

**Sprawa C-395/09**

**Oasis East sp. z o.o.**

**przeciwko**

**Ministrowi Finansów**

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny)

Szósta dyrektywa VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Przystąpienie nowego państwa członkowskiego – Prawo do odliczenia podatku naliczonego – Przepisy krajowe wywołujące prawo do odliczenia podatku od niektórych usług – Partnerzy handlowi mający siedzibę na terytorium kwalifikowanym jako „raj podatkowy” – Uprawnienie do utrzymania przez państwa członkowskie wywołujące prawa do odliczenia w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy VAT

Streszczenie wyroku

*Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Wywołujące prawa do odliczenia – Uprawnienie państw członkowskich do utrzymania wywołujące istniejących w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy*

*(dyrektywa Rady 77/388, art. 17 ust. 6)*

Artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 95/7, którego treść została zasadniczo przejęta przez art. 176 dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, należy interpretować w ten sposób, że przepis ten nie zezwala na utrzymanie w mocy przepisów krajowych – mających zastosowanie w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy w danym państwie członkowskim – które w sposób ogólny wywołują uprawnienie do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego w przypadku nabycia importu usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego siedzibę na obszarze jednego z krajów lub terytoriów określonych w tych przepisach jako „raje podatkowe”.

Państwa członkowskie nie są bowiem uprawnione do utrzymania w mocy wywołujące owych uprawnienie stosowanych w sposób ogólny do jakiegokolwiek wydatku związanego z nabyciem towarów lub usług.

(por. pkt 30, 32; sentencja)

# WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 30 września 2010 r.(\*)

Szósta dyrektywa VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Przystąpienie nowego państwa członkowskiego – Prawo do odliczenia podatku naliczonego – Przepisy krajowe wywołujące prawo do odliczenia podatku od niektórych usług – Partnerzy handlowi mający siedzibę na terytorium kwalifikowanym jako „raj podatkowy” – Uprawnienie do utrzymania przez państwa członkowskie wywołujące prawa do odliczenia w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy VAT

W sprawie C-395/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelnego Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 6 sierpnia 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 października 2009 r., w postępowaniu:

**Oasis East sp. z o.o.**

przeciwko

**Ministrowi Finansów,**

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), prezes izby, J. Malenovský i T. von Danwitz, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 lipca 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Oasis East sp. z o.o. przez M. Wojdę oraz J. Martiniego,
- w imieniu rządu polskiego przez M. Szpunara oraz M. Jarosza, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Owsiany-Hornung, K. Herrmann oraz D. Triantafyllou, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 ust. 2 i 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 (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18) (zwanej dalej

„szósta dyrektywa”), którego treść została zasadniczo przejęta przez art. 176 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Oasis East sp. z o.o. (zwaną dalej „Oasis East”) a Ministrem Finansów.

## Ramy prawne

### *Uregulowania Unii*

3 Zgodnie z art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z art. 28f tej dyrektywy:

„2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należny lub zapłacony na terytorium kraju podatek od wartości dodanej [zwany dalej »VAT«] od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]

6. Przed upływem najwyżej czterech lat od daty wejścia w życie niniejszej dyrektywy, Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, podejmie decyzję, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia [VAT]. Odliczenie [VAT] nie będzie w żadnym przypadku obejmować wydatków niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne.

Do czasu wejścia w życie powyższych przepisów państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wejścia w życie niniejszej dyrektywy”.

4 Szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona dyrektywą 2006/112.

5 Zgodnie z art. 176 dyrektywy 2006/112:

„Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada określa wydatki, które nie dają prawa do odliczenia VAT. W żadnym przypadku prawo do odliczenia VAT nie dotyczy wydatków, które nie są ściśle związane z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne.

Do czasu wejścia w życie przepisów, o których mowa w akapicie pierwszym, państwa członkowskie mogą utrzymać wszystkie wyłączenia przewidziane w prawie krajowym w dniu 1 stycznia 1979 r. lub, w odniesieniu do państw członkowskich, które przystąpiły do Wspólnoty po tym terminie, przepisy obowiązujące w dniu ich przystąpienia”.

### *Uregulowania krajowe*

6 Artykuł 25 ust. 1 pkt 1a ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (zwanej dalej „ustawą o podatku VAT z roku 1993”) stanowi:

„Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika importu usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana bezpośrednio

lub po?rednio na rzecz podmiotu maj?cego miejsce zamieszkania, siedzib? lub zarz?d na terytorium lub w kraju wymienionych w za??czniku nr 9 do ustawy”.

7      Za??cznik nr 9 do ustawy o podatku VAT z roku 1993 zatytu?owany „Wykaz krajów (terytoriów), w przypadku których podatek z tytu?u importu us?ug nie obni?a kwoty lub nie uprawnia do zwrotu ró?nicy podatku nale?nego” zawiera nast?puj?ce wyliczenie:

- „1)      Ksi?stwo Andory;
- 2)      Anguilla – Autonomiczne Terytorium Zale?ne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Pó?nocnej;
- 3)      Antigua i Barbuda;
- 4)      Aruba – Terytorium Autonomiczne Królestwa Niderlandów;
- 5)      Wspólnota Bahamów;
- 6)      Pa?stwo Bahrajnu;
- 7)      Barbados;
- 8)      Belize;
- 9)      Bermudy – Terytorium Zale?ne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Pó?nocnej;
- 10)     Brytyjskie Wyspy Dziewicze – Terytorium Zale?ne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Pó?nocnej;
- 11)     Wyspy Cooka – Autonomiczne Terytorium Stowarzyszone z Now? Zelandi?;
- 12)     Wspólnota Dominiki;
- 13)     Gibraltar – Terytorium Zale?ne Korony Brytyjskiej;
- 14)     Grenada;
- 15)     Guernesey/Sark/Alderney – Terytoria Zale?ne Korony Brytyjskiej;
- 16)     Hongkong – Specjalny Region Administracyjny Chi?skiej Republiki Ludowej;
- 17)     Jersey – Terytorium Korony Brytyjskiej;
- 18)     Kajmany – Terytorium Zale?ne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Pó?nocnej;
- 19)     Republika Liberii;
- 20)     Ksi?stwo Liechtensteinu;
- 21)     Makau – Specjalny Region Administracyjny Chi?skiej Republiki Ludowej;
- 22)     Republika Malediwów;

- 23) Wyspy Man – Terytorium Korony Brytyjskiej;
- 24) Republika Wysp Marshalla;
- 25) Republika Mauritius;
- 26) Ksi?stwo Monako;
- 27) Montserrat – Terytorium Zale?ne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Pó?nocnej;
- 28) Republika Nauru;
- 29) Antyle Holenderskie – Terytorium Autonomiczne Królestwa Niderlandów;
- 30) Niue – Autonomiczne Terytorium Stowarzyszone z Now? Zelandi?;
- 31) Republika Panamy;
- 32) Niezale?ne Pa?stwo Samoa;
- 33) Republika Seszeli;
- 34) Federacja St. Christopher i Nevis;
- 35) Saint Lucia;
- 36) Saint Vincent i Grenadyny;
- 37) Królestwo Tonga;
- 38) Turks i Caicos – Terytorium Zale?ne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Pó?nocnej;
- 39) Wyspy Dziewicze Stanów Zjednoczonych – Terytorium Nieinkorporowane Stanów Zjednoczonych;
- 40) Republika Vanuatu;
- 41) Zjednoczone Emiraty Arabskie”.

8 Wskazane regulacje podatkowe zosta?y zasadniczo utrzymane w mocy w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i us?ug (zwanej dalej „ustaw? o podatku VAT z roku 2004”), a mianowicie w art. 88 ust. 1 pkt 1 tej ustawy w zwi?zku z za??cznikiem nr 5 do tej ustawy, przy czym zawarta w nim lista obejmuje 39, a nie 41 krajów i terytoriów. Omawiane przepisy wesz?y w ?ycie w dniu 1 maja 2004 r.

### **Post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne**

9 Oasis East produkuje i sprzedaje urz?dzenia ch?odnicze do wody. W ramach swej dzia?alno?ci, obejmuj?cej równie? us?ugi serwisowe, spó?ka ta nabywa us?ugi oferowane przez przedsi?biorstwo maj?ce siedzib? na jednym z terytoriów wymienionych w za??czniku nr 9 do ustawy o podatku VAT z roku 1993, który zosta? zast?piony za??cznikiem nr 5 do ustawy o podatku VAT z roku 2004. Wskazane przedsi?biorstwo ?wiadczy na rzecz Oasis East us?ugi

zarządce i pomocy technicznej. W zakres świadczonych usług wchodzi m.in. prowadzenie działań marketingowych, organizacja i uczestnictwo w targach międzynarodowych, prowadzenie czynności operacyjnych w zakresie m.in. planowania produkcji, usługi inżynierskie, świadczenie usług finansowo-podatkowych i doradztwa księgowego, organizacja transportu, usługi w dziedzinie obsługi systemów informatycznych oraz koordynacja w zakresie dokonywania zakupów i sprzedaży.

10 W dniu 28 grudnia 2007 r. Oasis East zwrócił się do Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z pytaniem, czy od dnia 1 maja 2004 r., miała ona prawo do odliczenia podatku naliczonego w przypadku importu usług zarządczych, w związku z którymi zapłacone jest dokonywana na rzecz przedsiębiorstwa mającego siedzibę na jednym z terytoriów wymienionych w załączniku nr 5 do ustawy o podatku VAT z roku 2004.

11 W interpretacji indywidualnej z dnia 4 kwietnia 2008 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach udzielił odpowiedzi przeczącej na pytanie przedstawione przez Oasis East. Uznał, że spółka ta nie miała prawa do odliczenia podatku naliczonego, ponieważ zapłacone należności za usługi, o których mowa, były uiszczane na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w jednym z krajów lub terytoriów wskazanych w załączniku nr 5 do ustawy o podatku VAT z roku 2004.

12 Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach stwierdził, że przepisy krajowe nie stoją w sprzeczności z prawem Unii, mając na uwadze, że art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy uprawnia państwa członkowskie do utrzymania wszelkich wyłączeń przewidzianych w prawie krajowym w momencie wejścia w życie dyrektywy. Stąd, jego zdaniem, Rzeczpospolita Polska miała prawo utrzymać ograniczenia w zakresie odliczeń VAT istniejące w dacie jej przystąpienia do Unii Europejskiej.

13 W dniu 18 czerwca 2008 r. Oasis East wniosł skargę na interpretację indywidualną z dnia 4 kwietnia 2008 r. do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach.

14 Sąd ten wyrokiem z dnia 22 grudnia 2008 r. oddalił skargę wniesioną przez Oasis East. Stwierdził, że zachowanie w porządku krajowym wyłączenia takiego, jak przewidziane w art. 88 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku VAT z roku 2004, nie stanowi naruszenia art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

15 W skardze kasacyjnej wniesionej w dniu 9 marca 2009 r. Oasis East powtórzył swoją poprzednią argumentację. W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy prawo wspólnotowe (w szczególności art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy [...], obecnie art. 176 dyrektywy 2006/112/WE [...]) daje państwu członkowskiemu prawo do stosowania krajowych przepisów, wyłączających uprawnienie podatnika do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego w przypadku nabycia importu usług, w związku z którymi zapłacone jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na obszarze jednego z terytoriów lub krajów określonych w ustawodawstwie krajowym jako tzw. »raje podatkowe«, biorąc pod uwagę, że takie wyłączenie było stosowane w państwie członkowskim w okresie poprzedzającym członkostwo we Wspólnocie?”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

16 W pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, którego treść została zasadniczo przejęta przez art. 176 dyrektywy 2006/112, zezwala na utrzymanie w mocy przepisów krajowych – mających zastosowanie w chwili wejścia w życie

szóstej dyrektywy w danym państwie członkowskim – które w sposób ogólny wyznaczają uprawnienie do odliczenia podatku VAT naliczonego w przypadku nabycia importu usług, w związku z którymi zapłata należna jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego siedzibę na obszarze jednego z krajów lub terytoriów określonych w tych przepisach jako „raje podatkowe”.

17 W związku z tym, że w sformułowaniu pytania prejudycjalnego przywołano jednocześnie art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy i art. 176 dyrektywy 2006/112, należy na wstępie stwierdzić, że owe dwa przepisy są w zasadzie identyczne.

18 Aby odpowiedzieć na to pytanie, należy przypomnieć, że prawo do odliczenia ustanowione w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, będące integralną częścią mechanizmu podatku VAT, stanowi podstawową zasadę, na której opiera się wspólny system podatku VAT, i co do zasady nie może być ograniczane (zob. wyroki: z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 Metropol i Stadler, Rec. s. I-81, pkt 42; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 Kretztechnik, Zb.Orz. s. I-4357, pkt 33; a także z dnia 15 kwietnia 2010 r. w sprawach połączonych C-538/08 i C-33/09 X Holding i Oracle Nederland, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 37).

19 Zasada prawa do odliczenia podatku VAT jest jednak zagrożona przez wprowadzający odstępstwo przepis art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy. Państwa członkowskie mogą bowiem utrzymać w mocy ustawodawstwo dotyczące wyłączenia prawa do odliczenia obowiązujące w dniu wejścia w życie szóstej dyrektywy, do czasu przyjęcia przez Radę przepisów, o których mowa w tym przepisie (zob. wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-371/07 Danfoss i AstraZeneca, Zb.Orz. s. I-9549, pkt 28; a także ww. wyrok w sprawach połączonych X Holding i Oracle Nederland, pkt 38).

20 Ponieważ Rada nie ustanowiła tego rodzaju przepisów, państwa członkowskie mogą utrzymywać w mocy swe ustawodawstwo dotyczące wyłączenia prawa do odliczenia podatku VAT. Obecnie prawo Unii nie zawiera więc żadnego przepisu ustalającego wykaz wydatków, w przypadku których wyłączone jest prawo do odliczenia (zob. wyrok z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-280/04 Jyske Finans, Zb.Orz. s. I-10683, pkt 23; a także ww. wyrok w sprawie Danfoss i AstraZeneca, pkt 29).

21 Co się tyczy regulacji wprowadzającej odstępstwo, przewidzianej w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, Trybunał orzekł jednak, iż przepis ten zakłada, że wyłączenia, które państwa członkowskie mogą zachować, są zgodne z prawem w świetle 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 zastosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 71, s. 1303, zwanej dalej „drugą dyrektywą”), która poprzedza szóstą dyrektywę (zob. wyrok z dnia 5 października 1999 r. w sprawie C-305/97 Royscot i in., Rec. s. I-6671, pkt 21; a także ww. wyrok w sprawach połączonych X Holding i Oracle Nederland, pkt 40).

22 W tym względzie art. 11 drugiej dyrektywy, wprowadzając w ust. 1 prawo do odliczenia, przewidywał jednak w ust. 4, że państwa członkowskie mogą wyłączać z systemu odliczenia określone towary i określone usługi, w szczególności te, które mogą być wykorzystywane wyłączenie lub częściowo do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników.

23 W konsekwencji uprawnienie przyznane państwom członkowskim w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy nie stanowi nieograniczonego uprawnienia dyskrecjonalnego do wyłączenia prawa do odliczenia podatku VAT w zakresie wszystkich towarów i usług lub niemalże ich całości i podważenia w ten sposób istoty systemu ustanowionego w art. 11 ust. 1 drugiej dyrektywy. Uprawnienie to nie obejmuje zatem ogólnych wyłączeń i nie zwalnia państw członkowskich z

obowi?zku dostatecznego okre?lenia towarów i us?ug, dla których jest wy?zczone prawo do odliczenia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Royscot i in., pkt 22, 24; wyrok z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C?434/03 Charles i Charles?Tijmens, Zb.Orz. s. I?7037, pkt 33, 35).

24 Ponadto przepisy przewiduj?ce odst?pstwo od zasady prawa do odliczenia podatku VAT podlegaj? ?cis?ej wyk?adni (ww. wyrok w sprawie Metropol i Stadler, pkt 59; a tak?e wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C?414/07 Magoora, Zb.Orz. s. I?10921, pkt 28).

25 W zakresie dotycz?cym sprawy przed s?dem krajowym i ewentualnej mo?liwo?ci zastosowania regulacji wprowadzaj?cej odst?pstwo, przewidzianej w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, nale?y zauwa?y?, ?e szósta dyrektywa wesz?a w ?ycie w Polsce w dniu przyst?pienia tego pa?stwa cz?onkowskiego do Unii, czyli w dniu 1 maja 2004 r. Zatem ten dzie? jest istotny dla celów zastosowania wskazanego przepisu do owego pa?stwa cz?onkowskiego (zob. ww. wyrok w sprawie Magoora, pkt 27).

26 W zakresie dotycz?cym powo?anej przez rz?d polski okoliczno?ci, ?e brzmienie art. 176 dyrektywy 2006/112 rozró?nia pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, które przyst?pi?y do Unii przed 1 stycznia 1979 r., i pa?stwami cz?onkowskimi, takimi jak Rzeczpospolita Polska, których przyst?pienie nast?pi?o po tej dacie, wystarczy wskaza?, ?e celem wskazanego rozró?nienia jest jedynie okre?lenie daty, przed któr? wydatki nieuprawnij?ce do odliczenia podatku VAT powinny by?y by? przewidziane w przepisach krajowych.

27 W konsekwencji art. 176 dyrektywy 2006/112 nie mo?e prowadzi? do odmiennych interpretacji co do zakresu rozpatrywanych wy?czce? w zale?no?ci od tego, czy dane pa?stwo cz?onkowskie przyst?pi?o do Unii przed 1 stycznia 1979 r., czy te? po owej dacie. W tych okoliczno?ciach ustanowienie art. 176 tej dyrektywy nie mia?o wp?ywu na orzecznictwo dotycz?ce wyk?adni art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

28 W celu dokonania oceny przepisów krajowych b?d?cych przedmiotem sporu w post?powaniu przed s?dem krajowym w zakresie dotycz?cym odst?pstwa, jakie wprowadzaj?, nale?y stwierdzi?, jak równie? podkre?li? s?d krajowy, ?e omawiane przepisy stanowi? ?rodek o charakterze ogólnym, ograniczaj?cy prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT w przypadku nabycia importu wszelkich us?ug, w zwi?zku z którymi zap?ata nale?no?ci jest dokonywana bezpo?rednio lub po?rednio na rzecz podmiotu maj?cego siedzib? na obszarze jednego z krajów lub terytoriów okre?lonych w tych przepisach jako „raje podatkowe”.

29 Tymczasem tego rodzaju przepisy stanowi? ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT wykraczaj?c poza to, co dozwolone na mocy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

30 Trybuna? wskaza? bowiem, ?e pa?stwa cz?onkowskie nie s? uprawnione do utrzymania w mocy wy?czce? prawa do odliczenia podatku VAT stosowanych w sposób ogólny do jakiegokolwiek wydatku zwi?zanego z nabyciem towarów lub us?ug (zob. podobnie wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C?74/08 PARAT Automotive Cabrio, Zb.Orz. s. I?3459, pkt 28, 29; a tak?e ww. wyrok w sprawie X Holding i Oracle Nederland, pkt 44).

31 Wreszcie, co si? tyczy przedstawionego przez rz?d polski argumentu, wedle którego sporne przepisy krajowe odpowiadaj? potrzebie zapobiegania oszustwom podatkowym, nale?y podkre?li?, ?e wprawdzie w pkt 70 wyroku z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C?255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I?1609 Trybuna? uzna?, ?e zasada zakazuj?ca praktyk abuzywnych znajduje zastosowanie równie? w dziedzinie podatku VAT, jednak zasada ta nie mo?e uprawnia? pa?stw cz?onkowskich do rozszerzenia zakresu stosowania omawianej regulacji wprowadzaj?cej odst?pstwo. Ponadto, o ile – jak wskazuje s?d krajowy – ograniczenia przewidziane przez prawo polskie s? uzasadnione konieczno?ci? zapobiegania niektórym rodzajom oszustw podatkowych

lub omijania opodatkowania, o tyle art. 27 szóstej dyrektywy przewiduje w tym celu szczególne procedury umożliwiającej Radzie upoważnienie każdego z państw członkowskich do wprowadzenia specjalnych środków stanowiących odstępstwo.

32 Mając na uwadze powyższe, na zadane pytanie prejudycjalne należy udzielić odpowiedzi, że art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, którego treść została zasadniczo przejęta przez art. 176 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że przepis ten nie zezwala na utrzymanie w mocy przepisów krajowych – mających zastosowanie w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy w danym państwie członkowskim – które w sposób ogólny wyrażają uprawnienie do odliczenia podatku VAT naliczonego w przypadku nabycia importu usług, w związku z którymi zapłacone należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego siedzibę na obszarze jednego z krajów lub terytoriów określonych w tych przepisach jako „raje podatkowe”.

### **W przedmiocie kosztów**

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

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

**Artykuł 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, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., którego treść została zasadniczo przejęta przez art. 176 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 przepis ten nie zezwala na utrzymanie w mocy przepisów krajowych – mających zastosowanie w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy 77/388 w danym państwie członkowskim – które w sposób ogólny wyrażają uprawnienie do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego w przypadku nabycia importu usług, w związku z którymi zapłacone należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego siedzibę na obszarze jednego z krajów lub terytoriów określonych w tych przepisach jako „raje podatkowe”.**

Podpisy

\* Język postępowania: polski.