

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 13 stycznia 2022 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 168 – Prawo do odliczenia – Będnie zwolnione świadczenie usług pocztowych – VAT uznany za zawarty w cenie handlowej świadczenia dla celów skorzystania z prawa do odliczenia – Wyłączenie – Pojęcie VAT „należnego lub zapłaconego”

W sprawie C-156/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Supreme Court of the United Kingdom (sąd najwyższy Zjednoczonego Królestwa) postanowieniem z dnia 1 kwietnia 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 kwietnia 2020 r., w postępowaniu:

Zipvit Ltd

przeciwko

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: L. Bay Larsen, wiceprezes Trybunału, pełniący obowiązki prezesa pierwszej izby,
J.-C. Bonichot (sprawozdawca) i M. Safjan, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Zipvit Ltd – D. Garcia, L. Allen i W. Shah, solicitors, oraz R. Thomas, QC,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa – S. Brandon, w charakterze pełnomocnika, którego wspierali S. Grodzinski oraz E. Mitrophanous, QC,
- w imieniu rządu czeskiego – M. Smolek, J. Vlášil oraz O. Serdula, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego – M. Tassopoulou oraz I. Kotsoni, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego – I. Herranz Elizalde oraz S. Jiménez García, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – początkowo R. Lyal oraz P. Carlin, a następnie P. Carlin, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 lipca 2021 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 168 lit. a) i art. 226 pkt 9 i 10 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Zipvit Ltd a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (organem podatkowym i celnym, Zjednoczone Królestwo) w przedmiocie decyzji, na mocy której organ ten nie uwzględnił wniosku tej spółki o odliczenie podatku od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

3 Artykuł 63 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

4 Artykuł 90 tej dyrektywy przewiduje:

„1. W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywieżenia się z podatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

2. W przypadku całkowitego lub częściowego niewywieżenia się z podatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1”.

5 Zgodnie z art. 132 ust 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie zwalniają świadczenie usług przez pocztę państwową i dostawę towarów związanych z tymi usługami, z wyjątkiem przewozu osób i usług telekomunikacyjnych.

6 Artykuł 167 rzeczony dyrektywy stanowi:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

7 Zgodnie z art. 168 tej dyrektywy:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...].

8 Artykuł 185 dyrektywy 2006/112 wskazuje:

„1. Korekta jest dokonywana w szczególności, w przypadku gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia, na przykład w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny.

2. W drodze odstępstwa od ust. 1 korekta nie jest dokonywana w przypadkach transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych, w przypadku naliczenia udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży w całości oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o małej wartości i próbki, o których mowa w art. 16.

Państwa członkowskie mogą jednakże wymagać dokonania korekty w przypadku transakcji całościowo lub częściowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieży”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

9 Zipvit, spółka z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, prowadzi działalność gospodarczą w zakresie dostaw witamin i minerałów drogą wysyłkową.

10 Od dnia 1 stycznia 2006 r. do dnia 31 marca 2010 r. Royal Mail, podmiot odpowiedzialny za publiczne usługi pocztowe w Zjednoczonym Królestwie, świadczy usługi pocztowe na rzecz spółki Zipvit na podstawie umów wynegocjowanych indywidualnie z tą spółką. Usługi te zostały uznane za zwolnione z VAT na podstawie przepisów krajowych i wytycznych opublikowanych przez organ podatkowy i celny mających na celu transpozycję między innymi art. 132 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112. W związku z tymi usługami Royal Mail wystawia faktury bez VAT, wskazując, że wspomniane usługi były z niego zwolnione.

11 Trybunał wydał jednak w dniu 23 kwietnia 2009 r. wyrok TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), z którego wynika, że zwolnienie z VAT przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 nie ma zastosowania do usług świadczonych przez publiczne służby pocztowe, których warunki były negocjowane indywidualnie.

12 Uznawszy, że płaconoci dokonane przez nią na rzecz Royal Mail należy uznać retrospektywnie za zawierające VAT, Zipvit złożyła dwa wnioski o odliczenie VAT naliczonego z tytułu spornych usług do organu podatkowego i celnego w dniach 15 września 2009 r. i 8 kwietnia 2010 r. na łączną kwotę 415 746 funtów szterlingów (GBP) (około 498 900 EUR) wraz z odsetkami.

13 Decyzją z dnia 12 maja 2010 r. organ podatkowy i celny oddalił te wnioski na tej podstawie, że sporne usługi nie zostały opodatkowane VAT, a podatek ten nie został zapłacony przez Zipvit.

14 W dniu 2 lipca 2010 r. organ podatkowy i celny ponownie rozpatrzył i utrzymał w mocy tę decyzję.

15 Z postanowienia odsyłanego wynika, z jednej strony, że Royal Mail nie usiłowała odzyskać błędnie nienaliczonego VAT od Zipvit ani od jej innych klientów znajdujących się w takiej samej sytuacji, biorąc pod uwagę w szczególności znaczne utrudnienia administracyjne i koszty, które mogłyby to spowodować, a z drugiej strony, że organ podatkowy i celny również nie wydał względem Royal Mail korygującej decyzji podatkowej, w szczególności ze względu na

uzasadnione oczekiwania, jakie organ ten wywoła? w jego przekonaniu po stronie tej spółki.

16 Ponadto zarówno organ podatkowy i celny, jak i Royal Mail nie mog? ju? podejmowa? takich dzia?a? z uwagi na up?yw terminów przedawnienia.

17 Zipvit wyst?pi? kolejno do First-Tier Tribunal (Tax Chamber) [s?du pierwszej instancji (izby podatkowej), Zjednoczone Królestwo], Upper Tribunal (Tax Chamber) [s?du wy?szej instancji (izby podatkowej), Zjednoczone Królestwo], Court of Appeal (s?du apelacyjnego, Zjednoczone Królestwo), a nast?pnie Supreme Court of the United Kingdom (s?du najwy?szego Zjednoczonego Królestwa) w celu stwierdzenia niewa?no?ci decyzji z dnia 2 lipca 2010 r.

18 Uznaj?c, ?e w zawis?ej przed nim sprawie pojawi?y si? pytania dotycz?ce wyk?adni dyrektywy 2006/112, a ponadto ?e stanowi ona precedens dla wielu tocz?cych si? post?powa?, Supreme Court of the United Kingdom (s?d najwy?szy Zjednoczonego Królestwa) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybunału z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w sytuacji, w której: (i) organ podatkowy, us?ugodawca i przedsi?biorca b?d?cy podatnikiem b??dnie interpretuj? unijne przepisy w dziedzinie VAT i traktuj? ?wiadczenie, które podlega opodatkowaniu wed?ug stawki podstawowej, jako zwolnione z VAT; (ii) w umowie zawartej mi?dzy us?ugodawc? a przedsi?biorc? wskazano, ?e cena ?wiadczenia nie zawiera VAT oraz ?e je?eli VAT jest nale?ny, to uiszcza go przedsi?biorca; (iii) us?ugodawca nie ??da? i nie mo?e ju? ??da? dodatkowego VAT nale?nego od przedsi?biorky; oraz (iv) organ podatkowy nie mo?e lub nie mo?e ju? (ze wzgl?du na up?yw terminów przedawnienia) ??da? od us?ugodawcy VAT, który powinien by? zosta? zap?acony, dyrektywa [VAT] wywo?uje skutek tego rodzaju, i? faktycznie zap?acona cena sk?ada si? z wymagalnej kwoty netto i naliczonego od niej VAT, tak ?e przedsi?biorca mo?e ??da? odliczenia, na podstawie art. 168 lit. a) dyrektywy [VAT], naliczonego podatku jako VAT, który zosta? faktycznie »zap?acony« w odniesieniu do tego ?wiadczenia?

2) Tytu?em ewentualnym, czy w takich okoliczno?ciach przedsi?biorca mo?e ??da? odliczenia, na podstawie art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, naliczonego podatku jako VAT, który by? „nale?ny” w odniesieniu do tego ?wiadczenia?

3) Czy w sytuacji, w której organ podatkowy, us?ugodawca i przedsi?biorca b?d?cy podatnikiem b??dnie interpretuj? unijne przepisy w dziedzinie VAT i traktuj? ?wiadczenie, które podlega opodatkowaniu wed?ug stawki podstawowej, jako zwolnione z VAT, co skutkuje tym, ?e przedsi?biorca nie jest w stanie przedstawi? organowi podatkowemu faktury VAT spe?niaj?cej wymagania zawarte w art. 226 pkt 9 i 10 dyrektywy 2006/112 w odniesieniu do otrzymanego ?wiadczenia, ów przedsi?biorca jest uprawniony do ??dania odliczenia naliczonego podatku na podstawie art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112?

4) Czy w celu udzielenia odpowiedzi na pytania od pierwszego do trzeciego:

a) istotne jest ustalenie, czy us?ugodawcy przys?ugiwa?by argument obrony, oparty na uzasadnionych oczekiwaniach lub na innej podstawie w ?wietle prawa krajowego lub prawa Unii, przeciwko ka?dej próbie wydania przez organ podatkowy decyzji okre?laj?cej wysoko?? opodatkowania, zobowi?zuj?cej go do zadeklarowania kwoty odpowiadaj?cej VAT z tytu?u ?wiadczenia?

b) ma znaczenie okoliczno??, ?e przedsi?biorca wiedzia? w tym samym czasie co organ podatkowy i us?ugodawca, ?e ?wiadczenie w istocie nie jest zwolnione, lub ?e mia? tak? sam? co owe podmioty mo?liwo?? powzi?cia w tym przedmiocie wiedzy oraz ?e móg? si? zwróci? z propozycj? zap?aty VAT, który by? nale?ny w odniesieniu do ?wiadczenia (w wysoko?ci obliczonej na podstawie ceny handlowej ?wiadczenia), tak aby móg? on zosta? przekazany

organowi podatkowemu, lecz tego zaniecha??".

W przedmiocie w?a?ciwo?ci Trybuna?u

19 Z art. 86 umowy o wyst?pieniu Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Pó?nocnej z Unii Europejskiej i Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej (Dz.U. 2020, L 29, s. 7), która wesz?a w ?ycie w dniu 1 lutego 2020 r., wynika, ?e Trybuna? pozostaje w?a?ciwy do wydawania orzecze? w trybie prejudycjalnym na wnioski s?dów Zjednoczonego Królestwa z?o?one przed zako?czeniem okresu przej?ciowego, który zosta? ustalony na dzie? 31 grudnia 2020 r., co ma miejsce w przypadku niniejszego wniosku.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pyta? pierwszego, drugiego i czwartego

20 Poprzez pytania pierwsze, drugie i czwarte, które nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d odsy?aj?cy d??y zasadniczo do ustalenia, czy art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e VAT mo?na uzna? za nale?ny lub zap?acony, a zatem mo?liwy do odliczenia przez podatnika, je?eli z jednej strony podatnik ten i jego us?ugodawca nies?uszenie uznali na podstawie b??dnej wyk?adni prawa Unii dokonanej przez organy krajowe, ?e rozpatrywane ?wiadczenia by?y zwolnione z VAT, a w konsekwencji wystawione faktury nie zawiera?y tego VAT, w sytuacji, w której umowa zawarta pomi?dzy tymi dwoma podmiotami przewidywa?a, ?e je?eli podatek ten by? nale?ny, to us?ugobiorca powinien ponie?? jego koszt, a z drugiej strony nie poczyniono ?adnych kroków zmierzaj?cych do odzyskania VAT we w?a?ciwym czasie, przez co czego dosz?o do przedawnienia wszelkich przys?uguj?cych us?ugodawcy i organowi podatkowemu i celnemu ?rodków prawnych zmierzaj?cych do odzyskania b??dnie nienaliczonego VAT.

21 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 stanowi integraln? cz?? mechanizmu VAT i co do zasady nie mo?e zosta? ograniczone. W szczególno?ci prawo to mo?e by? wykonywane natychmiastowo w odniesieniu do ca?ego podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu (wyrok z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C?8/17, EU:C:2018:249, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Jednak?e owo prawo do odliczenia jest uzale?nione od spe?nienia wymogów, a w szczególno?ci wymogu przewidzianego w art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym VAT, o którego odliczenie wniesiono, powinien by? nale?ny lub zap?acony.

23 Je?eli chodzi przede wszystkim o kwesti?, czy VAT mo?na uzna? za zap?acony ze wzgl?du na to, ?e w okoliczno?ciach takich jak w sprawie w post?powaniu g?ównym powinien zosta? uznany, jak twierdzi Zipvit, za zawarty w zap?aconej cenie na podstawie zasad wynikaj?cych z wyroku z dnia 7 listopada 2013 r., Tulic? i Plavo?in (C?249/12 i C?250/12, EU:C:2013:722), oraz art. 90 i 185 dyrektywy 2006/112, nale?y przypomnie?, ?e w pkt 43 tego wyroku Trybuna? orzek?, i? dyrektyw? 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e je?eli cena towaru zosta?a ustalona przez strony bez ?adnej wzmianki dotycz?cej VAT, a dostawca tego towaru jest osob? zobowi?zan? do zap?aty VAT nale?nego od opodatkowanej transakcji, ustalona cena, w przypadku gdy dostawca nie mo?e odzyska? od nabywcy podatku od warto?ci dodanej, którego ??da organ podatkowy, powinna by? uznana za cen? obejmuj?c? ju? VAT.

24 Wyk?adnia ta opiera si? w szczególno?ci na podstawowej zasadzie dyrektywy 2006/112, zgodnie z któr? system VAT ma na celu opodatkowanie jedynie konsumenta ko?cowego (wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulic? i Plavo?in, C?249/12 i C?250/12, EU:C:2013:722, pkt 34 i

przyczone tam orzecznictwo).

25 Trybuna? uzna? bowiem, ?e je?eli umowa sprzeda?y zosta?a zawarta bez ?adnej wzmianki dotycz?cej VAT, w sytuacji gdy dostawca zgodnie z prawem krajowym nie mo?e odzyska? od nabywcy VAT, którego za??da? nast?pnie organ podatkowy, uwzgl?dnienie ca?kowitej ceny, bez odliczenia VAT jako podstawy, do której stosowany jest VAT, powodowa?oby, ?e VAT obci??a?by tego dostawc?, i narusza?oby zatem zasad?, zgodnie z którą VAT jest podatkiem konsumpcyjnym ponoszonym przez ko?cowego konsumenta (wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulic? i Plavo?in, C?249/12 i C?250/12, EU:C:2013:722, pkt 35).

26 Takie uwzgl?dnienie narusza?oby ponadto zasad?, zgodnie z którą organy podatkowe nie mog? pobra? z tytu?u VAT kwoty wy?szej od tej, którą otrzyma? podatnik (wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulic? i Plavo?in, C?249/12 i C?250/12, EU:C:2013:722, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Mieliby?my do czynienia z inn? ocen? w przypadku, gdyby dostawca zgodnie z prawem krajowym mia?by mo?liwo?? podwy?szenia ustalonej ceny o dodatek odpowiadaj?cy podatkowi maj?cemu zastosowanie do transakcji i odzyskania tego dodatku od nabywcy towaru (wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulic? i Plavo?in, C?249/12 i C?250/12, EU:C:2013:722, pkt 37).

28 Jednak?e, jak wynika z postanowienia odsy?aj?cego, okoliczno?ci sprawy w post?powaniu g?ównym ró?ni? si? od okoliczno?ci rozpatrywanych w tym wyroku.

29 Wynika z niego bowiem, ?e umowa zawarta pomi?dzy spółkami Zipvit i Royal Mail przewidywa?a wyra?nie, ?e cena us?ugi by?a wyra?ana bez VAT i ?e je?eli VAT by?by jednak nale?ny, to podmiot gospodarczy musia?by ponie?? jej koszt.

30 Ponadto, jak wynika z akt sprawy, którymi dysponuje Trybuna?, Royal Mail mia?a z prawnego punktu widzenia mo?liwo?? odzyskania od Zipvit kwoty b??dnie nienaliczonego VAT po tym, jak dowiedzia?a si?, ?e ?wiadczone przez ni? us?ugi powinny by?y zosta? nim opodatkowane.

31 Poniewa? w tym kontek?cie Royal Mail powstrzyma?a si? jednak od odzyskania kwoty VAT od spółki Zipvit, oraz z uwagi na fakt, ?e sam organ podatkowy i celny zrezygnowa? z odzyskania VAT od tego us?ugodawcy ze wzgl?dów zwi?zanych mi?dzy innymi z ochron? uzasadnionych oczekiwa?, nale?y stwierdzi?, ?e cena zafakturowana na Zipvit za ?wiadczenie us?ug pocztowych jest cen? niezawieraj?c? VAT. Otó? z uwagi na to, ?e VAT jest podatkiem, który ma obci??a? na ka?dym etapie jedynie warto?? dodan? i który ostatecznie powinien by? ponoszony jedynie przez konsumenta ko?cowego (zob. podobnie wyrok z dnia 7 sierpnia 2018 r., Viking Motors i in., C?475/17, EU:C:2018:636, pkt 33), podatnik taki jak Zipvit nie mo?e domaga? si? odliczenia kwoty VAT, która nie zosta?a mu zafakturowana, a zatem nie zosta?a przerzucona na konsumenta ko?cowego.

32 Wyk?adni tej nie podwa?a argument Zipvit oparty na przepisach krajowych transponuj?cych art. 90 i 185 dyrektywy 2006/112. Skoro bowiem kwota VAT nigdy nie obci??a?a ceny us?ug ?wiadczonych przez Royal Mail na rzecz Zipvit, nie mo?e by? mowy o obni?eniu podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 90 dyrektywy 2006/112 ani o korekcie odliczenia podatku naliczonego w rozumieniu art. 185 tej dyrektywy, poniewa? artyku?y te maj? zastosowanie tylko w zakresie, w jakim VAT zosta? naliczony od ceny [zob. podobnie wyrok z dnia 15 pa?dziernika 2020 r., E. (VAT – obni?enie podstawy opodatkowania), C?335/19, EU:C:2020:829, pkt 21, 37 i przytoczone tam orzecznictwo].

33 W konsekwencji w okoliczno?ciach takich jak w post?powaniu g?ównym nie mo?na uzna?,

Je VAT zosta zawarty w cenie zapłaconej przez usługobiorcę.

34 W tej sytuacji okoliczności wskazane w pytaniu czwartym, dotyczące uzasadnionych oczekiwań usługodawcy, na które można powołać się wobec organu podatkowego i celnego w przypadku udania korekty, oraz fakt, że usługodawca nie zapłacił tego podatku po tym, jak dowiedzia się o popełnionym błędzie, podczas gdy zarówno organ podatkowy i celny, jak i usługodawca wiedzieli, że należy zastosować VAT, nie mogą zmienić tej oceny.

35 Z powyższego wynika, że art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie można uznać, że VAT zosta zapłacony w rozumieniu tego przepisu w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym.

36 Jeżeli chodzi następnie o kwestię, czy w takich okolicznościach VAT można by jednak uznać za należny w rozumieniu wspomnianego przepisu, to należy przypomnieć, że art. 167 dyrektywy 2006/112 przewiduje, iż prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.

37 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że pojęcie „należny” w rozumieniu art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 odnosi się do wymagalnego zobowiązania podatkowego i oznacza zatem, iż podatnik ma obowiązek zapłacić kwoty VAT, którą zamierza odliczyć jako podatek naliczony (zob. podobnie wyrok z dnia 29 marca 2012 r., Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, pkt 20).

38 O ile prawdą jest, że art. 63 dyrektywy 2006/112 przewiduje, iż VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usługi, o tyle należy zauważyć, że sam fakt, iż świadczenie zwolnione z VAT zostanie ostatecznie uznane po jego wykonaniu za podlegające temu podatkowi, nie może jednak wystarczyć do stwierdzenia, że podatek ten podlega odliczeniu, jeżeli żadne udanie zapłaty tego podatku nie zostanie przekazane odbiorcy tego świadczenia, mimo że usługodawca ma możliwość zwrócenia się z takim udaniem do odbiorcy.

39 Wreszcie, okoliczności wymienione w pytaniu czwartym, a przypomniane w pkt 34 niniejszego wyroku, również nie mogą zmienić tej oceny.

40 Z powyższego wynika, że art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie można uznać VAT za należny w rozumieniu tego przepisu w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym.

41 Z uwagi na powyższe na pytania pierwsze, drugie i czwarte trzeba odpowiedzieć, że art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że VAT nie można uznać za należny lub zapłacony w rozumieniu tego przepisu, a zatem nie podlega on odliczeniu przez podatnika, jeżeli z jednej strony podatnik ten i jego usługodawca niesłusznie uznali na podstawie błędnej wykładni prawa Unii dokonanej przez organy krajowe, że rozpatrywane świadczenia były zwolnione z VAT, i w konsekwencji wystawione faktury nie wykazywały go w sytuacji, w której umowa zawarta pomiędzy tymi dwoma podmiotami przewidywała, że jeżeli podatek ten byłby należny, to usługobiorca powinien ponieść jego koszt, a z drugiej strony nie poczyniono we właściwym czasie żadnych kroków zmierzających do odzyskania VAT, przez co doszło do przedawnienia wszelkich przysługujących usługodawcy i organowi podatkowemu i celnemu środków prawnych zmierzających do odzyskania błędnie nienaliczonego VAT.

W przedmiocie pytania trzeciego

42 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy dyrektyw 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że odbiorca świadczeń błędnie zwolnionych z VAT może powoływać się na prawo do odliczenia należnego lub zapłaconego VAT, jeżeli nie posiada

on faktur zawierających dane przewidziane w art. 226 pkt 9 i 10 tej dyrektywy.

43 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytania pierwsze, drugie i czwarte odpowiedź na pytanie trzecie nie wydaje się konieczna dla sporu w postępowaniu głównym.

W przedmiocie kosztów

44 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 168 lit. a) 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 (VAT) nie można uznać za należny lub zapłacony w rozumieniu tego przepisu, a zatem nie podlega on odliczeniu przez podatnika, jeżeli z jednej strony podatnik ten i jego usługodawca niesłusznie uznali na podstawie błędnej wykładni prawa Unii dokonanej przez organy krajowe, że rozpatrywane świadczenia były zwolnione z VAT, i w konsekwencji wystawione faktury nie wykazywały tego podatku w sytuacji, w której umowa zawarta pomiędzy tymi dwoma podmiotami przewidywała, że jeżeli podatek ten byłby należny, to usługobiorca powinien ponieść jego koszt, a z drugiej strony nie poczyniono we właściwym czasie żadnych kroków zmierzających do odzyskania VAT, przez co doszło do przedawnienia wszelkich przysługujących usługodawcy i organowi podatkowemu i celnemu środków prawnych zmierzających do odzyskania błędnie nienaliczonego VAT.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.