że zasada neutralności podatkowej wynikająca w szczególności z art. 2 pierwszej dyrektywy oraz z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy sprzeciwia się temu, aby sama nieważność transakcji wynikająca z przepisów prawa krajowego skutkowałą utratą przez podatnika prawa do odliczenia.

49. Kwestia dotycząca tego, czy podatek VAT należny od wcześniejszych lub późniejszych transakcji sprzedaży dotyczących danych towarów został wpłacony do budżetu państwa, nie oddziałuje na prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego (zob. podobnie postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C-395/02 *Transport Service*, Rec. s. I-1991, pkt 26). Zgodnie z zasadą fundamentalną, na której opiera się wspólny system podatku VAT, oraz z art. 2 pierwszej i szóstej dyrektywy wynika, że podatek VAT znajduje zastosowanie do każdej transakcji obejmującej produkcję lub dystrybucję po odliczeniu podatku, który obciążał bezpośrednio koszty różnych elementów cenotwórczych (zob. w szczególności wyroki z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 *Midland Bank*, Rec. s. I-4177, pkt 29, oraz z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie C-497/01 *Zita Modes*, Rec. s. I-14393, pkt 37, oraz ww. wyrok w sprawie *Optigen i in.*, pkt 54).

Teza:

W przypadku gdy dostawa jest realizowana na rzecz podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć o tym, że dana transakcja była wykorzystana do celów oszustwa, które zostało popełnione przez sprzedawcę, art. 17 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej przez dyrektywę Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby przepis prawa krajowego, zgodnie z którym stwierdzenie nieważności umowy sprzedaży na mocy przepisu prawa cywilnego, który powoduje bezwzględną nieważność umowy jako sprzecznej z zasadami porządku publicznego z powodu sprzecznej z prawem kauzy po stronie sprzedawcy, powodował utratę prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego przez tego podatnika. W tym przypadku bez znaczenia jest to, czy nieważność ta wynika z popełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej, czy też powstała ona na skutek innych oszustw.

Natomiast, gdy na podstawie obiektywnych okoliczności zostanie ustalone, że dostawa została zrealizowana na rzecz podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar, uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej, stwierdzenie niemożności skorzystania z prawa do odliczenia należy do sądu krajowego.

wyrok TS z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-246/04 *Turn- und Sportunion Waldburg v. Finanzlandesdirektion für Oberösterreich* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2006, s. I-589

Z uzasadnienia:

32. Zasada neutralności, która znajduje swój wyraz w art. 2 pierwszej dyrektywy 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz. U. L 71, s. 1301) i która ponadto jest nierozłącznie związana ze wspólnym systemem podatku VAT, jak o tym przypominają motywy czwarty i piąty szóstej dyrektywy, wymaga, aby każda działalność gospodarcza była traktowana w ten sam sposób (wyrok z dnia 20 czerwca 1996 r. w sprawie C-155/94 *Wellcome Trust*, Rec. s. I-3013, pkt 38 oraz ww. wyrok w sprawie *Belgocodex*, pkt 18). Tak samo jest w przypadku podmiotów gospodarczych dokonujących tych samych transakcji (wyrok z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 *Gregg*, Rec. s. I-4947, pkt 20).

Teza:

1. Państwa członkowskie, przyznając podatnikom prawo wyboru opodatkowania przewidziane w art. 13 część C szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, mogą dokonać rozróżnienia ze względu na rodzaj transakcji lub kategorię podatników, pod warunkiem, iż następuje to zgodnie z celami i zasadami ogólnymi szóstej dyrektywy, a w szczególności z zasadami neutralności podatkowej i wymogiem prawidłowego, prostego i jednolitego stosowania przewidzianych zwolnień.

2. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy uregulowanie krajowe, które, zwalniając w sposób powszechny transakcje dokonywane przez stowarzyszenia sportowe niemające celu zarobkowego, ogranicza przysługujące im prawo wyboru opodatkowania transakcji najmu i dzierżawy, wykracza poza zakres swobodnego uznania przyznany państwu członkowskiemu, mając na uwadze w szczególności zasadę neutralności podatkowej i wymóg prawidłowego, prostego i jednolitego zastosowania przewidzianych zwolnień.

wyrok TS z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 *Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl v. Agenzia Entrate Ufficio Cremona* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2006, s. I-9373

Z uzasadnienia:

21. Wspólny system podatku VAT zasadza się, zgodnie z art. 2 pierwszej dyrektywy, na zastosowaniu do towarów i usług, aż do etapu sprzedaży detalicznej, ogólnego podatku konsumpcyjnego ściśle proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap, na którym podatek jest pobierany.

Z. Przepis ten ogranicza się do wyrażenia zasady prawa do odliczenia, która jest uregulowana w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy, i nie może służyć jako podstawa nieprzewidzianego w tych przepisach ograniczenia prawa do odliczenia (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja v. Francja, pkt 23).

Teza:

Ustanawiając przepis szczególny ograniczający możliwość odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego z tytułu zakupu dóbr inwestycyjnych, ze względu na to, że zostały one sfinansowane z subwencji, Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciąży na mocy prawa wspólnotowego, a w szczególności art. 17 i 19 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r.

postanowienie TS z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C-395/02 *Transport Service NV v. Państwo Belgijskie*, Rec. 2004, s. I-1991*

Z uzasadnienia:

20. Jeżeli dostawa, o której mowa, nie spełnia tych warunków lub warunków innego zwolnienia przewidzianego w szóstej dyrektywie, lub odstępstwa dozwolonego na jego podstawie, z utrwalonej linii orzecznictwa (zob. w szczególności wyrok C-318/96 SPAR, Rec. 1998, s. I-785, pkt 23, oraz w sprawach połączonych C-338/97, C-344/97 i C-390/97 Pelzl i in., Rec. 1999, s. I-3319, pkt 16) wynika, że zasada wspólnego systemu VAT polega, na mocy art. 2 pierwszej dyrektywy, na zastosowaniu do towarów i usług, aż do etapu sprzedaży detalicznej, ogólnego podatku konsumpcyjnego, który jest dokładnie proporcjonalny do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany.

21. Zgodnie z podstawową zasadą, która leży u podstaw tego systemu wynikającego z art. 2 pierwszej i szóstej dyrektywy, VAT ma zastosowanie do każdej transakcji obejmującej produkcję lub dystrybucję po odliczeniu podatku VAT poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów (zob. w szczególności wyrok C-98/98 Midland Bank, Rec. 2000, s. I-4177, pkt 29 i wyrok C-497/01 Zita Modes, Rec. 2003, s. I-0000, pkt 37).

Teza:

Zasada neutralności wspólnego systemu podatku VAT nie wyklucza możliwości dochodzenia przez państwo członkowskie, po zaistnieniu zdarzenia, zwrotu podatku od podatnika, który błędnie zafakturował dostawę towarów jako czynność zwolnioną. Nie ma przy tym znaczenia, czy VAT od dalszej sprzedaży towarów odbiorcy końcowemu został wpłacony do budżetu.

wyrok TS z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2006, s. I-1609

Z uzasadnienia:

79. W rzeczywistości bowiem zgodnie z ustalonym orzecznictwem, art. 2 pierwszej dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw

państw członkowskich dotyczących podatku obrotowego (Dz. U. L 71, s. 1301, zwanej dalej „pierwszą dyrektywą”) oraz art. 17 ust. 2, 3 i 5 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w ten sposób, że zasadniczo aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT i określić zakres tego prawa, konieczne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia (wyroki z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. s. I-4177, pkt 24; ww. w sprawie Abbey National, pkt 26, oraz z dnia 27 września 2001 r. w sprawie C-16/00 Cibo Participations, Rec. s. I-6663, pkt 29).

Teza:

1. Transakcje, takie jak transakcje w sprawie przed sądem krajowym, stanowią dostawę towarów lub świadczenie usług oraz działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., jeżeli spełniają one obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, nawet jeśli zostały dokonane wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej i nie mają żadnego innego celu gospodarczego.

2. Szósta dyrektywa powinna być interpretowana w ten sposób, iż sprzeciwia się ona prawu podatnika do odliczenia podatku od wartości dodanej, jeżeli transakcje, z których wynika to prawo, stanowią nadużycie.

Dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów. Po drugie, z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, iż zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej

3. Jeżeli stwierdzono istnienie nadużycia, to przeprowadzone transakcje powinny zostać przeddefinowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie.

wyrok TS z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie C-497/01 *Zita Modes Sarl v. Administration de l'enregistrement et des domaines* (orzeczenie wstępne), Rec. 2003, s. I-14393*

Z uzasadnienia:

37. Jeśli chodzi o cel szóstej dyrektywy, należy pamiętać, że z jednej strony zgodnie z podstawową zasadą wspólnego systemu VAT wynikającą z art. 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych [...] oraz z szóstej dyrektywy, VAT ma zastosowanie do każdej transakcji w procesie produkcji i dystrybucji po odliczeniu podatku poniesionego przy nabyciu różnych elementów kosztowych (por. wyrok w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. 2000, s. I-4177, pkt 29 i cytowane wyżej orzeczenie w sprawie Abbey National, pkt 27).

Teza:

1. Artykuł 5 ust. 8 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzającą uproszczone zasady dotyczące podatku od wartości dodanej, należy interpretować w taki sposób, że w sytuacji, w której państwo członkowskie skorzystało z możliwości przewidzianej w pierwszym zdaniu ustępu, przyjmuje się, że w wyniku przeniesienia całości przedsiębiorstwa nie nastąpiła dostawa towarów do celów podatku VAT, że zasada braku dostawy ma zastosowanie – z zachowaniem [prawa] do skorzystania z możliwości ograniczenia jej zakresu do okoliczności wskazanych w zdaniu drugim tego ustępu – do każdego przeniesienia działalności lub niezależnej części przedsiębiorstwa, włącznie ze składnikami rzeczowymi, oraz stosownie do okoliczności składnikami innymi niż rzeczowe, które łącznie tworzą przedsiębiorstwo lub część przedsiębiorstwa, przy pomocy której możliwe jest prowadzenie niezależnej działalności gospodarczej. Odbiorca musi jednak zamierzać prowadzić przedsiębiorstwo lub przeniesioną część przedsiębiorstwa, nie zaś jedynie natychmiast zlikwidować daną działalność i sprzedać ewentualne zapasy.

2. Jeśli państwo członkowskie skorzystało z możliwości przewidzianej w art. 5 ust. 8 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy 77/388/EWG, zmienionej dyrektywą 95/7/WE, w celu uznania, że dla celów VAT nie miała miejsca dostawa towarów w przypadku przeniesienia całości lub części majątku, ograniczenie przez państwo członkowskie stosowania zasady braku dostawy do przeniesienia całości majątku w sytuacji, gdy odbiorca posiada zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej, której prowadzenie majątek ten umożliwia, narusza ten przepis.

wyrok TS z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 *Metropol Treuhand WirtschaftsstreuhandgmbH v. Finanzlandesdirektion für Steiermark et Michael Stadler v. Finanzlandesdirektion für Vorarlberg* (orzeczenie wstępne), Rec. 2002, s. I-81*

Z uzasadnienia:

42. Po drugie, zgodnie z fundamentalną zasadą systemu podatku VAT i, co wynika z art. 2 pierwszej i szóstej dyrektywy, VAT ma zastosowanie do każdej transakcji obejmującej produkcję lub dystrybucję po odliczeniu podatku VAT od podatku nałożonego bezpośrednio na transakcje, z którymi związane zakupy. Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 i n. szóstej dyrektywy stanowi integralną część systemu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Prawo to musi być wykonywane od razu w odniesieniu do całości podatku naliczonego na transakcjach zakupowych. Wszelkie ograniczenia prawa do odliczenia podatku VAT mają wpływ na wysokość obciążenia podatkowego i powinny być stosowane w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich. W konsekwencji odstępstwa są dopuszczalne wyłącznie w przypadkach przewidzianych wyraźnie w szóstej dyrektywie (zob. w szczególności wyroki w sprawach połączonych C-177/99 i C-181/99 *Ampafrance i Sanofi*, Rec. 2000, s. I-7013, pkt 34 i orzecznictwo tam cytowane).

Teza:

1. Drugi akapit art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu

do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku – stoi na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie wyłączało, po wejściu w życie szóstej dyrektywy, wydatki dotyczące niektórych pojazdów silnikowych z prawa do odliczenia podatku VAT, jeżeli w dniu wejścia w życie tej dyrektywy wydatki te dawały prawo do odliczenia podatku naliczonego, zgodnie z utrwaloną praktyką władz skarbowych tego państwa na podstawie okólnika ministerialnego.

2. Pierwsze zdanie art. 17 ust. 7 szóstej dyrektywy należy interpretować w taki sposób, że nie upoważnia państwa członkowskiego do wyłączenia towarów z systemu odliczeń podatku VAT, bez wcześniejszej konsultacji z Komitetem, o którym mowa w art. 29 tej dyrektywy. Przepis ten nie upoważnia również państwa członkowskiego do przyjęcia rozwiązań wyłączających towary z systemu odliczeń podatku od wartości dodanej, które to rozwiązania nie wskazują, w jakim czasie będą obowiązywać lub które stanowią część pakietu rozwiązań strukturalnych, których celem jest zmniejszenie deficytu budżetowego i umożliwienie spłaty długu państwowego.

wyrok TS z dnia 19 września 2000 r. w połączonych sprawach C-177/99 i C-181/99 *Ampafrance SA v. Directeur des Services Fiscaux de Maine-et-Loire i Sanofi Synthelab*, dawniej *Sanofi Winthrop SA v. Directeur des Services Fiscaux du Val-de-Marne* (orzeczenie wstępne), Rec. 2000, s. I-7013*

Z uzasadnienia:

34. Należy zauważyć, że zgodnie z podstawową zasadą systemu podatku VAT, która wynika również z art. 2 pierwszej dyrektywy i szóstej dyrektywy, VAT stosuje się do każdej transakcji w ramach działalności produkcyjnej lub dystrybucyjnej, po dokonaniu odliczenia podatku VAT nałożonego bezpośrednio na transakcje zakupu (wyrok C-62/93 BP Soupergaz v. Greek State, Rec. 1995, s. I-1883, pkt 16). Zgodnie z ustaloną linią orzecznictwa, prawo do odliczeń przewidziane w art. 17 i n. szóstej dyrektywy jest integralną częścią systemu podatku VAT i zasadniczo nie może być ograniczane. Z prawa tego można skorzystać niezwłocznie w odniesieniu do wszelkich podatków nałożonych na transakcje związane z zakupami. Jakiegokolwiek ograniczenie prawa do odliczeń ma wpływ na poziom obciążeń podatkowych i musi być stosowane w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich (zob. w tym zakresie wyrok w sprawie BP Soupergaz, cytowany powyżej, pkt 18, i wyrok w połączonych sprawach C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in. v. AEAT, Rec. 2000, s. I-1577, pkt 43). Zatem odstępstwa od zasady ogólnej dopuszczalne są wyłącznie pod warunkiem, że przewidują je wprost przepisy dyrektywy.

wyrok TS z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 *Abbey National plc v. Commissioners of Customs & Excise* (orzeczenie wstępne), Rec. 2001, s. I-1361*

Z uzasadnienia:

26. Jak orzekł Trybunał w pkt 24 *Midland Bank*, art. 2 pierwszej dyrektywy i art. 17 ust. 2, 3 i 5 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że co do zasady istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją zakupu i sprzedaży lub transakcją dającą prawo do odliczenia jest konieczne przed nabyciem przez podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego, a także w celu określenia zakresu tego prawa.

27. Należy również pamiętać, że zgodnie z podstawową zasadą systemu VAT, a która wynika z art. 2 pierwszej dyrektywy i art. 2 szóstej dyrektywy, VAT ma zastosowanie

do każdej transakcji obejmującej produkcję lub dystrybucję po odliczenie podatku VAT poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów (Midland Bank, pkt 29).

32. Argument ten nie może zostać przyjęty. Po pierwsze, z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy jasno wynika, że podatnik może odliczyć podatek VAT tylko od towarów i usług wykorzystywanych do celów jego czynności opodatkowanych. Po drugie, w każdym razie, kwota podatku VAT zapłaconego przez zbywającego w kosztach poniesionych na usługi nabyte w celu dokonania przeniesienia całości lub części majątku bezpośrednio nie obciąża różnych składników kosztowych nabywcy związanych z jego transakcjami opodatkowanymi, jak tego wymaga art. 2 pierwszej dyrektywy. Koszty te nie są częścią kosztów transakcji sprzedażowych, do których wykorzystywane są nabyte towary i usługi.

Teza:

W przypadku skorzystania przez państwo członkowskie z opcji przewidzianej w art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w taki sposób, że przeniesienie składników majątku w całości lub w części klasyfikowane jest jako czynność niebędąca dostawą towarów, koszt poniesiony przez dokonującego przeniesienia składników majątku przedsiębiorstwa z tytułu usług nabytych w celu przeniesienia wszystkich składników lub ich części stanowi część kosztów ogólnych podatnika i stąd zasadniczo związany jest bezpośrednio z całością prowadzonej przez niego działalności. Jeśli zatem podatnik realizuje zarówno transakcje dające prawo do odliczenia VAT, jak i transakcje, w związku z którymi prawo to nie przysługuje, z art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy 77/388/EWG wynika, że może on odliczyć wyłącznie tę część podatku VAT, która dotyczy pierwszego rodzaju transakcji. Jeśli jednak różne usługi zakupione przez przenoszącego w celu dokonania przeniesienia składników majątku przedsiębiorstwa są bezpośrednio związane z wyraźnie określoną częścią prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, tak iż koszty tych usług stanowią część kosztów ogólnych przypisanych do tej części działalności, a wszystkie transakcje dotyczące tego obszaru działalności podlegają opodatkowaniu, uprawniony jest on do odliczenia całości podatku VAT od wydatków związanych z zakupem tych usług.

wyrok TS z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 *Commissioners of Customs & Excise v. Midland Bank plc* (orzeczenie wstępne), Rec. 2000, s. I-4177*

Z uzasadnienia:

20. Jak orzekł Trybunał, art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy, w świetle którego art. 17 ust. 2 należy interpretować, ustanawia zasady dotyczące prawa do odliczenia podatku VAT w przypadku, gdy VAT wynika z transakcji zakupu towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do celów transakcji określonych w ust. 2 i 3, od których przysługuje odliczenie podatku od wartości dodanej, jak i transakcji, od których nie przysługuje odliczenie podatku od wartości dodanej. Zastosowanie w tym przepisie sformułowania „dla celów transakcji” pokazuje, że aby przyznać prawo do odliczenia na podstawie ust. 2, nabyte towary lub usługi muszą mieć bezpośredni i ścisły związek z transakcjami sprzedaży dającymi prawo do odliczenia, a ostateczny cel prowadzonej przez podatnika działalności nie ma znaczenia w tym zakresie (zob. sprawa C-4/94 BLP Group, Rec. 1995, s. I-983, pkt 18 i 19).

21. Interpretacja ta znajduje potwierdzenie w art. 2 pierwszej dyrektywy, który stanowi, że jedynie kwoty podatku poniesionego bezpośrednio przy nabyciu różnych elementów kosztowych transakcji podlegających opodatkowaniu mogą być odliczone.

29. Należy pamiętać, że zgodnie z podstawową zasadą, która leży u podstaw systemu VAT, a co wynika z art. 2 pierwszej i szóstej dyrektywy, VAT ma zastosowanie do każdej transakcji, która ma miejsce w procesie produkcji lub dystrybucji po odliczeniu podatku VAT poniesionego przy nabyciu różnych elementów kosztowych (zob. wyrok w sprawie C-62/93 BP Supergaz, Rec. 1995, s. I-1883, pkt 16).

31. Wynika z tego, że wbrew temu, co twierdzi Midland, nie ma w ogóle żadnego bezpośredniego i ścisłego związku, w sensie wynikającym w wyroku BLP Group (cytowany powyżej), między transakcjami zakupu i usługami wykonywanymi przez podatnika w wyniku oraz po zakończenie tej transakcji. Chociaż wydatki poniesione w celu nabycia ww. usług są konsekwencją transakcji sprzedaży, pozostaje faktem, że nie są one częścią składników kosztów transakcji sprzedaży, czego wymaga art. 2 pierwszej dyrektywy. Usługi te nie mają żadnego bezpośredniego i ścisłego związku z transakcjami sprzedaży. Z drugiej strony, koszty tych usług są częścią ogólnych kosztów podatnika i są jako takie składnikiem ceny produktów danego przedsiębiorstwa. W związku z tym usługi te mają bezpośredni i ścisły związek z działalnością podatnika jako całości, tak że prawo do odliczenia podatku VAT wynika z art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy i podatek VAT, zgodnie z tym przepisem, podlega odliczeniu jedynie w części.

Teza:

1. Artykuł 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych i art. 17 ust. 2, 3 i 5 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, należy interpretować w taki sposób, aby warunkiem odliczenia przez podatnika podatku VAT oraz podstawą do ustalenia zakresu tego prawa było zasadniczo istnienie bezpośredniego i natychmiastowego związku pomiędzy daną transakcją nabycia a daną transakcją lub transakcjami sprzedaży, uprawniającymi do dokonania odliczenia.

2. To do sądu krajowego należy, aby zastosować test bezpośredniego i natychmiastowego związku do okoliczności każdej sprawy. Podatnik, który dokonuje transakcji, w odniesieniu do których podatek podlega odliczeniu i transakcji, w odniesieniu do których nie podlega odliczeniu, może odliczyć podatek od wartości dodanej w odniesieniu do towarów lub usług nabytych przez niego, pod warunkiem że towary lub usługi mają bezpośredni i natychmiastowy związek z transakcjami sprzedaży, w odniesieniu do których podatek od wartości dodanej podlega odliczeniu, bez konieczności uwzględniania art. 17 ust. 2, 3 lub 5 szóstej dyrektywy 77/388/EWG. Jednak podatnik taki nie może odliczyć w całości podatku od wartości dodanej naliczonego na nabytych usługach, jeżeli nie zostały one wykorzystane w celu dokonania transakcji dających prawo do odliczenia, ale w związku z działaniami, które nie są niczym więcej niż konsekwencją tych transakcji, chyba że osoba ta może wykazać za pomocą obiektywnych dowodów, że wydatki związane z nabyciem tych usług stanowią element kosztowy dokonywanych dostaw towarów lub usług.

wyrok TS z dnia 3 grudnia 1998 r. w sprawie C-381/97 *Belgocodex SA v. Państwo Belgijskie* (orzeczenie wstępne), Rec. 1998, s. I-8153**Z uzasadnienia:*

18. Wbrew temu, co twierdzi skarżący w postępowaniu głównym, to rozwiązanie nie jest podważone przez zasadę neutralności. Wprawdzie zasada ta, ustanowiona art. 2 pierwszej dyrektywy, która jest nieodłącznie związana ze wspólnym systemem podatku od wartości dodanej, wymaga, tak jak to stanowią motyw 4 i 5 [preambuły] szóstej dyrektywy, aby wszelka działalność gospodarcza była traktowana w ten sam sposób (wyrok w sprawie C-155/94 *Wellcome Trust v. Commissioners of Customs & Excise*, Rec. 1996, s. I-3013, pkt 38).

19. Jednakże to nie powoduje efektu, który mu przypisuje skarżący w postępowaniu głównym. Ze względu na ustanowienie, szóstą dyrektywą, zharmonizowanego systemu zwolnień, nie jest już możliwe wprowadzanie odstępstw od tego systemu na podstawie przepisów pierwszej dyrektywy. Ponadto zasada neutralności VAT nie zabrania wprowadzenia przez ustawodawstwa krajowe szeregu wyjątków od zasady opodatkowania VAT, które są wyszczególnione w tytule X szóstej dyrektywy. Jednak, jeżeli ustawodawstwo krajowe przyznało podatnikom prawo wyboru [opodatkowania], nie można wnioskować z zasady neutralności VAT, że przyznanie podatnikom prawa wyboru jest nieodwracalne.

Teza:

Artykuł 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych nie wyklucza sytuacji, w której:

- państwo członkowskie, które skorzystało z możliwości przewidzianej w art. 13 część C szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, i
- przyznało podatnikom prawo wyboru opodatkowania niektórych rodzajów wynajmu nieruchomości,

znosi to prawo w drodze późniejszych zmian legislacyjnych, przywracając tym samym wcześniej obowiązujące zwolnienie.

To do sądu krajowego należy ustalenie, czy zostały naruszone zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań i zasady pewności prawa przez wsteczne uchylenia ustawy, w odniesieniu do których rozporządzenie wykonawcze nie zostało przyjęte.

wyrok TS z dnia 30 kwietnia 1998 r. w sprawie C-377/96 *August De Vriendt i in. v. Rijksdienst voor Pensioenen i in.* (orzeczenie wstępne), Rec. 1998, s. I-2105**Z uzasadnienia:*

23. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem (zob. w szczególności ww. wyroki w *Rousseau Wilmot*, pkt 15; *Bergandi*, pkt 15; *Wisselink i in.*, pkt 18, i *Karkonosze*, pkt 12), zasada wspólnego systemu VAT polega, na mocy art. 2 pierwszej dyrektywy, na stosowaniu do towarów i usług, aż do etapu sprzedaży detalicznej, ogólnego podatku konsumpcyjnego, który jest dokładnie proporcjonalny do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybu-

cji przed etapem, na którym podatek jest pobierany. Jednakże VAT jest wymagalny od każdej transakcji jedynie po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych elementach kosztowych. Mechanizm odliczeń został określony w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy w taki sposób, aby podatnicy byli uprawnieni do odliczenia od kwoty VAT, którą są zobowiązani zapłacić, kwotę VAT, która jest zawarta w nabytych towarach lub usługach.

Teza:

Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, a zwłaszcza art. 17 ust. 2 i art. 33, nie wyklucza podatku w rodzaju Kammerumlage [...], płaconego przez członków izb handlowych, których obrót przekracza określoną kwotę, wyliczanego zasadniczo na podstawie podatku VAT zawartego w cenie otrzymanych przez nich towarów i usług, oraz niepodlegającego odliczeniu od podatku VAT płaconego przez nich od prowadzonych transakcji handlowych.

wyrok TS z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawie C-384/95 *Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG v. Finanzamt Calau* (orzeczenie wstępne), Rec. 1997, s. I-7387*

Teza:

[...] zobowiązanie się rolnika do zaniechania zbioru co najmniej 20% plonów ziemniaków w ramach narodowego programu odszkodowawczego nie jest świadczeniem usług w rozumieniu dyrektywy. W związku z tym otrzymana w zamian subwencja nie stanowi podstawy opodatkowania.

wyrok TS z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-215/94 *Jürgen Mohr v. Finanzamt Bad Segeberg* (orzeczenie wstępne), Rec. 1996, s. I-959*

Teza:

Artykuły 6 ust. 1 i art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, należy interpretować w taki sposób, aby zobowiązanie rolnika do zaprzestania produkcji mleka na podstawie rozporządzenia nr 1336/86 [...] nie stanowiło świadczenia usług. Zatem jakakolwiek zapłata z tego tytułu nie podlega opodatkowaniu podatkiem obrotowym.

wyrok TS z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 *BLP Group plc v. Commissioners of Customs & Excise* (orzeczenie wstępne), Rec. 1995, s. I-983*

Teza:

Artykuł 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych i art. 17 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, należy interpretować w ten sposób, aby z wyjątkiem przypadków wyraźnie wskazanych w tych

dyrektywach, w sytuacji gdy podatnik świadczy usługi na rzecz innego podatnika, który wykorzystuje je w związku z transakcją zwolnioną, temu ostatniemu nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku zapłaconego przy nabyciu tych usług, nawet jeśli docelowym efektem transakcji ma być przeprowadzenie transakcji opodatkowanej.

wyrok TS z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 *BP Supergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion v. Państwo Greckie* (orzeczenie wstępne), Rec. 1995, s. I-1883*

Z uzasadnienia:

16. Podstawową zasadą, która leży u podstaw systemu VAT, a która wynika z art. 2 pierwszej i szóstej dyrektywy, jest to, że podatek VAT znajduje zastosowanie do każdej transakcji w procesie produkcji lub dystrybucji po dokonaniu odliczenia podatku naliczonego bezpośrednio na nabytych towarach i usługach.

Teza:

1. Artykuły 2, 11 i 17 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, należy interpretować w taki sposób, aby wykluczyć możliwość wprowadzenia w przepisach krajowych zasad, zgodnie z którymi podstawę opodatkowania w imporcie finalnych produktów naftowych stanowiła cena podstawowa odmienna od określonej w art. 11 oraz przewidujących zwolnienie podmiotów zajmujących się obrotem tymi produktami od obowiązku składania zeznania podatkowego, co pozbawia je możliwości odliczenia podatku naliczonego bezpośrednio w transakcjach zakupu.

2. Przepisy szóstej dyrektywy, w szczególności jej art. 13 i 17, należy interpretować w taki sposób, aby wykluczyć zwolnienie z VAT z tytułu usług dotyczących przewozu i przechowywania importowanych produktów naftowych, które nie są związane z transportem tych produktów z pierwszego miejsca przeznaczenia do innego nazwanego miejsca przeznaczenia.

3. Przepisy art. 11 część A ust. 1, część B ust. 1 i 2 oraz art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy dają podatnikom prawa, na które mogą się oni powoływać przed sądami krajowymi.

4. Podatnik może domagać się, z mocą wsteczną od dnia, w którym przepisy krajowe sprzeczne z szóstą dyrektywą weszły w życie, zwrotu VAT zapłaconego bez powodu, postępując zgodnie z zasadami proceduralnymi ustanowionymi przez system prawny danego państwa członkowskiego, pod warunkiem że zasady te nie są mniej korzystne niż w przypadku podobnych działań krajowych, ani określone w taki sposób, aby czynić praktycznie niemożliwym wykonywanie praw przyznanych przez prawo wspólnotowe.

wyrok TS z dnia 25 maja 1993 r. w sprawie C-193/91 *Finanzamt München III v. Gerhard Mohsche* (orzeczenie wstępne), Rec. 1993, s. I-2615*

Z uzasadnienia:

9. Opodatkowanie składników majątku przedsiębiorstwa, przy zakupie których podatek naliczony nie podlegał odliczeniu, prowadziłoby do podwójnego opodatkowania, co jest sprzeczne z zasadą neutralności systemu podatku VAT, którego szósta dyrektywa jest częścią (zob. wyrok w sprawie *Kuehne*, pkt 10).

wyrok TS z dnia 19 marca 1991 r. w sprawie C-109/90 *NV Giant v. Gemeente Overijse* (orzeczenie wstępne), Rec. 1991, s. I-1385**Z uzasadnienia:*

12. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawie Rousseau Wilmot i Bergandi oraz w połączonych sprawach 93/88 and 94/88 *Wisselink and Others v. Staatssecretaris van Financiën*, Rec. 1989, s. 2671), zasada wspólnego systemu VAT polega, na mocy art. 2 pierwszej dyrektywy, na stosowaniu do towarów i usług, aż do etapu sprzedaży detalicznej, ogólnego podatku konsumpcyjnego, który jest dokładnie proporcjonalny do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany. Jednakże VAT jest wymagalny od każdej transakcji jedynie po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych elementach kosztowych. Mechanizm odliczeń został określony w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy w taki sposób, aby podatnicy byli uprawnieni do odliczenia od kwoty VAT, którą są zobowiązani zapłacić, kwoty VAT, która jest zawarta w nabytych towarach lub usługach.

Teza:

Artykuł 33 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku [...], należy interpretować w ten sposób, że nie stoi na przeszkodzie wprowadzenia specjalnego podatku od spektakli i rozrywek w rodzaju pobieranego przez Gminę Overijse na podstawie rozporządzenia z dnia 2 marca 1983 r.

wyrok TS z dnia 13 lipca 1989 r. w sprawie 93/88 *Wisselink en Co. BV i in. v. Staatssecretaris van Financiën* (orzeczenie wstępne), Rec. 1989, s. 2671**Z uzasadnienia:*

18. Jak wielokrotnie stwierdził Trybunał, w szczególności w wyroku z dnia 27 listopada 1985 r. w sprawie 295/84 Rousseau Wilmot oraz w wyroku z dnia 3 marca 1988 r. w sprawie C-252/86 Bergandi v. Directeur-Général des Impôts, Rec. 1988, s. 1343, zasadą wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, na mocy art. 2 pierwszej dyrektywy, jest nałożenie, w odniesieniu do towarów i usług, aż do etapu sprzedaży detalicznej, ogólnego podatku od konsumpcji, który jest bezpośrednio proporcjonalny do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji mających miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed momentem obciążenia podatkiem. Jednakże podatek od wartości dodanej jest nakładany na każdą transakcję wyłącznie po odliczeniu wartości podatku od wartości dodanej zawartego bezpośrednio w kosztach składowych ceny. Mechanizm odliczenia został określony w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy w taki sposób, aby podatnik był uprawniony do odliczenia od podatku od wartości dodanej, który jest zobowiązany zapłacić, podatku, który jest już zawarty w towarach.

Teza:

Przepisy pierwszej, drugiej i szóstej dyrektywy w sprawie podatku obrotowego nie stoją na przeszkodzie pobieraniu specjalnego podatku konsumpcyjnego od samochodów osobowych, takich jak *Bijzondere Verbruiksbelasting van personenauto's*.

wyrok TS z dnia 21 września 1988 r. w sprawie 50/87 *Komisia Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska*, Rec. 1988, s. 4797**Z uzasadnienia:*

23. W końcu należy stwierdzić, że art. 2 pierwszej dyrektywy, zgodnie z którym „przy każdej transakcji zostanie naliczony podatek od wartości dodanej, obliczony od ceny towarów lub usług według stawki właściwej dla tych towarów lub usług, po odliczeniu podatku od wartości dodanej poniesionego przy nabyciu różnych elementów kosztowych”, nie może stanowić podstawy dla omawianych przepisów obowiązujących we Francji. Przepis ten formułuje jedynie zasadę prawa do dokonania odliczenia, a warunki mające w tym przypadku zastosowanie określone są w ww. przepisach szóstej dyrektywy.

Teza:

Poprzez wprowadzenie i utrzymanie w mocy, z naruszeniem szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r., reguł fiskalnych, które dla przedsiębiorstw wynajmujących nabyte lub wybudowane nieruchomości ograniczają prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego przy nabyciu bądź wytworzeniu, gdy kwota wpływów z wynajmu takiej nieruchomości jest mniejsza niż 1/15 jej wartości, Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy Traktatu.

wyrok TS z dnia 3 marca 1988 r. w sprawie 252/86 *Gabriel Bergandi v. Directeur général des impôts* (orzeczenie wstępne), Rec. 1988, s. 1343**Z uzasadnienia:*

15. Jak podkreślił Trybunał w wyroku z dnia 1 kwietnia 1982 r. w sprawie 89/81 *Staatssecretaris van Financiën v. Hong Kong Trade Development*, Rec. 1982, s. 1277, zasada wspólnego systemu VAT polega, na mocy pierwszego akapitu art. 2 pierwszej dyrektywy, na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed ostatnim etapem, na którym podatek jest pobierany.

Teza:

1. Artykuł 33 szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) należy interpretować w taki sposób, aby od momentu wprowadzenia wspólnego systemu podatku VAT państwa członkowskie nie posiadały już upoważnienia do nakładania na dostawy towarów, świadczenie usług lub import podlegający VAT innych podatków, danin lub opłat, które mają charakter podatków obrotowych.

2. Opłata, która mimo że może być w różnej wysokości w zależności od cech opodatkowanego artykułu, jest pobierana wyłącznie na podstawie ich udostępnienia publicznie, bez faktycznego uwzględnienia dochodów, które mogą być uzyskane dzięki nim, nie mogą być traktowane jako obciążenie, które można scharakteryzować jako podatek obrotowy.

3. Artykuł 95 Traktatu stosuje się także do podatków wewnętrznych nakładanych na używanie importowanych produktów, które są importowane właśnie w tym celu w i zostały przywiezione wyłącznie w tym celu.

4. System opodatkowania zróżnicowany w zależności od rodzaju automatów do gry, którego celem jest osiągnięcie uzasadnionych celów społecznych i który nie przyznaje

korzyści podatkowych dla produktów krajowych na niekorzyść podobnych lub konkurencyjnych produktów importowanych, nie jest niezgodny z art. 95.

5. Artykułu 30 Traktatu nie stosuje się do opodatkowania produktów pochodzących z innych państw członkowskich, którego zgodność z Traktatem określana jest na podstawie art. 95.

wyrok TS z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie 165/86 *Leesportefeuille „Intiem” CV v. Staatssecretaris van Financiën* (orzeczenie wstępne), Rec. 1988, s. 1471*

Z uzasadnienia:

15. Taką wykładnię potwierdza cel systemu odliczeń. Jak stwierdzono w drugim akapicie art. 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych [...], od każdej transakcji podatek od wartości dodanej, obliczony na podstawie ceny towaru lub usługi według stawki stosowanej do takich towarów i usług, ma być należny po odjęciu kwoty podatku naliczonego „zawartego bezpośrednio w różnych elementach kosztowych”.

16. Na postawione pytanie przez sąd krajowy należy odpowiedzieć w taki sposób, że w przypadku gdy pracodawca będący podatnikiem dla celów podatku VAT, na mocy umowy z jednym ze swoich pracowników i innym podatnikiem, tj. dostawcą, uzgadnia, że ten ostatni dostarczy pracownikowi towary na koszt pracodawcy, a pracownik wykorzysta je wyłącznie do celów działalności gospodarczej pracodawcy, natomiast pracodawca otrzyma od dostawcy faktury dotyczące tych dostaw, zawierające podatek VAT naliczony od towarów będących przedmiotem dostawy, art. 11 ust. 1 lit. a) drugiej dyrektywy i art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy w sprawie podatku od wartości dodanej należy interpretować w taki sposób, aby pracodawca mógł odliczyć od swojego podatku przypadającego do zapłaty podatek VAT, którym został obciążony.

wyrok TS z dnia 27 listopada 1985 r. w sprawie 295/84 *SA Rousseau Wilmot v. Caisse de compensation de l'Organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (Organic)* (orzeczenie wstępne), Rec. 1985, s. 3759*

Z uzasadnienia:

15. W świetle art. 2 pierwszej dyrektywy zasada wspólnego systemu podatku od wartości dodanej polega na stosowaniu do towarów i usług, aż do etapu obrotu detalicznego wyłącznie, powszechnego podatku obciążającego konsumpcję, proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem naliczenia podatku. Podatek od wartości dodanej naliczany jest jednak przy każdej transakcji po odliczeniu podatku od wartości dodanej poniesionego przy nabyciu różnych elementów kosztowych. Mechanizm odliczenia został określony w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy w taki sposób, aby podatnik był uprawniony do odliczenia od podatku od wartości dodanej, który jest zobowiązany zapłacić, podatku, który jest już zawarty w towarach.

wyrok TS z dnia 1 kwietnia 1982 r. w sprawie 89/81 *Staatssecretaris van Financiën v. Hong-Kong Trade Development Council* (orzeczenie wstępne), Rec. 1982, s. 1277*

Z uzasadnienia:

6. Taki cel, który druga dyrektywa wskazuje w preambule i jednocześnie odwołuje się do pierwszej dyrektywy 67/227/EWG, z tego samego dnia [...], wynika z preambuły tej

ostatniej dyrektywy, który to cel odnosi się do potrzeby osiągnięcia takiej harmonizacji ustawodawstwa dotyczącego podatków obrotowych, która wyeliminuje warunki mogące zakłócać konkurencję, i przez to zapewni osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji, w takim sensie, że w każdym kraju podobne towary powinny być obciążane takim samym podatkiem, bez względu na długość łańcucha produkcji i dystrybucji.

7. Aby osiągnąć ten cel, pierwsza dyrektywa przewiduje w pierwszym akapicie art. 2, że zasada wspólnego systemu podatku od wartości dodanej obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany.

Teza:

Podmiot świadczący zwykle usługi dla przedsiębiorców nieodpłatnie nie może być uznany za podatnika VAT w rozumieniu, jakie zostało przedstawione w art. 4 drugiej dyrektywy.

wyrok TS z dnia 5 maja 1982 r. w sprawie 15/81 *Gaston Schul Douane Expéditeur BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Roosendaal* (orzeczenie wstępne), Rec. 1982, s. 1409*

Z uzasadnienia:

10. Zgodnie z art. 2 pierwszej dyrektywy zasada wspólnego systemu podatku VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług aż do, włącznie, etapu sprzedaży detalicznej ogólnego podatku konsumpcyjnego, który jest dokładnie proporcjonalny do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany. Jednakże podatek od wartości dodanej jest wymagalny od każdej transakcji, po odliczeniu kwoty podatku VAT poniesionego bezpośrednio na różnych elementach kosztowych. Mechanizm odliczeń został określony w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy w taki sposób, aby podatnicy byli uprawnieni do odliczenia od kwoty VAT, którą są zobowiązani zapłacić, kwoty VAT, która jest zawarta w nabytych towarach.

Teza:

Artykuł 2 pkt 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r., zgodnie z którym „import towarów” ma podlegać opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, jest zgodny z Traktatem i stąd ma moc obowiązującą, gdyż należy go interpretować w taki sposób, aby nie stwarzał przeszkody w wypełnieniu określonego w art. 95 Traktatu obowiązku uwzględnienia, w celu zastosowania podatku VAT do importu produktów z innego państwa członkowskiego przez osobę fizyczną niebędącą podatnikiem, w sytuacji braku tego podatku przy dostawie podobnych produktów przez taką osobę na terytorium państwa członkowskiego importu, pozostałej części podatku VAT zapłaconego w państwie członkowskim eksportu i w dalszym ciągu stanowiącego część wartości produktu w chwili importu.

Artykuł 95 Traktatu przewiduje zakaz nakładania przez państwa członkowskie podatku od wartości dodanej na import produktów z innego państwa członkowskiego, dostarczonych przez osobę fizyczną niebędącą podatnikiem w sytuacji braku tego podatku przy dostawie podobnych produktów przez taką osobę na terytorium państwa członkow-

skiego importu, w zakresie, w jakim pozostała część podatku VAT zapłaconego w państwie członkowskim eksportu, która w dalszym ciągu stanowi część wartości produktu w chwili przywozu, nie jest uwzględniona.

2. Neutralność fiskalna²

Neutralność fiskalna jest pojęciem szerszym niż neutralność podatku VAT. Ta ostatnia jest jedynie szczególnym przypadkiem neutralności fiskalnej i oznacza konieczność zapewnienia takiego funkcjonowania systemu podatku od wartości dodanej, aby jego ciężar w całości ponoszony był przez ostatecznego konsumenta. Warto zwrócić uwagę na znaczenie neutralności fiskalnej w ramach wspólnego systemu podatku VAT, które również były przedmiotem rozważań TSUE.

Po pierwsze, zasada ta wymaga, aby podmioty gospodarcze będące w porównywalnej sytuacji i dokonujące podobnych transakcji były opodatkowane na tym samym poziomie. Sformułowanie „będące w porównywalnej sytuacji” odnosi się m.in. do zakresu korzystania przez dany podmiot z prawa do odliczenia. Innymi słowy, podatnik wykonujący np. wyłącznie czynności zwolnione z opodatkowania i w konsekwencji pozbawiony prawa do odliczenia (np. bank, szpital) nie będzie w porównywalnej sytuacji do podmiotu, któremu przysługuje pełne prawo do odliczenia. Z kolei dla wystąpienia podobnych transakcji istotne są cechy samej transakcji, a nie np. status stron transakcji.

Po drugie, neutralność fiskalna oznacza, że system podatku VAT powinien być skonstruowany w taki sposób, aby nie wpływał na decyzje podejmowane przez podmiot gospodarcze dotyczące np. prowadzenia działalności w określonej jurysdykcji podatkowej, dokonywania transakcji w określonym kraju (zarówno dostaw, jak i zakupów), czy też sposobu organizacji łańcucha dostaw.

Warto również zauważyć, że pojęcie neutralności fiskalnej zazwyczaj w orzeczeniach TSUE występuje łącznie z pojęciem konkurencyjności i koniecznością stwarzania takich warunków, które nie prowadzą do jej pogorszenia.

Poniżej przytoczono przykładowe tezy z orzeczeń w kontekście neutralności fiskalnej:

- 1) „podatnicy nie powinni być odmiennie traktowani w odniesieniu do podobnych świadczeń znajdujących się wobec siebie w konkurencji” (C-310/11 *Grattan*);
- 2) „zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się temu, aby towary lub usługi podobne, które są zatem konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT” (m.in. w wyroku: C-454/12 i C-455/12 *Pro Med Logistik*);
- 3) „zasada równego traktowania, której szczególnym wyrazem na poziomie wtórnego prawa wspólnotowego w konkretnej dziedzinie podatków jest zasada neutralności podatkowej, wymaga, aby sytuacje porównywalne nie były traktowane w różny sposób, chyba że takie zróżnicowanie jest obiektywnie uzasadnione” (C-174/08 *NCC Construction*);
- 4) „z zasady neutralności podatkowej wynika, że podmioty gospodarcze powinny mieć możliwość wyboru modelu organizacyjnego, który z czysto gospodarczego

² Z ang. *fiscal neutrality*.

punktu widzenia byłby dla nich najbardziej odpowiedni” (m.in. w wyroku C-124/07 *J.C.M. Beheer*).

Orzecznictwo

wyrok TS z dnia 11 września 2014 r. w sprawie C-219/13 *K Oy*, LEX nr 1503177

Z uzasadnienia:

23. W odniesieniu do stosowania stawek obniżonych VAT do tych kategorii z orzecznictwa Trybunału wynika, że z zastrzeżeniem poszanowania zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT, do państw członkowskich należy dokładniejsze określenie, wśród dostaw towarów i świadczenia usług objętych kategoriami załącznika III do dyrektywy VAT tych, do których ma zastosowanie stawka obniżona (zob. podobnie wyroki: *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* C-442/05, EU:C:2008:184, pkt 42, 43; a także *Pro Med Logistik*, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 44).

24. W odniesieniu do zasady neutralności podatkowej należy przypomnieć, że sprzeciwia się ona temu, aby towary lub usługi podobne, które są konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia VAT (zob. wyroki: *Komisja/Francja*, C-384/01, EU:C:2003:264, pkt 25; a także *The Rank Group*, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

25. W celu ustalenia, czy towary lub usługi są podobne, należy przede wszystkim uwzględnić punkt widzenia przeciętnego konsumenta. Towary lub usługi są podobne, gdy wykazują analogiczne właściwości i spełniają te same potrzeby konsumenta, w zależności od kryterium porównywalności w użytkowaniu, i gdy istniejące różnice nie wpływają w znaczący sposób na decyzję przeciętnego konsumenta o skorzystaniu z jednego lub drugiego towaru bądź usługi (zob. podobnie wyrok *The Rank Group*, EU:C:2011:719, pkt 43, 44).

Teza:

Artykuł 98 ust. 2 akapit pierwszy i pkt 6 załącznika III do dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r., należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one – z zastrzeżeniem poszanowania zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku od wartości dodanej, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego – uregulowaniu krajowemu, takiemu jak w postępowaniu głównym, na podstawie którego do książek wydanych w formacie papierowym stosuje się stawkę obniżoną VAT, a do książek na innych nośnikach fizycznych takich jak płyta CD lub CD-ROM lub pendrive stosuje się stawkę podstawową tego podatku.

wyrok TS z dnia 27 lutego 2014 r. w połączonych sprawach C-454/12 i C-455/12 *Pro Med Logistik GmbH v. Finanzamt Dresden-Süd oraz Eckard Pongratz v. Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1427786

Z uzasadnienia:

52. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się w szczególności temu, aby towary lub usługi podobne, które są w związku z tym konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT

(zob. wyrok z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-259/10 i C-260/10 *The Rank Group*, Zb. Orz. s. I-10947, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

53. W celu ustalenia, czy dwie usługi są podobne w rozumieniu przywołanego orzecznictwa, należy przede wszystkim uwzględnić punkt widzenia przeciętnego konsumenta, unikając sztucznych rozróżnień opartych na nieznaczących różnicach (zob. ww. wyrok w sprawie *The Rank Group*, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

54. Dwie usługi są zatem podobne, gdy wykazują analogiczne właściwości i zaspokajają te same potrzeby konsumenta, w zależności od kryterium porównywalności w użytkowaniu, i gdy istniejące różnice nie wpływają w znaczący sposób na decyzję przeciętnego konsumenta o skorzystaniu z jednej lub drugiej usługi (zob. ww. wyrok w sprawie *The Rank Group*, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

55. Poza tym należy przypomnieć, że celem dokonania oceny porównywalności usług nie należy ograniczać się do porównania poszczególnych usług, lecz należy również uwzględnić kontekst, w którym są one świadczone (zob. wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-357/07 *TNT Post UK*, Zb. Orz. s. I-3025, pkt 38).

56. W tym względzie Trybunał przyznał, że w określonych wyjątkowych wypadkach, przy uwzględnieniu specyfiki omawianych sektorów, różnice ram regulacyjnych i systemu prawnego regulującego dostawę towarów lub świadczenie danych usług mogą stworzyć rozróżnienie w oczach konsumenta pod względem zaspokojenia jego potrzeb (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *The Rank Group*, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

57. Należy zatem uwzględnić także różne wymogi prawne, jakim podlegają obydwa rodzaje przewozu wymienione w pkt 48 niniejszego wyroku, a w konsekwencji ich odpowiednie cechy charakterystyczne, które je różnią w oczach przeciętnego konsumenta.

58. W niniejszym przypadku sąd odsyłający wyjaśnił, że przedsiębiorstwa wynajmujące samochody z kierowcą mogą realizować wyłącznie zlecenia przewozu, które wpłynęły do siedziby przedsiębiorstwa albo do miejsca zamieszkania przewoźnika, podczas gdy przedsiębiorstwa taksówkarskie są upoważnione do reagowania na żądanie, co zakłada obecność pojazdów w określonych miejscach lub możliwość ich telefonicznego zamówienia. Podkreślił także, że pomiędzy tymi dwoma rodzajami przewozu istnieją różnice co do przyjęcia, przekazania i wykonania zlecenia przewozu, a także udostępnienia samochodów oraz reklamy. Zdaniem tego sądu różnice te, traktowane oddzielnie lub łącznie, sprawiają, że w żaden sposób nie można pomylić przewozu taksówką z przewozem wynajmowanym samochodem z kierowcą. Wreszcie sąd odsyłający podkreślił, że oznakowanie i cechy zastrzeżone dla taksówek nie mogą być stosowane na wynajmowanych samochodach z kierowcą.

59. Tego rodzaju odrębności w zakresie wymogów prawnych, jakim podlegają dwa rozpatrywane rodzaje przewozu, jeśli zostaną potwierdzone w wyniku weryfikacji, której przeprowadzenie należy do sądu krajowego, mogą stworzyć w oczach przeciętnego usługobiorcy różnicę pomiędzy tymi rodzajami przewozu, gdyż każdy z nich zaspakaja jego odmienne potrzeby, a w konsekwencji mogą w decydujący sposób wpłynąć na jego decyzję o wyborze jednego lub drugiego ze wspomnianych rodzajów przewozu. Tak więc zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwia się temu, aby wspomniane dwa rodzaje przewozu podlegały odmiennemu traktowaniu pod względem podatkowym.

60. W świetle powyższych rozważań na pierwsze pytanie przedstawione w sprawie C-454/12 i na jedyne pytanie przedstawione w sprawie C-455/12 należy odpowiedzieć, że 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci szóstej dyrektywy w związku z kategorią 5 w załączniku H do tej dyrektywy i art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy o podatku VAT w związku z pkt 5

załącznika III do tej dyrektywy, z uwzględnieniem zasady neutralności podatkowej, należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, aby dwa rodzaje usług przewozu osób i ich bagażu w komunikacji lokalnej, czyli po pierwsze, taksówką, a po drugie, wynajmowanym samochodem z kierowcą, podlegały różnym stawkom podatku VAT, obniżonej i podstawowej, o ile, po pierwsze, ze względu na odmienne wymogi prawne, jakim podlegają te dwa rodzaje przewozu, przewóz osób taksówką stanowi określony i swoisty aspekt kategorii usług przewozu osób i ich bagażu, o którym mowa we wspomnianych kategorii 5 i pkt 5 ww. załączników do tych dyrektyw, a po drugie, różnice te mają decydujący wpływ na podejmowaną przez przeciętnego usługobiorcę decyzję o skorzystaniu z jednego lub drugiego z tych dwóch rodzajów przewozu. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy przesłanki te zostały spełnione w sprawach w postępowaniach głównych.

Teza:

1. Artykuł 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2001/4/WE z dnia 19 stycznia 2001 r. w związku z kategorią 5 w załączniku H do tej dyrektywy i art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z pkt 5 załącznika III do tej dyrektywy, z uwzględnieniem zasady neutralności podatkowej, należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, aby dwa rodzaje usług przewozu osób i ich bagażu w komunikacji lokalnej, czyli po pierwsze, taksówką, a po drugie, wynajmowanym samochodem z kierowcą, podlegały różnym stawkom podatku VAT, obniżonej i podstawowej, o ile, po pierwsze, ze względu na odmienne wymogi prawne, jakim podlegają obydwa rodzaje przewozu, przewóz osób taksówką stanowi określony i swoisty aspekt kategorii usług przewozu osób i ich bagażu, o którym mowa we wspomnianej kategorii i pkt 5 ww. załączników do tych dyrektyw, a po drugie, różnice te mają decydujący wpływ na podejmowaną przez przeciętnego konsumenta decyzję o skorzystaniu z jednego lub drugiego z tych dwóch rodzajów przewozu. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy przesłanki te zostały spełnione w sprawach w postępowaniach głównych.

2. Artykuł 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 2001/4, w związku z kategorią 5 w załączniku H do tej dyrektywy i art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 5 załącznika III do tej dyrektywy, z uwzględnieniem zasady neutralności podatkowej, należy natomiast interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, aby dwa rodzaje usług przewozu osób i ich bagażu w komunikacji lokalnej, czyli po pierwsze, taksówką, a po drugie, wynajmowanym samochodem z kierowcą, podlegały różnym stawkom podatku od wartości dodanej, w przypadku gdy na mocy szczególnego porozumienia, które ma zastosowanie bez rozróżnienia do przedsiębiorstw taksówkarskich i przedsiębiorstw wynajmujących samochody z kierowcą, będących stronami wspomnianego porozumienia, przewóz osób taksówką nie stanowi określonego i swoistego aspektu kategorii usług przewozu osób i ich bagażu i – gdy jest wykonywany w ramach wspomnianego porozumienia – należy go uznać za podobny z punktu widzenia przeciętnego konsumenta do przewozu osób wynajmowanym samochodem z kierowcą w komunikacji lokalnej. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy przesłanki te zostały spełnione.

wyrok TS z dnia 19 grudnia 2012 r. w sprawie C-310/11 *Grattan plc v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1231428

Z uzasadnienia:

28. Jeśli chodzi następnie o zasadę neutralności podatkowej, trzeba przypomnieć, że zasada ta, będąca fundamentalną zasadą wspólnego systemu podatku VAT, jest odzwierciedleniem w dziedzinie tego podatku ogólnej zasady równego traktowania (zob. podobnie wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 *Marks & Spencer*, Zb. Orz. s. I-2283, pkt 47). Zasada ta oznacza w szczególności, że podatnicy nie powinni być odmiennie traktowani w odniesieniu do podobnych świadczeń znajdujących się wobec siebie w konkurencji (zob. podobnie wyrok z dnia 27 kwietnia 2006 r. w sprawach połączonych C-443/04 i C-444/04 *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, Zb. Orz. s. I-3617, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

29. Zasada neutralności podatkowej nie jest normą prawa pierwotnego pozwalającą samodzielnie określić podstawę opodatkowania w rozumieniu art. 8 lit. a) drugiej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 15 listopada 2012 r. w sprawie C-174/11 *Zimmermann*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo). Nie pozwala ona również skompensować braku w drugiej dyrektywie przepisu podobnego do art. 11 część C ust. 1 szóstej dyrektywy.

30. Inny skutek tej zasady polega na tym, że kwota pobrana przez organ podatkowy z tytułu podatku VAT powinna odpowiadać dokładnie kwocie podatku VAT zadeklarowanej na fakturze i zapłaconej podatnikowi przez konsumenta (wyrok z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-484/06 *Koninklijke Ahold*, Zb. Orz. s. I-5097, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

Teza:

Artykuł 8 lit. a) drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i procedury wdrożenia wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie uprawnia on podatnika do uznania *a posteriori* podstawy opodatkowania dostawy towarów za obniżoną, jeżeli po dokonaniu owej dostawy agent otrzymał od dostawcy kredyt, który postanowił pobrać w pieniądzu lub zaliczyć na poczet swoich należności na rzecz dostawcy za dokonane już dostawy.

wyrok TS z dnia 15 listopada 2012 r. w sprawie C-174/11 *Finanzamt Steglitz v. Ines Zimmermann* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1226631

Z uzasadnienia:

46. W tych kwestiach należy przypomnieć, że pojęcie neutralności podatkowej wykorzystano w różnych znaczeniach w zakresie podatku VAT.

47. Z jednej strony przypominając, że mechanizm odliczenia przewidziany szóstą dyrektywą ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego całej działalności gospodarczej, Trybunał orzekł, iż wspólny system podatku VAT zmierza do zagwarantowania, w zakresie obciążeń podatkowych, neutralności każdej działalności gospodarczej, pod warunkiem że, co do zasady, podlega ona podatkowi VAT (zob. w szczególności wyroki: z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 *NCC Construction Danmark*, Zb. Orz. s. I-10567, pkt 27; z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-277/09 *RBS Deutschland Holdings*, Zb. Orz. s. I-13805, pkt 38).

48. Z drugiej strony zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się temu, aby towary lub usługi podobne, które są zatem konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT (zob. w szczególności wyroki: z dnia 17 lutego 2005 r. w sprawach połączonych C-453/02 i C-462/02 Linneweber i Akritidis, Zb. Orz. s. I-1131, pkt 24; z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-259/10 i C-260/10 Rank Group, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

49. W niniejszej sprawie pojęcie neutralności ma znaczenie w tym ostatnim rozumieniu. Jak wynika z orzecznictwa przytoczonego w pkt 22 niniejszego wyroku, w kontekście wykładni zwolnień ustanowionych w art. 13 szóstej dyrektywy zasadę neutralności podatkowej należy stosować łącznie z zasadą ścisłej wykładni wyjątków (zob. także podobnie wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-44/11 Deutsche Bank, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 45).

50. Należy przypomnieć z tej perspektywy, że zasada neutralności podatkowej, w odniesieniu do szczególnego wyrazu zasady równości na poziomie wtórnego prawa Unii i w konkretnej dziedzinie podatków (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie NCC Construction Danmark, pkt 44), nie jest normą prawa pierwotnego, od której może zależeć ważność zwolnienia ustanowionego w art. 13 szóstej dyrektywy. Nie może ona również prowadzić do poszerzenia zakresu takiego zwolnienia w braku wyraźnego oparcia w brzmieniu przepisu (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie VDP Dental Laboratory, pkt 35–37; w sprawie Deutsche Bank, pkt 45).

51. Artykuł 13 część A szóstej dyrektywy określa bowiem rodzaje działalności wykonywanej w interesie publicznym, które są zwolnione z podatku VAT, które mogą być zwolnione przez państwa członkowskie i które nie mogą podlegać zwolnieniu, oraz warunki, jakim państwa członkowskie mogą poddać rodzaje działalności, które mogą podlegać zwolnieniu (zob. wyroki: z dnia 3 kwietnia 2003 r. w sprawie C-144/00 Hoffmann, Rec. s. I-2921, pkt 38; z dnia 16 października 2008 r. w sprawie C-253/07 Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club, Zb. Orz. s. I-7821, pkt 38).

52. Zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwia się zatem na przykład okoliczności, że uznanie charakteru socjalnego podmiotów prawa publicznego nie jest konieczne w celu zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, podczas gdy takie uznanie jest wymagane w odniesieniu do organizacji innych niż podmioty prawa publicznego.

Teza:

Artykuł 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, interpretowany w świetle zasady neutralności podatkowej, stoi na przeszkodzie temu, aby zwolnienie z podatku od wartości dodanej pozaszpitalnej opieki sprawowanej przez komercyjne placówki opieki zdrowotnej było uzależnione od takiego warunku, jaki jest przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, zgodnie z którym koszty związane z tą opieką powinny być pokryte w poprzednim roku kalendarzowym w co najmniej dwóch trzecich przypadków w całości lub w przeważającej części przez ustawowe instytucje ubezpieczeń społecznych lub pomocy socjalnej, jeżeli warunek ten nie jest tego rodzaju, by zapewnić równość traktowania w ramach uznawania do celów tego przepisu charakteru socjalnego podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego.

wyrok TS z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 *NCC Construction Danmark A/S v. Skatteministeriet* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2009, s. I-10567*Z uzasadnienia:*

41. Przywołana zasada neutralności podatkowej jest przeniesieniem przez prawodawcę wspólnotowego na grunt podatku VAT ogólnej zasady równego traktowania (zob. podobnie wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 *Marks & Spencer*, Zb. Orz. s. I-2283, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

42. Jednakże o ile ta ostatnia zasada, podobnie jak inne zasady ogólne prawa wspólnotowego, ma rangę konstytucyjną, to zasada neutralności podatkowej wymaga opracowania legislacyjnego, które dokonywane jest przez akt wtórnego prawa wspólnotowego (zob. analogicznie, w zakresie ochrony akcjonariuszy mniejszościowych, wyrok z dnia 15 października 2009 r. w sprawie C-101/08 *Audiolux i in.*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 63).

43. W konsekwencji zasada neutralności podatkowej może być przedmiotem uściśleń zawartych w takim akcie prawa wspólnotowego, takich jak transponowane do prawa duńskiego, wynikające z łącznego stosowania art. 19 ust. 1 i art. 28 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy oraz pkt 16 załącznika F do niej, zgodnie z którym podatnik wykonujący jednocześnie działalność opodatkowaną oraz zwolnioną działalność w zakresie sprzedaży nieruchomości nie może odliczać w całości podatku VAT obciążającego ponoszone przez niego koszty ogólne.

44. Należy jeszcze podkreślić, że zasada równego traktowania, której szczególnym wyrazem na poziomie wtórnego prawa wspólnotowego w konkretnej dziedzinie podatków jest zasada neutralności podatkowej, wymaga, aby sytuacje porównywalne nie były traktowane w różny sposób, chyba że takie zróżnicowanie jest obiektywnie uzasadnione (ww. wyrok w sprawie *Marks & Spencer*, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo). Zasada ta zakłada między innymi, że różne kategorie podmiotów gospodarczych znajdujących się w porównywalnej sytuacji są traktowane w taki sam sposób, żeby uniknąć jakichkolwiek zakłóceń konkurencji na rynku wewnętrznym, zgodnie z art. 3 ust. 1 lit. g) WE.

45. Dokonując transpozycji szóstej dyrektywy, państwa członkowskie miały obowiązek uwzględnić zasadę równego traktowania, podobnie jak inne ogólne zasady prawa wspólnotowego, które mają rangę konstytucyjną i wiążą państwa członkowskie przy podejmowaniu przez nie działań w zakresie prawa wspólnotowego (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 maja 2000 r. w sprawie C-107/97 *Rombi i Arkopharma*, Rec. s. I-3367, pkt 65; z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-396/98 *Schloßstrasse*, Rec. s. I-4279, pkt 44).

wyrok TS z dnia 3 kwietnia 2008 r. w sprawie C-124/07 *J.C.M. Beheer BV v. Staatssecretaris van Financiën* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2008, s. I-2101*Z uzasadnienia:*

28. W tej sytuacji z zasady neutralności podatkowej wynika, że podmioty gospodarcze powinny mieć możliwość wyboru modelu organizacyjnego, który z czysto gospodarczego punktu widzenia byłby dla nich najbardziej odpowiedni, nie narażając się na to, że dokonywane przez nie czynności nie będą objęte zwolnieniem z opodatkowania przewidzianym w art. 13 część B lit. a) szóstej dyrektywy [zob. podobnie, w odniesieniu

do art. 13 część B lit. d) pkt 6 szóstej dyrektywy, ww. wyrok w sprawie Abbey National, pkt 68, a w odniesieniu do art. 13 część B lit. d) pkt 1 tej dyrektywy – ww. wyrok w sprawie Ludwig, pkt 35].

Teza:

Artykuł 13 część B lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że okoliczność, iż broker lub pośrednik ubezpieczeniowy nie pozostaje w bezpośrednim stosunku ze stronami umowy ubezpieczenia lub reasekuracji do zawarcia której się przyczynia, lecz pozostaje z nimi jedynie w pośrednim stosunku, za pośrednictwem innego podatnika, który sam pozostaje w bezpośrednim stosunku z jedną ze stron tej umowy, i z którym ów broker lub pośrednik ubezpieczeniowy jest związany umownie, nie wyklucza, by świadczone przez niego usługi były zwolnione od podatku od wartości dodanej na mocy tego przepisu.

II. Zasada proporcjonalności

Zasada proporcjonalności została zdefiniowana w art. 5 Traktatu o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 13). Nakłada ona na państwa członkowskie obowiązek stosowania środków prawnych, zapewniających efektywne osiągnięcie zamierzonego celu przewidzianego w przepisach unijnych, które jednocześnie w najmniejszym stopniu będą zagrażały celom i zasadom wynikającym z innych przepisów wspólnotowych. Innymi słowy, państwa członkowskie nie mogą wykroczać swoimi działaniami poza to, co jest niezbędne do realizacji celu wyznaczonego przez prawo unijne.

Argument o proporcjonalności podejmowanych przez poszczególne państwa członkowskie działań pojawiał się w orzeczeniach TSUE dotyczących m.in.:

- 1) sankcji i kar pieniężnych;
- 2) ograniczeń w stosowaniu przepisów dyrektywy VAT, takich jak: zwolnienia z podatku VAT z prawem do odliczenia (efektywnie 0% stawki), odliczenie podatku naliczonego (w tym jego zwrot), rejestracja dla celów VAT, jako konsekwencja wykrytych przez organy podatkowe nieprawidłowości np. udziałem w działaniach, których celem jest wyłudzenie podatku VAT;
- 3) wprowadzenie dodatkowych warunków uzależniających stosowanie określonych przepisów dyrektywy VAT (np. dodatkowe wymogi dokumentacyjne);
- 4) przerzucanie obowiązku zapłaty podatku na inny niż dostawca towarów podmiot uczestniczący w łańcuchu transakcji;
- 5) wprowadzania odstępstw od przepisów dyrektywy VAT, których celem jest zapobieganie niektórym formom uchylania się od opodatkowania bądź unikania opodatkowania (art. 395 dyrektywy VAT).

Na gruncie podatku od towarów i usług argument proporcjonalności był podnoszony w odniesieniu do sankcji odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego lub zawyżenia kwoty do zwrotu. Sankcja ta obowiązywała do końca listopada 2008 r.

Orzecznictwo

wyrok TS z dnia 20 czerwca 2013 r. w sprawie C-259/12 *Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv v. Rodopi-M 91 OOD* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1322286

Z uzasadnienia:

29. Poprzez swe pytania, które należy rozważyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy zasada neutralności podatkowej i zasada proporcjonalności oraz art. 242 i 273 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, aby organ podatkowy państwa członkowskiego nałożył na podatnika, który nie wywiązał się w przewidzianym przez przepisy krajowe terminie z obowiązku zaksięgowania i zadeklarowania okoliczności mających znaczenie dla ustalenia należnego od niego podatku VAT, kary pieniężnej w wysokości niezapłaconego we wskazanym terminie podatku, jeżeli podatnik ten naprawił następnie uchybienie i zapłacił należny podatek w pełnej wysokości wraz z odsetkami.

Teza:

Zasada neutralności podatkowej nie stoi na przeszkodzie temu, aby organ podatkowy państwa członkowskiego nałożył na podatnika, który nie wywiązał się w przewidzianym przez przepisy krajowe terminie z obowiązku zaksięgowania i zadeklarowania okoliczności mających znaczenie dla ustalenia należnego od niego podatku od wartości dodanej, kary pieniężnej w wysokości niezapłaconego we wskazanym terminie podatku, jeżeli podatnik ten naprawił następnie to uchybienie i zapłacił należny podatek w pełnej wysokości wraz z odsetkami. Obowiązkiem sądu krajowego jest dokonanie oceny, przy uwzględnieniu art. 242 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, czy w świetle okoliczności występujących w postępowaniu głównym, w szczególności terminu skorygowania nieprawidłowości, wagi tej nieprawidłowości i ewentualnego występowania oszustwa po stronie podatnika lub obejścia przez niego obowiązujących przepisów, kwota nałożonej sankcji nie wykracza poza to co konieczne do osiągnięcia celów polegających na zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu oszustwom podatkowym.

wyrok TS z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-642/11 *Strojtrans EOOD v. Direktor na direkcija „Obzhalwane i upravljenje na izpylnenieto” – Warna, pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1341348

Teza:

Zasady neutralności podatkowej, proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie udzieleniu odbiorcy faktury odmowy prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej z powodu braku rzeczywistej transakcji opodatkowanej, nawet jeżeli korygująca decyzja podatkowa skierowana do wystawcy faktury nie nakazywała korekty zadeklarowanego podatku od wartości dodanej. Jednakże w razie uznania, iż transakcja nie miała rzeczywiste miejsca, w związku z działaniami bezprawnymi lub nieprawidłowościami popełnionymi przez wystawcę faktury lub na wcześniejszym etapie obrotu w stosunku do

transakcji powoływanej jako podstawa prawa do odliczenia, należy ustalić na podstawie obiektywnych okoliczności i bez wymagania od odbiorcy faktury podejmowania czynności sprawdzających, które nie są jego zadaniem, że odbiorca ten wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja wiąże się z naruszeniem przepisów o podatku od wartości dodanej, co ustalić powinien sąd odsyłający.

wyrok TS z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie C-527/11 *Valsts ienemumu dienests v. Ablessio SIA* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1288400

Z uzasadnienia:

34. Aby odmowę identyfikacji podatnika poprzez nadanie indywidualnego numeru można było uznać za proporcjonalną wobec celu polegającego na zapobieganiu oszustwom podatkowym, musi ona opierać się na poważnych przesłankach pozwalających obiektywnie stwierdzić istnienie prawdopodobieństwa, iż nadany temu podatnikowi numer identyfikacji podatkowej VAT zostanie wykorzystany do popełnienia oszustwa. Taka decyzja musi być oparta na całościowej ocenie wszystkich okoliczności danej sprawy oraz na dowodach zebranych w ramach weryfikacji informacji, których udzieli zainteresowany przedsiębiorca.

35. To do sądu odsyłającego, który jako jedyny jest właściwy zarówno do dokonywania wykładni prawa krajowego, jak i do ustalania i oceny okoliczności faktycznych leżących u podstaw zawisłego przed nim sporu, a w szczególności sposobu, w jaki administracja stosuje to prawo (ww. wyrok w sprawie *Mednis*, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo), należy dokonanie oceny zgodności krajowych środków z prawem Unii, a w szczególności z zasadą proporcjonalności. Trybunał jest tylko właściwy do udzielenia sądowi odsyłającemu wskazówek w zakresie wykładni, które mogą umożliwić wspomnianemu sądowi dokonanie oceny tej zgodności (zob. podobnie wyroki: z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C-55/94 *Gebhard*, Rec. s. I-4165, pkt 19; z dnia 29 lipca 2010 r. w sprawie C-188/09 *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, Zb. Orz. s. I-7639, pkt 30).

Teza:

Artykuły 213, 214 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, by organ skarbowy państwa członkowskiego odmawiał nadania numeru identyfikacji podatkowej do celów podatku od wartości dodanej spółce z tego tylko powodu, że w mniemaniu tego organu nie posiada ona środków materialnych, technicznych i finansowych do wykonywania zgłaszanej działalności gospodarczej oraz że właścicielowi udziałów tej spółki uprzednio wielokrotnie nadawano taki numer dla innych przedsiębiorstw, które nie prowadziły rzeczywistej działalności gospodarczej oraz których udziały były przekazywane innym osobom wkrótce po otrzymaniu rzeczonoego numeru, jeżeli dany organ skarbowy nie ustali, w świetle obiektywnych czynników, że istnieją poważne przesłanki pozwalające podejrzewać, iż nadany numer identyfikacji podatkowej do celów podatku od wartości dodanej zostanie wykorzystany do popełnienia oszustwa. Do sądu odsyłającego należy dokonanie oceny, czy wskazany organ skarbowy przedstawił poważne przesłanki istnienia groźby oszustwa w sprawie będącej przedmiotem postępowania głównego.

wyrok TS z dnia 18 października 2012 r. w sprawie C-525/11 *Mednis SIA v. Valsts ienemumu dienests* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1219466*Z uzasadnienia:*

32. Jednakże państwa członkowskie muszą zgodnie z zasadą proporcjonalności posługiwać się środkami, które umożliwiają im skuteczne osiągnięcie takiego celu, lecz jednocześnie w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z uregulowań Unii, takim jak podstawowa zasada prawa do odliczenia podatku VAT (zob. ww. wyrok w sprawie *Sosnowska*, pkt 23; wyrok z dnia 12 lipca 2012 r. w sprawie C-284/11 *EMS-Bulgaria Transport*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 69).

Teza:

Artykuł 183 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie zezwala on na to, by organ podatkowy państwa członkowskiego odraczał, nie dokonując konkretnego badania i opierając się jedynie na obliczeniach arytmetycznych, zwrot części nadwyżki podatku od wartości dodanej powstałej w miesięcznym okresie rozliczeniowym, aż do czasu zbadania przez wspomniany organ rocznego podsumowania podatnika.

wyrok TS z dnia 13 grudnia 2012 r. w sprawie C-395/11 *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH v. Finanzamt Lüdenscheid* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1230041*Teza:*

1. Artykuł 2 pkt 1 decyzji 2004/290/WE Rady z dnia 30 marca 2004 r. upoważniającej Niemcy do zastosowania odstępstwa od art. 21 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy interpretować w ten sposób, iż pojęcie robót budowlanych występujące w tym przepisie obejmuje – oprócz transakcji uważanych za świadczenie usług, takich jak zdefiniowane art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawę wymiaru podatku, zmienioną dyrektywą Rady 2004/7/WE z dnia 20 stycznia 2004 r. – również transakcje stanowiące dostawy towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 tejże dyrektywy.

2. Decyzję 2004/290 należy interpretować w ten sposób, iż Republika Federalna Niemiec może poprzestać na wykonywaniu przyznanego jej przez tę decyzję upoważnienia częściowo w stosunku do określonych podkategorii, takich jak poszczególne rodzaje robót budowlanych i do transakcji dotyczących określonych odbiorców. Przy tworzeniu takich podkategorii owo państwo członkowskie jest zobowiązane przestrzegać zasady neutralności podatkowej oraz ogólnych zasad prawa Unii, w tym w szczególności zasad proporcjonalności i pewności prawa. Do sądu odsyłającego należy ustalenie – z uwzględnieniem wszystkich istotnych okoliczności prawnych i faktycznych – czy ma to miejsce w postępowaniu głównym, i w razie potrzeby podjęcie wszelkich koniecznych środków w celu skorygowania szkodliwych konsekwencji stosowania omawianych przepisów w sposób, który jest sprzeczny z zasadami proporcjonalności lub pewności prawa.

wyrok TS z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie C-285/11 *Bonik EOOD v. Direktor na direkcija „Obzhalvane i upravljenje na izpylnenieto”, Warna, pri centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1229752

Z uzasadnienia:

24. W swych pytaniach prejudycjalnych, które należy rozważyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy przepisy dyrektywy 2006/112 oraz zasady proporcjonalności, równego traktowania i pewności prawa należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie, aby w okolicznościach takich jak będące przedmiotem postępowania głównego odmówiono podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT z tytułu dostawy towarów, ponieważ uwzględniając okoliczności odnoszące się do transakcji dokonanych na etapie obrotu poprzedzającym tę dostawę, uważa się, iż dostawa ta w rzeczywistości nie została zrealizowana.

Teza:

Artykuły 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 i 178 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one, aby w okolicznościach takich jak będące przedmiotem postępowania głównego odmówiono podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej z tytułu dostawy towarów z uwagi na fakt, że uwzględniając przestępstwa lub naruszenia popełnione na etapie obrotu poprzedzającym tę dostawę lub następującym po niej, uznane zostało, że dostawa ta nie została rzeczywiście zrealizowana, jeżeli nie wykazano na podstawie obiektywnych przesłanek, iż podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem w dziedzinie podatku od wartości dodanej popełnionym na wcześniejszym lub dalszym odcinku łańcucha dostaw, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

wyrok TS z dnia 12 lipca 2012 r. w sprawie C-284/11 *EMS-Bulgaria Transport OOD v. Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto” Plovdiv* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1339274

Z uzasadnienia:

62. Ponadto Trybunał orzekł, że podstawowa zasada neutralności podatku VAT wymaga, by prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT zostało przyznane w razie spełnienia podstawowych wymagań, nawet jeśli podatnik nie spełnił niektórych wymagań formalnych. Jeżeli organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że podatnik, jako adresat danej transakcji, jest zobowiązany z tytułu podatku VAT, to nie mogą one nakładać dodatkowych warunków dotyczących przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa (zob. ww. wyroki: w sprawach połączonych *Ecotrade*, pkt 63, 64; w sprawie *Nidera Handelscompagnie*, pkt 42; a także wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-438/09 *Dankowski*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 35).

73. Państwa członkowskie mogą oczywiście uznać pod pewnymi warunkami, że zatajenie istnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej stanowi usiłowanie popełnienia oszustwa podatkowego, i mogą zastosować w takim przypadku grzywny lub sankcje pieniężne przewidziane w ich przepisach wewnętrznych, o ile są one proporcjonalne do wagi nadużycia

Teza:

Zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się sankcji polegającej na odmowie prawa odliczenia w przypadku spóźnionej zapłaty podatku od wartości dodanej, ale nie sprzeciwia się zapłacie odsetek za zwłokę, z zastrzeżeniem, że sankcja ta jest zgodna z zasadą proporcjonalności, co należy do oceny sądu odsyłającego.

wyrok TS z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-273/11 *Mecsek-Gabona Kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1215223

Z uzasadnienia:

36. Z orzecznictwa wynika także, że w braku w dyrektywie 2006/112 konkretnego przepisu dotyczącego dowodów, jakie podatnicy zobowiązani są dostarczyć w celu skorzystania ze zwolnienia z podatku VAT, to do państw członkowskich należy określenie, zgodnie z art. 131 dyrektywy 2006/112, przesłanek warunkujących zwolnienie przez te państwa dostaw wewnątrzwspólnotowych w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tychże zwolnień oraz w celu zapobiegania potencjalnym oszustwom, unikaniu opodatkowania oraz nadużyciom. Niemniej jednak przy wykonywaniu swoich kompetencji państwa członkowskie powinny przestrzegać ogólnych zasad prawa, które stanowią część unijnego porządku prawnego, do których należą między innymi zasada pewności prawa oraz zasada proporcjonalności (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-146/05 *Collée*, Zb. Orz. s. I-7861, pkt 24; ww. wyroki: w sprawie *Twoh International*, pkt 25; w sprawie *X*, pkt 35; w sprawie *R.*, pkt 43, 45).

64. Jak słusznie podnosi Komisja Europejska, byłoby sprzeczne z zasadą proporcjonalności, by sprzedawca był zobowiązany do uiszczenia podatku VAT tylko dlatego, że wykreślono z mocą wsteczną numer identyfikacyjny VAT kupującego.

Teza:

1. Artykuł 138 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że nie zabrania on, by w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym odmówiono sprzedawcy możliwości skorzystania z prawa do zwolnienia w odniesieniu do dostawy wewnątrzwspólnotowej, o ile zostanie wykazane, że w świetle obiektywnych danych sprzedawca ten nie spełnił obowiązków, jakie ciążyą na nim w zakresie dowodowym, albo że wiedział lub powinien był wiedzieć, iż dokonywana przezeń czynność stanowi część składową oszustwa popełnianego przez kupującego, i nie podjął wszelkich racjonalnych środków znajdujących się w jego mocy w celu uniknięcia swego udziału w tym oszustwie.

2. Zwolnienie dostawy wewnątrzwspólnotowej w rozumieniu art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/88, nie może zostać odmówione sprzedawcy z tego tylko powodu, że administracja skarbową innego państwa członkowskiego wykreśliła numer identyfikacyjny VAT kupującego, przy czym choć wykreślenia tego dokonano po dostawie towaru, miało ono skutek wsteczny od dnia wcześniejszego w stosunku do tej dostawy.

wyrok TS z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-263/11 *Ainars Rēdlihs v. Valsts ienemumu dienests* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1339759*Z uzasadnienia:*

44. Rzeczona dyrektywa nie przewiduje w wyraźny sposób systemu sankcji w wypadku naruszenia obowiązków przewidzianych w jej art. 213 ust. 1. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem 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 (wyroki: z dnia 21 września 1989 r. w sprawie 68/88 Komisja v. Grecja, Rec. s. 2965, pkt 23; z dnia 16 grudnia 1992 r. w sprawie C-210/91 Komisja v. Grecja, Rec. s. I-6735, pkt 19; z dnia 26 października 1995 r. w sprawie C-36/94 Siesse, Rec. s. I-3573, pkt 21).

47. W celu dokonania oceny, czy dana sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności, należy brać pod uwagę w szczególności charakter i wagę naruszenia, którego ukaraniu służy ta sankcja, oraz sposób ustalania jej kwoty.

Teza:

Wykładni prawa Unii należy dokonywać w ten sposób, iż nie można wykluczyć, że sprzeczny z zasadą proporcjonalności jest przepis prawa krajowego, umożliwiający nałożenie grzywny w wysokości równej zwykłej stawce podatku od wartości dodanej stosowanej według wartości dostarczonych towarów, na osobę, która uchybiła swemu obowiązkowi wystąpienia o wpisanie jej do rejestru podatników podatku od wartości dodanej i która nie była zobowiązana do zapłaty tego podatku. Do sądu krajowego należy sprawdzenie, czy kwota sankcji nie wykracza poza to co konieczne do osiągnięcia celów polegających na zapewnieniu prawidłowego pobierania podatku i uniknięcia oszustw z uwzględnieniem okoliczności sprawy a w szczególności kwoty, jaka została faktycznie nałożona, i ewentualnego istnienia możliwego do przypisania podatnikowi, któremu wymierzono sankcję za brak wpisu do rejestru, oszustwa lub obejścia mających zastosowanie przepisów.

wyrok TS z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-587/10 *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) v. Finanzamt Plauen* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1219343*Z uzasadnienia:*

47. Z powyższego wynika, że państwa członkowskie są uprawnione do nałożenia na dostawcę towarów dowodu na to, iż nabywca jest podatnikiem działającym w tym charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu danych towarów, o ile spełnione zostały ogólne zasady prawa, a zwłaszcza wymóg proporcjonalności.

Teza:

Artykuł 28 część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 98/80/WE z dnia

12 października 1998 r. powinien być interpretowany w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, aby organ podatkowy państwa członkowskiego uzależniał zwolnienie z podatku od wartości dodanej dostawy wewnątrzwspólnotowej od przekazania przez dostawcę numeru identyfikacji podatkowej dla celów podatku od wartości dodanej nabywcy z zastrzeżeniem jednak, że odmowa przyznania korzystania z tego zwolnienia nie będzie opierała się na jednym tylko powodzie, iż obowiązek ten nie został wykonany, jeżeli dostawca działający w dobrej wierze nie może po podjęciu wszystkich środków, które w sposób rozsądny mogą być od niego wymagane, przekazać tego numeru identyfikacji, przy czym przedstawia wskazówki, które mogą w sposób wystarczający udowodnić, że nabywca jest podatnikiem działającym w takim charakterze w danych transakcjach.

wyrok TS z dnia 21 grudnia 2011 r. w sprawie C-499/10 *Vlaamse Oliemaatschappij NV v. FOD Financiën* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2011, s. I-14191

Z uzasadnienia:

21. W szczególności, w odniesieniu do zasady proporcjonalności Trybunał orzekł już, że zgodnie z tą zasadą państwa członkowskie muszą stosować środki, które przy jednoczesnym umożliwieniu im efektywnego osiągnięcia celu realizowanego przez prawo krajowe w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów wspólnotowych (zob. w szczególności wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 *Teleos i in.*, Zb. Orz. s. I-7797, pkt 52; a także ww. wyrok w sprawie *Netto Supermarket* pkt 19).

24. Tymczasem Trybunał orzekł już, że przepisy krajowe skutkujące de facto powstaniem systemu opierającego się na odpowiedzialności na zasadzie ryzyka wykraczają poza to, co jest konieczne dla ochrony praw skarbu państwa (zob. ww. wyrok w sprawie *Federation of Technological Industries i in.*, pkt 32). Przerzucenie odpowiedzialności za zapłatę podatku VAT na osobę inną niż osoba zobowiązana do jego zapłaty, chociażby nawet był nią uprawniony właściciel składu podatkowego podlegający szczególnym obowiązkom określonym w dyrektywie 92/12, bez umożliwienia jej uwolnienia się od odpowiedzialności poprzez przedstawienie dowodu, iż nie można jej powiązać z działaniami osoby zobowiązanej do zapłaty podatku należy uznać za niezgodne z zasadą proporcjonalności. Bezwarunkowe przypisywanie tej osobie utraty dochodów podatkowych spowodowanej działaniem osób trzecich, na które podatnik nie ma żadnego wpływu, byłoby oczywiście nieproporcjonalne (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Netto Supermarkt*, pkt 23).

Teza:

Wykładni art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r., należy dokonywać w ten sposób, iż państwa członkowskie nie mogą postanowić, że właściciel składu innego niż celny ponosi solidarnie odpowiedzialność za zapłatę podatku od wartości dodanej należnego w następstwie odpłatnej dostawy towarów z tego składu przez ich właściciela zobowiązanego do zapłaty tego podatku, także wtedy, gdy właściciel składu działa w dobrej wierze albo gdy nie można mu zarzucić ani błędu, ani niedbalstwa.

**wyrok TS z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-285/09 R. (orzeczenie wstępne),
Zb. Orz. 2010, s. I-12605***Z uzasadnienia:*

45. Niemniej jednak przy wykonywaniu kompetencji państwa członkowskie muszą przestrzegać ogólnych zasad prawa stanowiących część wspólnotowego porządku prawnego, wśród których znajdują się między innymi zasady pewności prawa i proporcjonalności oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań (zob. podobnie wyroki z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 Molenheide i in., Rec. s. I-7281, pkt 48; z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Industries i in., Zb. Orz. s. I-4191, pkt 29 i 30, oraz z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 Netto Supermarkt, Zb. Orz. s. I-771, pkt 18). Jeżeli chodzi w szczególności o zasadę proporcjonalności, to Trybunał orzekł już, że zgodnie z tą zasadą, środki, jakie w ten sposób mogą zastosować państwa członkowskie, nie powinny wykraczać poza to, co jest niezbędne do realizacji celów w postaci zapewnienia prawidłowego poboru podatku i unikania oszustw podatkowych (zob. w szczególności wyrok z dnia 29 lipca 2010 r. w sprawie C-188/09 Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, Zb. Orz. s. I-7635, pkt 26).

53. Jeżeli chodzi o zasadę proporcjonalności, to należy podnieść, że nie sprzeciwia się ona temu, aby dostawca, który uczestniczy w oszustwie był zobowiązany do uiszczenia *a posteriori* podatku VAT od dokonanej przez niego dostawy wewnątrzwspólnotowej, w stopniu, w jakim jego uczestnictwo w oszustwie jest decydującym czynnikiem, należy wziąć pod uwagę podczas badania proporcjonalności danego środka krajowego.

Teza:

W okolicznościach takich, jak okoliczności w postępowaniu przed sądem krajowym, w których wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów rzeczywiście miała miejsce, lecz przy okazji jej wykonywania dostawca ukrył tożsamość prawdziwych nabywców w celu umożliwienia im uniknięcia zapłaty podatku VAT, państwo członkowskie rozpoczęcia dostawy może na podstawie kompetencji przyznanych mu na mocy pierwszego członu art. 28c część A szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r., odmówić zwolnienia tej transakcji.

wyrok TS z dnia 29 lipca 2010 r. w sprawie C-188/09 Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku v. Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp.j. (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2010, s. I-7639*Z uzasadnienia:*

29. W tym miejscu należy przypomnieć, 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. Kompetencje te muszą jednak być wykonywane z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a w konsekwencji, również z poszanowaniem zasady proporcjonalności (wyrok z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie C-262/99 Louloudakis, Rec. s. I-5547, pkt 67).

37. Co więcej, skoro sankcja ta nie ma na celu usuwania błędów rachunkowych, lecz zapobieganie im, to jej ryczałtowy charakter, wynikający ze stosowania stałej 30-procentowej stawki, oraz w konsekwencji brak związku pomiędzy wysokością sankcji a ewentualnymi błędami popełnionymi przez podatnika, nie mogą być brane pod uwagę przy ocenie proporcjonalności sankcji. Ponadto brak kas rejestrujących stanowi właśnie przeszkodę dla dokładnego określenia wartości dokonanej sprzedaży, a zatem uniemożliwia jakąkolwiek ocenę, czy sankcja jest odpowiednia do rozmiarów ewentualnych błędów rachunkowych.

Teza:

Wspólny system podatku od wartości dodanej, zdefiniowany w art. 2 ust. 1 i 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych oraz w art. 2, art. 10 ust. 1 i 2 oraz art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2004/7/WE z dnia 20 stycznia 2004 r., nie stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie czasowo ograniczyło zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego w stosunku do podatników, którzy nie dopełnili formalności wpisania dokonanych przez nich czynności sprzedaży do ewidencji, pod warunkiem że tego rodzaju sankcja zgodna jest z zasadą proporcjonalności.

wyrok TS z dnia 26 października 2010 r. w sprawie C-97/09 *Ingrid Schmelz v. Finanzamt Waldviertel* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2010, s. I-10465

Z uzasadnienia:

58. Jednakże, aby dany przepis stanowiący ograniczenie mógł być uzasadniony, powinien być zgodny z zasadą proporcjonalności, w tym znaczeniu, że powinien być właściwy dla zapewnienia realizacji zamierzonego przez niego celu i nie powinien wykraczać poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia.

wyrok TS z dnia 18 listopada 2010 r. w sprawie C-84/09 *X v. Skatteverket* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2010, s. I-11645

Z uzasadnienia:

35. O ile prawdą jest, że na podstawie art. 131 dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie określają przesłanki, na jakich zwalniają dostawy wewnątrzwspólnotowe, w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień i zapobiegania jakimkolwiek ewentualnym oszustwom, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom, to jednak przy wykonywaniu przyznanych im kompetencji państwa członkowskie muszą przestrzegać ogólnych zasad prawa będących częścią unijnego porządku prawnego, wśród których znajdują się między innymi zasada pewności prawa i zasada proporcjonalności (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 *Federation of Technological Industries i in.*, Zb. Orz. s. I-4191, pkt 29, 30; a także z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 *Netto Supermarkt*, Zb. Orz. s. I-771, pkt 18).

36. W szczególności w odniesieniu do zasady proporcjonalności Trybunał orzekł, że zgodnie z tą zasadą państwa członkowskie muszą stosować środki, które przy jednoczesnym umożliwieniu im efektywnego osiągnięcia realizowanego celu w jak najmniejszym

stopniu zagrażać będą celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów unijnych (zob. wyrok z dnia 18 grudnia w sprawie C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 Molenheide i in., Rec. s. I-7281, pkt 46; a także ww. wyroki: w sprawie Teleos i in., pkt 52; w sprawie Netto Supermarkt, pkt 19).

Teza:

1. Artykuł 20 akapit pierwszy i art. 138 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej powinny być interpretowane w ten sposób, że zaklasyfikowanie danej transakcji jako wewnątrzwspólnotowego nabycia lub dostawy nie może zależeć od przestrzegania jakiegokolwiek terminu, w którym powinien rozpocząć się lub zakończyć transport danego towaru z państwa członkowskiego dostawy do państwa członkowskiego przeznaczenia. W szczególnym przypadku nabycia nowego środka transportu w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (ii) tej dyrektywy określenie wewnątrzwspólnotowego charakteru transakcji powinno nastąpić w drodze globalnej oceny wszystkich obiektywnych okoliczności, a także intencji nabywcy, o ile jest ona poparta przez obiektywne okoliczności umożliwiające określenie państwa członkowskiego, w którym zamierza się ostatecznie używać danego towaru.

2. W celu oceny, czy dany środek transportu stanowiący przedmiot nabycia wewnątrzwspólnotowego jest nowy w rozumieniu art. 2 ust. 2 lit. b) dyrektywy 2006/112, należy odnieść się do chwili dostawy danego towaru nabywcy przez sprzedawcę.

wyrok TS z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07 *Ampliscientifica Srl i Amplifin SpA v. Ministero dell'Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2008, s. I-4019

Teza:

1. Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku jest normą, której stosowanie przez państwo członkowskie zakłada uprzednią konsultację z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej oraz przyjęcie przepisów krajowych umożliwiających zaniechanie uznawania osób, w szczególności spółek, mających swe przedsiębiorstwa na terytorium kraju i prawnie niezależnych, lecz ściśle związanych ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, za odrębnych podatników w zakresie podatku od wartości dodanej, aby zostały one uznane za jednego podatnika, któremu zostaje przyznany jeden indywidualny numer identyfikacji podatkowej dotyczący tego podatku i który w konsekwencji jest wyłącznie uprawniony do składania zgłoszeń w zakresie podatku od wartości dodanej. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy przepisy krajowe takie jak będące przedmiotem postępowania przed tym sądem spełniają te kryteria, z zastrzeżeniem, że w braku uprzedniej konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej przepisy krajowe spełniające te kryteria stanowią transpozycję dokonaną z naruszeniem wymogów proceduralnych określonych w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388.

2. Zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwia się przepisowi krajowemu, który ogranicza się do odmiennego traktowania podatników zamierzających wybrać mechanizm uproszczonych zgłoszeń i zapłaty podatku od wartości dodanej, w zależności od tego, czy podmiot dominujący lub spółka dominująca posiada ponad 50% akcji lub

udziałów podmiotów podporządkowanych najpóźniej od początku roku kalendarzowego poprzedzającego rok zgłoszenia, bądź przeciwnie, spełnia te warunki jedynie po tej dacie. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy przepis krajowy taki jak będący przedmiotem postępowania przed tym sądem stanowi taki mechanizm. Ponadto ani zasada zakazu nadużywania prawa, ani zasada proporcjonalności nie sprzeciwiają się takiemu przepisowi.



wyrok TS z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-25/07 *Alicja Sosnowska v. Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu, Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2008, s. I-5129

Z uzasadnienia:

23. Jednak, jak przypomina rzecznik generalny w pkt 20 opinii, państwa członkowskie muszą zgodnie z zasadą proporcjonalności stosować środki, które umożliwiając im efektywne osiągnięcie takiego celu, jednocześnie w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów wspólnotowych, takim jak zasada podstawowa prawa do odliczenia podatku VAT (zob. ww. wyrok w sprawie *Molenheide i in.*, pkt 46 i 47, wyroki: z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 *Teleos i in.*, Zb. Orz. s. I-7797, pkt 52 i 53, oraz z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 *Netto Supermarkt*, Zb. Orz. s. I-771, pkt 19 i 20).

24. Z orzecznictwa w tym zakresie wynika, że przepisy krajowe określające tryb zwrotu nadwyżki podatku VAT bardziej uciążliwy dla danej kategorii podatników z uwagi na ryzyko ewentualnego oszustwa, bez umożliwienia podatnikowi wykazania braku oszustwa lub unikania opodatkowania celem skorzystania z mniej dolegliwych warunków zwrotu, nie są instrumentem proporcjonalnym do celu zwalczania oszustw i unikania opodatkowania oraz naruszają w nadmiernym stopniu cele i zasady szóstej dyrektywy (zob. analogicznie w zakresie odliczeń wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawach połączonych C-177/99 i C-181/99 *Ampafrance i Sanofi*, Rec. s. I-7013, pkt 62, oraz w zakresie zajęcia tytułem zabezpieczenia, ww. wyrok w sprawie *Molenheide i in.*, pkt 51).

Teza:

Przepisy, takie jak te sporne w sprawie przed sądem krajowym, nie stanowią „specjalnych środków stanowiących odstępstwo” służących zapobieganiu niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub unikaniu opodatkowania w rozumieniu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 2005/92.

wyrok TS z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG v. Finanzamt Malchin* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2008, s. I-771

Z uzasadnienia:

19. W szczególności, w odniesieniu do zasady proporcjonalności Trybunał orzekł, że zgodnie z tą zasadą państwa członkowskie muszą stosować środki, które przy jednoczesnym umożliwieniu im efektywnego osiągnięcia realizowanego celu w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów wspólnotowych (zob. ww. wyrok w sprawie *Molenheide i in.*, pkt 46, oraz wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 *Teleos i in.*, Zb. Orz. s. I-7797, pkt 52).

22. Właśnie dlatego cel w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym, o którym mowa w art. 15 szóstej dyrektywy, czasem uzasadnia wyższe wymagania w zakresie obowiązków dostawców. Jednakże w każdym przypadku rozłożenie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności (ww. wyrok w sprawie *Teleos i in.*, pkt 58).

Teza:

Artykuł 15 pkt 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przyznaniu przez państwo członkowskie zwolnienia od podatku od wartości dodanej związanego z wywozem towarów poza terytorium Wspólnoty Europejskiej, gdy przesłanki tego zwolnienia nie są spełnione, lecz gdy podatnik nie mógłby sobie z tego zdawać sprawy, nawet przy dołożeniu wszelkiej staranności sumiennego kupca, ze względu na sfalszowanie dowodu wywozu przedstawionego przez nabywcę.

wyrok TS z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 *Twoh International BV v. Staatssecretaris van Financiën* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2007, s. I-7897

Z uzasadnienia:

25. Jeśli chodzi o dowody, jakie muszą przedłożyć podatnicy, to należy stwierdzić, że żaden przepis szóstej dyrektywy nie dotyczy tej kwestii bezpośrednio. W pierwszej części zdania w art. 28c część A lit. a) dyrektywa ta stanowi jedynie, że państwa członkowskie określają warunki, na jakich zwalniają od podatku wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów. Jednak należy przypomnieć, że państwa członkowskie wykonując przyznane im uprawnienia powinny przestrzegać ogólnych zasad prawa wspólnotowego, w tym zwłaszcza zasad pewności prawa i proporcjonalności (zob. podobnie wyroki z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 *Molenheide i in.*, Rec. s. I-7281, pkt 48, oraz z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 *Federation of Technological Industries i in.*, Zb. Orz. s. I-4191, pkt 29 i 30).

Teza:

Artykuł 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/EWG z dnia 10 kwietnia 1995 r., w związku z dyrektywą Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich, zmienioną dyrektywą Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r., oraz w związku z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 218/92 z dnia 27 stycznia 1992 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków pośrednich (VAT), należy interpretować w ten sposób, że organy podatkowe państwa członkowskiego rozpozyczenia wysyłki lub transportu towarów w ramach dostawy wewnątrzwspólnotowej nie są zobowiązane do wystąpienia z wnioskiem o udzielenie informacji do organów państwa członkowskiego, które dostawca wskazuje jako państwo przeznaczenia.

wyrok TS z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-146/05 *Albert Collée v. Finanzamt Limburg an der Lahn* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2007, s. I-7861

Z uzasadnienia:

40. Wreszcie należy podkreślić, że prawo wspólnotowe nie uniemożliwia państwowym członkowskim uznania, pod określonymi warunkami, zatajenia dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej za usiłowanie popełnienia oszustwa podatkowego i stosowania w takim przypadku grzywnien lub sankcji pieniężnych przewidzianych w ich przepisach wewnętrznych (zob. podobnie ww. wyrok *Schmeink & Cofreth i Strobel*, pkt 62). Jednakże, jak to słusznie podkreśla Komisja, sankcje te zawsze muszą być proporcjonalne do wagi nadużycia.

Teza:

Artykuł 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by organy podatkowe państwa członkowskiego odmawiały zwolnienia od podatku od wartości dodanej dostawy wewnątrzwspólnotowej, która rzeczywiście miała miejsce, jedynie na tej podstawie, że dowód na dokonanie tej dostawy nie został przedstawiony we właściwym czasie.

Przy badaniu prawa do zwolnienia od podatku od wartości dodanej związanego z tego rodzaju dostawą sąd krajowy powinien uwzględnić okoliczność, że podatnik uprzednio świadomie zataił dokonanie dostawy wewnątrzwspólnotowej, tylko wówczas, gdy istnieje zagrożenie utraty wpływów podatkowych i jeżeli zagrożenie to nie zostało całkowicie wyeliminowane przez podatnika.

wyrok TS z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 *Teleos plc i in. v. Commissioners of Customs & Excise* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2007, s. I-7797

Z uzasadnienia:

58. Z pewnością cel w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym czasem uzasadnia wyższe wymagania w zakresie obowiązków dostawców. Jednakże zawsze rozłożenie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności. Ponadto uregulowanie nakładające całą odpowiedzialność za zapłatę podatku VAT na dostawcę, niezależnie od jego udziału w oszustwie, zamiast zapobiegać oszustwom podatkowym nienależycie chroni zharmonizowany system podatku VAT przed oszustwem i nadużyciami ze strony nabywcy. Zwolnienie nabywcy z wszelkiej odpowiedzialności może w rezultacie zachęcać go do niewysyłania lub nietransportowania towarów poza państwo członkowskie dostawy oraz do niedeklarowania ich dla celów podatku VAT w państwie członkowskim przewidywanej dostawy.

Teza:

1. Artykuły: 28a ust. 3 akapit pierwszy i 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny

system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r., ze względu na określenie „wysyłane” użyte w obu tych przepisach należy interpretować w ten sposób, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru następuje, a zwolnienie od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej znajduje zastosowanie tylko wtedy, gdy prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę i gdy dostawca ustali, że towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego i że w wyniku wysyłki lub transportu fizycznie opuścił terytorium państwa członkowskiego dostawy.

2. Artykuł 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 2000/65, należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by właściwe organy państwa członkowskiego dostawy zobowiązały dostawcę, który działał w dobrej wierze i przedstawił dowody wykazujące *prima facie* przysługiwanie mu prawa do zwolnienia od podatku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, do późniejszego rozliczenia podatku od wartości dodanej od tych towarów, w przypadku gdy powyższe dowody okazują się fałszywe, lecz jednak uczestnictwo dostawcy w oszustwie podatkowym nie zostało ustalone, o ile dostawca ten przedsięwziął wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jego mocy, w celu zagwarantowania, by dokonywana przez niego czynność nie prowadziła do udziału w tego rodzaju oszustwie.

3. Okoliczność, że nabywca złożył deklarację podatkową dotyczącą nabycia wewnątrzwspólnotowego do organów podatkowych państwa członkowskiego przeznaczenia, tak jak w sprawie przed sądem krajowym, może stanowić dodatkowy dowód zmierzający do ustalenia, że towary rzeczywiście opuściły terytorium państwa członkowskiego dostawy, lecz nie stanowi przesądzającego dowodu dla celów zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej od podatku od wartości dodanej.

wyrok TS z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 *Commissioners of Customs & Excise, Attorney General v. Federation of Technological Industries and Others* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2006, s. I-4191

Teza:

1. Artykuł 21 ust. 3 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. oraz dyrektywą Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r., należy interpretować w ten sposób, że zezwala on na to, aby państwo członkowskie przyjęło uregulowania, takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, przewidujące, że podatnik, na rzecz którego zrealizowano dostawę towarów lub świadczenie usług i który wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cały podatek od wartości dodanej – lub jego część – należny z tytułu zrealizowania tej dostawy lub świadczenia usług, czy też jakiegokolwiek wcześniejszej lub późniejszej dostawy omawianych towarów lub jakiegokolwiek wcześniejszego lub późniejszego świadczenia usług, nie został zapłacony, może być solidarnie zobowiązany do zapłaty podatku wraz z osobą pierwotnie zobowiązaną do jego zapłaty. Jednakże przepisy te powinny pozostawać w zgodzie z ogólnymi zasadami prawa będącymi częścią wspólnotowego porządku prawnego, w tym zwłaszcza z zasadami pewności prawa i proporcjonalności.

2. Artykuł 22 ust. 8 szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywami 2000/65 i 2001/115, należy interpretować w ten sposób, że nie zezwala on na to, aby państwo członkowskie przyjęło zarówno uregulowania, takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, przewidujące, że podatnik, na rzecz którego zrealizowano dostawę towarów lub świadczenie usług i który wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cały podatek od wartości dodanej – lub jego część – należny z tytułu zrealizowania tej dostawy lub świadczenia usług, czy też jakiegokolwiek wcześniejszej lub późniejszej dostawy omawianych towarów lub jakiegokolwiek wcześniejszego lub późniejszego świadczenia usług, nie został zapłacony, może być solidarnie zobowiązany do zapłaty podatku wraz z osobą pierwotnie zobowiązaną do jego zapłaty, jak również uregulowania stanowiące, że podatnik może być zobowiązany do ustanowienia zabezpieczenia zobowiązania zapłaty omawianego podatku, który jest lub może być wymagalny w stosunku do podatnika, na rzecz którego lub za pośrednictwem którego realizowana jest omawiana dostawa towarów lub świadczenie usług.

3. Natomiast przepis ten nie stoi na przeszkodzie temu, aby ustawodawstwo krajowe, zgodnie z przepisem krajowym przyjętym na podstawie art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy 77/388, nakładało na każdą osobę zobowiązaną solidarnie do zapłaty podatku od wartości dodanej obowiązek ustanowienia zabezpieczenia zobowiązania do zapłaty należnego podatku od wartości dodanej.

wyrok TS z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 *Finanzamt Bergisch Gladbach v. HE* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2005, s. I-3123

Z uzasadnienia:

82. W tych okolicznościach odmowa małżonkowi będącemu podatnikiem prawa do odliczenia z tego tylko powodu, że faktury nie zawierają danych przewidzianych przez właściwe prawo krajowe, byłaby niezgodna z zasadą proporcjonalności.

Teza:

Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zarówno w wersji pierwotnej, jak i wynikającej z dyrektywy Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej szóstą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych, winna być interpretowana w następujący sposób:

- osoba, która nabywa dom lub zleca jego budowę celem zamieszkania w nim z rodziną, występuje jako podatnik i w związku z tym korzysta z prawa do odliczenia na podstawie art. 17 szóstej dyrektywy 77/388 w przypadku gdy używa pomieszczenia znajdującego się w tym budynku jako biura do celów wykonywania, choćby tylko ubocznie, działalności gospodarczej w rozumieniu art. 2 i 4 tej dyrektywy i zalicza tę część budynku do majątku swojego przedsiębiorstwa;
- jeżeli wspólnota wynikająca z małżeństwa, która nie ma osobowości prawnej i nie wykonuje sama działalności gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy 77/388, dokonuje zamówienia dobra inwestycyjnego, to współwłaściciele tworzący tę wspólnotę powinni być do celów stosowania tej dyrektywy uznani za odbiorców tego świadczenia;

- jeżeli dwoje małżonków pozostających we wspólnocie małżeńskiej nabywa dobro inwestycyjne, którego część jest używana w sposób wyłączny do celów zawodowych przez jedno z małżonków będących współwłaścicielami, to współmałżonek ten korzysta z prawa do odliczenia całości podatku od wartości dodanej naliczonego od części dobra, którego używa do celów swojego przedsiębiorstwa, o ile odliczona kwota nie przekracza udziału podatnika we współwłasności tego dobra;
- art. 18 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 3 szóstej dyrektywy 77/388 nie wymagają dla wykonywania prawa do odliczenia w takich okolicznościach jak mające miejsce w sprawie przed sądem krajowym, aby podatnik posiadał fakturę wystawioną na swoje nazwisko i wskazującą części ceny i podatku od wartości dodanej odpowiadające jego udziałowi we współwłasności. Faktura wystawiona bez rozróżnienia na oboje małżonków będących współwłaścicielami i bez wzmianki o takim podziale jest wystarczająca do tego celu.

wyrok TS z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-152/02 *Terra Baubedarf-Handel GmbH v. Finanzamt Osterholz-Scharmbeck* (orzeczenie wstępne), Rec. 2004, s. I-5583*

Z uzasadnienia:

37. Jeśli chodzi o zasadę proporcjonalności, nie jest naruszona poprzez zobowiązanie podatnika do dokonania odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do okresu rozliczeniowego, w którym warunek posiadania faktury lub dokumentu uważanego za fakturę i powstania prawa do odliczenia są spełnione. Po pierwsze, wymóg ten jest zgodny z jednym z celów szóstej dyrektywy, zgodnie z którym podatek VAT jest naliczany i pobierany pod nadzorem organów podatkowych (zob. Reisdorf, pkt 24 i Langhorst pkt 17, przywołane powyżej), a po drugie, jak wskazano w pkt 35 niniejszego wyroku, zapłata za dostawę towarów lub świadczenie usług, a tym samym zapłata podatku naliczonego, nie jest zwykle dokonywana do momentu otrzymania faktury.

Teza:

Jeśli chodzi o odliczenie, o którym mowa w art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, art. 18 ust. 2 akapit pierwszy należy interpretować w taki sposób, że prawo do odliczenia należy egzekwować w odniesieniu do okresu sprawozdawczego, w którym spełnione są oba warunki określone w tym przepisie, tj. towary zostały dostarczone lub usługi wykonane i podatnik posiada fakturę lub dokument, który według kryteriów określonych przez dane państwo członkowskie można uznać za fakturę.

wyrok TS z dnia 19 września 2000 r. w połączonych sprawach C-177/99 i C-181/99 *Ampafrance SA v. Directeur des Services Fiscaux de Maine-et-Loire i Sanofi Synthelab, dawniej Sanofi Winthrop SA v. Directeur des Services Fiscaux du Val-de-Marne* (orzeczenie wstępne), Rec. 2000, s. I-7013*

Z uzasadnienia:

42. Należy podkreślić na początku, że zasada proporcjonalności jest konsekwentnie uznawana przez Trybunał za część ogólnych zasad prawa wspólnotowego (zob. w szcze-

gólności wyrok 265/87 Schröder v. Hauptzollamt Gronau, Rec. 1989, s. 2237, pkt 21), ważność aktów instytucji wspólnotowych może być oceniana na podstawie tej ogólnej zasady prawa (sprawa C-27/95 Bakers of Nailsea, Rec. 1997, s. I-1847, pkt 17).

60. Po drugie, należy pamiętać, że czynnikiem decydującym o zgodności środka stanowiącego część prawa wspólnotowego dotyczącego systemu VAT z zasadą proporcjonalności jest to, czy postanowienia te są rzeczywiście niezbędne do realizacji konkretnego celu, któremu środek ten ma służyć, oraz to, czy wpływa on na cele i normy szóstej dyrektywy w najmniejszym możliwym stopniu.

68. W każdym razie, nawet jeśli w tym przypadku Komisja i Rada poparły wniosek władz francuskich o odstąpieniu od stosowania przepisów art. 17 szóstej dyrektywy, z przyczyn związanych ze zwalczaniem uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania, orzecznictwo Trybunału wyraźnie wymaga, aby prawo wtórne było zgodne z ogólnymi zasadami prawa, a w szczególności z zasadą proporcjonalności (zob. w tym względzie wyroki w sprawie 114/76 Bela-Mühle v. Grow-Fram, Rec. 1977, s. 121, pkt 5–7, oraz w sprawie C-361/96 Grandes Sources d'Eaux Minerales Françaises v. Bundesamt für Finanzen, Rec. 1998, s. I-3495, pkt 30). W szczególności Trybunał orzekł już, że środek oparty na art. 27 szóstej dyrektywy i przyjęty w celu zapobiegania uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania, nie może odbiegać od zasady określonej w szóstej dyrektywie, chyba że jedynie w granicach ściśle niezbędnych dla osiągnięcia tego celu (zob. w tym względzie wyrok z 324/82 Komisja v. Belgia, Rec. 1984, s. 1861, pkt 29), i w konsekwencji spełniający zasadę proporcjonalności.

69. W niniejszej sprawie władze francuskie w dużej mierze przyczyniły się do wypracowania treści decyzji 89/487, która dokładnie powtarza ich wnioski o odstąpienie (pkt 9 i 10 pisma z dnia 13 kwietnia 1989 r.), z takim efektem, że zostały upoważnione do wyłączenia, jako środek szczególny przeznaczony do zwalczania uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania, z prawa do odliczenia podatku naliczonego, nawet jeżeli dany wydatek ma ściśle biznesowy charakter. W tych okolicznościach władze francuskie nie mogły nie wiedzieć, że przez swoją treść decyzja 89/487 nie jest zgodna z zasadą proporcjonalności, i w konsekwencji nie mogą one twierdzić, że decyzja ta była ważna.

wyrok TS z dnia 11 czerwca 1998 r. w sprawie C-361/96 *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises v. Bundesamt für Finanzen* (orzeczenie wstępne), Rec. 1998, s. I-3495*

Z uzasadnienia:

30. W związku z tym Trybunał orzekł, że prawo wtórne musi być zgodne z ogólnymi zasadami prawa, a w szczególności z zasadą proporcjonalności (sprawa 114/76 Bela-Mühle v. Grow-Farm, Rec. 1977, s. 1211, pkt 5–7). Wyłączenie wspomnianej możliwości nie jest konieczne w tym przypadku, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania.

Teza:

1. Artykuł 3 lit. a) ósmej dyrektywy Rady 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 nie może być interpretowany jako uniemożliwiający państwom członkowskim wprowadzenie przepisu w narodowych legislacjach, dzięki któremu podatnik

nieposiadający siedziby w tym kraju może wykazać swoje prawo do zwrotu podatku VAT poprzez dostarczenie duplikatu faktury albo dokumentu importowego, jeżeli oryginał został zgubiony z przyczyn niezależnych od podatnika, pod warunkiem że transakcja, która stanowi podstawę żądania zwrotu podatku, miała faktycznie miejsce i nie istnieje ryzyko ponownego żądania zwrotu podatku.

Prawo wtórne musi być zgodne z ogólnymi zasadami prawa, a w szczególności z zasadą proporcjonalności. Wyłączenie możliwości przyznania przez państwa członkowskie prawa do zwrotu w tak wyjątkowych okolicznościach niekoniecznie realizuje cel ósmej dyrektywy, jakim jest zapobieganie uchylania się i unikania opodatkowania.

2. Jeżeli podatnik posiadający siedzibę na terytorium kraju może wykazać swoje prawo do zwrotu podatku VAT poprzez dostarczenie duplikatu albo fotokopii faktury, jeżeli jej oryginał został zgubiony z przyczyn od niego niezależnych, wówczas zasada niedyskryminacji wyrażona w art. 6 traktatu rzymskiego, o której mowa w zdaniu piątym preambuły ósmej dyrektywy wymaga, aby to samo prawo zostało przyznane osobom nieposiadającym siedziby na terytorium tego kraju, pod warunkiem że transakcja, która stanowi podstawę żądania zwrotu podatku, miała faktycznie miejsce i nie istnieje ryzyko ponownego żądania zwrotu podatku.

wyrok TS z dnia 18 grudnia 1997 r. w połączonych sprawach C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 *Garage Molenheide BVBA i in. v. Państwo Belgijskie* (orzeczenie wstępne), Rec. 1997, s. I-7281*

Z uzasadnienia:

47. Mimo że stosowanie różnych środków przez państwa członkowskie w celu zapewnienia możliwie najskuteczniejszej ochrony praw skarbu państwa jest jak najbardziej uzasadnione, w działaniach tych nie można wykraczać poza tak sformułowany cel. Oznacza to, że środki te nie mogą być stosowane w taki sposób, iż prowadziłyby to do systematycznego podważania prawa do odliczenia VAT, które stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT w ramach stosownych przepisów wspólnotowych.

48. Odpowiedź w tym zakresie mus być taka, że zasada proporcjonalności ma zastosowanie do środków krajowych, które, jak te w postępowaniu głównym, są przyjęte przez państwo członkowskie w ramach wykonywania swoich kompetencji związanych z podatkiem VAT, ponieważ jeżeli środki te wykraczają poza zakres niezbędny do osiągnięcia zamierzonego celu, to podważą zasady wspólnego systemu VAT, w szczególności zasady dotyczące odliczeń, które stanowią istotny element tego systemu.

52. Należy zatem stwierdzić, że niewzruszalne domniemanie, w przeciwieństwie do zwykłego domniemania, poszłoby dalej, niż jest to konieczne w celu zapewnienia skutecznego odzyskania podatku i byłoby sprzeczne z zasadą proporcjonalności, ponieważ nie pozwoliłoby podatnikowi na przedstawienie dowodów w odwołaniu, do rozpatrzenia przez skład sędziowski w powiązanym postępowaniu.

Teza:

1. Artykuł 18 ust. 4 szóstej dyrektywy Rady [...] nie wyklucza zasadniczo stosowania środków w rodzaju środków będących przedmiotem postępowania głównego.

2. Do środków w prawie krajowym, które państwo członkowskie wprowadza [...] stosuje się zasadę proporcjonalności w tym sensie, że w przypadku gdyby środki te wy-

kraczały poza to, co jest niezbędne do realizacji wyznaczonego celu, prowadziłyby do naruszenia zasad wspólnego systemu VAT, zwłaszcza zasad dotyczących odliczeń, stanowiących zasadniczy aspekt tego systemu.

To do sądu krajowego należy zbadanie, czy przedmiotowe środki oraz sposób, w jaki są one stosowane przez właściwe władze administracyjne, są proporcjonalne. W ramach tego badania, jeżeli przepisy krajowe lub ich szczególna konstrukcja będą stanowić ograniczenie skutecznej kontroli sądowej, w szczególności przeglądu pilności i konieczności utrzymywania salda zwrotu VAT, i będą powstrzymywały podatnika od złożenia wniosku do sądu w celu zastąpienia inną formą gwarancji wystarczających do ochrony interesów skarbu państwa, ale mniej uciążliwych dla podatnika, lub uniemożliwiłyby żądanie, na każdym etapie postępowania, zwrotu całkowitego lub częściowego zatrzymanej kwoty, sąd krajowy powinien odstąpić od stosowania tych przepisów lub powstrzymać się od akceptowania takiej konstrukcji. Ponadto, w przypadku zwrotu zatrzymanej kwoty, obliczanie odsetek należnych od skarbu państwa, które nie przyjmują za punkt rozpoczęcia naliczania daty, w której saldo VAT musiałaby być zwrócone w normalnym toku zdarzeń, będzie sprzeczne z zasadą proporcjonalności.

wyrok TS z dnia 10 kwietnia 1984 r. w sprawie 324/82 *Komisja Wspólnot Europejskich v. Królestwo Belgii*, Rec. 1984, s. 1861*

Z uzasadnienia:

32. Wynika z tego, że sporne środki są nieproporcjonalne do zamierzonego celu w zakresie, w jakim odbiegają w sposób ogólny i systematyczny od zasad ustanowionych w art. 11 poprzez objęcie sprzedaży i importu wszystkich nowych samochodów, zarówno wychodzących z fabryki lub używanych przez okres krótszy niż 6 miesięcy.

III. Bezpośrednie stosowanie dyrektywy VAT – ewolucja koncepcji

Punktem wyjścia dla rozważań dotyczących bezpośredniego skutku przepisów unijnych jest niewątpliwie wyrok TS z dnia 15 lipca 1964 r. w sprawie 6/64 *Flaminio Costa v. ENEL* (orzeczenie wstępne), Rec. 1964, s. 585. Z uzasadnienia do tego wyroku wynika, że „w przeciwieństwie do zwykłych umów międzynarodowych, Traktat o ustanowieniu EWG stworzył swój własny system prawny, który z chwilą wejścia w życie Traktatu, stał się integralną częścią systemów prawnych państw członkowskich i który ich sądy są zobowiązane stosować. Poprzez powołanie Wspólnoty na czas nieokreślony, mającej swoje własne instytucje, podmiotowość prawną, własną zdolność prawną i zdolność do reprezentacji na płaszczyźnie międzynarodowej, a w szczególności rzeczywistą władzę wynikającą z ograniczenia suwerenności lub przekazania części kompetencji państw członkowskich na rzecz Wspólnoty, państwa członkowskie ograniczyły swe suwerenne prawa i stworzyły prawo, które wiąże ich obywateli oraz je same”. Zatem Unia Europejska tworzy prawo, które wiąże poszczególne państwa oraz ich obywateli lub podmioty gospodarcze.

Zakres aktów prawnych przyjmowanych przez UE został określony w art. 288 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47; dawny art. 249 TWE), z którego wynika, że w celu wykonania kom-

petencji UE, jej instytucje przyjmują rozporządzenia, dyrektywy, decyzje, zalecenia i opinie. W zakresie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej mamy do czynienia z pierwszymi trzema. Ich skutki na podstawie wspomnianego artykułu są jednak odmienne:

- 1) rozporządzenie ma zasięg ogólny; wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich;
- 2) dyrektywa wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków;
- 3) decyzja wiąże w całości; decyzja, która wskazuje adresatów, wiąże tylko tych adresatów.

Z powyższego wynika, że rozporządzenia są aktami prawnymi, które nie wymagają przyjmowania aktów prawnych (np. ustaw czy rozporządzeń) na poziomie krajowym. Dyrektywy zaś muszą zostać dopiero odpowiednio odzwierciedlone w krajowym porządku prawnym, w terminie z nich wynikającym. Ta dość ogólna definicja charakteru unijnych aktów prawnych, a w szczególności dyrektyw, nie precyzuje, jakie uprawnienia w związku z ich przyjęciem przysługują obywatelom, czy podmiotom gospodarczym w ich relacjach z organami administracji. Biorąc pod uwagę wspomniany powyżej wyrok TS w sprawie 6/64 *Flaminio Costa v. E.N.E.L.* nie ma wątpliwości, że jednym z efektów przyjęcia, np. dyrektywy, jest obowiązek jej stosowania przez państwa członkowskie i działające w ich imieniu organy państwowe. Potwierdził to TS, odnosząc się do zastrzeżeń Wielkiej Brytanii w wyroku z dnia 4 grudnia 1974 r. w sprawie 41/74 *Yvonne van Duyn v. Home Office*, Rec. 1974, s. 1337: organy Wspólnoty (obecnie: Unii Europejskiej) poprzez wydaną dyrektywę nakładają na państwa członkowskie obowiązek odpowiedniego postępowania. Co ważniejsze jednak, TS sprecyzował uprawnienia jednostki czy podmiotu gospodarczego. W jego opinii przydatność przyjmowanych przez UE aktów prawnych, w tym przypadku dyrektywy, zostałyby istotnie zmniejszona, gdyby obywatele zostali pozbawieni prawa powoływania się na nie w postępowaniu przed sądem, a sądy krajowe nie mogły ich uwzględniać jako części prawa wspólnotowego (obecnie: prawa unijnego). Artykuł 177 traktatu rzymskiego³, który upoważnia sądy krajowe do kierowania do Trybunału pytań dotyczących ważności i interpretacji wszystkich aktów wydawanych przez instytucje wspólnotowe (obecnie: unijne), oznacza tym bardziej, że na te akty mogą powoływać się jednostki przed sądami krajowymi.

W kolejnej odsłonie procesu definiowania znaczenia dyrektywy TS zastanawiał się, czy identyczne konsekwencje dla obywateli i podmiotów gospodarczych mają dyrektywy, których wprowadzenie do krajowego porządku prawnego zostało opóźnione. W szczególności chodziło o okres pomiędzy upływem terminu na przyjęcie odpowiednich przepisów krajowych wykonujących przepisy dyrektywy a faktycznym momentem rozpoczęcia ich obowiązywania. Trybunał, wypowiadając się w powyższym zakresie, potwierdził, że brak przyjęcia odpowiednich przepisów krajowych przez określone państwo członkowskie wynikających z prawa wspólnotowego, pomimo takiego obowiązku, nie może ograniczać prawa podmiotów gospodarczych do korzystania z prze-

³ Obecnie art. 267 TFUE.

pisów powszechnie obowiązujących dyrektyw (wyrok TS z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie C-208/90 *Theresa Emmott v. Minister for Social Welfare i Attorney General*, Rec. 1991, s. I-4269). Państwo członkowskie może być także pociągnięte przez podatników do odpowiedzialności za powstałe szkody wynikające z niewłaściwego, bądź nieterminowego, przyjęcia przepisów krajowych odzwierciedlających daną dyrektywę (wyrok TS z dnia 19 listopada 1991 r. w sprawie C-6/90 *Andrea Francovich i Danila Bonifaci i in. v. Repubblica Włoska* (orzeczenie wstępne), Rec. 1991, s. I-5357).

Skorzystanie z prawa do określania konsekwencji podejmowanych przez dany podmiot działań gospodarczych na podstawie dyrektywy jest możliwe, również jeżeli państwo członkowskie przyjmie przepisy zgodne z prawem unijnym, ale praktyka organów podatkowych i dokonywana przez nie interpretacja prowadzi do innego skutku niż wynikający z danej dyrektywy (takie rozumienie koncepcji bezpośredniego skutku można znaleźć w wyrokach TS z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-62/00 *Marks & Spencer plc v. Commissioners of Customs & Excise* (orzeczenie wstępne), Rec. 2002, s. I-6325, czy z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-430/04 *Finanzamt Eisleben v. Feuerbestattungsverein Halle eV*. (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2006, s. I-4999).

Nie oznacza to oczywiście, że każdy przepis dyrektywy niesie dla obywatela lub podmiotu gospodarczego określone prawa, na które może się on powoływać przed organami państwa. W wyroku z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 *Ursula Becker v. Finanzamt Münster-Innenstadt* (orzeczenie wstępne), Rec. 1982, s. 53, Trybunał potwierdził co prawda możliwość bezpośredniego stosowania dyrektyw, ale dodatkowo wskazał warunki, w których jednostka lub podatek może powołać się na postanowienia dyrektywy przed władzami krajowymi. W uzasadnieniu TS podkreślił, że „jeśli przepisy dyrektywy z punktu widzenia ich treści wydają się bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, to wobec braku w wyznaczonych terminach przepisów wykonawczych można się na nie powołać wobec wszelkich przepisów prawa krajowego niezgodnych z dyrektywą, bądź też jeśli ich charakter pozwala określić uprawnienia, jakich jednostki mogą dochodzić od państwa”.

Na tle tak zdefiniowanych warunków powstaje wątpliwość, które z przepisów dyrektywy VAT posiadają takie cechy i w konsekwencji uprawniają podatnika do powoływania się na nie przez sądami krajowymi czy też organami administracji podatkowej. W szczególności wątpliwość ta dotyczy tych przepisów, które mają charakter opcyjny, czyli dają państwom członkowskim możliwość wyboru ich wprowadzenia do krajowego porządku prawnego. W tym zakresie warto odwołać się do rozstrzygnięcia TS zawartego w wyroku z dnia 3 lipca 1997 r. w sprawie C-330/95 *Goldsmiths (Jewellers) Ltd v. Commissioners of Customs & Excise* (orzeczenie wstępne), Rec. 1997, s. I-3801, dotyczącej interpretacji art. 11 część C ust. 1 szóstej dyrektywy, a obecnie art. 90 dyrektywy VAT. Z uzasadnienia do wyroku wynika, że władze skarbowe w Wielkiej Brytanii odmówiły podatnikowi prawa do pomniejszenia podstawy opodatkowania, i w konsekwencji podatku należnego, gdyż wynagrodzenie za dokonywane świadczenia zostało określone w formie rzeczowej. Z treści art. 11 część C ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, że brak zapłaty powoduje korektę podstawy opodatkowania, przy czym państwa członkowskie mogą odstąpić od stosowania tego przepisu. Zdaniem podatnika oznacza to, że pań-

stwo członkowskie może zgodzić się na korektę podstawy opodatkowania w każdym przypadku i w pełnej wysokości, jeżeli zachodzi przesłanka wskazana w samym przepisie, czyli brak zapłaty kwoty wynagrodzenia, lub całkowicie ograniczyć stosowanie tego przepisu. Innymi słowy, nie jest możliwe wprowadzenie tego przepisu jedynie częściowo, np. w odniesieniu do określonych zdarzeń gospodarczych. Trybunał zgodził się z taką argumentacją i stwierdził, że „artykuł 11(C)(1) szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w taki sposób, że nie upoważnia państwa członkowskiego do przyjęcia przepisów dotyczących zwrotu VAT w przypadku braku zapłaty całej kwoty lub części wynagrodzenia, zgodnie z którymi zwrot podatku nie przysługuje w przypadku, gdy niezapłacone wynagrodzenie zostało określone w formie rzeczowej, jeśli państwo to pozwala na zwrot w przypadku, gdy wynagrodzenie określone jest w pieniądzu”. Takie rozstrzygnięcie oznaczało w konsekwencji, że podatnik mógł kwestionować krajowe przepisy i stosować wprost przepisy prawa unijnego, niezależnie od tego, że miały one charakter fakultatywny⁴.

Niezmiernie ciekawym wątkiem dotyczącym rozumienia i zakresu stosowania koncepcji bezpośredniego skutku prawa unijnego oraz możliwości powoływania się na stosowne przepisy przez podatników jest dylemat dotyczący konsekwencji dla podatników wprowadzenia zwolnienia w sposób naruszających przepisy dyrektywy VAT. Zwolnienie z podatku VAT powoduje w pierwszej kolejności, że podmiot dokonujący tego rodzaju transakcji (tj. transakcji objętych zwolnieniem) nie obciąża tym podatkiem nabywcy lub usługobiorcy. Z drugiej jednak strony dokonywanie czynności zwolnionych powoduje, co do zasady, pozbawienie podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu transakcji bezpośrednio z nimi związanych. W przypadku pośredniego związku zakres prawa do odliczenia również może zostać całkowicie lub częściowo ograniczony. Jak w takiej sytuacji należy zatem interpretować prawo podatnika do bezpośredniego stosowania przepisów dyrektywy VAT, jeżeli wprowadzone zwolnienie narusza przepisy unijne:

- 1) czy podatnik powinien mieć prawo do pełnego odliczenia VAT, gdyż dokonywane tego rodzaju czynności na gruncie dyrektywy VAT takie prawo przyznają, przy jednoczesnym zachowaniu prawa do nieopodatkowania (tj. zwolnienia z podatku) dokonywanych transakcji?
- 2) czy też przyznanie prawa do odliczenia wiąże się z koniecznością opodatkowania dokonywanych transakcji wbrew niezgodnym z prawem unijnym przepisom krajowym?

⁴ Podobne argumenty były podnoszone na gruncie polskiej ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.), a w szczególności jej art. 6 dotyczącego wyłączenia z podatku VAT m.in. dla transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. W początkowym okresie funkcjonowania ustawy przepis ten wyłączał z zakresu opodatkowania transakcje zbycia przedsiębiorstwa lub zakładu (oddziału) samodzielnie sporządzającego bilans. Tymczasem dyrektywa VAT przewiduje możliwość takiego wyłączenia dla przedsiębiorstwa lub jego części. W związku z tymi wątpliwościami, ustawodawca zmodyfikował odpowiednio art. 6 ustawy VAT w taki sposób, aby pełniej odzwierciedlić przepisy unijne w tym zakresie.

Na podstawie wydanych orzeczeń należy stwierdzić, że TS zmodyfikował swoje podejście w tym zakresie. Pierwszym orzeczeniem, w którym TS odniósł się do tej kwestii, był wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 *Svenska staten v. Stockholm Lindöpark AB i Stockholm Lindöpark AB v. Svenska staten*, Rec. 2001, s. I-493. Trybunał uznał, że przepisy art. 17 szóstej dyrektywy, w powiązaniu z przepisami art. 2, 6 ust. 1 i art. 13 część B lit. b, są wystarczająco jasne, precyzyjne i bezwarunkowe, by osoba fizyczna mogła się na nie powoływać przed sądem krajowym przeciwko państwu członkowskiemu. Trybunał nie uzależnił w żaden sposób bezpośredniego stosowania art. 17 szóstej dyrektywy (definiującego zakres prawa do odliczenia) od konieczności pominięcia zwolnienia z podatku VAT wynikającego z przepisów krajowych pozostających w sprzeczności z tą dyrektywą i tym samym opodatkowania dokonywanych transakcji. Sygnałem zmiany podejścia przez TS był wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-401/05 *VDP Dental Laboratory NV v. Staatssecretaris van Financiën* (orzeczenie wstępne), Zb Orz. 2006, s. I-12121, w którym Trybunał – niejako na marginesie głównego wątku – uznał, że „przedsiębiorstwo, które tak jak VDP sprzeciwia się stosowaniu uregulowania krajowego, takiego jak to będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, z tego względu, że jest ono niezgodne z szóstą dyrektywą, może oprzeć się bezpośrednio na jej przepisach celem opodatkowania podatkiem VAT dostaw rozpatrywanych protez dentystycznych, a w konsekwencji uzyskania prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego w zakresie tych dostaw”. O wspomnianej zmianie świadczył w szczególności ten fragment orzeczenia (zacytowanego powyżej), który wskazuje, że podatnik może oprzeć się bezpośrednio na przepisach dyrektywy VAT celem „**opodatkowania** podatkiem VAT dostaw rozpatrywanych protez dentystycznych, **a w konsekwencji uzyskania prawa do odliczenia** podatku VAT naliczonego w zakresie tych dostaw [podkr. aut.]”.

Potwierdzeniem zaś takiego rozumienia koncepcji bezpośredniego skutku dyrektywy jest wyrok TSUE z dnia 23 listopada 2013 r. w sprawie C-319/12 *Minister Finansów v. MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. Komandytowa* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1393887, dotyczący niezgodnego z prawem unijnym zwolnienia dla usług szkoleniowych. Jedno z pytań zadanych przez sąd krajowy dotyczyło właśnie relacji pomiędzy niezgodnym z dyrektywą VAT zwolnieniem a zakresem prawa do odliczenia. Sąd chciał bowiem wiedzieć, czy „ze względu na niezgodność zwolnienia z przepisami [dyrektywy VAT] podatnik na podstawie art. 168 tej [d]yrektywy będzie uprawniony jednocześnie do stosowania zwolnienia od podatku oraz korzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego?”. Trybunał nie pozostawił niestety w tym zakresie żadnych wątpliwości, przyjmując, że: „Gdyby sąd odsyłający miał stwierdzić, że cele podmiotu takiego jak MDDP nie mogą być uznane za podobne do celów podmiotów prawa publicznego, MDDP mogłaby powołać się na okoliczność, iż prawo krajowe zwalnia, z naruszeniem art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT, jej usługi kształcenia i szkolenia zawodowego od podatku VAT. W takim wypadku usługi te zostałyby opodatkowane podatkiem VAT, a MDDP mogłaby w tym zakresie dochodzić prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie przepisów polskich”. Dalej stwierdzono: „Podatnik ten może jednak powołać się na niezgodność wskazanego zwolnienia z art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112, aby

nie zostało ono wobec niego zastosowane [...]. W tym [...] wypadku usługi edukacyjne świadczone przez rzeczonego podatnika zostaną objęte podatkiem od wartości dodanej, a zatem będzie on mógł skorzystać z prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej”.

Tym samym TS w sposób ewidentny zmienił zakres znaczenia bezpośredniego stosowania prawa unijnego, wprowadzając konieczność stosowania przepisów dyrektywy (nawet jeżeli w tym zakresie korzystniejsze są przepisy krajowe), jeżeli podatnik chce powołać się na inne przepisy, których stosowanie wiąże się dla niego z pozytywnymi konsekwencjami.

Co ciekawe, w kolejnym wyroku dotyczącym zasad bezpośredniej skuteczności prawa unijnego TS zdaje się zaprzeczać tezom postawionym w sprawie *MDDP*. Z uzasadnienia do sprawy C-589/12 *GMAC* wynika, że leasingodawca w przypadku rozwiązania umowy za porozumieniem stron lub niewywiązywania się przez leasingobiorcę z warunków umowy, przejmował w posiadanie przedmiot leasingu i mógł zbywać go na aukcji. Transakcja taka, zgodnie z przepisami brytyjskim, a wbrew przepisom unijnym nie podlegała opodatkowaniu. Jednocześnie ze względu na niespójność przepisów krajowych z prawem unijnym w zakresie możliwości pomniejszania podstawy opodatkowania w przypadku braku zapłaty należności, spółka będąca stroną postępowania zwróciła się o zwrot podatku, powołując się bezpośrednio na przepisy dyrektywy. Władze skarbowe odmówiły zwrotu, wskazując, że „skutek bezpośredni nie jest zasadą prawa Unii, z której można czynić użytek celem osiągnięcia rezultatu przeciwnego temu, do którego zmierza dyrektywa”. I dalej: „podatnik nie jest uprawniony do powoływania się na przepisy prawa krajowego w odniesieniu do jednej czynności, a na skutek bezpośredni art. 11 część C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy w odniesieniu do czynności drugiej”. Trybunał nie zgodził się z taką argumentacją i uznał, że „kwestia, czy prawo krajowe mające zastosowanie do czynności sprzedaży na aukcji jest zgodne z szóstą dyrektywą, czy też nie, nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia, czy podatnik taki jak *GMAC* jest uprawniony do powoływania się na prawa wywodzone z art. 11 część C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy”. W konsekwencji TS przyznał podatnikowi prawo do powoływania się na przepisy dyrektywy, nawet jeżeli zbieg przepisów krajowych (niezgodnych z dyrektywą) i stosowanych bezpośrednio przepisów dyrektywy prowadzi do uzyskania określonej korzyści, w tym przypadku braku opodatkowania pewnej części należności za dostarczane towary.

Orzecznictwo

wyrok TS z dnia 3 września 2014 r. w sprawie C-589/12 *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. GMAC UK plc*, LEX nr 1500609

Z uzasadnienia:

29. Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału we wszystkich wypadkach, gdy przepisy dyrektywy są z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, jednostki mogą powoływać się na nie przed są-

dami krajowymi przeciwko państwu, jeśli państwo to nie transponowało dyrektywy do prawa krajowego w wyznaczonym terminie lub jeśli dokonało niewłaściwej transpozycji (wyrok Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

30. Przepis prawa Unii jest bezwarunkowy, jeżeli ustanawia zobowiązanie niepoddane żadnym warunkom i niezależnione, w zakresie jego wykonania lub skutków, od wydania przez instytucje Unii lub państwa członkowskie jakiegokolwiek aktu (wyrok Almos Agrárkölkereskedelmi, EU:C:2014:328, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

31. Artykuł 11 część C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy określa przypadki, w których państwa członkowskie są zobowiązane do obniżenia podstawy opodatkowania w terminach i na warunkach przez siebie określonych. Zatem przepis ten zobowiązuje państwa członkowskie do obniżenia podstawy opodatkowania w każdym przypadku, gdy po dokonaniu czynności podatnik nie otrzymuje, w całości lub w części, wynagrodzenia (wyrok Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 16).

32. O ile artykuł ten pozostawia państwom członkowskim pewien zakres uznania przy określaniu przepisów umożliwiających ustalenie kwoty obniżki, o tyle jednak okoliczność ta nie wpływa na precyzyjny i bezwarunkowy charakter obowiązku dopuszczenia obniżenia podstawy opodatkowania w sytuacjach, o których mowa w tym przepisie. Spełnia on zatem przesłanki konieczne do tego, by mógł być bezpośrednio skuteczny (wyrok Almos Agrárkölkereskedelmi, EU:C:2014:328, pkt 34).

42. Zatem w przypadku całkowitego lub częściowego braku zapłaty kwota stanowiąca podstawę opodatkowania z tytułu umowy leasingu pojazdu powinna zostać skorygowana do wynagrodzenia rzeczywiście otrzymanego przez podatnika w ramach tej umowy. Wynagrodzenie otrzymane przez tego podatnika, zapłacone przez osobę trzecią w ramach innej czynności, w rozpatrywanej sprawie – sprzedaży oddanego przez leasingobiorcę pojazdu na aukcji – pozostaje bez wpływu na wniosek, że podatnik ten może powołać się na skutek bezpośredni art. 11 część C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy w ramach umowy sprzedaży ratalnej.

43. Z powyższego wynika, że kwestia, czy prawo krajowe mające zastosowanie do czynności sprzedaży na aukcji jest zgodne z szóstą dyrektywą, czy też nie, nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia, czy podatnik taki jak GMAC jest uprawniony do powoływania się na prawa wywodzone z art. 11 część C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy.

Teza:

Artykuł 11 część C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym państwo członkowskie nie może nie zezwolić podatnikowi na powołanie się na skutek bezpośredni tego przepisu w odniesieniu do danej czynności na tej podstawie, że podatnik ten może powołać się na przepisy prawa krajowego w odniesieniu do innej czynności dotyczącej tych samych towarów i że łączne zastosowanie tych przepisów prowadziłoby do ogólnego rezultatu podatkowego, którego ani przepisy krajowe, ani szósta dyrektywa 77/388, stosowane odrębnie do tych czynności, nie wywoływałyby ani nie zakładały.

wyrok TS z dnia 28 listopada 2013 r. w sprawie C-319/12 *Minister Finansów v. MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu sp. komandytowa* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1393887



Z uzasadnienia:

46. Należy zbadać, czy podatnik taki jak MDDP może powołać się na art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT w celu objęcia tym podatkiem świadczonych przez niego usług edukacyjnych, a zatem skorzystać z prawa do odliczenia.

47. W tym kontekście należy wskazać, że jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, we wszystkich wypadkach, gdy przepisy dyrektywy wydają się z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, można się na nie powołać w razie niewprowadzenia środków wykonawczych w wyznaczonych terminach wobec wszelkich przepisów krajowych niezgodnych z dyrektywą VAT bądź też wtedy, gdy charakter przepisów dyrektywy pozwala określić uprawnienia, na jakie jednostki mogą się powoływać względem państwa (zob. w szczególności wyrok z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C-363/05 JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies, Zb. Orz. s. I-5517, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

48. Powstaje zatem pytanie, czy art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT jest z punktu widzenia jego treści bezwarunkowy i wystarczająco precyzyjny, jeśli chodzi o zwolnienie usług edukacyjnych świadczonych przez podmioty prywatne.

49. Pierwsza przesłanka jest spełniona. Artykuł 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT jest bowiem bezwarunkowy z punktu widzenia jego treści, gdyż nie pozostawia wyboru państwu członkowskiemu, lecz zobowiązuje każde z nich do przyznania określonego w tym artykule zwolnienia.

50. Jeśli chodzi o drugą przesłankę, z odpowiedzi udzielonej przez Trybunał na pytanie pierwsze wynika, że art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT pozostawia państwu członkowskiemu pewien zakres swobodnego uznania co do określenia podmiotów prywatnych mających cele podobne do celów podmiotów prawa publicznego, które powinny zatem być zwolnione z podatku VAT na mocy tego artykułu.

51. Trybunał miał już jednak okazję stwierdzić, że okoliczność, iż przepis dyrektywy VAT ustanawiający zwolnienie przyznaje państwu członkowskiemu pewien zakres swobodnego uznania w celu określenia jego beneficjentów, nie uniemożliwia uznania, że przepis ten jest wystarczająco precyzyjny, aby można było powołać się na niego bezpośrednio, jeżeli według obiektywnych kryteriów sporne świadczenie spełnia kryteria tego zwolnienia (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies, pkt 60, 61 i przytoczone tam orzecznictwo).

52. Podobnie jeżeli państwo członkowskie przekroczyło zakres swobodnego uznania, zwalniając usługi lub podatników, którym takie zwolnienie nie mogło być obiektywnie przyznane na mocy rzeczzonego przepisu dyrektywy VAT, zainteresowany może powołać się na ów przepis bezpośrednio, aby zwolnienie takie nie zostało wobec niego zastosowane.

53. Wynika z tego, że tylko jeśli państwo członkowskie przekroczyło zakres swobodnego uznania, uznając podatnika za podmiot o celach podobnych do celów podmiotów prawa publicznego, podatnik ten może wówczas powołać się na art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT, aby sprzeciwić się przepisom krajowym i w ten sposób opodatkować swoje świadczenia.

54. Jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 70 i 71 opinii, do sądu krajowego należy analiza, czy zwolnienie usług świadczonych przez podmiot taki jak MDDP na pod-

stawie art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT przekracza granice swobodnego uznania pozostawione ustawodawcy polskiemu. Sąd ten powinien zbadać cel i warunki działalności MDDP w porównaniu do polskich podmiotów prawa publicznego, którym powierzono zadania edukacyjne. W tym względzie z odpowiedzi udzielonej przez Trybunał na pytanie pierwsze wynika, że sama okoliczność, iż podmiot taki jak MDDP realizuje cele komercyjne, nie jest wystarczająca, aby wykluczyć, że realizuje on cele podobne do celów podmiotów prawa publicznego oraz że jego świadczenia mogą być zatem zwolnione na mocy rzeczonoego przepisu.

55. Gdyby sąd odsyłający miał stwierdzić, że cele podmiotu takiego jak MDDP nie mogą być uznane za podobne do celów podmiotów prawa publicznego, MDDP mogłaby powołać się na okoliczność, iż prawo krajowe zwalnia, z naruszeniem art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT, jej usługi kształcenia i szkolenia zawodowego od podatku VAT. W takim wypadku usługi te zostałyby opodatkowane podatkiem VAT, a MDDP mogłaby w tym zakresie dochodzić prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie przepisów polskich.

Teza:

1. Artykuł 132 ust. 1 lit. i), art. 133 i 134 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one objęciu zwolnieniem od podatku od wartości dodanej usług edukacyjnych świadczonych przez podmioty niepubliczne w celach komercyjnych. Jednakże art. 132 ust. 1 lit. i) tej dyrektywy sprzeciwia się zwolnieniu wszystkich usług edukacyjnych w sposób ogólny, bez uwzględnienia celów realizowanych przez podmioty niepubliczne świadczące te usługi.

2. Na podstawie art. 168 dyrektywy 2006/112 lub transponującego go przepisu krajowego podatek nie może powoływać się na prawo do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej, jeżeli ze względu na zwolnienie przewidziane przez prawo krajowe z naruszeniem art. 132 ust. 1 lit. i) tej dyrektywy świadczone przez niego usługi edukacyjne nie są objęte podatkiem od wartości dodanej.

Podatek ten może jednak powołać się na niezgodność wskazanego zwolnienia z art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112, aby nie zostało ono wobec niego zastosowane, jeżeli – nawet przy uwzględnieniu zakresu swobodnego uznania przyznanego przez ten przepis państwom członkowskim – rzeczony podatek nie może być obiektywnie uważany za podmiot o celach podobnych do celów podmiotu edukacyjnego prawa publicznego w rozumieniu owego przepisu, czego zbadanie należy do sądu krajowego.

W tym ostatnim wypadku usługi edukacyjne świadczone przez rzeczonoego podatnika zostaną objęte podatkiem od wartości dodanej, a zatem będzie on mógł skorzystać z prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej.

wyrok TS z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-401/05 *VDP Dental Laboratory NV v. Staatssecretaris van Financiën* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2006, s. I-12121

Z uzasadnienia:

38. Ponadto ścisła wykładnia zwolnienia przewidzianego w tym przepisie nie jest w stanie pozbawić go skuteczności, ponieważ dostawy dokonane przez technika dentystrycznego na rzecz pośrednika, takiego jak ten w postępowaniu przed sądem krajowym,

są zwolnione z podatku VAT z tym skutkiem, że ten ostatni nie musi płacić podatku VAT od tych dostaw.

39. Wynika stąd, że dostawy protez dentystycznych dokonywane przez pośrednika, który nie jest dentystą lub technikiem dentystycznym, nie są objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 13 część A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy oraz że w związku z tym podlegają ogólnej zasadzie opodatkowania podatkiem VAT przewidzianej w art. 2 pkt 1 dyrektywy. Zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy dostawy takie rodzą prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT.

40. W tej kwestii z orzecznictwa wynika, że przepisy art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy w związku z art. 2 i 13 część A ust. 1 lit. e) dyrektywy przyznają jednostkom prawa, na które mogą się oni powoływać przed sądem krajowym wobec danego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyroki z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. s. I-1883, pkt 35 i 36, oraz z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 Stockholm Lindöpark, Rec. s. I-493, pkt 32, 33 i 35).

41. Zatem przedsiębiorstwo, które tak jak VDP sprzeciwia się stosowaniu uregulowania krajowego, takiego jak to będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, z tego względu, że jest ono niezgodne z szóstą dyrektywą, może oprzeć się bezpośrednio na jej przepisach celem opodatkowania podatkiem VAT dostaw rozpatrywanych protez dentystycznych, a w konsekwencji uzyskania prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego w zakresie tych dostaw.

Teza:

Artykuł 13 część A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku zmienionej dyrektywą 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. należy interpretować w ten sposób, że nie znajduje on zastosowania do dostaw protez dentystycznych dokonywanych przez pośrednika, takiego jak ten w postępowaniu przed sądem krajowym, który nie jest dentystą lub technikiem dentystycznym, lecz który nabył te protezy od technika dentystycznego.

wyrok TS z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-62/00 *Marks & Spencer plc v. Commissioners of Customs & Excise* (orzeczenie wstępne), Rec. 2002, s. I-6325*

Z uzasadnienia:

27. W związku z powyższym, przyjęcie przepisów krajowych wprowadzających w życie dyrektywę nie wyczerpuje skutków dyrektywy. Państwa członkowskie pozostają w dalszym ciągu zobowiązane do zapewnienia pełnego stosowania dyrektywy nawet po wprowadzeniu tych przepisów. W związku z tym podmiotom przysługuje prawo do powoływania się przed sądami krajowymi, w sprawach przeciwko danemu państwu, na postanowienia dyrektywy, które wydają się być – w zakresie ich przedmiotu – bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne w tych przypadkach, w których pełne stosowanie dyrektywy nie jest faktycznie zagwarantowane, tj. nie tylko wtedy, gdy dyrektywy nie wprowadzono lub wprowadzono ją niewłaściwie, ale również w sytuacji, w której przepisy krajowe poprawnie wprowadzające w życie dyrektywę nie są stosowane w taki sposób, by zapewnić osiągnięcie rezultatu przewidzianego w tej dyrektywie.

wyrok TS z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 *Państwo Szwedzkie v. Stockholm Lindöpark AB i Stockholm Lindöpark AB v. Państwo Szwedzkie* (orzeczenie wstępne), Rec. 2001, s. I-493*

Teza:

Przepisy art. 17 ust. 1 i 2 dyrektywy 77/388/EWG, w powiązaniu z przepisami art. 2, art. 6 ust. 1 i art. 13 część B lit. b), są wystarczająco jasne, precyzyjne i bezwarunkowe, by osoba fizyczna mogła się na nie powoływać przed sądem krajowym przeciwko państwu członkowskiemu.

wyrok TS z dnia 3 lipca 1997 r. w sprawie C-330/95 *Goldsmiths (Jewellers) Ltd v. Commissioners of Customs & Excise* (orzeczenie wstępne), Rec. 1997, s. I-3801*

Teza:

Artykuł 11 część C ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, należy interpretować w taki sposób, że nie upoważnia państwa członkowskiego do przyjęcia przepisów dotyczących zwrotu VAT w przypadku braku zapłaty całkowitej kwoty lub części wynagrodzenia, zgodnie z którymi zwrot podatku nie przysługuje w przypadku, gdy niezapłacone wynagrodzenie zostało określone w formie rzeczowej, jeśli państwo to pozwala na zwrot w przypadku, gdy wynagrodzenie określone jest w pieniądzu.

wyrok TS z dnia 10 czerwca 1982 r. w sprawie 255/81 *Grendel GmbH v. Finanzamt für Körperschaften de Hambourg* (orzeczenie wstępne), Rec. 1982, s. 2301*

Teza:

Począwszy od 1.1.1979 r. istniała możliwość powoływania się przez pośrednika kredytowego na przepis dotyczący zwolnienia z podatku obrotowego transakcji polegającej na negocjowaniu umowy kredytowej, zawarty w art. 13 część B lit. d) pkt 1 szóstej dyrektywy 77/388 z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w sytuacji gdy pośrednik ten zrezygnował z przeniesienia tego podatku na uczestników kolejnych etapów łańcucha dostaw, jeśli dyrektywa nie została wprowadzona w życie, natomiast państwo nie mogło powołać się, w postępowaniu przeciwko niemu, na fakt niewypełnienia obowiązku wprowadzenia dyrektywy.

wyrok TS z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 *Ursula Becker v. Finanzamt Münster-Innenstadt* (orzeczenie wstępne), Rec. 1982, s. 53*

Z uzasadnienia:

17. Stosownie do ust. 3 art. 189 Traktatu: „Dyrektywa jest wiążąca dla każdego państwa członkowskiego, do którego jest kierowana, w zakresie celów, jakie należy osiągnąć, zapewniając jednakże organom poszczególnych państw swobodę wyboru stosowanych form i metod”.

18. Z przepisu tego wynika jasno, iż państwa, do których kierowana jest dyrektywa, obowiązane są osiągnąć wyznaczony cel, przed upływem okresu wskazanego w samej dyrektywie.

22. Byłoby niezgodne z wiążącym skutkiem nadawanym dyrektywie na podstawie art. 189, aby wyłączyć, co do zasady, możliwość powoływania się przez jednostki, których ona dotyczy, na obowiązki z niej wynikające.

23. Zwłaszcza w przypadkach, w których organy Wspólnoty zobowiązały państwa członkowskie, w drodze dyrektywy, do przyjęcia pewnego planu działania, skuteczność takiego środka byłaby zmniejszona, gdyby uniemożliwiono stosowanie go przez osoby fizyczne w postępowaniu przed sądem, a sądy krajowe nie mogłyby go uwzględnić jako części prawa wspólnotowego.

24. W związku z powyższym państwo członkowskie, które nie przyjęło przepisów wykonawczych wymaganych przez dyrektywę w wyznaczonym terminie, nie może powoływać się, w sprawach przeciwko osobom fizycznym, na niewykonanie przez siebie obowiązków przewidzianych w dyrektywie.

25. W konsekwencji, w każdym przypadku, w którym przepisy dyrektywy wydają się być, co do ich przedmiotu, bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, a przepisy wprowadzające nie zostały przyjęte w wyznaczonym terminie, można powoływać się na przepisy dyrektywy w związku z jakimkolwiek przepisem krajowym niezgodnym z dyrektywą, bądź w zakresie, w jakim przepisy dyrektywy określają prawa przysługujące osobom fizycznym w sprawach przeciwko państwu członkowskiemu.

wyrok TS z dnia 4 grudnia 1974 r. w sprawie 41/74 *Yvonne van Duyn v. Home Office* (orzeczenie wstępne), Rec. 1974, s. 1337*

Z uzasadnienia:

12. Zważywszy jednakże, że o ile zgodnie z art. 189 rozporządzenia są bezpośrednio stosowane, a w związku z tym ze swej natury mogą być bezpośrednio skuteczne, o tyle nie wynika stąd, by innym rodzajom aktów określonych w tym artykule nie można było nigdy przypisać podobnej skuteczności; [...] wykluczenie z zasady możliwości powoływania się przez zainteresowanych na zobowiązania nałożone na mocy dyrektywy byłoby niezgodne z charakterem wiążącym, jaki nadaje jej art. 189; [...] w szczególności w sytuacji gdy w drodze dyrektywy instytucje wspólnotowe zobowiązały państwa członkowskie do określonego postępowania, brak możliwości powołania się przez podmioty prawa na ten akt przed sądem oraz brak możliwości uwzględnienia go przez sądy krajowe jako elementu prawa wspólnotowego ograniczyłby jego skuteczność („*effet utile*”); [...] art. 177, pozwalający sądom krajowym zwrócić się do Trybunału z pytaniem o ważność lub wykładnię każdego bez rozróżnienia aktu instytucji oznacza również, iż podmioty prawa muszą móc powoływać się na te akty przed wspomnianymi sądami; [...] należy w każdym przypadku zbadać, czy charakter, logika i sformułowanie rozpatrywanego przepisu mogą powodować jego bezpośrednią skuteczność w stosunkach między państwami członkowskimi a jednostkami.

wyrok TS z dnia 15 lipca 1964 r. w sprawie 6/64 *Flaminio Costa v. ENEL* (orzeczenie wstępne), Rec. 1964, s. 585

Z uzasadnienia:

[...] w odróżnieniu od zwyczajnych umów międzynarodowych traktat EWG ustanowił własny porządek prawny, który został włączony do systemu prawnego państw członkowskich po jego wejściu w życie i który ma charakter wiążący dla sądów krajowych;

bowiem państwa, ustanawiając na czas nieokreślony Wspólnotę wyposażoną we własne instytucje, w osobowość i zdolność prawną, w zdolność do występowania we własnym imieniu w obrocie międzynarodowym, a w szczególności w rzeczywiste uprawnienia władcze, wynikające z ograniczenia kompetencji i przeniesienia uprawnień z tych państw na Wspólnotę, ograniczyły, jakkolwiek w wąskich dziedzinach, swoje suwerenne prawa i stworzyły w ten sposób system prawa mający zastosowanie do nich samych oraz do pochodzących z nich jednostek.

IV. Filary orzecznicze

Analiza wydawanych w ostatnich latach orzeczeń TSUE pozwala wskazać na trzy istotne linie argumentacji, które wspierają Trybunał w interpretacji prawa unijnego w zakresie podatku VAT, tak aby zapewnić jego spójność i realizację celów, które przyświecały unijnemu prawodawcy przy wprowadzaniu wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. W szczególności są to:

- 1) konieczność uwzględnienia rzeczywistości gospodarczej,
- 2) przesłanki nadużycia prawa przez podatnika oraz
- 3) tzw. test wiedzy, czyli kryteria, które pozwalają rozstrzygnąć, czy dany podatnik powinien ponosić negatywne konsekwencje wyłudzenia podatku VAT popełnionego przez inny podmiot w łańcuchu dostaw, którego stanowi jedno z ogniw.

1. Rzeczywistość gospodarcza⁵ – przyczyny ekonomiczne

Coraz częściej w rozstrzygnięciach TSUE pojawia się odwołanie do konieczności oceny konsekwencji transakcji dokonywanych przez podatnika z punktu widzenia rzeczywistości gospodarczej. Pojęcie to występuje w bardzo różnym kontekście i dotyczy niemal każdego elementu podatku VAT. W dotychczasowych orzeczeniach koncepcja „rzeczywistości gospodarczej” pojawiała się m.in. w odniesieniu do:

- 1) definicji miejsca opodatkowania;
- 2) rozstrzygnięcia, czy transakcje gospodarcze towarzyszące nielegalnej działalności wchodziły w zakres opodatkowania;
- 3) zakresu prawa do odliczenia;
- 4) zwrotu podatku VAT;
- 5) definicji podatnika;
- 6) zasad opodatkowania nieopłatnych czynności;
- 7) przesłanek stosowania koncepcji obejścia prawa w zakresie, w jakim konieczne jest rozstrzygnięcie, czy podejmowane przez podatnika czynności mają sztuczny charakter, czyli pozbawione są sensu gospodarczego, co może świadczyć, że ich zasadniczym, jeżeli nie jedynym, celem była chęć uzyskania korzyści podatkowej.

Koncepcja ta potwierdza, że podatek VAT ma bardziej ekonomiczny charakter i obiektywna ocena uwzględniająca ekonomiczny sens podejmowanych działań ma

⁵ Z ang. *economic reality*.

kluczowe znaczenie. Podobne podejście prezentuje Trybunał np. w odniesieniu do tzw. świadczeń złożonych czy też dylematu: towar czy usługa, gdy wykazuje, że rozstrzygnięcie tych wątpliwości powinno być dokonywane przez pryzmat nabywcy (usługobiorcy) i jego oczekiwań co do efektu końcowego.

Orzecznictwo

wyrok TS z dnia 20 czerwca 2013 r. w sprawie C-653/11 *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs v. Paul Newey* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1322290

Z uzasadnienia:

46. Trybunał uznał bowiem w szeregu przypadków, że walka z ewentualnymi oszustwami podatkowymi, unikaniem opodatkowania lub nadużyciami jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę (zob. ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo) i że zasada zakazu nadużycia prawa skutkuje tym, że zabronione są całkowicie sztuczne konstrukcje, oderwane od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, tworzone wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych (zob. wyroki: z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07 *Ampliscientifica et Amplifin*, Zb. Orz. s. I-4019, pkt 28; z dnia 27 października 2011 r. w sprawie C-504/10 *Tanoarch*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 51; z dnia 12 lipca 2012 r. w sprawie C-326/11 *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 35).

48. Niemniej z uwagi na rzeczywisty charakter zdarzeń gospodarczych mających miejsce w stosunkach handlowych między, po pierwsze, P. Neweyem, Alabastrem i kredytobiorcami, a po drugie, P. Neweyem, Alabastrem i Wallace'em Barnabym, jak wynika to z postanowienia odsyłającego, a w szczególności z opisu stanu faktycznego dostarczonego przez Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) w pytaniu trzecim, nie można wykluczyć, że faktyczne korzystanie z usług będących przedmiotem sporu w postępowaniu głównym miało miejsce w Zjednoczonym Królestwie przez P. Neweya.

49. Do sądu odsyłającego za pomocą analizy wszystkich okoliczności sporu w postępowaniu głównym należy sprawdzenie, czy warunki umowy nie odzwierciedlają rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i czy to P. Newey, a nie Alabaster, faktycznie był usługodawcą w odniesieniu do spornych usług pośrednictwa kredytowego i usługobiorcą w odniesieniu do usług reklamowych świadczonych przez Wallace'a Barnaby'ego.

Teza:

Warunki umowne, jakkolwiek stanowią one czynnik, który należy brać pod uwagę, nie są decydujące do celów ustalenia, kto jest usługodawcą i usługobiorcą w transakcji „świadczenia usług” w rozumieniu art. 2 pkt 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej przez dyrektywę Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. Można je w szczególności pominąć, jeżeli okaże się, że nie odzwierciedlają one rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych, lecz stanowią całkowicie sztuczną konstrukcję oderwaną od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, stworzoną wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych. Zadanie dokonania takiej oceny spoczywa na sądzie krajowym.

wyrok TS z dnia 12 lipca 2012 r. w sprawie C-326/11 *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV v. Staatssecretaris van Financiën* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1169813*Z uzasadnienia:*

35. W tych ramach w danym wypadku do właściwych sądów krajowych należy zagwarantowanie, aby dana czynność nie stanowiła czysto sztucznej struktury, oderwanej od przyczyn ekonomicznych, tworzonej wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 27 października 2011 r. w sprawie C-504/10 Tanoarch, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

Teza:

Artykuł 13 część B lit. g) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w związku z art. 4 ust. 3 lit. a) owej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie z podatku od wartości dodanej przewidziane w tym pierwszym przepisie obejmuje transakcję dostawy nieruchomości, na którą składają się grunt i stary budynek w trakcie przebudowy w nowy budynek, taką jak będąca przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, jeżeli w momencie tej dostawy stary budynek został poddany jedynie częściowym robotom rozbiórkowym i przynajmniej w części był jeszcze użytkowany jako taki.

wyrok TS z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-33/11 *A Oy* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1170745*Z uzasadnienia:*

63. Zasada ta prowadzi też do zakazania czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, tworzonych wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej (wyrok z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07 *Ampliscentifica i Amplifin*, Zb. Orz. s. I-4019, pkt 28).

Teza:

1. Pojęcie „odpłatny ruch międzynarodowy [odpłatny przewóz na trasach międzynarodowych]” w rozumieniu art. 15 pkt 6 dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r., powinno być interpretowane w ten sposób, że obejmuje ono również międzynarodowe loty czarterowe służące zaspokajaniu potrzeb przedsiębiorstw lub osób prywatnych.

2. Artykuł 15 pkt 6 dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 92/111, powinien być interpretowany w ten sposób, iż przewidziane w nim zwolnienie ma zastosowanie również do dostawy statku powietrznego na rzecz podmiotu, który sam nie jest „przedsiębiorstwem lotniczym zajmującym się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych” w rozumieniu tego przepisu, lecz nabywa ten statek powietrzny w celu jego wyłącznego wykorzystania przez takie przedsiębiorstwo.

3. Okoliczności wymienione przez sąd krajowy, to znaczy fakt, że nabywca statku powietrznego przerzuca następnie koszty związane z wykorzystaniem tego statku na osobę prywatną, która jest jego akcjonariuszem i która używa tego statku powietrznego

zasadniczo do swoich własnych celów handlowych i prywatnych, a przedsiębiorstwo lotnicze ma również możliwości wykorzystania go do innych lotów, nie mogą zmienić odpowiedzi na pytanie drugie.

wyrok TS z dnia 27 października 2011 r. w sprawie C-504/10 *Tanoarch s.r.o. v. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2011, s. I-10853

Z uzasadnienia:

45. Jeśli chodzi o rzeczywistość gospodarczą tegoż nabycia, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy pojęcie działalności gospodarczej obejmuje m.in. wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców. Pojęcia dostawy towarów i świadczenia usług mają charakter obiektywny i stosują się niezależnie od celów i rezultatów danych transakcji (zob. wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-223/03 *University of Huddersfield*, Zb. Orz. s. I-1751, pkt 48).

51. Zasada zakazu nadużywania prawa prowadzi też do zakazania czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, tworzonych wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej (zob. wyrok z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07 *Ampliscientifica i Amplifin*, Zb. Orz. s. I-4019, pkt 28).

Teza:

1. Podatnik w zasadzie może powołać się na prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej należnego lub podlegającego zapłacie z tytułu odpłatnego świadczenia usługi, jeżeli właściwe prawo krajowe dopuszcza cesję udziału we współwłasności wynalazku przyznającego prawo do niego.

2. Do sądu krajowego należy ustalenie, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności faktycznych charakteryzujących świadczenie usług będące przedmiotem sporu przed tym sądem, istnienia lub braku nadużycia prawa w odniesieniu do prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej.

wyrok TS z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-277/09 *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. RBS Deutschland Holdings GmbH* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2010, s. I-13805

Z uzasadnienia:

51. Cechy czynności będących przedmiotem sporu przed sądem krajowym oraz właściwości stosunków istniejących pomiędzy spółkami, które dokonały tych czynności, nie zawierają – jak zauważył sąd krajowy – żadnych elementów, które mogłyby prowadzić do przyjęcia, że stworzono sztuczną konstrukcję, oderwaną od rzeczywistości gospodarczej, mającą na celu wyłącznie uzyskanie korzyści podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07 *Ampliscientifica i Amplifin*, Zb. Orz. s. I-4019, pkt 28), albowiem spółka RBSD ma siedzibę w Niemczech i prowadzi działalność w zakresie świadczenia usług bankowych i leasingowych.

Teza:

1. W stanie faktycznym takim jak w sprawie przed sądem krajowym art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten

sposób, że państwo członkowskie nie może odmówić podatnikowi odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego z tytułu nabycia towarów dokonanego w tym państwie członkowskim, w wypadku gdy towary te zostały wykorzystane do celów czynności leasingowych dokonywanych w innym państwie członkowskim, tylko dlatego, że z tytułu czynności dokonanych w sytuacji, w której powinny być one objęte podatkiem należnym, w tym drugim państwie członkowskim nie został zapłacony podatek od wartości dodanej.

2. Zasada zakazu praktyk stanowiących nadużycie nie sprzeciwia się uprawnieniu do odliczenia podatku od wartości dodanej, o którym mowa w art. 17 ust. 3 lit. a) dyrektywy 77/388, gdy w stanie faktycznym takim jak w sprawie przed sądem krajowym jedno przedsiębiorstwo, mające siedzibę w danym państwie członkowskim, postanowi dokonać, za pośrednictwem swej spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, czynności w zakresie leasingu towarów na rzecz spółki będącej osobą trzecią, mającej siedzibę w tym pierwszym państwie członkowskim, a to w celu uniknięcia sytuacji, w której podatek od wartości dodanej obciążałby opłaty stanowiące wynagrodzenie za dokonanie tych czynności, przy czym czynności te są klasyfikowane w pierwszym państwie członkowskim jako świadczenie usług w zakresie najmu dokonywane w drugim państwie członkowskim, zaś w tym drugim państwie członkowskim – jako dostawa towarów dokonywana w pierwszym państwie członkowskim.

**wyrok TS z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-103/09 *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. Weald Leasing Ltd* (orzeczenie wstępne),
Zb. Orz. 2010, s. I-13589**

Z uzasadnienia:

32. Jednakże dla stwierdzenia wystąpienia praktyki stanowiącej nadużycie, konieczne jest również, by pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę wskazana korzyść podatkowa była sprzeczna z celem, któremu służą owe przepisy.

33. W tym względzie należy stwierdzić, że transakcje leasingowe są objęte zakresem stosowania szóstej dyrektywy i że korzyść podatkowa mogąca ewentualnie wynikać z dokonywania tych transakcji nie stanowi sama w sobie korzyści, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem właściwych przepisów tej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę.

34. Nie można bowiem zarzucić podatnikowi, że wybrał transakcję leasingową, zapewniającą mu korzyść podatkową polegającą, jak wynika z postanowienia odsyłającego, na rozłożeniu w czasie płatności podatku, a nie transakcję kupna, która by mu tej korzyści nie zapewniła, o ile podatek VAT z tytułu wskazanej transakcji leasingowej zostanie należycie i w pełni uiszczony.

35. Nie zostało zakwestionowane, że powyższa okoliczność miała miejsce w zakresie podatku VAT z tytułu spornych w postępowaniu przed sądem krajowym transakcji leasingowych i że w przypadku każdej z tych transakcji dane spółki dokonywały płatności prawidłowej kwoty należnego podatku VAT, odliczając, gdy mogły to uczynić, prawidłową kwotę naliczonego podatku VAT.

36. Jeśli bowiem spółka Weald Leasing mogła odliczyć podatek VAT związany z zakupionymi towarami, to możliwość ta przysługiwała jej z tego względu, że spółka ta nie prowadzi działalności w zakresie ubezpieczeń, lecz działalność leasingową opodatkowaną podatkiem VAT i nieobjętą zwolnieniem.

37. Również CML i CARC nie odliczyły podatku VAT związanego z opłatami leasingowymi uiszczanymi na rzecz Suas, ponieważ podatek ten nie podlegał odliczeniu do wysokości 99% jego kwoty.

38. Ponadto dokonanie transakcji leasingowej mającej za przedmiot dany towar nie oznacza samo w sobie, że kwota podatku VAT z tytułu tej transakcji będzie niższa od kwoty, która zostałaby zapłacona w przypadku zakupu tego towaru.

39. Sąd krajowy powinien zatem ustalić po pierwsze, czy warunki umowne transakcji leasingowych będących przedmiotem toczącego się przed nim postępowania pozostają w sprzeczności z przepisami szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę. Miałoby to miejsce w szczególności w przypadku określenia kwoty opłat leasingowych, gdyby okazała się ona być rażąco niska i nie odpowiadała w żaden sposób rzeczywistości gospodarczej.

40. Po drugie, sąd krajowy powinien również ustalić, czy udział we wskazanych transakcjach pośredniczącej spółki trzeciej, w niniejszej sprawie Suas, może stanowić przeszkodę w stosowaniu tych przepisów.

41. W tym względzie sąd krajowy powinien w szczególności zbadać, czy, jak wynika z niektórych dokumentów zawartych w aktach sprawy i jak przedstawiono na rozprawie, udział we wskazanych transakcjach spółki Suas uniemożliwił Commissioners wykonanie ust. 1 załącznika 6 do VAT Act 1994 w zakresie tychże transakcji.

42. W tym kontekście należy odrzucić argument Weald Leasing, wedle którego zasada zakazu praktyk stanowiących nadużycie nie ma zastosowania do naruszenia tego przepisu z tego względu, że przynależy on wyłącznie do prawa krajowego; przepis ten został bowiem ustanowiony na podstawie art. 27 szóstej dyrektywy i wchodzi w zakres ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę.

43. Ponadto okoliczność, że przedsiębiorstwo dokonujące transakcji leasingowych takich jak będące przedmiotem postępowania w sprawie przed sądem krajowym nie wykonuje tego rodzaju transakcji w ramach swych zwykłych transakcji handlowych, nie ma wpływu na powyższe rozważania.

44. Stwierdzenie wystąpienia praktyki stanowiącej nadużycie nie opiera się bowiem na charakterze transakcji handlowych, które zwykle wykonuje dany podmiot, lecz na przedmiocie, celu i skutkach tych transakcji.

47. W pytaniu czwartym sąd krajowy zmierza do ustalenia, w jaki sposób należy przeddefiniować transakcje będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym, jeśli transakcje te lub ich część stanowiąc będą nadużycie.

48. W tym względzie należy przypomnieć, że jeśli zostało stwierdzone wystąpienie praktyki stanowiącej nadużycie, transakcje wchodzące w zakres tej praktyki powinny zostać przeddefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących wspomniane nadużycie (zob. ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 94, 98).

49. W pierwszej kolejności sąd krajowy powinien zatem ustalić, w oparciu o wskazówki udzielone w odpowiedzi na pytania pierwsze i drugie, czy pewne elementy transakcji leasingowych będących przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym stanowią nadużycie.

50. Jeśli sytuacja taka miałaby miejsce, sąd krajowy powinien następnie przeddefiniować owe transakcje w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie wystąpiły okoliczności stanowiące wspomniane nadużycie.

51. Wobec powyższego, jeśli sąd krajowy doszedłby do wniosku, że pewne warunki umowne transakcji leasingowych będących przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym lub udział spółki Suas w tych transakcjach stanowiłyby nadużycie, powinien on przeddefiniować te transakcje, nie uwzględniając istnienia spółki Suas lub poprzez zmianę albo brak zastosowania tych warunków umownych.

52. W tym kontekście dokonane przez sąd krajowy przeddefiniowanie nie powinno wykraczać poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT i uniknięcia oszustw (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 92).

Teza:

1. Korzyść podatkowa wynikająca z dokonania przez przedsiębiorstwo transakcji leasingowych w zakresie środków trwałych, takich jak będące przedmiotem sporu w sprawie przed sądem krajowym, zamiast bezpośredniego zakupu tych środków nie stanowi korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem właściwych przepisów szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, o ile warunki umowne tych transakcji, w szczególności dotyczące określenia kwoty opłat leasingowych, odpowiadają normalnym warunkom rynkowym i o ile udział we wskazanych transakcjach pośredniczącej spółki trzeciej nie może stanowić przeszkody w stosowaniu tych przepisów, co podlega ocenie sądu krajowego. Okoliczność, że przedsiębiorstwo to nie wykonuje transakcji leasingowych w ramach swych zwykłych transakcji handlowych, nie ma w tym zakresie znaczenia.

2. Jeżeli pewne warunki umowne transakcji leasingowych będących przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym lub udział pośredniczącej spółki trzeciej w tych transakcjach stanowiłyby nadużycie, transakcje te powinny zostać przeddefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby w braku warunków umownych stanowiących nadużycie lub w braku udziału tej spółki.

wyrok TS z dnia 7 października 2010 r. w połączonych sprawach C-53/09 i C-55/09 *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. Loyalty Management UK Ltd i Baxi Group Ltd* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2010, s. I-9187

Z uzasadnienia:

39. Należy także przypomnieć, że uwzględnianie rzeczywistych zdarzeń gospodarczych stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu podatku VAT (zob. po pierwsze, gdy chodzi o pojęcie miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w odniesieniu do podatku VAT wyroki: z dnia 20 lutego 1997 r. w sprawie C-260/95 DFDS, Rec. s. I-1005, pkt 23; z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C-73/06 Planzer Luxembourg, Zb. Orz. s. I-5655, pkt 43, oraz po drugie, gdy chodzi o ustalenie odbiorcy dostawy towaru, zob. analogicznie wyrok z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 Auto Lease Holland, Rec. s. I-1317, pkt 35, 36).

42. Niemniej jednak rzeczywiste zdarzenia gospodarcze polegały na dostarczaniu klientom przez dostawców prezentów lojalnościowych, zarówno w postaci towarów, jak też – w sprawie C-53/09 – w postaci usług.

Teza:

W ramach programu lojalnościowego dla klientów, takiego jak programy będące przedmiotem spraw przed sądem krajowym, art. 5, art. 6, art. 11 część A ust. 1 lit. a) oraz art. 17 ust. 2 w brzmieniu wynikającym z art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w brzmieniu ustalonym na mocy dyrektywy Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy rozumieć następująco:

- płatności dokonywane przez podmiot zarządzający takim programem na rzecz dostawców, którzy dostarczają prezenty lojalnościowe klientom, należy, w sprawie C-53/09, uznać za wynagrodzenie płacone przez osobę trzecią za dostawę towarów tym klientom, względnie za świadczenie im usług. Zadaniem sądu krajowego jest natomiast ustalenie, czy płatności te obejmują także wynagrodzenie za świadczenie usług odpowiadające odrębnej usłudze;
- płatności dokonywane przez sponsora na rzecz podmiotu zarządzającego omawianym programem, który to podmiot dostarcza klientom prezenty lojalnościowe należy, w sprawie C-55/09, uznać w części za wynagrodzenie płacone przez osobę trzecią za dostawę towarów klientom, a w części za wynagrodzenie za usługi świadczone przez zarządzającego tym programem na rzecz sponsora.

wyrok TS z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07 *Ampliscientifica Srl i Amplifin SpA v. Ministero dell'Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2008, s. I-4019

Z uzasadnienia:

26. Przepis krajowy, który ogranicza się do odmiennego traktowania podatników chcących wybrać mechanizm uproszczonego zgłoszenia i zapłaty podatku VAT zależnie od tego, czy dane osoby wykazują konkretny związek kapitałowy, którego okres istnienia jest krótszy lub dłuższy od tego wspomnianego w pkt 24 niniejszego wyroku, ma zastosowanie do wszystkich przedsiębiorców w ten sam sposób, niezależnie od tego, czy znajdują się oni w sytuacji konkurencyjnej ze względu na ich transakcje lub ich towary. Zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwia się takim przepisom ustanawiającym obiektywnie uzasadnione rozróżnienie w celu zbadania rzeczywistości gospodarczej czynności prawnej, która umożliwia dokonanie uproszczonego zgłoszenia i zapłaty podatku VAT. Jak też przypomniano w pkt 22 niniejszego wyroku, do sądu krajowego należy ustalenie, czy przepis krajowy mający zastosowanie do spornych zgłoszeń stanowi taki mechanizm.

27. Z kolei w odniesieniu do zasady zakazu nadużywania prawa należy przypomnieć, że zwłaszcza w dziedzinie podatku VAT dąży ona do tego, żeby nie można było poszerzać zakresu uregulowania wspólnotowego tak, aby objąć nim nadużycia podmiotów gospodarczych, to znaczy transakcje, które nie są przeprowadzane w ramach zwykłych transakcji handlowych, lecz wyłącznie w celu nadużycia korzyści przewidzianych w prawie wspólnotowym (wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 *Halifax i in.*, Zb. Orz. s. I-1609, pkt 69 i 70).

28. Zasada ta prowadzi też do zakazania czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, tworzonych wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 *Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas*, Zb. Orz. s. I-7995, pkt 55).

Teza:

1. Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku jest normą, której stosowanie przez państwo członkowskie zakłada uprzednią konsultację z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej oraz przyjęcie przepisów krajowych umożliwiających zaniechanie uznawania osób, w szczególności spółek, mających swe przedsiębiorstwa na terytorium kraju i prawnie niezależnych, lecz ściśle związanych ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, za odrębnych podatników w zakresie podatku od wartości dodanej, aby zostały one uznane za jednego podatnika, któremu zostaje przyznany jeden indywidualny numer identyfikacji podatkowej dotyczący tego podatku i który w konsekwencji jest wyłącznie uprawniony do składania zgłoszeń w zakresie podatku od wartości dodanej. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy przepisy krajowe takie jak będące przedmiotem postępowania przed tym sądem spełniają te kryteria, z zastrzeżeniem, że w braku uprzedniej konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej przepisy krajowe spełniające te kryteria stanowią transpozycję dokonaną z naruszeniem wymogów proceduralnych określonych w art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388.

2. Zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwia się przepisowi krajowemu, który ogranicza się do odmiennego traktowania podatników zamierzających wybrać mechanizm uproszczonych zgłoszeń i zapłaty podatku od wartości dodanej, w zależności od tego, czy podmiot dominujący lub spółka dominująca posiada ponad 50% akcji lub udziałów podmiotów podporządkowanych najpóźniej od początku roku kalendarzowego poprzedzającego rok zgłoszenia, bądź przeciwnie, spełnia te warunki jedynie po tej dacie. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy przepis krajowy taki jak będący przedmiotem postępowania przed tym sądem stanowi taki mechanizm. Ponadto ani zasada zakazu nadużywania prawa, ani zasada proporcjonalności nie sprzeciwiają się takiemu przepisowi.

wyrok TS z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-437/06 *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG v. Finanzamt Göttingen* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2008, s. I-1597

Z uzasadnienia:

22. Komisja Wspólnot Europejskich wskazuje, że traktowanie pod względem podatkowym działalności zawodowej zależy od możliwości zastosowania jednego z czynników powodujących powstanie prawa do zwolnienia. Podczas gdy czynności dotyczące papierów wartościowych są zwolnione z podatku VAT, przeniesienie prawa do nieruchomości może w odpowiednich okolicznościach podlegać opodatkowaniu. W tych okolicznościach do sądu krajowego należy przeprowadzenie analizy charakteru różnego rodzaju działalności wykonywanej przez Securentę. W tym względzie Komisja preferuje klucz inwestycyjny, który powinien w wystarczający sposób odzwierciedlać rzeczywistość gospodarczą.

Teza:

1. W przypadku, gdy podatnik wykonuje równocześnie działalność gospodarczą, opodatkowaną lub zwolnioną z podatku, i działalność niemającą charakteru gospodarczego, nienależącą do zakresu stosowania szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do

podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, odliczenie podatku od wartości dodanej naliczonego od wydatków związanych z emisją akcji i nietypowych cichych udziałów jest dopuszczalne tylko w takim zakresie, w jakim wydatki te można przyporządkować działalności gospodarczej podatnika w rozumieniu art. 2 pkt 1 tej dyrektywy.

2. Ustalenie metod i kryteriów podziału kwot podatku naliczonego pomiędzy działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego w rozumieniu szóstej dyrektywy 77/388 należy do swobodnego uznania państw członkowskich, które korzystając z tego uprawnienia powinny uwzględniać cel i strukturę tej dyrektywy i na tej podstawie określić sposób obliczania obiektywnie odzwierciedlający część wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na każdy z tych rodzajów działalności.

wyrok TS z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 *Ministero dell'Economia e delle Finanze, dawniej Ministero delle Finanze v. Part Service Srl, spółka w likwidacji, dawniej Italservice Srl* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2008, s. I-897

Z uzasadnienia:

47. Tytułem wstępu należy przypomnieć, że przysługujący przedsiębiorcy wybór pomiędzy czynnościami zwolnionymi i czynnościami opodatkowanymi może opierać się na szeregu czynników, a w szczególności na względach natury podatkowej dotyczących systemu podatku VAT. W sytuacji, gdy podatnikowi przysługuje wybór pomiędzy dwiema czynnościami, szósta dyrektywa nie nakłada na niego obowiązku dokonania wyboru tej czynności, z którą wiąże się zapłata najwyższej kwoty podatku VAT. Przeciwnie, podatnikowi przysługuje prawo do dokonania wyboru takiej struktury swojej działalności, poprzez którą ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe (ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 73).

48. Niemniej, gdy czynność obejmuje kilka świadczeń, powstaje pytanie, czy należy ją uważać za jednolitą czynność czy też kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, które należy oceniać oddzielnie.

Teza:

Szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, należy interpretować w ten sposób, że można stwierdzić istnienie praktyk stanowiących nadużycie, gdy uzyskanie korzyści podatkowej stanowi zasadniczy cel danej lub danych czynności.

wyrok TS z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C-73/06 *Planzer Luxembourg Sarl v. Bundeszentralamt für Steuern* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2007, s. I-5655

Z uzasadnienia:

42. Z uwagi na istniejące różnice dotyczące warunków zwrotu podatku pomiędzy systemem ustanowionym przez ósmą dyrektywę dla podatników mających siedzibę w państwie członkowskim, innym niż państwo członkowskie dokonujące zwrotu, a systemem ustanowionym przez trzynastą dyrektywę dla podatników niemających siedziby na terytorium Wspólnoty, przedstawienie zaświadczenia zgodnego ze wzorem znajdującym się w załączniku B do ósmej dyrektywy, w żadnym wypadku, co podnoszą rządy: niemiecki, francuski, włoski, a także Komisja, nie będzie stanowiło przeszkody, aby organ podatko-

wy dokonujący zwrotu upewnił się co do rzeczywistego charakteru działalności gospodarczej zakładu, którego adres został wymieniony w danym zaświadczeniu.

43. W tym zakresie należy przypomnieć, iż uwzględnienie realiów gospodarczych stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT (wyrok z dnia 20 lutego 1997 r. w sprawie C-260/95 DFDS, Rec. s. I-1005, pkt 23).

44. Ponadto, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem osoby podlegające jurysdykcji nie mogą powoływać się na przepisy prawa wspólnotowego w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie (zob. w szczególności w dziedzinie podatku VAT wyroki: z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 H. Fini, Zb. Orz. s. I-1599, pkt 32 oraz z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in, Zb. Orz. s. I-1609, pkt 68).

45. Byłoby tak w przypadku, gdyby podatnik zamierzał skorzystać z systemu zwrotu na podstawie warunków ustalonych w ósmej dyrektywie, w sytuacji gdy przedsiębiorstwo, którego adres wskazany został w zaświadczeniu zgodnym ze wzorem znajdującym się w załączniku B do tej dyrektywy, w żaden sposób nie odpowiadałoby realiom gospodarczym w państwie członkowskim wydającym zaświadczenie, a ponadto zainteresowany nie miałby siedziby na terytorium Wspólnoty, tak iż objęty byłby zakresem trzynastej, a nie ósmej dyrektywy.

46. Jeżeli organ podatkowy państwa członkowskiego dokonującego zwrotu ma wątpliwości, na przykład w sytuacji podejrzenia nadużycia podatkowego, co do rzeczywistego charakteru gospodarczego przedsiębiorstwa wymienionego w zaświadczeniu, to nie może on jednak, z uwagi na domniemanie związane z tym zaświadczeniem, odmówić podatnikowi zwrotu bez wcześniejszego zweryfikowania tej wątpliwości.

47. W takim przypadku, jak podniósł rzecznik generalny w pkt 53 opinii, organ dysponuje możliwością, udzieloną mu przez art. 6 ósmej dyrektywy, do zobowiązania podatnika do przedstawienia mu informacji koniecznych do ustalenia, czy wniosek o zwrot jest uzasadniony (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Monte Dei Paschi Di Siena, pkt 31), jak również informacji, które umożliwią mu ocenę rzeczywistego charakteru gospodarczego przedsiębiorstwa wymienionego w zaświadczeniu o opodatkowaniu.

Teza:

1. Artykuł 3 lit. b) oraz art. 9 zdanie drugie ósmej dyrektywy 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, należy interpretować w ten sposób, iż zaświadczenie zgodne ze wzorem znajdującym się w załączniku B do tej dyrektywy zasadniczo pozwala domniemywać, iż zainteresowany nie tylko jest podatnikiem podatku od wartości dodanej w państwie członkowskim, którego organ podatkowy wydał mu to zaświadczenie, ale także, iż ma on siedzibę w tym państwie członkowskim.

Przepisy te nie oznaczają jednak, iż istnieje zakaz upewnienia się przez organ państwa członkowskiego zwrotu – który ma wątpliwości co do rzeczywistego charakteru gospodarczego przedsiębiorstwa, którego adres został wymieniony w tym zaświadczeniu – co do rzeczywistego charakteru gospodarczego za pomocą środków administracyjnych przewidzianych w tym celu przez przepisy wspólnotowe w dziedzinie podatku od wartości dodanej.

2. Artykuł 1 pkt 1 trzynastej dyrektywy Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty należy interpretować w ten sposób, iż siedzibą

danej spółki dla celów działalności gospodarczej jest miejsce, w którym są podejmowane istotne decyzje dotyczące ogólnego zarządu tą spółką oraz w którym wykonywane są jej centralne zadania administracyjne.

wyrok TS z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C-210/04 *Ministero dell'Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate v. FCE Bank plc.*, Zb. Orz. 2006, s. I-2803

Z uzasadnienia:

31. Zdaniem rządu portugalskiego podatek VAT, mimo wysokiego stopnia harmonizacji, stanowi krajowy podatek państw członkowskich, które mają swobodę przyznawania przymiotu podatnika podmiotom znajdującym się na ich terytorium. Ponadto stały zakład, łączący zasoby ludzkie i techniczne przeznaczone do dokonywania transakcji podlegających opodatkowaniu⁶, stanowi pewną masę majątkową i ośrodek interesów, który jest wystarczająco niezależny, aby można jemu samemu przypisać stosunki oraz prawa i obowiązki w dziedzinie podatku VAT.

Teza:

Wykładni art. 2 pkt 1 oraz art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy dokonywać w ten sposób, że stały zakład mający siedzibę w innym państwie członkowskim, niebędący pod względem prawnym podmiotem odrębnym od spółki, do której należy, na rzecz którego spółka świadczy usługi, nie może być uznany za podatnika ze względu na obciążenie go kosztami z tytułu świadczenia tych usług.

wyrok TS z dnia 21 lipca 2005 r. w sprawie C-349/03 *Komisja Wspólnot Europejskich v. Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej*, Zb. Orz. 2005, s. I-7321

Z uzasadnienia:

27. Twierdzi on, że sytuacja gospodarcza Gibraltaru, włączając jego wpływ na różne aspekty funkcjonowania rynku wewnętrznego, zmieniła się. Ponieważ Królestwo Hiszpanii jest stroną, która szczególnie ucierpiała wskutek braku transpozycji, ma ono wystarczające dowody, by wykazać, iż niestosowanie zmienionej dyrektywy 77/799 w Gibraltarze wyrządziło państwom członkowskim szkodę. Twierdzenie to sprowadza się do wynikającego z art. 10 WE obowiązku współpracy między państwami członkowskimi.

Teza:

Nie stosując na terytorium Gibraltaru w dziedzinie podatku VAT oraz podatków akcyzowych dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w zakresie podatków pośrednich i bezpośrednich, zmienionej dyrektywami Rady 79/1070/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. oraz 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania,

⁶ W angielskiej wersji wyroku odwołanie do rzeczywistości gospodarczej jest bardziej bezpośrednie: „a fixed establishment which satisfies the human and technical requirements to carry out taxable supplies is an **economic reality** [podkr. aut.]”.

Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciążyą na mocy traktatu WE.

wyrok TS z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-338/98 *Komisja Wspólnot Europejskich v. Królestwo Holandii*, Rec. 2001, s. I-8265*

Z uzasadnienia:

38. Przeciwnie, rząd holenderski uznaje orzeczenie w sprawie Intiem jako potwierdzenie, że przy interpretacji art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy należy przede wszystkim wziąć pod uwagę przyczyny ekonomiczne.

42. Podsumowując, rząd Wielkiej Brytanii twierdzi, że jedyną wskazówką powinny być przesłanki natury ekonomicznej: podatnik stosujący system zwrotu w rzeczywistości nabywa paliwo przez swoich pracowników i bez znaczenia ma w tym zakresie spawa własności pojazdu.

Teza:

Poprzez wprowadzenie, wbrew postanowieniom art. 17 ust. 2 lit. a) i art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, w brzmieniu wynikającym z dyrektywy Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzającej nowe uproszczone środki w zakresie podatku od wartości dodanej, zakresu niektórych zwolnień oraz przepisów wykonawczych, możliwości odliczenia przez pracodawcę będącego podatnikiem podatku VAT części świadczenia wypłaconego pracownikowi z tytułu używania samochodu prywatnego do celów działalności gospodarczej pracodawcy, Królestwo Holandii nie wypełniło obowiązków wynikających z Traktatu.

wyrok TS z dnia 29 czerwca 1999 r. w sprawie C-158/98 *Staatssecretaris van Financiën v. Coffeeshop „Siberië” vof* (orzeczenie wstępne), Rec. 1999, s. I-3971*

Z uzasadnienia:

18. Ponadto Komisja zwraca uwagę, że Trybunał konsekwentnie orzekał, że działalność gospodarcza musi być oceniana dla celów stosowania wspólnego systemu podatku VAT, niezależnie od jej celów lub efektów i w świetle przyczyn gospodarczych (sprawa 235/85 Komisja v. Holandia, Rec. 1987, s. 1471, pkt 8, i sprawa C-260/95 Commissioners of Customs and Excise v. DFDS, Rec. 1997, s. I-1005, pkt 23).

Teza:

Artykuł 2 szóstej dyrektywy należy interpretować w taki sposób, aby wynajęcie powierzchni przeznaczonej do sprzedaży narkotyków, w drodze umowy z usługodawcą, mieściło się w zakresie dyrektywy.

wyrok TS z dnia 20 lutego 1997 r. w sprawie C-260/95 *Commissioners of Customs and Excise v. DFDS A/S* (orzeczenie wstępne), Rec. 1997, s. I-1005*

Z uzasadnienia:

23. Jak podkreśla rzecznik generalny w pkt 32–34 swojej opinii, analiza rzeczywistej sytuacji gospodarczej jest podstawowym kryterium dla stosowania wspólnego systemu

VAT. Alternatywne podejście do określania miejsca opodatkowania usług biur podróży, na podstawie stałego zakładu, z którego świadczy te usługi, jest przeznaczone specjalnie do uwzględnienia ewentualnej dywersyfikacji działalności biur podróży, w różnych miejscach w obrębie Wspólnoty. Systematyczne opieranie się na miejscu, w którym dostawca ma siedzibę działalności gospodarczej, może w rzeczywistości prowadzić do zakłócenia konkurencji w taki sposób, że mogą zachęcać podmiot działający w jednym z państw członkowskich do ustanowienia siedziby, w celu uniknięcia opodatkowania, w innym państwie członkowskim, które skorzystało z możliwości utrzymania zwolnienia z VAT dla takich usług.

Teza:

Usługi świadczone przez firmę turystyczną, posiadającą siedzibę w jednym państwie członkowskim, poprzez firmę – pośrednika działającego w drugim państwie członkowskim, uważane są za świadczone w tym drugim państwie, jeśli tylko firma – pośrednik, działająca jako jednostka pomocnicza dla firmy turystycznej, łączy w sobie personel oraz zaplecze techniczne, typowe dla stałego miejsca prowadzenia działalności.

wyrok TS z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-190/95 *ARO Lease BV v. Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam* (orzeczenie wstępne), Rec. 1997, s. I-4383*

Z uzasadnienia:

23. Komisja i rząd duński jednak twierdzą, że należy wziąć pod uwagę rzeczywistość gospodarczą przy stosowaniu art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy do środków transportu, a miejsce, w którym świadczone są usługi, powinny być uznane za miejsce, w którym działalność, o której mowa, jest faktycznie prowadzona.

Teza:

Przy właściwej wykładni art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy spółka leasingowa posiadająca siedzibę w jednym państwie członkowskim nie świadczy usług ze stałego miejsca prowadzenia działalności w innym państwie członkowskim, jeśli jedynie spółka leasingowa udostępnia samochody osobowe w drugim państwie na podstawie umów leasingowych z klientami posiadającymi tam siedzibę, klienci ci nawiązali kontakt ze spółką poprzez zatrudnionych we własnych przedsiębiorstwach pośredników z siedzibą w drugim państwie, klienci wybrali swoje samochody u dealerów posiadających siedzibę w drugim państwie, jeśli spółka leasingowa nabyła samochody w drugim państwie, w którym są one zarejestrowane, i udostępniła je swoim klientom na podstawie umów leasingu sporządzonych i podpisanych w głównym miejscu prowadzenia działalności, oraz klienci ponoszą koszty utrzymania i płacą podatek drogowy w drugim państwie, ale spółka leasingowa nie posiada biur ani żadnych pomieszczeń, w których mogłaby przechowywać samochody.

2. Nadużycie prawa⁷

Trybunał wypracował na gruncie podatku VAT koncepcję nadużycia prawa jako swego rodzaju dyrektywy interpretacyjnej. Punktem wyjścia dla rozważań o naduży-

⁷ Z ang. *abusive practice*.

ciu prawa powinna być jednak potwierdzona przez TSUE swoboda podmiotów gospodarczych w takim kształtowaniu swojej działalności i dokonywanych transakcji, aby minimalizować obciążenia podatkowe. W uzasadnieniu do wyroku w sprawie C-4/94 *BLP* Trybunał stwierdził m.in., że przysługujący przedsiębiorcy wybór pomiędzy transakcjami zwolnionymi i transakcjami opodatkowanymi może opierać się na szeregu czynników, a w szczególności na względach natury podatkowej dotyczących systemu podatku VAT. Zatem decydując o sposobie dokonania określonej transakcji lub osiągnięcia określonego celu biznesowego, podatnik może kierować się względami podatkowymi. Powstaje zatem pytanie: jeżeli podatnik ma swobodę działania, a obciążenia podatkowe mogą być jednym z kryterium przy podejmowaniu decyzji co do sposobu przeprowadzenia transakcji, to w którym momencie ta swoboda staje się nadużyciem prawa i jest zjawiskiem niepożądanym? Po raz pierwszy na gruncie podatku VAT kryteria uznania danej działalności podatnika za nadużycie prawa zostały sformułowane w wyroku w sprawie C-255/02 *Halifax*. Zdaniem Trybunału z nadużyciem prawa mamy do czynienia, gdy:

- 1) dane transakcje, pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych przez odpowiednie przepisy dyrektywy VAT i ustawodawstwo krajowe transponujące tę dyrektywę, skutkowały osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby **sprzeczne z celem, któremu służą owe przepisy**, oraz
- 2) z ogółu obiektywnych czynników powinno wynikać, że **zasadniczym celem spornych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej**; i pozytywna przesłanka: zarzut nadużycia jest bezprzedmiotowy, gdy dane transakcje mogą mieć inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowych.

Z powyższego wynika zatem, że, po pierwsze, korzyść finansową osiągniętą przez podatnika w efekcie przeprowadzonych transakcji należy skonfrontować z celem ustanowienia przepisów, z których *de facto* ta korzyść wynika. Po drugie, przeprowadzenie określonych transakcji powinno mieć uzasadnienie gospodarcze, a w szczególności uzyskanie korzyści podatkowej nie może być celem samym w sobie. Z orzeczenia tego wynika jeszcze jeden ważny wniosek. Otóż TS zawarł w nim również wskazówki dla organów podatkowych co do konsekwencji uznania, że doszło do nadużycia prawa: jeżeli stwierdzono istnienie nadużycia, to przeprowadzone transakcje powinny zostać przedefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie. Z pozoru twierdzenie to wydaje się oczywiste – władze skarbowe powinny pominąć skutki dokonywanych przez podatnika transakcji i przyjąć taki sposób ich przeprowadzenia, jaki jest typowy i charakterystyczny dla realizacji zamierzonych celów gospodarczych. Problem w tym, że jak wynika ze wspomnianego wcześniej wyroku w sprawie C-4/94 *BLP*, ale i z wyroku w sprawie C-255/02 *Halifax*, podatnicy mają swobodę w wyborze sposobu przeprowadzenia transakcji, a ich konsekwencje podatkowe mogą być jednym z czynników decydujących o przyjętym przez podatnika rozwiązaniu. Zatem, przedefiniowanie powinno w jakimś stopniu uwzględniać wolę podatnika, a nie tylko wyobrażenia organu podatkowego co do najbardziej odpowiedniego sposobu przeprowadzenia planowanej operacji gospodarczej.

Kolejnym krokiem definiowania zakresu stosowania koncepcji nadużycia prawa było rozumienie drugiego z powyższych warunków i odpowiedź na pytanie: co ozna-

cza, że zasadniczym celem dokonywanych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej. W szczególności, czy wyrażenie „zasadniczym” oznacza, że uzyskanie korzyści powinno być jedynym celem działań podatnika, czy też w przypadku realizacji innych celów ten dotyczący korzyści podatkowej ma np. dominujący charakter. Wątpliwość ta powstała na tle uzasadnienia do wyroku w sprawie *Halifax*, w której TS uznał, że w analizowanej sprawie przyjęta przez spółkę struktura funkcjonowania służyła wyłącznie uzyskaniu korzyści podatkowej. W postanowieniu z dnia 24 marca 2009 r. w sprawie C-425/06 *Ministero dell'Economia e delle Finanze, dawniej Ministero delle Finanze v. Part Service Srl, spółka w likwidacji, dawniej Italservice Srl*, Zb. Orz. 2008, s. I-897, Trybunał odniósł się właśnie do tej wątpliwości i wskazał, że „w sporze rozstrzyganym przez sąd krajowy [w sprawie *Halifax*] została przekroczona granica pozwalająca na zakwalifikowanie praktyki jako nadużycia”. Oznacza to, że koncepcję nadużycia prawa można stosować w sytuacji, w której podatnik realizuje również inne cele gospodarcze niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowej. Istnieje jednak pewna granica, a ocena, czy została ona przekroczona, zależy od konkretnego przypadku.

Orzecznictwo TSUE dotyczące nadużycia czy obejścia prawa jest dość bogate, jednak z całą pewnością nie wyczerpuje istniejących wątpliwości dotyczących zakresu stosowania tej dyrektywy interpretacyjnej. Stosowanie koncepcji nadużycia czy obejścia prawa wymaga bowiem właściwego odczytania intencji unijnego prawodawcy i celu funkcjonowania przepisów w zakresie podatku VAT, co jest zadaniem niełatwym ze względu na brak odpowiedniego skodyfikowania tych elementów.

Orzecznictwo

wyrok TS z dnia 3 września 2014 r. w sprawie C-589/12 *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. GMAC UK plc*, LEX nr 1500609

Z uzasadnienia:

45. Należy w tym względzie przypomnieć, że w pkt 74 i 75 wyroku w sprawie *Halifax i in.* (C-255/02, EU:C:2006:121) Trybunał orzekł w szczególności, iż stwierdzenie występowania praktyki stanowiącej nadużycie w dziedzinie podatku VAT zakłada, po pierwsze, że sporne czynności, pomimo spełnienia wymogów formalnych określonych w odpowiednich przepisach dyrektywy oraz wdrażających ją przepisach krajowych, skutkują osiągnięciem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakim służą te przepisy oraz po drugie, że z ogółu elementów obiektywnych wynika, iż zasadniczym celem spornych czynności było jedynie osiągnięcie omawianej korzyści podatkowej.

46. Do sądu krajowego należy ustalenie zgodnie z regułami dowodowymi przewidzianymi w przepisach krajowych, o ile nie naruszy to skuteczności prawa Unii, czy w sprawie w postępowaniu głównym spełnione są istotne kryteria praktyki stanowiącej nadużycie. Niemniej Trybunał orzekając w przedmiocie pytania prejudycjalnego może w razie potrzeby dostarczyć wskazówek stanowiących pomoc dla sądu krajowego w dokonywanej przez niego interpretacji (zob. w szczególności wyrok *Halifax i in.*, EU:C:2006:121, pkt 76, 77 i przytoczone tam orzecznictwo).

47. Należy wskazać, że jeżeli, jak podnosi to rząd Zjednoczonego Królestwa, nie może zostać osiągnięty rezultat, do którego zmierza szósta dyrektywa, to dzieje się tak za sprawą „nieoczekiwanego zysku” wynikającego wyłącznie z zastosowania prawa krajowego. Jak bowiem wynika z pkt 38 niniejszego wyroku, uzyskanie spornej korzyści jest zasadniczo konsekwencją niepoddania opodatkowaniu sprzedaży pojazdu odzyskanego od leasingobiorcy na aukcji na podstawie § 4 Cars Order.

48. Ponadto Trybunał orzekł, że przysługujący przedsiębiorcy wybór pomiędzy czynnościami zwolnionymi i czynnościami opodatkowanymi może opierać się na szeregu czynników, a w szczególności na względach natury podatkowej dotyczących systemu podatku VAT. Kiedy bowiem podatnik ma wybór między różnymi czynnościami, ma on prawo wybrać taką strukturę działalności, by móc ograniczyć wielkość swojego zobowiązania podatkowego (zob. wyrok RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).

Teza:

Artykuł 11 część C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym państwo członkowskie nie może nie zezwolić podatnikowi na powołanie się na skutek bezpośredni tego przepisu w odniesieniu do danej czynności na tej podstawie, że podatnik ten może powołać się na przepisy prawa krajowego w odniesieniu do innej czynności dotyczącej tych samych towarów i że łączne zastosowanie tych przepisów prowadziłoby do ogólnego rezultatu podatkowego, którego ani przepisy krajowe, ani szósta dyrektywa 77/388, stosowane odrębnie do tych czynności, nie wywoływałyby ani nie zakładały.

wyrok TS z dnia 20 czerwca 2013 r. w sprawie C-653/11 *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs v. Paul Newey* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1322290

Zasadnienia:

47. W postępowaniu głównym nie ma sporu co do tego, że formalnie, zgodnie z warunkami umowy, Alabaster świadczył usługi pośrednictwa kredytowego kredytobiorcom i że był odbiorcą usług reklamowych świadczonych przez Wallace’a Barnaby’ego.

48. Niemniej z uwagi na rzeczywisty charakter zdarzeń gospodarczych mających miejsce w stosunkach handlowych między, po pierwsze, P. Neweyem, Alabastrem i kredytobiorcami, a po drugie, P. Neweyem, Alabastrem i Wallace’em Barnabym, jak wynika to z postanowienia odsyłającego, a w szczególności z opisu stanu faktycznego dostarczonego przez Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) w pytaniu trzecim, nie można wykluczyć, że faktyczne korzystanie z usług będących przedmiotem sporu w postępowaniu głównym miało miejsce w Zjednoczonym Królestwie przez P. Neweya.

49. Do sądu odsyłającego za pomocą analizy wszystkich okoliczności sporu w postępowaniu głównym należy sprawdzenie, czy warunki umowy nie odzwierciedlają rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i czy to P. Newey, a nie Alabaster, faktycznie był usługodawcą w odniesieniu do spornych usług pośrednictwa kredytowego i usługobiorcą w odniesieniu do usług reklamowych świadczonych przez Wallace’a Barnaby’ego.

50. Gdyby tak było, omawiane warunki umowne należy ponownie określić, tak by przywrócić sytuację, która miałaby miejsce w braku transakcji będących taką praktyką stanowiącą nadużycie (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 98).

51. W niniejszym przypadku przywrócenie sytuacji, która miałaby miejsce w braku spornych transakcji, w razie gdyby sąd odsyłający uznał, że są one praktyką stanowiącą nadużycie, polegałoby w szczególności na braku obowiązywania na potrzeby Commissioners umowy o usługi i uzgodnień dotyczących reklamy zawartych między Alabastrem i Wallace'em Barnabym, kiedy to Commissioners mogliby słusznie uznać, że P. Newey był faktycznie usługodawcą w zakresie świadczenia usług pośrednictwa kredytowego oraz usługobiorcą w odniesieniu do usług reklamowych będących przedmiotem sporu w postępowaniu głównym.

Teza:

Warunki umowne, jakkolwiek stanowią one czynnik, który należy brać pod uwagę, nie są decydujące do celów ustalenia, kto jest usługodawcą i usługobiorcą w transakcji „świadczenia usług” w rozumieniu art. 2 pkt 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej przez dyrektywę Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. Można je w szczególności pominąć, jeżeli okaże się, że nie odzwierciedlają one rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych, lecz stanowią całkowicie sztuczną konstrukcję oderwaną od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, stworzoną wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych. Zadanie dokonania takiej oceny spoczywa na sądzie krajowym.

wyrok TS z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-643/11 LVK – 56 EOOD v. Direktor na Direkcija „Obzaltwane i upravljenje na izpylnienieto” – Warnă pri Centralno upravljenije na Nacionalnata agencija za prihodite (orzeczenie wstępne), LEX nr 1258614⁸

Z uzasadnienia:

58. W odniesieniu do tej kwestii należy przypomnieć, że wprowadzie zwalczanie przebiegłości podatkowej, uchylania się od opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem, który dyrektywa 2006/112 uznaje i wspiera, w związku z czym jednostki nie mogą powoływać się na normy prawa Unii dla uzasadnienia działań bezprawnych lub w celu nadużycia swoich uprawnień (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb. Orz. s. I-1609, pkt 68, 71; z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében i Dávid, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 41; a także ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 35, 36).

59. W związku z tym organy i sądy krajowe powinny odmówić prawa do odliczenia w razie ustalenia na podstawie obiektywnych okoliczności, że podmiot powołuje się na nie bezprawnie lub w celu nadużycia swoich uprawnień (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb. Orz. s. I-6161, pkt 55; a także ww. wyroki: w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 42; w sprawie Bonik, pkt 37).

⁸ Identycznie w rozstrzygnięciu w sprawie C-642/11 *Stroy trans*.

Teza:

1. Artykuł 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że:

- podatek od wartości dodanej wyszczególniony przez podmiot na fakturze jest należny od tego podmiotu niezależnie od tego, czy transakcja opodatkowana rzeczywiście miała miejsce;
- z okoliczności, iż organ podatkowy nie skorygował zadeklarowanej wysokości podatku od wartości dodanej w korygującej decyzji podatkowej skierowanej do wystawcy faktury, nie można wywodzić, że organ ten uznał fakturę za odpowiadającą rzeczywistej transakcji opodatkowanej.

2. Prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że art. 167 i art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, a także zasady neutralności podatkowej, pewności prawa i równego traktowania nie stoją one na przeszkodzie udzieleniu odbiorcy faktury odmowy prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej z powodu braku rzeczywistej transakcji opodatkowanej, nawet jeżeli korygująca decyzja podatkowa skierowana do wystawcy faktury nie nakazywała korekty zadeklarowanego podatku od wartości dodanej. Jednakże w razie uznania, iż transakcja nie miała rzeczywiście miejsca, w związku z działaniami bezprawnymi lub nieprawidłowościami popełnionymi przez wystawcę faktury lub na wcześniejszym etapie obrotu w stosunku do transakcji powoływanej jako podstawa prawa do odliczenia, należy ustalić na podstawie obiektywnych okoliczności i bez wymagania od odbiorcy faktury podejmowania czynności sprawdzających, które nie są jego zadaniem, że odbiorca ten wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja wiąże się z naruszeniem przepisów o podatku od wartości dodanej, co ustalić powinien sąd odsyłający.

wyrok TS z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie C-285/11 *Bonik EOOD v. Direktor na direkcija „Obzhatwane i upravljenje na izpylnenieto”, Warna, pri centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1229752

Z uzasadnienia:

36. W tym względzie Trybunał orzekł, że podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii w celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia swoich uprawnień (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Fini H, pkt 32; w sprawie Halifax i in., pkt 68; w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 54; a także w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 41).

37. W związku z tym krajowe organy administracyjne i sądowe powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem (zob. ww. wyroki: w sprawie Fini H, pkt 34; w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 55; a także w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 42).

Teza:

Artykuły 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 i 178 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one, aby w okolicznościach takich jak będące przedmiotem postępowania głównego odmówiono podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej z tytułu dostawy towarów z uwagi na fakt, że uwzględniając przestępstwa lub naruszenia popełnione na etapie obrotu poprzedzającym tę dostawę lub

następującym po niej, uznane zostało, że dostawa ta nie została rzeczywiście zrealizowana, jeżeli nie wykazano na podstawie obiektywnych przesłanek, iż podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem w dziedzinie podatku od wartości dodanej popełnionym na wcześniejszym lub dalszym odcinku łańcucha dostaw, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

wyrok TS z dnia 22 marca 2012 r. w sprawie C-153/11 *Klub OOD v. Direktor na Direkcija „Obzalgwane i upravljenje na izpylnienieto” – Warna pri Centralno upravljenje na Nacjonalnata agencija za prihodite* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1124957

Z uzasadnienia:

46. Należy dodać, że jeśli nie doszło do oszustwa lub nadużycia, i z zastrzeżeniem ewentualnych korekt zgodnych z warunkami przewidzianymi przez dyrektywę VAT, raz nabyte prawo do odliczenia trwa (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98 *Breitsohl*, Rec. s. I-4321, pkt 41; z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 *Halifax i in.*, Zb. Orz. s. I-1609, pkt 84).

47. Jak orzekł w tym względzie Trybunał, 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 pozostaje nabyte, ponieważ w takim wypadku nie istnieje żadne ryzyko oszustwa lub nadużycia, które mogłoby uzasadnić późniejszy zwrot odliczonych kwot (wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-396/98 *Schloßstrasse*, Rec. s. I-4279, pkt 42).

48. Natomiast w sytuacjach stanowiących oszustwo lub nadużycie, w których podatnik, pod pretekstem zamiaru prowadzenia konkretnej działalności gospodarczej, faktycznie zamierza nabyć jako swój prywatny majątek towary, w odniesieniu do których można dokonać odliczenia, organ podatkowy może ze skutkiem wstecznym żądać zwrotu kwot na tej podstawie, iż odliczenia te zostały dokonane na podstawie fałszywych oświadczeń (zob. ww. wyrok w sprawie *Schloßstrasse*, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

Teza:

Artykuł 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej powinno się interpretować w ten sposób, że podatnik, który nabył dobro inwestycyjne, działając w takim charakterze, i który zaliczył je do majątku przedsiębiorstwa, ma prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej obciążającego nabycie tego dobra w okresie podatkowym, w którym podatek stał się wymagalny, niezależnie od okoliczności, że rzeczne dobro nie jest bezpośrednio wykorzystywane do celów zawodowych. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy podatnik nabył dobro inwestycyjne na potrzeby swojej działalności gospodarczej, i ocena, w danym wypadku, istnienia praktyki stanowiącej oszustwo.

wyrok TS z dnia 21 czerwca 2012 r. w połączonych sprawach C-80/11 i C-142/11 *Magáében kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága i Péter Dávid v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, LEX nr 1165797

Z uzasadnienia:

41. Następnie należy przypomnieć, że zwalczanie przestępczości podatkowej, uchylania się od opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspiera-

nym przez dyrektywę 2006/112 (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 71; wyroki: z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-285/09 R., dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 36; z dnia 27 października 2011 r. w sprawie C-504/10 Tanoarch, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 50). W tej kwestii Trybunał orzekł już, że podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii Europejskiej w celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia swoich uprawnień (zob. w szczególności wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 Fini H, Zb. Orz. s. I-1599, pkt 32; ww. wyroki: w sprawie Halifax i in., pkt 68; w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 54).

42. W związku z tym krajowe organy administracyjne i sądowe powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Fini H, pkt 33, 34; w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 55; wyrok z dnia 29 marca 2012 r. w sprawie C-414/10 Véleclair, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 32).

Teza:

1. Artykuł 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 220 pkt 1 i art. 226 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia podatnikowi prawa do odliczenia od kwoty należnego podatku od wartości dodanej 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 na podstawie obiektywnych przesłanek, iż podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem popełnionym przez wystawcę faktury lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu.

2. Artykuł 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia prawa do odliczenia z tego powodu, iż podatnik nie upewnił się, że wystawca faktury za towary, których prawo do odliczenia ma dotyczyć, jest podatnikiem, że dysponował on tymi towarami i był w stanie je dostarczyć oraz że wywiązał się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku od wartości dodanej, albo z tego powodu, że podatnik nie posiada, poza fakturą, innych dokumentów potwierdzających spełnienie powyższych warunków, mimo że spełnione były warunki materialne i formalne powstania prawa do odliczenia określone w dyrektywie 2006/112, a podatnik nie miał przesłanek podejrzewać, że wystawca faktury dopuścił się nieprawidłowości lub przestępstwa.

**wyrok TS z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-33/11 A Oy (orzeczenie wstępne),
LEX nr 1170745**

Z uzasadnienia:

62. Należy również przypomnieć, jak to między innymi podkreślił rząd fiński w uwagach, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem nie można poszerzać stosowania uregulowania wspólnotowego, tak aby objąć nim nadużycia podmiotów gospodarczych, to znaczy transakcje, które nie są przeprowadzane w ramach zwykłych transakcji handlowych, lecz wyłącznie w celu nadużycia korzyści przewidzianych w prawie unijnym, oraz że

taka zasada zakazu nadużycia znajduje zastosowanie również w dziedzinie podatku VAT (zob. w szczególności wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb. Orz. s. I-1609, pkt 69, 70 i przytoczone tam orzecznictwo).

63. Zasada ta prowadzi też do zakazania czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, tworzonych wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej (wyrok z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07 Ampliscientifica i Amplifin, Zb. Orz. s. I-4019, pkt 28).

64. W ten sposób w ramach wykładni szóstej dyrektywy można stwierdzić istnienie praktyki stanowiącej nadużycie, gdy, po pierwsze, dane czynności, pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkują osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą owe przepisy, oraz gdy, po drugie, z ogółu obiektywnych czynników wynika, że zasadniczym celem spornych czynności jest uzyskanie korzyści podatkowej (zob. ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 74, 75; a także wyrok z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Zb. Orz. s. I-897, pkt 42).

65. Do sądu krajowego należy zbadanie, zgodnie z regułami dowodowymi przewidzianymi w przepisach krajowych, o ile nie spowoduje to naruszenia skuteczności prawa unijnego, czy w toczącym się przed nim postępowaniu spełnione zostały przesłanki wystąpienia nadużycia (zob. ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 76).

Teza:

1. Pojęcie „odpłatny ruch międzynarodowy [odpłatny przewóz na trasach międzynarodowych]” w rozumieniu art. 15 pkt 6 dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r., powinno być interpretowane w ten sposób, że obejmuje ono również międzynarodowe loty czarterowe służące zaspokajaniu potrzeb przedsiębiorstw lub osób prywatnych.

2. Artykuł 15 pkt 6 dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 92/111, powinien być interpretowany w ten sposób, iż przewidziane w nim zwolnienie ma zastosowanie również do dostawy statku powietrznego na rzecz podmiotu, który sam nie jest „przedsiębiorstwem lotniczym zajmującym się głównie odpłatnym przewozem na trasach międzynarodowych” w rozumieniu tego przepisu, lecz nabywa ten statek powietrzny w celu jego wyłącznego wykorzystania przez takie przedsiębiorstwo.

3. Okoliczności wymienione przez sąd krajowy, to znaczy fakt, że nabywca statku powietrznego przerzuca następnie koszty związane z wykorzystaniem tego statku na osobę prywatną, która jest jego akcjonariuszem i która używa tego statku powietrznego zasadniczo do swoich własnych celów handlowych i prywatnych, a przedsiębiorstwo lotnicze ma również możliwość wykorzystania go do innych lotów, nie mogą zmienić odpowiedzi na pytanie drugie.

wyrok TS z dnia 27 października 2011 r. w sprawie C-504/10 *Tanoarch s.r.o. v. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2011, s. I-10853

Z uzasadnienia:

52. W pkt 74 i 75 ww. wyroku w sprawie Halifax i in. Trybunał orzekł w tym względzie, że stwierdzenie występowania praktyki stanowiącej nadużycie w dziedzinie po-

datku VAT zakłada, po pierwsze, że sporne czynności, pomimo spełnienia wymogów formalnych określonych w odpowiednich przepisach dyrektywy oraz wdrażających ją przepisach krajowych, skutkują osiągnięciem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą te przepisy, oraz po drugie, że z ogółu elementów obiektywnych wynika, iż zasadniczym celem spornych czynności było jedynie osiągnięcie omawianej korzyści podatkowej.

53. W odniesieniu do sprawy przed sądem krajowym, do tego sądu należy ocena jej wszystkich istotnych okoliczności w celu ustalenia, czy w świetle przywołanego wyżej orzecznictwa dla celów podatku VAT transakcja taka jak będąca przedmiotem sprawy przed sądem krajowym może być uznana za praktykę stanowiącą nadużycie. Rzeczne okoliczności charakteryzują się m.in. tym, że na omawiany wynalazek nie został jeszcze udzielony patent, że prawo związane z rzeczonym wynalazkiem posiada wiele osób, z których większość ma siedzibę pod tym samym adresem i jest reprezentowana przez tę samą osobę fizyczną, że podatek VAT podlegający zapłacie nie został jeszcze zapłacony oraz że spółka, która przeniosła udział we współwłasności, została rozwiązana bez likwidacji.

Teza:

1. Podatnik w zasadzie może powołać się na prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej należnego lub podlegającego zapłacie z tytułu odpłatnego świadczenia usługi, jeżeli właściwe prawo krajowe dopuszcza cesję udziału we współwłasności wynalazku przyznającego prawo do niego.

2. Do sądu krajowego należy ustalenie, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności faktycznych charakteryzujących świadczenie usług będące przedmiotem sporu przed tym sądem, istnienia lub braku nadużycia prawa w odniesieniu do prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej.

wyrok TS z dnia 21 grudnia 2011 r. w sprawie C-499/10 *Vlaamse Oliemaatschappij NV v. FOD Financiën* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2011, s. I-14191

Z uzasadnienia:

25. Natomiast zgodnie z orzecznictwem Trybunału nie jest sprzeczne z prawem Unii wymaganie, by osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty podatku przedsięwzięła wszystkie środki, których zastosowania można od niej racjonalnie żądać w celu zagwarantowania, by dokonywana przez nią czynność nie prowadziła do udziału w oszustwie podatkowym (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie *Federation of Technological Industries i in.*, pkt 33; w sprawie *Teleos i in.*, pkt 65; a także w sprawie *Netto Supermarkt*, pkt 24).

26. Wobec tego okoliczności, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty podatku działała w dobrej wierze, że dochowała wszelkiej staranności przezornego podmiotu, przedsięwzięła wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jej mocy, oraz że jej udział w oszustwie jest wykluczony, stanowią czynniki, jakie należy uwzględnić w celu ustalenia możliwości zobowiązania jej do solidarnego rozliczenia należnego podatku VAT (zob. ww. wyroki: w sprawie *Teleos i in.*, pkt 66 oraz w sprawie *Netto Supermarkt*, pkt 25).

wyrok TS z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-277/09 *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. RBS Deutschland Holdings GmbH* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2010, s. I-13805

Z uzasadnienia:

47. Drugie, trzecie i czwarte pytanie sądu krajowego, które należy zbadać łącznie, zmierzają w istocie do ustalenia, czy zasada zakazu praktyk stanowiących nadużycie może mieć wpływ na przyjętą wykładnię, w wypadku uznania, że art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż nie zezwala on organom podatkowym jednego państwa członkowskiego na odmowę odliczenia podatku VAT w stanie faktycznym takim jak w sprawie przed sądem krajowym, gdy jedno przedsiębiorstwo mające siedzibę w jednym państwie członkowskim postanowi dokonać, za pośrednictwem swej spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, czynności w zakresie leasingu towarów na rzecz spółki będącej osobą trzecią, mającej siedzibę w tym pierwszym państwie członkowskim, a to w celu uniknięcia sytuacji, w której podatek VAT obciążałby opłaty stanowiące wynagrodzenie za dokonanie tych czynności, przy czym czynności te zostały zaklasyfikowane w pierwszym państwie członkowskim jako świadczenie usług w zakresie najmu dokonywane w drugim państwie członkowskim, zaś w tym drugim państwie członkowskim jako dostawa towarów dokonywana w pierwszym państwie członkowskim.

48. Dla potrzeb udzielenia odpowiedzi na te pytania należy przypomnieć na wstępie, że zwalczanie oszustw, uchylania się od rozliczania podatków oraz ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę (zob. w szczególności wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02 *Gemeente Leusden i Holin Groep*, Rec. s. I-5337, pkt 76; a także ww. wyrok w sprawie *Halifax i in.*, pkt 71).

49. W pkt 74 i 75 ww. wyroku w sprawie *Halifax i in.* Trybunał orzekł w szczególności, że stwierdzenie występowania praktyki stanowiącej nadużycie w dziedzinie podatku VAT zakłada, po pierwsze, że sporne czynności, pomimo spełnienia wymogów formalnych określonych w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy oraz wdrażających ją przepisach krajowych, skutkują osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą właściwe przepisy dyrektywy oraz po drugie, że z ogółu elementów obiektywnych wynika, iż zasadniczym celem spornych czynności było jedynie osiągnięcie omawianej korzyści podatkowej.

50. Odnosząc powyższe do stanu faktycznego sprawy przed sądem krajowym należy zauważyć, że pomiędzy podmiotami, które dokonały poszczególnych spornych czynności, nie występuje żadna więź prawna. Jest także poza sporem, że czynności te nie miały charakteru sztucznego, a także że zostały one dokonane w ramach normalnej wymiany handlowej.

51. Cechy czynności będących przedmiotem sporu przed sądem krajowym oraz właściwości stosunków istniejących pomiędzy spółkami, które dokonały tych czynności, nie zawierają – jak zauważył sąd krajowy – żadnych elementów, które mogłyby prowadzić do przyjęcia, że stworzono sztuczną konstrukcję, oderwaną od rzeczywistości gospodarczej, mającą na celu wyłącznie uzyskanie korzyści podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07 *Ampliscientifica i Amplifin*, Zb. Orz. s. I-4019, pkt 28), albowiem spółka RBSD ma siedzibę w Niemczech i prowadzi działalność w zakresie świadczenia usług bankowych i leasingowych.

52. W tych okolicznościach fakt, że spółka mająca siedzibę w jednym państwie członkowskim świadczyła usługi na rzecz spółki mającej siedzibę w drugim państwie

członkowskim, a postanowienia dotyczące dokonanych czynności zostały ustalone w zależności od uwarunkowań właściwych zainteresowanym podmiotom gospodarczym, nie może być uważany za nadużycie prawa. Spółka RBSD naprawdę świadczyła sporne usługi w ramach rzeczywistej działalności gospodarczej.

53. Należy dodać, że podatnikom przysługuje co do zasady swoboda wyboru struktur organizacyjnych oraz sposobu dokonywania czynności, które uważają za najlepiej przystosowane do potrzeb ich działalności gospodarczej oraz w celu ograniczenia ich obciążeń podatkowych.

54. Trybunał orzekł bowiem, że przysługujący przedsiębiorcy wybór pomiędzy czynnościami zwolnionymi z opodatkowania i czynnościami opodatkowanymi może opierać się na szeregu czynników, a w szczególności na względach natury podatkowej dotyczących systemu podatku VAT (zob. wyrok z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Rec. s. I-7257, pkt 33). Trybunał uściślił w tym względzie, że w sytuacji gdy podatnik ma wybór pomiędzy dwiema czynnościami, przysługuje mu prawo do dokonania wyboru takiej struktury swojej działalności, poprzez którą ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe (ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 73).

Teza:

Zasada zakazu praktyk stanowiących nadużycie nie sprzeciwia się uprawnieniu do odliczenia podatku od wartości dodanej, o którym mowa w art. 17 ust. 3 lit. a) dyrektywy 77/388, gdy w stanie faktycznym takim jak w sprawie przed sądem krajowym jedno przedsiębiorstwo, mające siedzibę w danym państwie członkowskim, postanowi dokonać, za pośrednictwem swej spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, czynności w zakresie leasingu towarów na rzecz spółki będącej osobą trzecią, mającej siedzibę w tym pierwszym państwie członkowskim, a to w celu uniknięcia sytuacji, w której podatek od wartości dodanej obciążałby opłaty stanowiące wynagrodzenie za dokonanie tych czynności, przy czym czynności te są klasyfikowane w pierwszym państwie członkowskim jako świadczenie usług w zakresie najmu dokonywane w drugim państwie członkowskim, zaś w tym drugim państwie członkowskim – jako dostawa towarów dokonywana w pierwszym państwie członkowskim.

wyrok TS z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-103/09 *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. Weald Leasing Ltd* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2010, s. I-13589

Z uzasadnienia:

25. W pytaniach pierwszym i drugim, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy okoliczność, że przedsiębiorstwo dokonuje transakcji leasingowych w zakresie środków trwałych, takich jak omawiane w sprawie przed sądem krajowym, przy udziale pośredniczącej spółki trzeciej, zamiast bezpośredniego zakupu tych środków, skutkuje uzyskaniem korzyści podatkowej sprzecznej z celem przepisów szóstej dyrektywy i w razie odpowiedzi twierdzącej, jeśli wskazane przedsiębiorstwo w ramach swych zwykłych transakcji handlowych nie wykonuje transakcji leasingowych, to czy ich dokonywanie jest praktyką stanowiącą nadużycie.

26. Należy przypomnieć, że nie można poszerzać zakresu uregulowania Unii, tak aby objąć nim nadużycia podmiotów gospodarczych, to znaczy transakcje, które nie są przeprowadzane w ramach zwykłych transakcji handlowych, lecz wyłącznie w celu nad-

użycia korzyści przewidzianych w prawie Unii, i że ta zasada zakazu praktyk stanowiących nadużycie znajduje zastosowanie również w dziedzinie podatku VAT (zob. ww. wyroki: w sprawie Halifax i in., pkt 69, 70; w sprawie Ampliscientifica i Amplifin, pkt 27).

27. Ponadto przysługujący przedsiębiorcy wybór pomiędzy czynnościami zwolnionymi i czynnościami opodatkowanymi może opierać się na szeregu czynników, a w szczególności na względach natury podatkowej dotyczących systemu podatku VAT. W sytuacji gdy podatnikowi przysługuje wybór pomiędzy dwiema czynnościami, szósta dyrektywa nie nakłada na niego obowiązku dokonania wyboru tej czynności, z którą wiąże się zapłata najwyższej kwoty podatku VAT. Przeciwnie, podatnikowi przysługuje prawo do dokonania wyboru takiej struktury swojej działalności, poprzez którą ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe (zob. ww. wyroki: w sprawie Halifax i in., pkt 73; w sprawie Part Service, pkt 47).

28. W tym kontekście Trybunał orzekł, że w dziedzinie podatku VAT dla stwierdzenia wystąpienia praktyki stanowiącej nadużycie wymagane jest spełnienie dwóch przesłanek.

29. Po pierwsze, dane czynności, pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, muszą skutkować osiągnięciem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą owe przepisy (zob. ww. wyroki: w sprawie Halifax i in., pkt 74; w sprawie Part Service, pkt 42).

30. Ponadto również z ogółu obiektywnych czynników powinno wynikać, że celem spornych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej. W rzeczywistości zakaz praktyk stanowiących nadużycie jest bezprzedmiotowy wówczas, gdy dane transakcje mogą mieć inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowych (zob. ww. wyroki: w sprawie Halifax i in., pkt 75; w sprawie Part Service, pkt 42).

31. W zakresie dotyczącym sprawy zawisłej przed sądem krajowym z postanowienia odsyłającego wynika, że celem omawianych transakcji leasingowych było uzyskanie korzyści podatkowej, a mianowicie rozłożenie w czasie płatności podatku VAT z tytułu omawianych zakupów, tak aby odroczyć powstanie zobowiązań podatkowych Churchill Group.

32. Jednakże dla stwierdzenia wystąpienia praktyki stanowiącej nadużycie, konieczne jest również, by pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę wskazana korzyść podatkowa była sprzeczna z celem, któremu służą owe przepisy.

44. Stwierdzenie wystąpienia praktyki stanowiącej nadużycie nie opiera się bowiem na charakterze transakcji handlowych, które zwykle wykonuje dany podmiot, lecz na przedmiocie, celu i skutkach tych transakcji.

47. W pytaniu czwartym sąd krajowy zmierza do ustalenia, w jaki sposób należy przededefiniować transakcje będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym, jeśli transakcje te lub ich część stanowią nadużycie.

48. W tym względzie należy przypomnieć, że jeśli zostało stwierdzone wystąpienie praktyki stanowiącej nadużycie, transakcje wchodzące w zakres tej praktyki powinny zostać przededefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących wspomniane nadużycie (zob. ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 94, 98).

49. W pierwszej kolejności sąd krajowy powinien zatem ustalić, w oparciu o wskazówki udzielone w odpowiedzi na pytania pierwsze i drugie, czy pewne elementy transakcji leasingowych będących przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym stanowią nadużycie.

50. Jeśli sytuacja taka miałaby miejsce, sąd krajowy powinien następnie przededefiniować owe transakcje w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie wystąpiły okoliczności stanowiące wspomniane nadużycie.

51. Wobec powyższego, jeśli sąd krajowy doszedłby do wniosku, że pewne warunki umowne transakcji leasingowych będących przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym lub udział spółki Suas w tych transakcjach stanowiłyby nadużycie, powinien on przededefiniować te transakcje, nie uwzględniając istnienia spółki Suas lub poprzez zmianę albo brak zastosowania tych warunków umownych.

52. W tym kontekście dokonane przez sąd krajowy przededefiniowanie nie powinno wykraczać poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT i uniknięcia oszustw (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 92).

Teza:

1. Korzyść podatkowa wynikająca z dokonania przez przedsiębiorstwo transakcji leasingowych w zakresie środków trwałych, takich jak będące przedmiotem sporu w sprawie przed sądem krajowym, zamiast bezpośredniego zakupu tych środków nie stanowi korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem właściwych przepisów szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, o ile warunki umowne tych transakcji, w szczególności dotyczące określenia kwoty opłat leasingowych, odpowiadają normalnym warunkom rynkowym i o ile udział we wskazanych transakcjach pośredniczącej spółki trzeciej nie może stanowić przeszkody w stosowaniu tych przepisów, co podlega ocenie sądu krajowego. Okoliczność, że przedsiębiorstwo to nie wykonuje transakcji leasingowych w ramach swych zwykłych transakcji handlowych, nie ma w tym zakresie znaczenia.

2. Jeżeli pewne warunki umowne transakcji leasingowych będących przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym lub udział pośredniczącej spółki trzeciej w tych transakcjach stanowiłyby nadużycie, transakcje te powinny zostać przededefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby w braku warunków umownych stanowiących nadużycie lub w braku udziału tej spółki.

wyrok TS z dnia 6 maja 2010 r. w sprawie C-94/09 *Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska*, Zb. Orz. 2010, s. I-4261

Zasadnienia:

40. W odniesieniu do pytania, czy zastosowanie obniżonej stawki do przewozu zwłok pojazdem narusza zasadę neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT, należy przypomnieć, że ten ostatni sprzeciwia się różnemu traktowaniu na gruncie podatku VAT podobnych towarów lub świadczenia usług, znajdujących się w wyniku tego w stosunku konkurencji (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie *Komisja v. Francja*, pkt 25; w sprawie *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, pkt 42).

41. Jak bowiem stwierdzono w pkt 37 niniejszego wyroku, przewóz zwłok pojazdem różni się od transportu zwłok przez tragarzy, a zatem nie chodzi o usługi podobne znajdujące się w stosunku konkurencji.

42. Ponadto Republika Francuska podnosi, czemu w tym punkcie nie przeczy Komisja, że jeżeli przewóz zwłok pojazdem jest dokonywany odrębnie, tj. niezależnie od wszelkich innych usług pogrzebowych, przez zakład pogrzebowy lub przez jakiegokolwiek innego upoważnionego usługodawcę, jak przedsiębiorstwo transportu medycznego, według przepisów francuskich czynność ta jest uważana za przewóz osób w rozumieniu załącznika III pkt 5 dyrektywy 2006/112 i zgodnie z art. 279 ogólnego kodeksu podatkowego podlega tej samej obniżonej stawce, jak gdyby została dokonana w ramach umowy obejmującej szerszą gamę usług pogrzebowych. Wynika z tego, że podobne usługi przewozu zwłok pojazdem, które mogą znajdować się w stosunku konkurencji, nie są traktowane w różny sposób na gruncie podatku VAT.

43. Komisja podnosi, że zróżnicowane traktowanie usług przewozu zwłok pojazdem może wprowadzić zakłócenia konkurencji, ponieważ zakłady pogrzebowe mogą skłaniać się do sztucznego zwiększenia części ceny, jaka według nich odpowiada przewozowi zwłok pojazdem, aby zmniejszyć część ceny innych usług, które podlegają stawce podstawowej.

44. W tym zakresie należy stwierdzić, że Komisja nie wyjaśniła, w jaki sposób takie praktyki, których istnienia nie wykazała, mogą wprowadzić zakłócenia konkurencji pomiędzy usługodawcami. Należy dodać, że w przypadku gdyby praktyki takie, do których odnosi się Komisja, mogły zostać stwierdzone, do właściwych organów krajowych, którym przypada zagwarantowanie prostego i prawidłowego stosowania wybranych obniżonych stawek oraz zapobieżenie wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć (zob. pkt 30 niniejszego wyroku), należy zbadać, czy mogą one podlegać pojęciu nadużycia, odwołując się w danym przypadku do kryteriów wypracowanych w tym zakresie przez orzecznictwo Trybunału (zob. w szczególności wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb. Orz. s. I-1609, pkt 74–76).

45. Wynika z tego, że Komisja nie wykazała, iż zastosowanie obniżonej stawki do przewozu zwłok pojazdem może naruszać zasadę neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT.

wyrok TS z dnia 3 września 2009 r. w sprawie C-2/08 *Amministrazione dell'Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate v. Fallimento Olimpiclub Srl* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2009, s. I-7501

Z uzasadnienia:

30. Takie zastosowanie zasady powagi rzeczy osądzonej prowadziłoby zatem, w sytuacji gdy wykładnia dokonana w prawomocnym wyroku przepisów wspólnotowych dotyczących stanowiących nadużycie praktyk w dziedzinie podatku VAT jest istotnie sprzeczna z prawem wspólnotowym, do nieprawidłowego stosowania tych reguł ponownie w każdym nowym okresie podatkowym, bez możliwości korekty tej błędnej wykładni.

Teza:

Prawo wspólnotowe sprzeciwia się stosowaniu, w okolicznościach rozpatrywanych w postępowaniu przed sądem krajowym, przepisu prawa krajowego, takiego jak art. 2909 codice civile, w sporze dotyczącym podatku VAT za rok podatkowy, w odniesieniu do którego nie wydano jeszcze żadnej decyzji prawomocnej w zakresie, w jakim stanowi on przeszkodę dla uwzględnienia przez sąd krajowy, przed którym toczy się spór, norm prawa wspólnotowego w zakresie praktyk stanowiących nadużycie związanych z tym podatkiem.

wyroki TS z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 *Ministero dell'Economia e delle Finanze, dawniej Ministero delle Finanze v. Part Service Srl, spółka w likwidacji, dawniej Italservice Srl* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2008, s. I-897

Z uzasadnienia:

42. W pkt 74 i 75 ww. wyroku w sprawie Halifax i in. Trybunał stwierdził najpierw, w ramach wykładni szóstej dyrektywy, że można stwierdzić istnienie praktyki stanowiącej nadużycie, gdy:

- dane czynności, pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkują osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą owe przepisy;
- z ogółu obiektywnych czynników wynika, że zasadniczym celem spornych czynności jest uzyskanie korzyści podatkowej.

43. Gdy Trybunał następnie przedstawił sądowi krajowemu wskazówki stanowiące pomoc w ich wykładni w postępowaniu przed tym sądem, w pkt 81 wyroku ponownie odniósł się do czynności, których zasadniczym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej.

Teza:

1. Szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, należy interpretować w ten sposób, że można stwierdzić istnienie praktyk stanowiących nadużycie, gdy uzyskanie korzyści podatkowej stanowi zasadniczy cel danej lub danych czynności.

2. Do sądu krajowego należy ustalenie, w świetle wskazówek dotyczących wykładni przedstawionych w niniejszym wyroku, czy dla celów zastosowania podatku VAT czynności, takie jak będące przedmiotem sporu przed tym sądem, mogą być uważane za praktyki stanowiące nadużycie w świetle szóstej dyrektywy 77/388.

wyroki TS z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-223/03 *University of Huddersfield Higher Education Corporation v. Commissioners of Customs & Excise* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2006, s. I-1751

52. W tym kontekście należy jednak zauważyć, że jak wynika z pkt 85 wydanego dzisiaj wyroku w sprawie C-255/02 Halifax i in. (dotychczas niepublikowanego w Zbiorze), szósta dyrektywa sprzeciwia się prawu podatnika do odliczenia naliczonego podatku VAT, jeżeli transakcje, z których wynika to prawo, stanowią nadużycie.

Teza:

Transakcje, takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, stanowią dostawę towarów lub świadczenie usług oraz działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 oraz art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., jeżeli spełniają obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, nawet jeśli dokonywane są wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej i nie mają żadnego innego celu gospodarczego.

wyrok TS z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-419/02 *BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2006, s. I-1685

40. W pytaniach prejudycjalnych sąd odsyłający dąży w istocie do wyjaśnienia, po pierwsze, czy transakcje będące przedmiotem postępowania przed sądem odsyłającym, których celem jest uzyskanie korzyści podatkowej, stanowią dostawy towarów i działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2 oraz art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, a po drugie, czy dyrektywę należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się temu, aby podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT, jeżeli transakcje powodujące powstanie tego prawa stanowią nadużycie.

Teza:

W zakresie art. 10 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., nie mieści się przedpłata, taka jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, dokonana w kwocie ryczałtowej na towary wskazane w sposób ogólny w wykazie, który może zostać w każdej chwili zmieniony za porozumieniem nabywcy i sprzedawcy, z którego nabywca może ewentualnie wybrać towary, na podstawie umowy, którą może on w każdej chwili rozwiązać, odzyskując w całości niewykorzystaną przedpłatę.

wyrok TS z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2006, s. I-1609

Z uzasadnienia:

69. W rzeczywistości bowiem nie można poszerzać zakresu uregulowania wspólnotowego tak, aby objąć nim nadużycia podmiotów gospodarczych, to znaczy transakcje, które nie są przeprowadzane w ramach zwykłych transakcji handlowych, lecz wyłącznie w celu nadużycia korzyści przewidzianych w prawie wspólnotowym (zob. podobnie w szczególności wyroki z dnia 11 października 1977 r. w sprawie 125/76 Cremer, Rec. s. 1593, pkt 21; z dnia 3 marca 1993 r. w sprawie C-8/92, Rec. s. I-779, pkt 21 oraz ww. w sprawie Emsland-Stärke, pkt 51).

70. Zasada zakazu nadużycia znajduje zastosowanie również w dziedzinie podatku VAT.

71. W rzeczywistości bowiem walka z oszustwem, unikaniem opodatkowania i ewentualnymi nadużyciami jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę (zob. wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep, Rec. s. I-5337, pkt 76).

72. Jednakże jak już przy wielu okazjach przypominał Trybunał, prawo wspólnotowe powinno być również precyzyjne, a jego stosowanie możliwe do przewidzenia dla podmiotów (zob. w szczególności wyrok z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-301/97 *Niderlandy v. Rada*, Rec. s. I-8853, pkt 43). Ów wymóg pewności prawa jest opatrzony szczególnym rygorem, w szczególności gdy chodzi o uregulowanie, które może powodować konsekwencje finansowe, by umożliwić zainteresowanym dokładne zapoznanie się z zakresem obowiązków, które regulacja ta na nich nakłada (zob. w szczególności wyroki

z dnia 15 grudnia 1987 r. w sprawie 326/85 *Niderlandy v. Komisja*, Rec. s. 5091, pkt 24, oraz z dnia 29 kwietnia 2004 r. C-17/01, *Sudholz*, Rec. s. I-4243, pkt 34).

73. Ponadto z orzecznictwa wynika, że przysługujący przedsiębiorcy wybór pomiędzy transakcjami zwolnionymi i transakcjami opodatkowanymi może opierać się na szeregu czynników, a w szczególności na względach natury podatkowej dotyczących systemu podatku VAT (zob. w szczególności wyroki ww. w sprawie *BLP Group*, pkt 22, oraz z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-108/99 *Cantor Fitzgerald International*, Rec. s. I-7257, pkt 33). W sytuacji, gdy podatnikowi przysługuje wybór pomiędzy dwoma transakcjami, dyrektywa nie nakłada na niego obowiązku dokonania wyboru tej transakcji, z którą wiąże się zapłata najwyższej kwoty podatku VAT. Przeciwnie, zgodnie z tym, co przypomniał rzecznik generalny w pkt 85 opinii, podatnikowi przysługuje prawo do dokonania wyboru takiej struktury swojej działalności, poprzez którą ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe.

74. W świetle powyższych rozważań wydaje się, że w dziedzinie podatku VAT dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest, po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych przez odpowiednie przepisy szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą owe przepisy.

75. Ponadto również z ogółu obiektywnych czynników powinno wynikać, że celem spornych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej. W rzeczywistości bowiem, podobnie jak zauważył rzecznik generalny w pkt 89 opinii, zakaz nadużyć jest bezprzedmiotowy wówczas, gdy dane transakcje mogą mieć inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowych.

76. Do sądu krajowego należy zbadanie, zgodnie z regułami dowodowymi przewidzianymi w przepisach krajowych, o ile nie spowoduje to naruszenia skuteczności prawa wspólnotowego, czy w toczącym się przed nim postępowaniu spełnione zostały przesłanki wystąpienia nadużycia.

85. W związku z tym na drugie pytanie należy odpowiedzieć, iż szósta dyrektywa powinna być interpretowana w ten sposób, iż sprzeciwia się ona prawu podatnika do odliczenia naliczonego podatku VAT, jeżeli transakcje, z których wynika to prawo, stanowią nadużycie.

86. Dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów. Po drugie, z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, iż zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej.

93. Ponadto należy przypomnieć, iż stwierdzenie istnienia nadużycia nie może prowadzić do sankcji, dla której niezbędna byłaby jasna i jednoznaczna podstawa prawna, lecz do obowiązku zwrotu jako zwykłej konsekwencji tego stwierdzenia, jako powodującego, iż odliczenia naliczonego podatku VAT stają się w części lub w całości nienależne (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Emsland Stärke*, pkt 56).

94. Z powyższego wynika, iż transakcje, których dokonanie stanowi nadużycie powinny zostać zdefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących wspomniane nadużycie.

95. W tym zakresie organy administracji podatkowej są upoważnione do domagania się z mocą wsteczną zwrotu kwot wynikających z każdej transakcji, odnośnie której

stwierdzono, iż prawo do odliczenia zostało wykonane w sposób stanowiący nadużycie (ww. wyrok w sprawie Fini H, pkt 33).

96. Jednak organy administracji podatkowej powinny również pomniejszyć go o cały podatek należny obciążający dokonane transakcje, do którego zapłaty podatnik został w sposób sztuczny zobowiązany w ramach schematu optymalizacji podatkowej, i w razie potrzeby powinny dokonać zwrotu całej nadwyżki.

97. Podobnie powinny one umożliwić podatnikowi, który – gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie – był odbiorcą świadczenia w pierwszej transakcji niestanowiącej nadużycia, odliczenie, zgodnie z przepisami systemu odliczeń szóstej dyrektywy, podatku VAT naliczonego przy tej transakcji.

Teza:

1. Transakcje, takie jak transakcje w sprawie przed sądem krajowym, stanowią dostawę towarów lub świadczenie usług oraz działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., jeżeli spełniają one obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, nawet jeśli zostały dokonane wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej i nie mają żadnego innego celu gospodarczego.

2. Szósta dyrektywa powinna być interpretowana w ten sposób, iż sprzeciwia się ona prawu podatnika do odliczenia podatku od wartości dodanej, jeżeli transakcje, z których wynika to prawo, stanowią nadużycie.

Dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów. Po drugie, z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, iż zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej.

3. Jeżeli stwierdzono istnienie nadużycia, to przeprowadzone transakcje powinny zostać przededefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie.

wyrok TS z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-326/99 *Stichting 'Goed Wonen' v. Staatssecretaris van Financiën* (orzeczenie wstępne), Rec. 2001, s. I-6831*

Z uzasadnienia:

57. Jak słusznie wskazał rząd Holandii, traktowanie takiej formy korzystania z nieruchomości jako dzierżawy zapobiega nieuprawnionemu wykreowaniu prawa do odliczenia podatku naliczonego na nieruchomości, które jest celem wyraźnie przewidzianym przez art. 13 dyrektywy.

Teza:

Prawidłowa wykładnia art. 5 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona

podstawa wymiaru podatku, nie uniemożliwia wprowadzenia przepisu krajowego [...], zgodnie z którym zaklasyfikowanie jako „dostawy towarów” ustanowienia, przekazania, modyfikacji, zrzeczenia się lub wygaśnięcia praw rzeczowych na nieruchomości jest uzależnione od tego, czy całkowite wynagrodzenie wraz z podatkiem wyraża się w kwocie nie mniejszej niż ekonomiczna wartość nieruchomości, do której te prawa się odnoszą.

Przy prawidłowej wykładni art. 13 część B lit. b) oraz część C lit. a) dyrektywy 77/388/EWG należy uznać, że przepis ten nie wyklucza możliwości wprowadzenia w ustawodawstwie krajowym regulacji [...], która do celów zastosowania zwolnienia z podatku VAT dopuszcza zaklasyfikowanie przeniesienia prawa rzeczowego do korzystania z nieruchomości przez uzgodniony czas i za odpłatnością, np. prawa użytkowania w przedmiotowej sprawie, jako dzierżawy lub najmu nieruchomości.

3. Test wiedzy

Jednym z największych zagrożeń dla wspólnego systemu podatku od wartości dodanej są działania podejmowane przez podmioty gospodarcze, których celem jest wyłudzenie podatku VAT. Najprostszym schematem są tzw. przestępstwa karuzelowe, których mechanizm można opisać w następujący sposób:

- 1) pierwszy nieuczciwy podmiot w łańcuchu nabywa towary z innego państwa członkowskiego; ze względu na sposób rozliczania transakcji (odwrotne obciążenie) podmiot ten dysponuje na terytorium kraju zakończenia transportu i opodatkowania transakcji jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarem nieobciążonym podatkiem VAT;
- 2) następnie podmiot ten dokonuje krajowej dostawy towarów; w efekcie otrzymuje od nabywcy cenę brutto, której część, tj. kwotę odpowiadającą podatkowi VAT, powinien wpłacić do urzędu skarbowego; płatności takiej jednak nie dokonuje;
- 3) nabywca takich towarów otrzymuje od nieuczciwego podmiotu fakturę, która co do zasady uprawnia go do odliczenia VAT, jako podatku naliczonego, i takiego odliczenia dokonuje bezpośrednio (poprzez zwrot podatku) lub pośrednio (poprzez pomniejszenie podatku należnego);
- 4) towar może być przedmiotem kolejnych dostaw krajowych (np. w celu utrudnienia wykrycia nielegalnego procederu), przy czym trafia w końcu do podmiotu, który dokonuje jego wywozu do innego państwa członkowskiego; podmiot ten odzyskuje nadwyżkę podatku naliczonego (*de facto* cały podatek naliczony ze względu na możliwość zastosowania 0% stawki VAT do dostawy, w wyniku której towar jest wywożony poza terytorium kraju, tj. wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów);
- 5) w celu uzyskania efektu karuzeli towar ten trafia z powrotem do kraju, a nabywca – pierwszy nieuczciwy w łańcuchu dostaw podmiot opodatkowuje nabycie jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów; i cykl się powtarza;
- 6) w wielu przypadkach towar pozostaje fizycznie w jednym kraju, a wszystkie czynności deklarowane i dokumentowane poprzez wystawione faktury są fikcyjnie.

Powyższy schemat może zakończyć się znacznie wcześniej i służyć jedynie do wprowadzenia na terytorium kraju towarów po niższej cenie. Brak realnej marży na takiej transakcji rekompensowany jest wyłudzoną na pierwszej transakcji krajowej podatkiem VAT (tj. niezapłaconym podatkiem należnym przez podmiot dokonujący wewnątr-

wspólnotowego nabycia towarów, a następnie dostawy krajowej). Taka praktyka nosi nazwę przestępstwa zakupowego⁹.

Początkowo władze skarbowe próbowały kwestionować prawo do odliczenia podatku naliczonego podmiotu uczestniczącego w opisanym powyżej łańcuchu niezależnie od tego, czy był on uczestnikiem tego przestępczego procederu, czy też jego ofiarą. Wskazywały, że dokonane transakcje nie stanowią dostawy towarów, a same podmioty w odniesieniu do tych czynności nie prowadzą działalności gospodarczej. Trybunał odrzucił taką interpretację, przyjmując, że transakcje, które same nie stanowią oszustwa w zakresie podatku VAT, powinny być traktowane jako dostawy towarów dokonywane przez podatnika działającego w takim charakterze oraz jako stanowiące działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów szóstej dyrektywy czy obecnie dyrektywy VAT. Kluczowym dla TSUE argumentem było to, że transakcje te spełniają obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, niezależnie od zamiaru podmiotu innego niż dany podatek, uczestniczącego w tym samym łańcuchu dostaw lub od oszukańczego charakteru innej transakcji wchodzącej w skład łańcucha dostaw, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do tej, której dokonał dany podatek. Przy czym, co istotne, TSUE czyni tu założenie, że podmiot, który korzysta z prawa do odliczenia, „nie wiedział lub nie mógł wiedzieć” o oszukańczym charakterze jednej lub kilku transakcji, w łańcuchu dostaw, którego część stanowi ten podatek. W kolejnych wyrokach TSUE zawarł też „pozytywną” wersję tego testu, wskazując, że władze skarbowe mogą odmówić przyznania prawa do odliczenia, jeżeli podatek „wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcje te wiążą się z przestępstwem”. Kryterium wiedzy jest wykorzystywane obecnie w walce z wyłudzeniami podatku VAT nie tylko dla zakwestionowania prawa do odliczenia, ale również do rozciągnięcia na nabywcę towarów odpowiedzialności za nieprawidłowe działanie kontrahenta poprzez wprowadzenie przepisów o tzw. solidarnej odpowiedzialności.

Orzecznictwo

wyrok TS z dnia 13 marca 2014 r. w sprawie C-107/13 *FIRIN OOD v. Direktor na direkcija „Obżalwane i danyčno-osiguritelna praktika” – Weliko Tyrnowo pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1433638

Z uzasadnienia:

40. Należy przypomnieć, że zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 2006/112. W tym względzie Trybunał orzekł, że podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii w celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia swoich uprawnień. W związku z tym krajowe organy administracyjne i sądowe powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem (podobnie wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie C-285/11 Bonik, pkt 35–37).

41. Tak jest w przypadku, gdy przestępstwo podatkowe zostało popełnione przez samego podatnika. Wówczas nie są spełnione kryteria obiektywne, na których opierają się

⁹ Z ang. *acquisition fraud*.

pojęcia dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika działającego w takim charakterze, jak również działalności gospodarczej (zob. ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

42. Natomiast niezgodne z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia przewidzianymi w dyrektywie 2006/112 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 owego podatnika lub po niej, została dokonana z naruszeniem przepisów o podatku VAT (ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

43. Wprowadzenie takiego systemu sankcji wykraczałoby bowiem poza zakres niezbędny do ochrony interesów skarbu państwa (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).



postanowienie TS z dnia 6 lutego 2014 r. w sprawie C-33/13 *Marcin Jagiello v. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, LEX nr 1446626

Szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienioną dyrektywą Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r., należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby podatnikowi odmówiono prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego z tytułu towarów otrzymanych przez niego, na tej podstawie, iż biorąc pod uwagę przestępstwa lub nieprawidłowości, jakich dopuścił się wystawca faktury dotyczącej tej dostawy, uznaje się, że nie została ona rzeczywiście dokonana przez rzeczonego wystawcę, chyba że zostanie wykazane na podstawie obiektywnych przesłanek – bez wymagania od podatnika podejmowania czynności sprawdzających, które nie są jego zadaniem – iż podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że wskazana dostawa wiąże się z przestępstwem w dziedzinie podatku od wartości dodanej, co ustalić powinien sąd odsyłający.

wyrok TS z dnia 13 lutego 2014 r. w sprawie C-18/13 „*Maks Pen*” *EOOD v. Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1424765

Teza:

1. Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się ona temu, aby podatnik dokonywał odliczenia podatku od wartości dodanej znajdującego się na fakturach wystawionych przez dostawcę, jeżeli pomimo że usługa została wyświadczona, okazuje się, że nie została ona w rzeczywistości wykonana przez danego usługodawcę lub przez jego podwykonawcę, w szczególności ponieważ nie dysponowali oni koniecznym personelem, materiałami ani majątkiem, że koszty usługi nie zostały udokumentowane w ich księgowości oraz że nie zgadza się tożsamość osób, które podpisały niektóre dokumenty jako dostawcy, o ile spełnione zostały dwa warunki – że okoliczności te stanowią oszukańcze zachowanie i że wykazano na podstawie obiektywnych dowodów przedstawionych przez organy podatkowe, że podatnik wiedział lub powinien wiedzieć, iż transakcja przywoływana w celu uzasadnienia prawa do odliczenia związana była z tym oszustwem, czego ocena należy do sądu odsyłającego.

2. Jeżeli sądy krajowe mają obowiązek lub prawo podniesienia z urzędu zarzutu prawnego w oparciu o wiążący przepis prawa krajowego, to powinny uczynić to w stosunku do wiążącego przepisu prawa Unii, który wymaga, aby organy i sądy krajowe odmawiały korzystania z prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej, jeżeli wykazane zostanie na podstawie obiektywnych dowodów, iż powoływanie się na to prawo następuje w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie. Do sądów tych należy przy ocenie oszukańczego lub stanowiącego nadużycie charakteru powołania się na to prawo do odliczenia dokonywanie wykładni prawa krajowego w miarę możliwości w sposób jak najbardziej zgodny z tekstem i celem dyrektywy 2006/112, tak aby osiągnąć zamierzony przez nią rezultat, co wymaga, aby sądy czyniły wszystko, co leży w zakresie ich kompetencji, uwzględniając wszystkie przepisy prawa krajowego i stosując uznane w porządku krajowym metody wykładni.

wyrok TS z dnia 18 lipca 2013 r. w sprawie C-78/12 „Evita-K” EOOD v. Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (orzeczenie wstępne), LEX nr 1341784

Z uzasadnienia:

40. Ma to miejsce w sytuacji przestępstwa podatkowego popełnionego przez samego podatnika albo w sytuacji, gdy wiedział on lub powinien był wiedzieć, że nabywając towary, uczestniczy w transakcji związanej z przestępstwem w zakresie podatku VAT (zob. ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 38, 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

41. Byłoby natomiast niezgodne z zasadami rządzącymi prawem do odliczenia przewidzianym w dyrektywie 2006/112 sankcjonowanie odmową tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że transakcja miała związek z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub że inna transakcja, na wcześniejszym lub późniejszym etapie obrotu niż transakcja dokonana przez owego podatnika, wiązała się z przestępstwem w zakresie podatku VAT (zob. wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb. Orz. s. I-483, pkt 52, 55; ww. wyroki: w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 45, 46, 60; w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 47; w sprawie Bonik, pkt 41; w sprawie LVK – 56, pkt 60).

Teza:

1. Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że w odniesieniu do prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej pojęcie „dostawy towarów” w rozumieniu tej dyrektywy oraz dowód rzeczywistego dokonania takiej transakcji są niezależne od sposobu nabycia prawa własności dostarczanych towarów. Zadaniem sądu odsyłającego jest przeprowadzenie zgodnie z krajowymi zasadami dowodowymi całościowej oceny okoliczności faktycznych rozpatrywanej sprawy, w celu ustalenia, czy sporna w postępowaniu głównym dostawa towarów rzeczywiście miała miejsce oraz ewentualnie czy z jej tytułu przysługuje prawo do odliczenia.

2. Artykuł 242 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie zobowiązuje on podatników niebędących producentami rolnymi do zapisywania w księgach rachunkowych przedmiotu dokonywanych dostaw, jeżeli są to zwierzęta, i do udowodnienia, iż przeszły one kontrolę zgodnie z międzynarodowym standardem rachunkowości IAS 41 „Rolnictwo”.

3. Artykuł 226 pkt 6 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie zobowiązuje on podatnika dokonującego dostawy zwierząt objętych systemem iden-

tyfikacji i rejestracji ustanowionym w rozporządzeniu (WE) nr 1760/2000 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 lipca 2000 r. ustanawiającym system identyfikacji i rejestracji bydła i dotyczącym etykietowania wołowiny i produktów z wołowiny oraz uchylającym rozporządzenie Rady (WE) nr 820/97, zmienionym rozporządzeniem Rady (WE) nr 1791/2006 z dnia 20 listopada 2006 r., do wskazania na fakturze odnoszącej się do tej dostawy kodów z pasków informacyjnych dostarczanych zwierząt.

4. Artykuł 185 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że pozwala on na korektę odliczenia podatku od wartości dodanej tylko w sytuacji, gdy zainteresowany podatnik skorzystał uprzednio z prawa do odliczenia tego podatku na zasadach określonych w art. 168 lit. a) tej dyrektywy.

wyrok TS z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-643/11 *LVK – 56 EOOD v. Direktor na Direkcija „Obzalgwane i uprawnjenje na izpylnenieto” – Warna pri Centralno uprawnjenje na Nacionalnata agencija za prihodite* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1341351

Z uzasadnienia:

60. Niemniej zgodnie z utrwalonym orzecznictwem niezgodne z zasadami prawa do odliczenia określonymi w dyrektywie 2006/112 jest nakładanie sankcji w postaci odmowy możliwości skorzystania z tego prawa na podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach danej czynności dostawca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja, dokonana przed transakcją przeprowadzoną przez owego podatnika lub po niej, została dokonana z naruszeniem przepisów o podatku VAT (zob. w szczególności wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 *Optigen i in.*, Zb. Orz. s. I-483, pkt 52, 55, a także ww. wyroki: w sprawach połączonych *Kittel i Recolta Recycling*, pkt 45, 46, 60; w sprawach połączonych *Mahagében i Dávid*, pkt 47; w sprawie *Bonik*, pkt 41).

Teza:

Prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że art. 167 i art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, a także zasady neutralności podatkowej, pewności prawa i równego traktowania nie stoją one na przeszkodzie udzieleniu odbiorcy faktury odmowy prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej z powodu braku rzeczywistej transakcji opodatkowanej, nawet jeżeli korygująca decyzja podatkowa skierowana do wystawcy faktury nie nakazywała korekty zadeklarowanego podatku od wartości dodanej. Jednakże w razie uznania, iż transakcja nie miała rzeczywiście miejsca, w związku z działaniami bezprawnymi lub nieprawidłowościami popełnionymi przez wystawcę faktury lub na wcześniejszym etapie obrotu w stosunku do transakcji powoływanej jako podstawa prawa do odliczenia, należy ustalić na podstawie obiektywnych okoliczności i bez wymagania od odbiorcy faktury podejmowania czynności sprawdzających, które nie są jego zadaniem, że odbiorca ten wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja wiąże się z naruszeniem przepisów o podatku od wartości dodanej, co ustalić powinien sąd odsyłający.

wyrok TS z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-642/11 *Stroj trans EOOD v. Direktor na direkcija „Obzalgwane i uprawnjenje na izpylnenieto” – Warna, pri Centralno uprawnjenje na Nacionalnata agencija za prihodite*, LEX nr 1341351

Z uzasadnienia:

48. Jednakże zgodnie z utrwalonym orzecznictwem niezgodne z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia ustanowionymi w dyrektywie 2006/112 jest sankcjonowanie

odmową możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja, dokonana przed transakcją przeprowadzoną przez owego podatnika lub po niej, została dokonana z naruszeniem przepisów o podatku VAT (zob. w szczególności wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb. Orz. s. I-483, pkt 52, 55; ww. wyroki: w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 45, 46, 60; w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 47; w sprawie Bonik, pkt 41).

Teza:

Zasady neutralności podatkowej, proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie udzieleniu odbiorcy faktury odmowy prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej z powodu braku rzeczywistej transakcji opodatkowanej, nawet jeżeli korygująca decyzja podatkowa skierowana do wystawcy faktury nie nakazywała korekty zadeklarowanego podatku od wartości dodanej. Jednakże w razie uznania, iż transakcja nie miała rzeczywście miejsca, w związku z działaniami bezprawnymi lub nieprawidłowościami popełnionymi przez wystawcę faktury lub na wcześniejszym etapie obrotu w stosunku do transakcji powoływanej jako podstawa prawa do odliczenia, należy ustalić na podstawie obiektywnych okoliczności i bez wymagania od odbiorcy faktury podejmowania czynności sprawdzających, które nie są jego zadaniem, że odbiorca ten wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja wiąże się z naruszeniem przepisów o podatku od wartości dodanej, co ustalić powinien sąd odsyłający.

wyrok TS z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-324/11 *Gábor Tóth v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1215226

Z uzasadnienia:

36. Jeżeli chodzi o usługodawców, którzy naruszyli prawo poprzez brak zgłoszenia zatrudnionych przez nich pracowników, tak że pracownicy owi świadczyli niezgłoszoną pracę w trakcie świadczenia odnośnych usług, kwestia ta obejmuje sytuacje analogiczne do sytuacji przedmiotowej przed sądem krajowym w sprawie zakończonej ww. wyrokiem C-142/11 Mahagében i Dávid.

37. W wyroku tym Trybunał oparł się, po pierwsze, na zasadach regulujących prawo do odliczenia, i po drugie, na orzecznictwie dotyczącym odmowy korzystania z praw powoływanych w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 37–42, 46–48).

38. Na tej podstawie Trybunał stwierdził, że dyrektywa 2006/112 sprzeciwia się praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT z tego powodu, iż wystawca faktur dotyczących owych usług lub jeden z jego usługodawców dopuścił się nieprawidłowości, bez udowodnienia przez organ podatkowy na podstawie obiektywnych przesłanek, iż podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z oszustwem popełnionym przez wystawcę faktury lub przez inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 50).

50. Oczywiście, jeżeli organ podatkowy przedstawi konkretne przesłanki dotyczące istnienia oszustwa, ani dyrektywa 2006/112, ani zasada neutralności podatkowej nie

sprzeciwiają się temu, aby sąd krajowy zbadał, w ramach dotyczącego odmowy prawa do odliczenia postępowania pomiędzy podatnikiem a organami podatkowymi, czy wystawca faktury sam dokonał odnośnych transakcji oraz czy w tym celu uwzględnił on ogół okoliczności sprawy, w tym okoliczności wymienione w pierwszym i drugim z pytań przedstawionych przez sąd odsyłający.

51. Niemniej jednak należy stwierdzić, że takie badanie nie może podważyć rozważań, które stanowią podstawę odpowiedzi udzielonych na trzy pierwsze pytania, chyba że organ podatkowy wykaże w oparciu o obiektywne dowody, że dany podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja powołana dla oparcia prawa do odliczenia stanowiła oszustwo popełnione przez wystawcę faktury lub przez innego przedsiębiorcę występującego w łańcuchu świadczenia usług.

Teza:

1. Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i zasada neutralności podatkowej powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby organ podatkowy odmawiał podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego z tytułu wyświadczonych na jego rzecz usług tylko z tego powodu, iż pozwolenie na prowadzenie jednoosobowej działalności gospodarczej zostało cofnięte wystawcy faktury przed wyświadczeniem przez niego odnośnych usług lub przed wystawieniem odpowiedniej faktury, jeżeli faktura ta zawiera wszystkie informacje wymagane przez art. 226 tej dyrektywy, a w szczególności informacje konieczne do ustalenia tożsamości osoby wystawiającej fakturę i charakteru wyświadczonych usług.

2. Dyrektywa 2006/112 powinna być interpretowana w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby organ podatkowy odmawiał podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego z tytułu usług, które zostały mu wyświadczone, na tej podstawie, że wystawca faktury, której dotyczą owe usługi, nie zgłosił zatrudnionych przez niego pracowników, przy czym organ ten nie wykazał za pomocą obiektywnych dowodów, iż podatnik ów wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja powołana dla uzasadnienia prawa do odliczenia stanowiła oszustwo popełnione przez rzeczonoego wystawcę lub przez przedsiębiorcę występującego w łańcuchu usług.

3. Dyrektywa 2006/112 powinna być interpretowana w ten sposób, iż okoliczność, że podatnik nie sprawdził, czy pracownicy zatrudnieni na budowie pozostawali w stosunku prawnym z wystawcą faktury lub czy wystawca ów zgłosił tych pracowników, nie stanowi obiektywnej okoliczności, która pozwalałaby na wniosek, że adresat faktury wiedział lub powinien był wiedzieć, iż uczestniczył w transakcji stanowiącej oszustwo w podatku od wartości dodanej, jeżeli adresat ten nie dysponował przesłankami uzasadniającymi przypuszczenie istnienia nieprawidłowości lub oszustwa po stronie rzeczonoego wystawcy. Tym samym nie można odmówić prawa do odliczenia na podstawie rzeczonoj okoliczności wówczas, gdy zostały spełnione materialne i formalne przesłanki przewidziane przez tę dyrektywę dla skorzystania z tego prawa.

4. Jeżeli organ podatkowy przedstawi konkretne przesłanki dotyczące istnienia oszustwa, dyrektywa 2006/112 i zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwiają się temu, aby sąd krajowy zbadał na podstawie ogólnej oceny wszystkich okoliczności faktycznych sprawy, czy wystawca faktury sam wykonał daną transakcję. Niemniej jednak w sytuacji takiej jak przed sądem krajowym prawa do odliczenia można odmówić tylko wtedy, gdy organ podatkowy wykaże na podstawie obiektywnych dowodów, że adresat faktury wie-

dział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja powołana w celu uzasadnienia prawa do odliczenia stanowiła oszustwo popełnione przez rzeczonoego wystawcę lub przez innego przedsiębiorcę uczestniczącego w łańcuchu świadczenia usług.

wyrok TS z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie C-285/11 *Bonik EOOD v. Direktor na direkcija „Obzawlwane i upravljenje na izpylnenieto”, Warna, pri centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1229752

Z uzasadnienia:

35. Wobec tego należy przypomnieć również, że zwalczanie przestępczości podatkowej, uchylania się od opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 2006/112 (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Halifax i in., pkt 71; w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 54; wyroki: z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-285/09 R., Zb. Orz. s. I-12605, pkt 36; z dnia 27 października 2011 r. w sprawie C-504/10 Tanoarch, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 50; a także ww. wyrok w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 41).

36. W tym względzie Trybunał orzekł, że podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii w celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia swoich uprawnień (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Fini H, pkt 32; w sprawie Halifax i in., pkt 68; w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 54; a także w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 41).

37. W związku z tym krajowe organy administracyjne i sądowe powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem (zob. ww. wyroki: w sprawie Fini H, pkt 34; w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 55; a także w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 42).

38. Tak jest w przypadku, gdy przestępstwo podatkowe zostało popełnione przez samego podatnika. W takich przypadkach nie są spełnione kryteria obiektywne, na których oparte są pojęcia dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika działającego w takim charakterze, jak również działalności gospodarczej (zob. ww. wyroki: w sprawie Halifax i in., pkt 58, 59; a także w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 53).

39. Ponadto podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar lub usługę, uczestniczy w transakcji stanowiącej element przestępstwa w dziedzinie podatku VAT, należy z punktu widzenia dyrektywy 2006/112 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 (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 56; a także w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 46).

40. Wynika stąd, że podatnikowi można by odmówić prawa do odliczenia, wyłącznie jeżeli zostanie wykazane na podstawie obiektywnych przesłanek, że podatnik ten, będący odbiorcą usług lub dostaw stanowiących podstawę prawa do odliczenia, wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez nabycie tych towarów lub usług uczestniczył w transakcjach wiążących się z przestępstwem w dziedzinie podatku VAT, popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym lub dalszym odcinku łańcucha tych dostaw lub tych usług (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 56–61; a także w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 45).

41. Natomiast niezgodne z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia przewidzianymi w rzeczonyj dyrektywie 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 owego podatnika lub po niej, została dokonana z naruszeniem przepisów o podatku VAT (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Optigen i in., pkt 52, 55; w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 45, 46, 60; a także w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 47).

42. Wprowadzenie systemu odpowiedzialności bez winy wykraczałoby bowiem poza zakres niezbędny do ochrony interesów skarbu państwa (zob. podobnie ww. wyrok w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 48).

43. W rezultacie, 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 prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym lub dalszym odcinku łańcucha dostaw (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 49).

44. Wynika stąd, że gdyby sąd odsyłający uznał, iż zostało wykazane rzeczywiste dokonanie dostaw towarów będących przedmiotem postępowania głównego i wykorzystanie tych towarów na dalszym etapie obrotu przez Bonik na potrzeby jej opodatkowanych transakcji, do sądu tego należy następnie zbadanie, czy dane organy podatkowe wykazały występowanie takich obiektywnych przesłanek.

Teza:

Artykuły 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 i 178 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one, aby w okolicznościach takich jak będące przedmiotem postępowania głównego odmówiono podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej z tytułu dostawy towarów z uwagi na fakt, że uwzględniając przestępstwa lub naruszenia popełnione na etapie obrotu poprzedzającym tę dostawę lub następującym po niej, uznane zostało, że dostawa ta nie została rzeczywiście zrealizowana, jeżeli nie wykazano na podstawie obiektywnych przesłanek, iż podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem w dziedzinie podatku od wartości dodanej popełnionym na wcześniejszym lub dalszym odcinku łańcucha dostaw, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

wyrok TS z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-273/11 *Mecsek-Gabona Kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1215223

Z uzasadnienia:

51. Na podstawie postanowienia odsyłającego nie można wysnuć wniosku, czy spółka Mecsek-Gabona miała lub powinna była mieć świadomość, że kupujący popełnia oszustwo.

52. Niemniej jednak w swych uwagach pisemnych i ustnych przedstawionych przed Trybunałem rząd węgierski podniósł, że wiele danych nieuwjętych w treści postanowienia odsyłającego stanowi dowód złej wiary skarżącej przed sądem krajowym. I tak, rząd ten pod-

nosi, że choć spółka Mecsek-Gabona nie знаła kupującego towary, których dotyczy sprawa przed sądem krajowym, to jednak nie zażądała od tego kupującego żadnego zabezpieczenia, sprawdziła jego numer identyfikacyjny VAT dopiero po dokonaniu spornej czynności, nie poszukiwała żadnych informacji dodatkowych o tym kupującym, przekazała mu własność przedmiotowych towarów, godząc się na odroczenie płatności ich ceny, i przedstawiła listy przewozowe CMR przesłane przez tegoż kupującego, mimo iż były one niekompletne.

53. W tym względzie należy przypomnieć, że w postępowaniu wszczętym na podstawie art. 267 TFUE Trybunał nie jest właściwy w zakresie badania i oceny stanu faktycznego sprawy przed sądem krajowym. Do tego ostatniego sądu należy dokonanie globalnej oceny całokształtu danych i okoliczności faktycznych tej sprawy w celu ustalenia, czy spółka Mecsek-Gabona działała w dobrej wierze i czy dokonała wszystkiego, czego można racjonalnie wymagać od niej w celu upewnienia się, że dokonywana czynność nie skutkuje włączeniem tej spółki do uczestnictwa w oszustwie skarbowym.

54. W wypadku gdyby sąd krajowy doszedł do wniosku, że podatnik, o którym mowa, wiedział albo powinien był wiedzieć, iż dokonywana przezeń czynność stanowiła część składową oszustwa popełnianego przez kupującego, i nie podjął wszelkich racjonalnych środków znajdujących się w jego mocy w celu uniknięcia tego oszustwa, wówczas sąd ten powinien odmówić podatnikowi możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku VAT.

Teza:

1. Artykuł 138 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/88/UE z dnia 7 grudnia 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że nie zabrania on, by w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym odmówiono sprzedawcy możliwości skorzystania z prawa do zwolnienia w odniesieniu do dostawy wewnątrzwspólnotowej, o ile zostanie wykazane, że w świetle obiektywnych danych sprzedawca ten nie spełnił obowiązków, jakie ciążyą na nim w zakresie dowodowym, albo że wiedział lub powinien był wiedzieć, iż dokonywana przezeń czynność stanowi część składową oszustwa popełnianego przez kupującego, i nie podjął wszelkich racjonalnych środków znajdujących się w jego mocy w celu uniknięcia swego udziału w tym oszustwie.

2. Zwolnienie dostawy wewnątrzwspólnotowej w rozumieniu art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/88, nie może zostać odmówione sprzedawcy z tego tylko powodu, że administracja skarbową innego państwa członkowskiego wykreśliła numer identyfikacyjny VAT kupującego, przy czym choć wykreślenia tego dokonano po dostawie towaru, miało ono skutek wsteczny od dnia wcześniejszego w stosunku do tej dostawy.

wyrok TS z dnia 21 czerwca 2012 r. w połączonych sprawach C-80/11 i C-142/11 *Ma-hagében kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága i Péter Dávid v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1165797

Z uzasadnienia:

43. W sprawie przed sądem krajowym, jak wynika z orzeczenia tego sądu, jest bezsporne, że skarżący, który zamierzał skorzystać z prawa do odliczenia, jest podatnikiem w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 oraz że usługi wskazywane jako podstawa tego prawa były przez niego wykorzystywane w ramach jego własnych transakcji opodatkowanych.

44. Z orzeczenia sądu krajowego wynika ponadto również, że pytania prejudycjalne opierają się na założeniach, zgodnie z którymi, po pierwsze, transakcja mająca stanowić podstawę odliczenia została dokonana, co wynika z odpowiadającej jej faktury, a po drugie, faktura ta zawiera wszelkie dane wymagane przepisami dyrektywy 2006/112. W związku z tym określone w dyrektywie materialne i formalne warunki powstania prawa do odliczenia zostały spełnione. Należy w szczególności zauważyć, że z orzeczenia sądu krajowego nie wynika, by skarżący sam dopuścił się działań nieuczciwych, jak na przykład poświadczenie nieprawdy lub fałszowanie faktur.

45. W takich okolicznościach podatnikowi można by odmówić prawa do odliczenia tylko na podstawie orzecznictwa wynikającego z pkt 56–61 ww. wyroku w sprawach połączonych *Kittel i Recolta Recycling*, które wymaga udowodnienia na podstawie obiektywnych przesłanek, że podatnik będący odbiorcą usług lub dostaw 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.

46. Podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar lub usługę, uczestniczy w transakcji stanowiącej element przestępstwa w dziedzinie podatku VAT, należy bowiem z punktu widzenia dyrektywy 2006/112 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 transakcji (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych *Kittel i Recolta Recycling*, pkt 56).

47. Natomiast niezgodne z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia, omówionymi w pkt 37–40 niniejszego wyroku, jest sankcjonowanie odmową możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja, dokonana przed transakcją przeprowadzoną przez owego podatnika lub po niej, została dokonana z naruszeniem przepisów o podatku VAT (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie *Optigen i in.*, pkt 52, 55; w sprawach połączonych *Kittel i Recolta Recycling*, pkt 45, 46, 60).

48. Wprowadzenie systemu odpowiedzialności bez winy wykraczałoby bowiem poza zakres niezbędny do ochrony interesów skarbu państwa (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 *Federation of Technological Industries i in.*, Zb. Orz. s. I-4191, pkt 32; z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 *Netto Supermarkt*, Zb. Orz. s. I-771, pkt 23).

49. Ponieważ odmowa prawa do odliczenia stanowi zgodnie z pkt 45 niniejszego wyroku wyjątek od zasady podstawowej, jaką jest istnienie takiego prawa, organ podatkowy zobowiązany jest wykazać w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych przesłanek prowadzących do wniosku, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu.

51. Stawiając te pytania, które trzeba rozpatrywać łącznie, sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia prawa do odliczenia z tego powodu, iż podatnik nie upewnił się, że wystawca faktury za towary, których prawo do odliczenia ma dotyczyć, jest podatnikiem, że dysponował on tymi towarami i był w stanie je dostarczyć oraz że wywiązał się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku VAT, albo z tego powodu, że podatnik nie posiada, poza fakturą, innych dokumentów potwierdzających spełnienie powyższych warunków.

52. Jak wynika z orzeczenia sądu krajowego, a zwłaszcza z pierwszego pytania, pytania w sprawie C-80/11 podobnie jak pytania w sprawie C-142/11 są oparte na założeniu, zgodnie z którym materialne i formalne warunki powstania prawa do odliczenia określone w dyrektywie 2006/112 zostały spełnione. W szczególności dotyczy to warunku posiadania przez podatnika faktury potwierdzającej rzeczywiste dokonanie dostawy towarów i zgodnej z wymaganiami dyrektywy. W związku z tym, w świetle odpowiedzi udzielonej w pkt 50 niniejszego wyroku, znajdującej zastosowanie również do dostawy towarów, podatnikowi można by odmówić prawa do odliczenia tylko w razie udowodnienia na podstawie obiektywnych przesłanek, że wiedział on lub powinien był wiedzieć, iż transakcje stanowiące podstawę prawa do odliczenia wiążą się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu.

53. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału, jeżeli podmiot gospodarczy podjął wszelkie działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, w celu upewnienia się, że transakcje, w których uczestniczy, nie wiążą się z przestępstwem, czy to w zakresie podatku VAT, czy w innej dziedzinie, może on domniemywać legalność tych transakcji bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 51).

54. Natomiast nie jest sprzeczne z prawem Unii Europejskiej 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 przestępstwie podatkowym (zob. podobnie wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 Teleos i in., Zb. Orz. s. I-7797, pkt 65, 68; ww. wyrok w sprawie Netto Supermarkt, pkt 24; wyrok z dnia 21 grudnia 2011 r. w sprawie C-499/10 Vlaamse Olie- maatschappij, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 25).

55. Ponadto, zgodnie z art. 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112, państwa członkowskie mogą ustanowić inne obowiązki niż określone w dyrektywie, jeżeli uznają je za niezbędne do właściwego poboru podatku VAT i zapobiegania przestępczości.

56. Jednakże, mimo iż przepis ten pozostawia państwom członkowskim pewien margines swobody (zob. wyrok z dnia 26 stycznia 2012 r. w sprawie C-588/10 Kraft Foods Polska, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 23), uprawnienia tego 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” dyrektywy, a w szczególności w jej art. 226.

Teza:

1. Artykuł 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 220 pkt 1 i art. 226 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia podatnikowi prawa do odliczenia od kwoty należnego podatku od wartości dodanej 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 na podstawie obiektywnych przesłanek, iż podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem popełnionym przez wystawcę faktury lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu.

2. Artykuł 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia prawa do odliczenia z tego powodu, iż podatnik nie upewnił się, że wystawca faktury za towary, których prawo do odliczenia ma dotyczyć, jest podatnikiem, że dysponował on tymi towarami i był w stanie je dostarczyć oraz że wywiązał się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku od wartości dodanej, albo z tego powodu, że podatnik nie posiada, poza fakturą, innych dokumentów potwierdzających spełnienie powyższych warunków, mimo że spełnione były warunki materialne i formalne powstania prawa do odliczenia określone w dyrektywie 2006/112, a podatnik nie miał przesłanek podejrzewać, że wystawca faktury dopuścił się nieprawidłowości lub przestępstwa.

wyroki TS z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 *Twoh International BV v. Staatssecretaris van Financiën* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2007, s. I-7897

Z uzasadnienia:

27. W tym kontekście należy podnieść, że w pkt 50 ww. wyroku w sprawie *Teleos i in.*, Trybunał uznał za sprzeczne z zasadą pewności prawa, by państwo członkowskie, które wprowadziło warunki stosowania zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej od podatku, określając w szczególności wykaz dokumentów, jakie należy przedstawić organom podatkowym, i które najpierw przyjęło dokumenty przedstawione przez dostawcę jako dowody uzasadniające prawo do zwolnienia od podatku, mogło następnie zobowiązać tegoż dostawcę do zapłaty podatku VAT związanego z tą dostawą, gdy okazało się, że ze względu na oszustwo podatkowe popełnione przez kupującego, o którym dostawca nie wiedział i nie mógł się dowiedzieć, towary w rzeczywistości nie opuściły terytorium państwa członkowskiego dostawy.

Teza:

Artykuł 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/EWG z dnia 10 kwietnia 1995 r., w związku z dyrektywą Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich, zmienioną dyrektywą Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r., oraz w związku z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 218/92 z dnia 27 stycznia 1992 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków pośrednich (VAT), należy interpretować w ten sposób, że organy podatkowe państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów w ramach dostawy wewnątrzwspólnotowej nie są zobowiązane do wystąpienia z wnioskiem o udzielenie informacji do organów państwa członkowskiego, które dostawca wskazuje jako państwo przeznaczenia.

wyroki TS z dnia 6 lipca 2006 r. w połączonych sprawach C-439/04 i C-440/04 *Axel Kittel v. Państwo Belgijskie oraz Państwo Belgijskie v. Recolta Recycling SPRL* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2006, s. I-6161

Z uzasadnienia:

44. Trybunał stwierdził w pkt 51 ww. wyroku w sprawie *Optigen i in.*, że wynika z tego, iż transakcje, które same nie stanowią oszustwa w podatku VAT, stanowią

dostawy towarów dokonane przez podatnika działającego w takim charakterze oraz stanowią działalności gospodarczą w rozumieniu art. 2 ust. 1, art. 4 oraz art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, ponieważ spełniają obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, niezależnie od zamiaru innego niż dany podatnik podmiotu, uczestniczącego w tym samym łańcuchu dostaw oraz od ewentualnego oszukańczego charakteru, o którym podatnik ten nie wiedział i nie mógł wiedzieć, innej transakcji wchodzącej w skład owego łańcucha dostaw, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do tej, której dokonał ów podatnik.

45. Trybunał sprecyzował, że prawo podatnika, dokonującego takich transakcji, do odliczenia naliczonego podatku VAT nie może również uciec wskutek okoliczności, że w łańcuchu dostaw, którego część stanowią owe transakcje, o czym podatnik ten nie wie lub nie może wiedzieć, inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w podatku VAT (ww. wyrok w sprawie Optigen i in., pkt 52).

46. Ten sam wniosek nasuwa się w sytuacjach, w których takie transakcje są realizowane w związku z popełnieniem przez sprzedawcę oszustwa, o czym podatnik nie wie lub nie mógł wiedzieć.

56. Podobnie, podatnik, który wiedział lub powinien był wiedzieć o tym, że nabywając towar, uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w podatku VAT, dla celów szóstej dyrektywy powinien zostać uznany za osobę biorącą udział w tym oszustwie, bez względu na to, czy czerpie on korzyści z odsprzedaży dóbr.

57. W rzeczywistości w takiej sytuacji podatnik pomaga sprawcom oszustwa i staje się w konsekwencji jego współsprawcą.

58. Ponadto wykładnia taka, utrudniająca przeprowadzanie stanowiących oszustwo transakcji, będzie stanowić przeszkodę w ich realizowaniu.

59. A zatem stwierdzenie niemożności skorzystania z prawa do odliczenia należy w każdym razie do sądu krajowego, jeśli w świetle obiektywnych okoliczności, w których podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar, uczestniczył on w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w podatku VAT, nawet gdy rzeczona transakcja spełnia obiektywne kryteria, na których opierają się pojęcie dostaw towarów, które zostały zrealizowane przez podatnika działającego w takim charakterze, oraz pojęcie działalności gospodarczej.

60. Z powyższego wynika, że na zadane pytania należy udzielić odpowiedzi, iż w przypadku gdy dostawa jest realizowana na rzecz podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć o tym, że dana transakcja była wykorzystana do celów oszustwa, które zostało popełnione przez sprzedawcę, art. 17 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby przepis prawa krajowego, zgodnie z którym stwierdzenie nieważności umowy sprzedaży na mocy przepisu prawa cywilnego, który powoduje bezwzględną nieważność umowy jako sprzecznej z zasadami porządku publicznego z powodu sprzecznej z prawem kauzy po stronie sprzedawcy, powodował utratę prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego przez tego podatnika. W tym przypadku bez znaczenia jest to, czy nieważność ta wynika z popełnienia oszustwa w podatku VAT, czy też powstała ona na skutek innych oszustw.

Teza:

W przypadku gdy dostawa jest realizowana na rzecz podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć o tym, że dana transakcja była wykorzystana do celów oszustwa, które

zostało popełnione przez sprzedawcę, art. 17 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej przez dyrektywę Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby przepis prawa krajowego, zgodnie z którym stwierdzenie nieważności umowy sprzedaży na mocy przepisu prawa cywilnego, który powoduje bezwzględną nieważność umowy jako sprzecznej z zasadami porządku publicznego z powodu sprzecznej z prawem kauzy po stronie sprzedawcy, powodował utratę prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego przez tego podatnika. W tym przypadku bez znaczenia jest to, czy nieważność ta wynika z popełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej, czy też powstała ona na skutek innych oszustw.

Natomiast, gdy na podstawie obiektywnych okoliczności zostanie ustalone, że dostawa została zrealizowana na rzecz podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar, uczestniczył w transakcji wykorzystanej do popełnienia oszustwa w podatku od wartości dodanej, stwierdzenie niemożności skorzystania z prawa do odliczenia należy do sądu krajowego.

wyrok TS z dnia 12 stycznia 2006 r. w połączonych sprawach C-354/03, C-355/03 i C-384/03 *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd i Bond House Systems Ltd v. Commissioners of Customs & Excise* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2006, s. I-483

Z uzasadnienia:

51. Wynika z tego, że transakcje, takie jak te, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, które same nie stanowią oszustwa w zakresie podatku VAT, stanowią dostawy towarów dokonywane przez podatnika działającego w takim charakterze oraz stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 oraz 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, ponieważ spełniają obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, niezależnie od zamiaru podmiotu innego niż dany podatnik, uczestniczącego w tym samym łańcuchu dostaw lub od oszukańczego charakteru, o którym podatnik ten nie wiedział lub nie mógł wiedzieć, innej transakcji wchodzącej w skład owego łańcucha dostaw, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do tej, której dokonał ów podatnik.

52. Prawo podatnika dokonującego takich transakcji do odliczenia naliczonego podatku VAT nie może również uciec wskutek okoliczności, że w łańcuchu dostaw, którego część stanowią owe transakcje, o czym podatnik ten nie wie lub nie może wiedzieć, inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w zakresie podatku VAT.

53. Jak bowiem Trybunał stwierdził już wielokrotnie, prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 i nast. szóstej dyrektywy stanowi integralną część konstrukcji podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Obejmuje ono bezpośrednio cały podatek naliczony na poprzednich etapach obrotu (zob. w szczególności wyroki z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. s. I-1883, pkt 18 oraz ww. wyrok w sprawie Galfrisa i in., pkt 43).

Teza:

Transakcje, jak te rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym, które same nie są oszustwem w zakresie podatku od wartości dodanej, stanowią dostawy towarów

dokonywane przez podatnika działającego w takim charakterze oraz stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 oraz art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., ponieważ spełniają obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, niezależnie od zamiaru podmiotu innego niż dany podatnik, uczestniczącego w tym samym łańcuchu dostaw, lub od ewentualnego oszukańczego charakteru – o którym podatnik ten nie wiedział lub nie mógł wiedzieć – innej transakcji wchodzącej w skład owego łańcucha dostaw, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do tej, której dokonał ten podatnik. Prawo podatnika dokonującego takich transakcji do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej nie może również ulec skutkowi tego, że w łańcuchu dostaw, którego część stanowią owe transakcje – o czym podatnik ten nie wie lub nie może wiedzieć – inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w zakresie podatku od wartości dodanej.

Art. 2. Ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o:

- 1) terytorium kraju – rozumie się przez to terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z zastrzeżeniem art. 2a;
- 2) państwie członkowskim – rozumie się przez to państwo członkowskie Unii Europejskiej;
- 3) terytorium Unii Europejskiej – rozumie się przez to terytoria państw członkowskich Unii Europejskiej, z tym że na potrzeby stosowania tej ustawy:
 - a) Księstwo Monako traktuje się jako terytorium Republiki Francuskiej, wyspę Man traktuje się jako terytorium Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, suwerenne strefy Akrotiri i Dhekelia traktuje się jako terytorium Republiki Cypru,
 - b) następujące terytoria poszczególnych państw członkowskich traktuje się jako wyłączone z terytorium Unii Europejskiej:
 - wyspę Helgoland, terytorium Buesingen – z Republiki Federalnej Niemiec,
 - Ceutę, Melillę, Wyspy Kanaryjskie – z Królestwa Hiszpanii,
 - Livigno, Campione d’Italia, włoską część jeziora Lugano – z Republiki Włoskiej,
 - francuskie terytoria, o których mowa w art. 349 i art. 355 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – z Republiki Francuskiej,
 - Górę Athos – z Republiki Greckiej,
 - Wyspy Alandzkie – z Republiki Finlandii,
 - Wyspy Normandzkie – ze Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej,
 - c) Gibraltar traktuje się jako wyłączony z terytorium Unii Europejskiej;
- 4) terytorium państwa członkowskiego – rozumie się przez to terytorium państwa wchodzące w skład terytorium Unii Europejskiej, z zastrzeżeniem art. 2a;
- 5) terytorium państwa trzeciego – rozumie się przez to terytorium państwa niewchodzące w skład terytorium Unii Europejskiej, z zastrzeżeniem art. 2a ust. 1 i 3;
- 5a) ¹⁰ *państwie członkowskim konsumpcji – rozumie się przez to państwo członkowskie, w odniesieniu do którego zgodnie z art. 28k przyjmuje się, że na jego terytorium ma miejsce świadczenie usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych;*
- 6) towarach – rozumie się przez to rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii;
- 7) imporcie towarów – rozumie się przez to przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej;

¹⁰ Artykuł 2 pkt 5a dodany przez art. 1 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 25 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. 1171) zmieniający nin. ustawę z dniem 1 stycznia 2015 r.

- 8) eksporcie towarów – rozumie się przez to dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez:
 - a) dostawcę lub na jego rzecz, lub
 - b) nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych – jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych;
- 9) imporcie usług – rozumie się przez to świadczenie usług, z tytułu wykonania których podatnikiem jest usługobiorca, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4;
- 10) nowych środkach transportu – rozumie się przez to przeznaczone do transportu osób lub towarów:
 - a) pojazdy lądowe napędzane silnikiem o pojemności skokowej większej niż 48 centymetrów sześciennych lub o mocy większej niż 7,2 kilowata, jeżeli przejechały nie więcej niż 6000 kilometrów lub od momentu dopuszczenia ich do użytku upłynęło nie więcej niż 6 miesięcy; za moment dopuszczenia do użytku pojazdu lądowego uznaje się dzień, w którym został on pierwszy raz zarejestrowany w celu dopuszczenia do ruchu drogowego lub w którym po raz pierwszy podlegał on obowiązkowi rejestracji w celu dopuszczenia do ruchu drogowego w zależności od tego, która z tych dat jest wcześniejsza; jeżeli nie można ustalić dnia pierwszej rejestracji pojazdu lądowego lub dnia, w którym podlegał on pierwszej rejestracji, za moment dopuszczenia do użytku tego pojazdu uznaje się dzień, w którym został on wydany przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym został po raz pierwszy użyty dla celów demonstracyjnych przez producenta,
 - b) jednostki pływające o długości większej niż 7,5 metra, jeżeli były używane nie dłużej niż 100 godzin roboczych na wodzie lub od momentu ich dopuszczenia do użytku upłynęło nie więcej niż 3 miesiące, z wyjątkiem statków morskich, o których mowa w art. 83 ust. 1 pkt 1; za moment dopuszczenia do użytku jednostki pływającej uznaje się dzień, w którym została ona wydana przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym została po raz pierwszy użyta dla celów demonstracyjnych przez producenta,
 - c) statki powietrzne o maksymalnej masie startowej większej niż 1550 kilogramów, jeżeli były używane nie dłużej niż 40 godzin roboczych lub od momentu ich dopuszczenia do użytku upłynęło nie więcej niż 3 miesiące, z wyjątkiem środków transportu lotniczego, o których mowa w art. 83 ust. 1 pkt 6; za moment dopuszczenia do użytku statku powietrznego uznaje się dzień, w którym został on wydany przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym został po raz pierwszy użyty dla celów demonstracyjnych przez producenta;
- 11) podatku od wartości dodanej – rozumie się przez to podatek od wartości dodanej nakładany na terytorium państwa członkowskiego, z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego tą ustawą;
- 12) obiektach budownictwa mieszkaniowego – rozumie się przez to budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11;
- 13) urzędzie skarbowym – rozumie się przez to urząd skarbowy, którym kieruje właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego;

- 14) pierwszym zasiedleniu – rozumie się przez to oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:
 - a) wybudowaniu lub
 - b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej;
- 14a) wytworzeniu nieruchomości – rozumie się przez to wybudowanie budynku, budowli lub ich części, lub ich ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym;
- 15) działalności rolniczej – rozumie się przez to produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, gruntową, szklarniową i pod folią, produkcję roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadowniczą, chów, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego lub fermowego oraz chów i hodowlę ryb i innych organizmów żyjących w wodzie, a także uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin „in vitro”, fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, chów i hodowlę dżdżownic, entomofagów i jedwabników, prowadzenie pasiek oraz chów i hodowlę innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym oraz sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej, z wyjątkiem drewna okrągłego z drzew tropikalnych (PKWiU 02.20.13.0) oraz bambusa (PKWiU ex 01.29.30.0), a także świadczenie usług rolniczych;
- 16) gospodarstwie rolnym – rozumie się przez to gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym;
- 17) gospodarstwie leśnym – rozumie się przez to gospodarstwo prowadzone przez podatnika, na którym ciąży obowiązek podatkowy w podatku leśnym;
- 18) gospodarstwie rybackim – rozumie się przez to prowadzenie działalności w zakresie chowu i hodowli ryb oraz innych organizmów żyjących w wodzie;
- 19) rolniku ryczałtowym – rozumie się przez to rolnika dokonującego dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczącego usługi rolnicze, korzystającego ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3, z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych;
- 20) produktach rolnych – rozumie się przez to towary wymienione w załączniku nr 2 do ustawy oraz towary wytworzone z nich przez rolnika ryczałtowego z produktów pochodzących z jego własnej działalności rolniczej przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i rybackim;
- 21) usługach rolniczych – rozumie się przez to usługi wymienione w załączniku nr 2 do ustawy;
- 22) sprzedaży – rozumie się przez to odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów;
- 23) sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju – rozumie się przez to dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych przez podatnika podatku od towarów i usług lub na jego rzecz z terytorium kraju na terytorium państwa członkow-

skiego inne niż terytorium kraju, które jest państwem przeznaczenia dla wysyłanego lub transportowanego towaru, pod warunkiem że dostawa dokonywana jest na rzecz:

- a) podatnika podatku od wartości dodanej lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9, lub
- b) innego niż wymieniony w lit. a podmiotu niebędącego podatnikiem podatku od wartości dodanej;

24) sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju – rozumie się przez to dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, które jest państwem przeznaczenia dla wysyłanego lub transportowanego towaru, pod warunkiem że dostawa jest dokonywana na rzecz:

- a) podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem w rozumieniu art. 15, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9, lub
- b) innego niż wymieniony w lit. a podmiotu, niebędącego podatnikiem w rozumieniu art. 15 i niemającego obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9;

25) małym podatniku – rozumie się przez to podatnika podatku od towarów i usług:

- a) u którego wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro,
- b) prowadzącego przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzającego funduszami inwestycyjnymi, będącego agentem, zleceniobiorcą lub inną osobą świadczącą usługi o podobnym charakterze, z wyjątkiem komisju – jeżeli kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzenia za wykonane usługi (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 45 000 euro

– przy czym przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł;

25a) ¹¹ *usługach telekomunikacyjnych – rozumie się przez to usługi dotyczące transmisji, emisji i odbioru sygnałów, tekstów, obrazów i dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych systemów elektromagnetycznych, w tym związane z nimi przeniesienie lub cesję praw do użytkowania środków dla zapewniania takiej transmisji, emisji i odbioru, wraz z zapewnieniem dostępu do ogólnoswiatowych sieci informacyjnych, z uwzględnieniem art. 6a rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011, str. 1, z późn. zm.), zwanego dalej „rozporządzeniem 282/2011”;*

¹¹ Artykuł 2 pkt 25a dodany przez art. 1 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 25 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. 1171) zmieniający nin. ustawę z dniem 1 stycznia 2015 r.

- 25b) ¹² *usługach nadawczych* – rozumie się przez to usługi nadawcze, o których mowa w art. 6b rozporządzenia 282/2011;
- 26) *usługach elektronicznych* – rozumie się przez to usługi świadczone drogą elektroniczną, o których mowa w art. 7 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011, str. 1);
- 26) ¹³ *usługach elektronicznych* – rozumie się przez to usługi świadczone za pomocą środków komunikacji elektronicznej, o których mowa w art. 7 rozporządzenia 282/2011;
- 26a) *systemie gazowym* – rozumie się przez to system gazowy znajdujący się na terytorium Unii Europejskiej lub jakąkolwiek sieć połączoną z takim systemem;
- 27) *wyrobach akcyzowych* – rozumie się przez to wyroby akcyzowe w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym, z wyłączeniem gazu dostarczanego w systemie gazowym;
- 27a) *systemie elektroenergetycznym* – rozumie się przez to system elektroenergetyczny w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz. U. z 2006 r. Nr 89, poz. 625, z późn. zm.);
- 27b) *wartości rynkowej* – rozumie się przez to całkowitą kwotę, jaką, w celu uzyskania w danym momencie danych towarów lub usług, nabywca lub usługobiorca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym dokonywana jest dostawa towarów lub świadczenie usług, musiałby, w warunkach uczciwej konkurencji, zapłacić niezależnemu dostawcy lub usługodawcy na terytorium kraju; w przypadku gdy nie można ustalić porównywalnej dostawy towarów lub świadczenia usług, przez wartość rynkową rozumie się:
- a) w odniesieniu do towarów – kwotę nie mniejszą niż cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy,
- b) w odniesieniu do usług – kwotę nie mniejszą niż całkowity koszt poniesiony przez podatnika na wykonanie tych usług;
- 27c) *magazynie konsygnacyjnym* – rozumie się przez to wyodrębnione u podatnika zarejestrowanego jako podatnik VAT UE, o którym mowa w art. 97 ust. 4, miejsce przechowywania na terytorium kraju towarów należących do podatnika podatku od wartości dodanej przemieszczonych przez niego lub na jego rzecz z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju do tego miejsca, z którego podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT UE, przechowujący towary, pobiera je, a przeniesienie prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel następuje w momencie ich pobrania;
- 27d) *prowadzącym magazyn konsygnacyjny* – rozumie się przez to podatnika, który przechowuje w magazynie konsygnacyjnym towary i pobiera je z tego magazynu;

¹² Artykuł 2 pkt 25b dodany przez art. 1 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 25 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. 1171) zmieniający nin. ustawę z dniem 1 stycznia 2015 r.

¹³ Artykuł 2 pkt 26 zmieniony przez art. 1 pkt 1 lit. d ustawy z dnia 25 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. 1171) zmieniający nin. ustawę z dniem 1 stycznia 2015 r.

- 27e) zorganizowanej części przedsiębiorstwa – rozumie się przez to organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania;
- 27f) czasopismach specjalistycznych – rozumie się przez to drukowane wydawnictwa periodyczne oznaczone symbolem ISSN, objęte kodem PKWiU 58.14.1 i CN 4902, o tematyce szeroko pojętych zagadnień odnoszących się do działalności kulturalnej lub twórczej, edukacyjnej, naukowej lub popularnonaukowej, społecznej, zawodowej i metodycznej, regionalnej lub lokalnej, a także przeznaczone dla osób niewidomych i niedowidzących, publikowane nie częściej niż raz w tygodniu w postaci odrębnych zeszytów (numerów) objętych wspólnym tytułem, których zakończenia nie przewiduje się, ukazujące się na ogół w regularnych odstępach czasu w nakładzie nie wyższym niż 15 000 egzemplarzy, z wyjątkiem:
- a) periodyków o treści ogólnej, stanowiących podstawowe źródło informacji bieżącej o aktualnych wydarzeniach krajowych lub zagranicznych, przeznaczonych dla szerokiego kręgu czytelników,
 - b) publikacji zawierających treści pornograficzne, publikacji zawierających treści nawołujące do nienawiści na tle różnic narodowościowych, etnicznych, rasowych, wyznaniowych albo ze względu na bezwyznaniowość lub znieważające z tych powodów grupę ludności lub poszczególne osoby oraz publikacji propagujących ustroje totalitarne,
 - c) wydawnictw, w których co najmniej 33% powierzchni jest przeznaczone nieodpłatnie lub odpłatnie na ogłoszenia handlowe, reklamy lub teksty reklamowe, w szczególności czasopism informacyjno-reklamowych, reklamowych, folderów i katalogów reklamowych,
 - d) wydawnictw, które zawierają głównie kompletną powieść, opowiadanie lub inne dzieło w formie tekstu ilustrowanego lub nie, albo w formie rysunków opatrzonych opisem lub nie,
 - e) publikacji, w których więcej niż 20% powierzchni jest przeznaczone na krzyżówki, kryptogramy, zagadki oraz inne gry słowne lub rysunkowe,
 - f) publikacji zawierających informacje popularne, w szczególności porady, informacje o znanych i sławnych postaciach z życia publicznego,
 - g) czasopism, na których nie zostanie uwidoczniona wysokość nakładu;
- 28) Ordynacji podatkowej – rozumie się przez to ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.);
- 29) (uchylony);
- 30) PKWiU ex – rozumie się przez to zakres wyrobów lub usług węższy niż określony w danym grupowaniu Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług;
- 31) fakturze – rozumie się przez to dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie;
- 32) fakturze elektronicznej – rozumie się przez to fakturę w formie elektronicznej wystawioną i otrzymaną w dowolnym formacie elektronicznym;
- 33) terenach budowlanych – rozumie się przez to grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku

braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym;

- 34) pojazdach samochodowych – rozumie się przez to pojazdy samochodowe w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony.

Spis treści

Art. 2 pkt 1–5 ustawy VAT	139
A. Przepisy dyrektywy VAT	139
B. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości	140
Art. 2 pkt 6 ustawy VAT	145
A. Przepisy dyrektywy VAT	145
B. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości	146
Art. 2 pkt 7 ustawy VAT	150
A. Przepisy dyrektywy VAT	150
B. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości	150
Art. 2 pkt 8 ustawy VAT	151
A. Przepisy dyrektywy VAT	151
B. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości	151
Art. 2 pkt 10 ustawy VAT	152
A. Przepisy dyrektywy VAT	152
B. Przepisy rozporządzenia VAT	152
C. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości	153
Art. 2 pkt 11 ustawy VAT	154
A. Przepisy dyrektywy VAT	154
B. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości	154
Art. 2 pkt 12 ustawy VAT	172
A. Przepisy dyrektywy VAT	172
Art. 2 pkt 14 ustawy VAT	172
A. Przepisy dyrektywy VAT	172
B. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości	173
Art. 2 pkt 15–21 ustawy VAT	174
A. Przepisy dyrektywy VAT	174
B. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości	175
Art. 2 pkt 23–24 ustawy VAT	179
Art. 2 pkt 25 ustawy VAT	179
A. Przepisy dyrektywy VAT	179
Art. 2 pkt 26 ustawy VAT	180
A. Przepisy rozporządzenia VAT	180
Art. 2 pkt 27 ustawy VAT	181
A. Przepisy dyrektywy VAT	181
Art. 2 pkt 27b ustawy VAT	181
A. Przepisy dyrektywy VAT	181
Art. 2 pkt 30 ustawy VAT	182
A. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości	182
Art. 2 pkt 31 ustawy VAT	182
A. Przepisy dyrektywy VAT	182
B. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości	182

Art. 2 pkt 32 ustawy VAT	183
A. Przepisy dyrektywy VAT	183
Art. 2 pkt 33 ustawy VAT	183
A. Przepisy dyrektywy VAT	183
B. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości	184

ART. 2 PKT 1–5 USTAWY VAT

A. Przepisy dyrektywy VAT

TYTUŁ II

ZAKRES TERYTORIALNY

Artykuł 5¹⁴

Do celów niniejszej dyrektywy wprowadza się następujące definicje:

- (1) „Wspólnota” i „terytorium Wspólnoty” oznaczają terytoria państw członkowskich, zgodnie z definicją zawartą w pkt 2;
- (2) „państwo członkowskie” i „terytorium państwa członkowskiego” oznaczają terytorium każdego państwa członkowskiego Wspólnoty, do którego ma zastosowanie Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, zgodnie z jego art. 299, z wyłączeniem terytoriów wymienionych w art. 6 niniejszej dyrektywy;
- (3) „terytoria trzecie” oznaczają terytoria wymienione w art. 6;
- (4) „państwo trzecie” oznacza wszystkie państwa lub terytoria, do których nie ma zastosowania traktat.

Artykuł 6

1. Niniejsza dyrektywa nie ma zastosowania do następujących terytoriów należących do obszaru celnego Wspólnoty:

- a) Góra Athos;
- b) Wyspy Kanaryjskie;
- c) francuskie terytoria, o których mowa w art. 349 i art. 355 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej;
- d) Wyspy Alandzkie;
- e) Wyspy Normandzkie.

2. Niniejsza dyrektywa nie ma zastosowania do następujących terytoriów nienależących do obszaru celnego Wspólnoty:

- a) Wyspa Helgoland;
- b) terytorium Büsingen;
- c) Ceuta;
- d) Melilla;

¹⁴ Art. 5 zmieniony przez art. 2 i 3 decyzji nr 2013/237/UE z dnia 14 maja 2013 r. (Dz. Urz. UE L 141 z 28.05.2013, s. 37) wprowadzającej odstępstwo od jego stosowania z dniem notyfikacji tej decyzji.

- e) Livigno;
- f) Campione d'Italia;
- g) włoska część jeziora Lugano.

Artykuł 7

1. Uwzględniając konwencje i traktaty zawarte, odpowiednio, z Francją, Zjednoczonym Królestwem i Cyprzem, Księstwo Monako, Wyspa Man i suwerenne strefy Zjednoczonego Królestwa- Akrotiri i Dhekelia -, nie są uznawane, do celów stosowania niniejszej dyrektywy, jako państwa trzecie.

2. Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki, aby zapewnić, że transakcje mające początek w Księstwie Monako lub przeznaczone dla Księstwa Monako są uznawane za transakcje mające początek we Francji lub przeznaczone dla Francji; transakcje mające początek na Wyspie Man lub przeznaczone dla Wyspy Man są uznawane za transakcje mające początek w Zjednoczonym Królestwie lub przeznaczone dla Zjednoczonego Królestwa, a transakcje mające początek w suwerennych strefach Zjednoczonego Królestwa, Akrotiri i Dhekelia, lub przeznaczone dla tych suwerennych stref są uznawane za transakcje mające początek na Cyprze lub przeznaczone dla Cypru.

B. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości

wyrok TS z dnia 8 listopada 2012 r. w sprawie C-165/11 *Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky v. Profitube spol. s r.o.* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1226628

Z uzasadnienia:

54. Po czwarte, sąd odsyłający dąży konkretnie do ustalenia, czy skład celny położony na terytorium państwa członkowskiego znajduje się „na terytorium kraju” w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy.

55. W tej kwestii należy przypomnieć, że zgodnie z art. 3 ust. 2 szóstej dyrektywy „terytorium kraju” odpowiada terytorialnemu zakresowi stosowania traktatu WE, który jest określony w odniesieniu do każdego państwa członkowskiego w art. 299 WE.

56. Artykuł 299 WE ust. 1 wymienia państwa członkowskie, do których stosuje się traktat WE, a jego następne ustępy zawierają szczególne postanowienia dotyczące pewnych terytoriów.

57. Natomiast art. 3 ust. 3 szóstej dyrektywy w wyraźny sposób wyklucza pewne terytoria państw członkowskich z zakresu stosowania tej dyrektywy.

58. Żaden z przepisów wspomnianych w pkt 56 i 57 niniejszego wyroku ani żaden inny przepis szóstej dyrektywy nie przewiduje zaś, iż składki celne – niezależnie od tego, czy chodzi o składki publiczne, czy prywatne – nie znajdują się „na terytorium kraju”, jeżeli są one położone na terytorium państwa członkowskiego w znaczeniu wskazanym w art. 3 ust. 1 szóstej dyrektywy. Również kodeks celny w ramach swojego zakresu stosowania nie przyznaje szczególnego statusu składkom celnym.

59. W konsekwencji w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy skład celny znajduje się „na terytorium kraju”, jeżeli jest położony na terytorium państwa członkowskiego.

Teza:

W sytuacji gdy towary pochodzące z państwa trzeciego zostały objęte procedurą składu celnego w państwie członkowskim, następnie przetworzone w ramach procedury

uszlachetniania czynnego z zastosowaniem systemu zawiesznień, po czym zostały sprzedane i ponownie objęte procedurą składu celnego, przy czym podczas tych wszystkich procesów i transakcji pozostawały w tym samym składzie celnym położonym na terytorium tego państwa członkowskiego, sprzedaż tych towarów podlega podatkowi od wartości dodanej na mocy art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2004/66/WE z dnia 26 kwietnia 2004 r., chyba że wspomniane państwo członkowskie skorzystało z przysługującej mu na mocy art. 16 ust. 1 wskazanej dyrektywy możliwości zwolnienia jej z podatku od wartości dodanej, czego ustalenie należy do sądu krajowego.

wyrok TS z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05 *Aktiebolaget NN v. Skatteverket* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2007, s. I-2697

Z uzasadnienia:

51. Zwracając się z czwartym pytaniem, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy w związku z art. 2 pkt 1 i art. 3 tej samej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że dostawa i ułożenie kabla światłowodowego łączącego dwa państwa członkowskie nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT w zakresie tej części transakcji, która dotyczy obszaru niebędącego częścią terytorium Wspólnoty.

52. Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy zobowiązuje państwa członkowskie do opodatkowaniu podatkiem VAT wszelkich dostaw towarów dokonywanych odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.

53. Terytorialny zakres zastosowania szóstej dyrektywy określony jest w jej art. 3, zgodnie z którym terytorium „państwa członkowskiego” oznacza terytorium kraju określone w odniesieniu do każdego państwa członkowskiego w ust. 2 i 3 tego artykułu, a „terytorium Wspólnoty” oznacza terytorium państw członkowskich określone w odniesieniu do każdego państwa członkowskiego w tych samych ust. 2 i 3. Z wyjątkiem określonych terytoriów krajowych wyłączonych wprost w art. 3 ust. 3, na mocy ust. 2 tego artykułu „terytorium kraju” odpowiada obszarowi, na którym stosuje się traktat WE, określone w odniesieniu do każdego państwa członkowskiego w art. 299 WE.

54. Wobec faktu, że traktat nie zawiera dokładniejszej definicji terytorium objętego zakresem suwerenności każdego państwa członkowskiego, do każdego z państw członkowskich należy określenie zakresu i granic tego terytorium w zgodzie z zasadami prawa międzynarodowego publicznego.

55. Jeśli chodzi o zakres zastosowania szóstej dyrektywy, to Trybunał orzekł, że system ustanowiony na mocy tej dyrektywy stosuje się w sposób bezwzględny i wiążący na całym terytorium krajowym państw członkowskich (zob. podobnie wyrok z dnia 23 stycznia 1986 r. w sprawie 283/84 *Trans Tirreno Express*, Rec. s. 231, pkt 20).

56. Zgodnie z art. 2 konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza sporządzonej w Montego Bay w dniu 10 grudnia 1982 r., która weszła w życie w dniu 16 listopada 1994 r. i została zatwierdzona decyzją Rady 98/392/WE z dnia 23 marca 1998 r. (Dz. U. L 79, s. 1; zwanej dalej „konwencją o prawie morza”), suwerenność państwa nadbrzeżnego rozciąga się na morze terytorialne, na jego dno i podglebie.

57. Terytorium państw członkowskich w rozumieniu art. 299 WE obejmuje zatem również morze terytorialne, jego dno i podglebie, przy czym do każdego z państw człon-

kowskich należy określenie szerokości swego morza terytorialnego do granicy nieprzekraczającej 12 mil morskich, zgodnie z art. 3 konwencji o prawie morza.

58. W związku z tym państwo członkowskie ma obowiązek objąć podatkiem VAT dostawę towarów, która ma miejsce na należącym do niego morzu terytorialnym oraz na dnie tego morza i podglebiu (zob. również, w odniesieniu do świadczenia usług transportowych, wyrok z dnia 23 maja 1996 r. w sprawie C-331/94 Komisja v. Grecja, Rec. s. I-2675, pkt 10).

59. Z kolei suwerenność państwa nadbrzeżnego w wyłącznej strefie ekonomicznej oraz w odniesieniu do szelfu kontynentalnego ma charakter tylko funkcjonalny i jako taka, ogranicza się do prawa prowadzenia badań i eksploatacji, o którym mowa w art. 56 i 77 konwencji o prawie morza. Skoro dostawy i układania podmorskiego kabla nie ma pośród rodzajów działalności wymienionych enumeratywnie w tych przepisach, część czynności wykonywana w wyłącznej strefie ekonomicznej i na szelfie kontynentalnym nie jest objęta zakresem suwerenności państwa nadbrzeżnego. Wniosek ten znajduje potwierdzenie w art. 58 ust. 1 i art. 79 powyższej konwencji, które zastrzegają na rzecz wszystkich innych państw, pod pewnymi warunkami, prawo układania podmorskich kabli na tych obszarach.

60. Z powyższego wynika, że ta część transakcji nie może być uznawana za wykonywaną na terytorium kraju w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy. Dotyczy to również, a fortiori, tej części transakcji, która wykonywana jest na morzu pełnym, będącym na mocy art. 89 konwencji o prawie morza obszarem wyłączonym spod zakresu suwerenności państw (zob. również w dziedzinie świadczenia usług transportowych wyrok z dnia 13 marca 1990 r. w sprawie C-30/89 Komisja v. Francja, Zb. Orz. s. I-691, pkt 17).

Teza:

3. Artykuł 8 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 w związku z jej art. 2 pkt 1 i art. 3 należy interpretować w ten sposób, że dostawa i ułożenie kabla światłowodowego łączącego dwa państwa członkowskie nie podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej w odniesieniu do tej części transakcji, która wykonywana jest w wyłącznej strefie ekonomicznej, na szelfie kontynentalnym i na morzu pełnym.

wyrok TS z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-491/04 *Dollond & Aitchison Ltd v. Commissioners of Customs & Excise* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2006, s. I-2129

Z uzasadnienia:

17. Na wstępie należy przypomnieć, iż wyspa Jersey stanowi integralną część obszaru celnego Wspólnoty, lecz zgodnie z zasadami ustanowionymi w szóstej dyrektywie traktowana jest jak państwo trzecie. Zatem dostawa towarów przez spółkę utworzoną na Jersey na rzecz klienta zamieszkałego w Zjednoczonym Królestwie stanowi przywóz towarów w rozumieniu art. 2 ust. 2 szóstej dyrektywy. Zgodnie z art. 11 część B ust. 1 dyrektywy podstawa opodatkowania została zdefiniowana jako „wartość celna” ustalana stosownie do art. 29 kodeksu celnego.

wyrok TS z dnia 28 stycznia 1999 r. w sprawie C-181/97 *A.J. van der Kooy v. Staatssecretaris van Financiën* (orzeczenie wstępne), Rec. 1999, s. I-483^{*15}

Z uzasadnienia:

32. W swoim pytaniu sąd krajowy zmierza do ustalenia, w istocie, czy wprowadzenie do państwa członkowskiego towarów pochodzących z Antyli Holenderskich musi być

¹⁵ Dotyczy również art. 2 pkt 7 ustawy VAT w zakresie definicji importu towarów.

traktowane jako wprowadzenie do Wspólnoty dla celów stosowania art. 7 ust. 1 szóstej dyrektywy.

33. Rządy holenderski i francuski zgadza się z Komisją, że terytorium Antyli Holenderskich nie może być uznane za część terytorium Wspólnoty dla celów art. 3 i 7 szóstej dyrektywy i art. 227 Traktatu, ani nie może być traktowane jako takie na mocy art. 132 ust. 1 Traktatu w celu nakładania podatku obrotowego, jeżeli żadne przepisy wprowadzające nie zostały przyjęte w tym zakresie.

34. Jak wynika z przepisów art. 3 i 7 szóstej dyrektywy, interpretowanych łącznie, terminy „Wspólnota” i „terytorium Wspólnoty” odnoszą się do obszaru stosowania Traktatu, jak określono dla każdego z państw członkowskich w art. 227 Traktatu.

Teza:

Wprowadzenie na terytorium państwa członkowskiego towarów pochodzących z Antyli Holenderskich musi być postrzegane jako wprowadzenie towarów na terytorium Wspólnoty dla potrzeb zastosowania art. 7 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych.

wyrok TS z dnia 13 marca 1990 r. w sprawie C-30/89 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska, Rec. 1990, s. I-691*

Z uzasadnienia:

12. Artykuł 3 ust. 1 określa zakres terytorialny szóstej dyrektywy jako obszar stosowania Traktatu ustanawiającego EWG, określony dla każdego z państw członkowskich w art. 227 Traktatu.

13. W odniesieniu do świadczenia usług, art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy ustanawia ogólną zasadę, że za miejsce, w którym usługa jest świadczona, „uznaje się miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczona jest usługa lub, w przypadku braku siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności, miejsce, w którym ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu”.

14. Artykuł 9 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy stanowi, w drodze wyjątku od zasady ogólnej, iż miejscem opodatkowania usług transportowych jest „miejsce, w którym transport ten ma miejsce, z uwzględnieniem przebytych odległości”.

15. Z przepisów tych wynika, że jedynym obowiązkiem, jaki szósta dyrektywa nakłada na państwa członkowskie w zakresie opodatkowania usług transportowych, jest opodatkowanie usług świadczonych w granicach tych państw.

16. Celem szczególnej regulacji dla usług transportowych, która stanowi odstępstwo od ogólnych zasad określania miejsca opodatkowania usług przewidzianych w art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, jest zatem zapewnienie, by każde państwo członkowskie opodatkowało usługi transportowe w odniesieniu do odcinków podróży znajdujących się na jego terytorium.

17. Z drugiej strony szósta dyrektywa nie przewiduje obowiązku opodatkowania odcinków podróży poza granicami państwa członkowskiego w przestrzeni międzynarodowej.

W szczególności, żaden z przepisów dyrektywy nie wymaga, by państwa członkowskie opodatkowywały podatkiem VAT usługi transportowe dotyczące odległości przebytych w przestrzeni międzynarodowej w przypadku, gdy transport odbywa się bez przystanku w innym państwie członkowskim między dwoma punktami znajdującymi się na tym samym terytorium krajowym.

18. Mimo że, jak stwierdził Trybunał w wyroku z dnia 23 stycznia 1986 r. w sprawie 283/84 *Trans Tirreno Express v. Ufficio Provinciale IVA*, Rec. 1986, s. 231, pkt 21, szósta dyrektywa, zwłaszcza art. 9 ust. 2 b), nie wprowadza zakazu opodatkowania przez państwo członkowskie usługi transportowej świadczonej między dwoma punktami znajdującymi się na jego terytorium, nawet jeśli część podróży odbywa się poza jego terytorium, pod warunkiem że nie narusza jurysdykcji podatkowej innych państw, z orzeczenia tego nie można wyprowadzać wniosku, iż szósta dyrektywa nakazuje państwom członkowskim opodatkowanie czynności transportu wykonywanych na ich terytorium w odniesieniu do tej części podróży, jaka odbywa się na wodach międzynarodowych lub poza nimi. Jedynym wnioskiem, jaki można wyciągnąć z ogólnego celu szóstej dyrektywy jest to, iż państwa członkowskie korzystające ze swobody w zakresie rozszerzania zakresu przepisów podatkowych poza swoje granice są zobowiązane, przy naliczaniu podatku od takich czynności, stosować wspólne zasady określone w dyrektywie.

19. W tych okolicznościach należy stwierdzić, że szeroka wykładnia proponowana przez Komisję w niniejszym przypadku nie ma podstawy w samej szóstej dyrektywie.

wyrok TS z dnia 23 stycznia 1986 r. w sprawie 283/84 *Trans Tirreno Express SpA v. Ufficio provinciale IVA* (orzeczenie wstępne), Rec. 1986, s. 231*

Z uzasadnienia:

18. Należy zauważyć, że transport tego rodzaju jak wynikający z pytania w sprawie zawisłej przed sądem krajowym nie powoduje powstania jakiegokolwiek konfliktu pomiędzy jurysdykcjami w zakresie opodatkowania VAT, w przypadku gdy statek dokonujący transportu przemieszcza się między dwoma punktami w ramach jednego państwa członkowskiego i jeżeli wybrana trasa, nawet jeśli część z niej jest poza terytorium kraju, nie przechodzi przez żaden obszar pozostający pod władzą innego państwa.

19. W przypadku takiego transportu, który może być uznany za czysto wewnętrzny, zakres terytorialny podatku VAT należy określić w odniesieniu do podstawowych zasad ustanowionych w art. 2 i 3 tej dyrektywy, a nie art. 9.

20. Mimo że, jak stwierdzono powyżej, zakres terytorialny szóstej dyrektywy pokrywa się z terytorium obowiązywania Traktatu określonym dla każdego państwa członkowskiego w art. 227, i chociaż zasady określone w dyrektywie mają przez to wiążący i obowiązkowy charakter na terytoriach państw członkowskich, dyrektywa, a w szczególności jej art. 9 ust. 2 lit. b), w żaden sposób nie ogranicza swobody państw członkowskich do rozszerzenia zakresu ich ustawodawstwa poza ich normalne granice terytorialne tak długi, jak nie narusza to jurysdykcji innych państw.

Teza:

Artykuł 9 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, nie sprzeciwia się stosowaniu przez państwo członkowskie przepisów doty-

czących podatku od wartości dodanej do usług przewozu między dwoma miejscami na terytorium kraju, nawet jeśli część trasy znajduje się poza tym terytorium, o ile opodatkowanie to nie narusza jurysdykcji podatkowej innych państw.

wyrok TS z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 168/84 *Gunter Berkholz v. Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt* (orzeczenie wstępne), Rec. 1985, s. 2251*

Z uzasadnienia:

16. Ponieważ sprawa ta dotyczy usług świadczonych na pokładzie statków morskich, należy przede wszystkim określić zakres terytorialny dyrektywy. Zgodnie z zasadą określoną w art. 3 dyrektywy, który stanowi, że „terytorium kraju” oznacza „obszar, na którym stosuje się Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą, określony w odniesieniu do każdego Państwa Członkowskiego w art. 227”, terytorialny zakres dyrektywy zbiega się, w przypadku każdego państwa członkowskiego, z zakresem stosowania podatku od wartości dodanej. Jak słusznie twierdzi rząd duński, art. 9 nie ogranicza swobody państw członkowskich do opodatkowania usług świadczonych poza ich właściwością terytorialną na pokładzie statków morskich, nad którymi sprawują jurysdykcję. Wbrew stanowisku skarżącej w postępowaniu przed sądem krajowym, wspieranych przez Komisję, szósta dyrektywa w żaden sposób nie wymaga, aby usługi wykonane na pełnym morzu, lub bardziej ogólnie, poza terytorium państwa sprawującym jurysdykcję nad statkiem, były zwolnione z podatku bez względu na miejsce, gdzie usługi te uznaje się za wykonane – miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę lub inne stałe miejsce prowadzenia działalności.

Teza:

Artykuł 9 ust. 1 szóstej dyrektywy z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, należy interpretować w taki sposób, aby zamontowanie [urządzeń] do prowadzenia działalności gospodarczej, takich jak automaty do gier, na pokładzie statku kursującego na pełnym morzu poza terytorium kraju, mogło być potraktowane jako stałe miejsce prowadzenia działalności w rozumieniu tego przepisu jedynie w przypadku, gdy w miejscu tym znajdują się na stałe zarówno zasoby ludzkie, jak i techniczne niezbędne do świadczenia tych usług oraz gdy nie ma podstaw do uznania, że usługi te zostały wykonane w miejscu siedziby usługodawcy.

ART. 2 PKT 6 USTAWY VAT

A. Przepisy dyrektywy VAT

Artykuł 15

1. Energia elektryczna, gaz, energia cieplna lub chłodnicza i tym podobne są uważane za rzeczy.

2. Państwa członkowskie mogą uznać za rzeczy:

- a) określone udziały w nieruchomości;
- b) prawa rzeczowe dające ich posiadaczowi prawo do korzystania z nieruchomości;
- c) udziały i inne równoważne udziałom tytuły prawne dające ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności lub posiadania nieruchomości lub jej części.

B. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości

wyrok TS z dnia 5 lipca 2012 r. w sprawie C-259/11 *DTZ Zadelhoff vof v. Staatssecretaris van Financiën* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1169797

Z uzasadnienia:

34. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że państwa członkowskie mają swobodę w wykonywaniu udzielonej im przez art. 5 ust. 3 szóstej dyrektywy możliwości wyboru włącznie ze stanowieniem pewnych warunków, o ile nie zmieniają one zasadniczo natury owej możliwości wyboru, bowiem żaden przepis szóstej dyrektywy nie ogranicza w tym względzie w jakikolwiek sposób uprawnień dyskrecjonalnych państw członkowskich (wyrok z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-326/99 „Goed Wonen”, Rec. s. I-6831, pkt 34).

35. W związku z tym, skoro art. 5 ust. 3 szóstej dyrektywy pozwala na zrównanie wszystkich rozważanych praw, kilku lub jednego z nich z dobrami materialnymi, to wskazany przepis pozwala również na ograniczenie tego rodzaju zrównania jedynie do tych praw, które spełniają kryteria szczegółowo określone przez dane państwo członkowskie (ww. wyrok w sprawie „Goed Wonen”, pkt 34).

36. Byłoby natomiast trudne do pogodzenia z systematyką szóstej dyrektywy, gdyby przyjąć, że zawarte w art. 13 część B lit. d) pkt 5 tiret drugie owej dyrektywy odniesienie do jej art. 5 ust. 3 obejmuje wszystkie prawa lub papiery wartościowe wskazane w tym drugim przepisie, niezależnie od tego, czy państwo członkowskie skorzystało z udzielonej mu w tym przepisie możliwości wyboru.

37. Tego rodzaju wykładnię potwierdzają prace przygotowawcze do przyjęcia szóstej dyrektywy. Jak wskazała Komisja w uwagach pisemnych, jej projekt szóstej dyrektywy [COM(73) 950 wersja ostateczna] przewidywał w art. 5 ust. 1, że prawa udziałowe i akcje dające ich posiadaczowi uprawnienia prawnego lub faktycznego właściciela lub do korzystania z nieruchomości lub jej części będą traktowane zawsze jako dobra materialne, do których się odnoszą.

38. Z uzasadnienia wskazanego projektu (s. 6) wynika, że Komisja uważała, iż „z oczywistych względów neutralności podatkowej zrównania przewidziane w ust. 1 mają na celu objęcie [podatkiem VAT] transakcji, które są gospodarczo równoważne z dostawą nieruchomości lub jej części”.

39. Jednakże, po przedstawieniu przez Komisję kilku różnych projektów, Rada Wspólnot Europejskich ostatecznie przyjęła inne sformułowanie, które umożliwia państwom członkowskim, nie zobowiązując ich do tego, uznanie za dobra materialne „akcji lub praw udziałowych dających ich posiadaczowi uprawnienia prawnego lub faktycznego właściciela lub do korzystania z nieruchomości lub jej części”.

Teza:

Artykuł 13 część B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku powinien być interpretowany w ten sposób, że zwolnieniem z podatku od wartości dodanej są objęte transakcje, takie jak transakcje rozpatrywane w sprawie przed sądem krajowym, które mają na celu przeniesienie akcji danych spółek i które odniosły ten skutek, lecz które, w istocie dotyczą nieruchomości będących w posiadaniu

tych spółek i (pośredniego) przeniesienia ich własności. Wyjątek od owego zwolnienia, przewidziany w owym pkt 5 tiret drugie nie ma zastosowania, jeżeli państwo członkowskie nie skorzystało z możliwości przewidzianej w art. 5 ust. 3 lit. c) owej dyrektywy, aby za dobra materialne uznać akcje i prawa udziałowe dające ich posiadaczowi uprawnienia prawnego lub faktycznego właściciela lub do korzystania z nieruchomości.

wyrok TS z dnia 22 października 2009 r. w sprawie C-242/08 *Swiss Re Germany Holding GmbH v. Finanzamt München für Körperschaften* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2009, s. I-10099

Z uzasadnienia:

24. Zgodnie ze wskazanym art. 5 ust. 1 „dostawa towaru» oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel”.

25. W związku z tym wystarczy stwierdzić, że umowy o reasekurację ubezpieczenia na życie nie mogą zostać uznane za dobra materialne w rozumieniu tego przepisu i że w rezultacie transakcja taka jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, która obejmuje cesję takich umów, nie może być uznana za dostawę towaru w rozumieniu tego przepisu.

Teza:

1. Odpłatna cesja portfela umów o reasekurację ubezpieczenia na życie dokonana przez spółkę z siedzibą w państwie członkowskim na rzecz spółki ubezpieczeniowej z siedzibą w państwie trzecim powodująca, że ta ostatnia przejmuje za zgodą ubezpieczonych ogół praw i obowiązków wynikających z tych umów, nie stanowi transakcji objętej art. 9 ust. 2 lit. e) tiret piąte i art. 13 część B lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku ani transakcji objętej łącznie pkt 2 i 3 wskazanego art. 13 część B lit. d).

2. W ramach odpłatnej cesji portfela obejmującego 195 umów o reasekurację ubezpieczenia na życie fakt, że nie nabywca, ale zbywca dokonuje zapłaty wynagrodzenia, jakim w niniejszym przypadku jest określenie wartości ujemnej za przejście 18 spośród tych umów, nie ma wpływu na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze.

3. Wykładni art. 13 część B lit. c) szóstej dyrektywy 77/388 należy dokonywać w ten sposób, że nie znajduje on zastosowania do odpłatnej cesji portfela umów o reasekurację ubezpieczenia na życie, takiej jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.

wyrok TS z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-166/05 *Heger Rudi GmbH v. Finanzamt Graz-Stadt* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2006, s. I-7749

Z uzasadnienia:

19. Zgodnie z tym, co zauważyła rzeczniczka generalna w pkt 28 i 29 przedstawionej przez nią opinii, ponieważ nie wydaje się, iż Republika Austrii skorzystała z przyznanego państwom członkowskim w art. 5 ust. 3 szóstej dyrektywy prawa do uznania za „dobra materialne” niektórych praw do nieruchomości, a także określonych praw rzeczowych dających uprawnionemu prawo do korzystania z nieruchomości, to sporna w postępowaniu przed sądem krajowym odpłatna cesja praw do dokonywania połowów nie może zo-

stać zakwalifikowana jako dostawa towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy. Cesja ta stanowi zatem świadczenie usług w rozumieniu art. 6 ust. 1 tej dyrektywy.

20. Jeżeli chodzi o pojęcie „nieruchomości”, to należy zauważyć, iż jedną z jej istotnych cech jest to, iż jest związana z określoną częścią powierzchni ziemi. W tym względzie Trybunał orzekł już, że trwale wydzielony teren, nawet gdy pokryty jest wodą, może zostać zakwalifikowany jako nieruchomość (zob. podobnie wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-428/02 *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, Rec. s. I-1527, pkt 34).

21. Prawa do dokonywania połowów, takie jak prawa nabywane i odsprzedawane przez Heger, ich wykonywanie na określonej części danej rzeki. Prawa te nie dotyczą określonej ilości wody przepływającej w rzece, która nieustannie się wymienia, lecz określonego obszaru geograficznego, na którym owe prawa mogą być wykonywane, i są w ten sposób związane z określoną powierzchnią pokrytą wodą, wydzieloną w sposób trwały.

22. W związku z tym części rzeki, których dotyczą zezwolenia na dokonywanie połowów, powinny być uznane za nieruchomości w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

Teza:

Przeniesienie praw do dokonywania połowów w formie odpłatnej cesji zezwoleń na dokonywanie połowów stanowi świadczenie usług związanych z nieruchomościami w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku.

wyrok TS z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-320/02 *Förvaltnings AB Stenholmen v. Riksskatteverket* (orzeczenie wstępne), Rec. 2004, s. I-3509*

Zasadnienia:

23. Po pierwsze, jak stwierdzono w wyroku 10/87 *Tattersalls*, Rec. 1988, s. 3281, zwierzęta są dobrami materialnymi w rozumieniu art. 5 szóstej dyrektywy.

Teza:

1. Artykuł 26a szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 94/5/WE z dnia 14 lutego 1994 r., należy interpretować w taki sposób, że inwentarz żywy można uznać za towary używane w rozumieniu omawianego przepisu.

2. W ten sposób zwierzę zakupione od osoby fizycznej (innej niż hodowca), które jest odsprzedawane po przeszkoleniu do wykonywania konkretnych czynności, można uznać za towar używany.

wyrok TS z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-326/99 *Stichting 'Goed Wonen' v. Staatssecretaris van Financiën* (orzeczenie wstępne), Rec. 2001, s. I-6831*

Zasadnienia:

33. Co do tych argumentów, należy na wstępie zauważyć, że zgodnie z art. 5 ust. 1 i 3 szóstej dyrektywy, państwa członkowskie mogą uznać za rzeczy stanowiące przed-