

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 7 marca 2024 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Prawo do odliczenia VAT – Pojęcie podatnika – Zasada neutralności podatkowej – Zasada proporcjonalności – Spółka nieprowadząca działalności – Przepisy krajowe odmawiające prawa do odliczenia, zwrotu lub kompensaty naliczonego VAT

W sprawie C-341/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny, Włochy) postanowieniem z dnia 19 maja 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 maja 2022 r., w postępowaniu:

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

przeciwko

Agenzia delle Entrate,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Jürimäe, prezes izby, K. Lenaerts, prezes Trybunału, pełniący obowiązki sędziego trzeciej izby, N. Piçarra, N. Jääskinen (sprawozdawca) i M. Gavalec, sędziowie,

rzecznik generalny: A.M. Collins,

sekretarz: C. Di Bella, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 14 czerwca 2023 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA – R. Nicastro, avvocata,
- w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, którego wspierali D.G. Pintus, P. Pucciariello i F. Urbani Neri, avvocati dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia, F. Moro i P. Rossi, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 28 września 2023 r.,

wyduje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 9 ust. 1 i art. 167 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) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), a także zasad neutralności podatku od wartości dodanej (VAT), proporcjonalności, ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA (zwaną dalej „spółką Feudi”) a Agenzia delle Entrate (organem podatkowym, Włochy) (zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie skorzystania z prawa do odliczenia VAT.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Na podstawie art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

4 Artykuł 63 tej dyrektywy przewiduje:

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

5 Artykuł 167 omawianej dyrektywy stanowi:

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

6 Artykuł 168 lit. a) tej samej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„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”.

7 Zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT:

„Państwa czonkowskie mogą na ożywić inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami czonkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami czonkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

[...]”.

Prawo włoskie

8 Artykuł 30 legge n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica (ustawy nr 724 – środki racjonalizacji finansów publicznych) z dnia 23 grudnia 1994 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 174 z dnia 30 grudnia 1994 r.) (zwanej dalej „ustawą nr 724/1994”), zatytułowany „Spółki fasadowe. Wycena papierów wartościowych”, w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, stanowi:

„1. Do celów niniejszego artykułu spółki akcyjne, spółki komandytowo-akcyjne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki jawne i spółki komandytowe, jak również wszelkiego rodzaju spółki i podmioty niebędące rezydentami, posiadające stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju uznaje się, z zastrzeżeniem dowodu przeciwnego, za nieprowadzące działalności, jeżeli całkowita kwota dochodów, wzrostu wartości zapasów i zysków, z wyłączeniem tych nadzwyczajnych, wynikająca z rachunku zysków i strat, gdy ten jest obowiązkowy, jest niższa niż suma kwot uzyskanych przez zastosowanie następujących wartości procentowych:

[...]

4. W przypadku spółek i podmiotów nieprowadzących działalności ewentualna nadwyżka podatku wynikająca z deklaracji [VAT] nie podlega zwrotowi ani nie może być przedmiotem kompensaty [...] lub przeniesienia [...]. Jeżeli przez trzy kolejne okresy rozliczeniowe spółka lub podmiot nieprowadzący działalności nie dokona transakcji istotnych dla celów VAT na kwotę nie mniejszą niż kwota wynikająca z zastosowania odpowiedniej wartości procentowej, o której mowa w ust. 1, taka ewentualna nadwyżka podatku nie może zostać przeniesiona na kolejne okresy rozliczeniowe w celu kompensaty VAT podlegającego zapłaćeniu za następne okresy rozliczeniowe.

4a. W przypadku wystąpienia obiektywnych sytuacji, które uniemożliwiają osiągnięcie dochodów, wzrostu wartości zapasów, jak również zysków określonych zgodnie z niniejszym artykułem lub które nie pozwoliły na dokonanie transakcji istotnych dla celów VAT, o których mowa w ust. 4, zainteresowana spółka może wniesić o odstąpienie od stosowania odpowiednich przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania [...].

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

9 Spółka Vigna Ottieri Srl (zwana dalej „spółką Vigna”) była spółką prawa włoskiego prowadzącą działalność gospodarczą w zakresie produkcji i sprzedaży wina w regionie Kampania (Włochy).

10 W dniu 22 grudnia 2010 r. organ podatkowy doręczył spółce Vigna decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, w której wskazano w szczególności, że spółka ta została uznana za spółkę nieprowadzącą działalności (zwaną „spółką fasadową”) za okres

rozliczeniowy 2008 ze względu na to, że zgłoszona przez tę ostatnią kwota transakcji objętych podatkiem należnym była niższa od progu, poniżej którego dla celów stosowania art. 30 ustawy nr 724/1994 uznaje się, że spółki nie prowadzą działalności. Z decyzji tej wynika o równie, że taki próg nie został osiągnięty przez spółkę Vigna w trzech następujących po sobie okresach rozliczeniowych, a mianowicie w latach 2006, 2007 i 2008. W związku z tym organ podatkowy odmówił odliczenia nadwyżki VAT w kwocie 42 108 EUR, którego domagała się spółka Vigna za okres rozliczeniowy 2009.

11 Spółka Vigna wniosła skargę na tę decyzję określając wysokość zobowiązań podatkowych do Commissione tributaria provinciale di Avellino (sądu ds. podatkowych dla prowincji Avellino, Włochy). Wyrokiem z dnia 18 kwietnia 2012 r. sąd ten oddalił ową skargę.

12 Spółka Feudi, która przejęła spółkę Vigna ze skutkiem od dnia 27 września 2012 r., wniosła apelację od tego wyroku do Commissione tributaria regionale della Campania, sezione distaccata di Salerno (sądu ds. podatkowych dla regionu Kampania, sekcja delegowana Salerno, Włochy), który oddalił tę apelację.

13 W dniu 27 marca 2014 r. spółka Feudi wniosła skargę kasacyjną do Corte suprema di cassazione (sądu kasacyjnego, Włochy), będącego sądem odwoławczym. Twierdzi ona w istocie, że odmowa przyznania jej prawa do odliczenia VAT jest niezgodna z prawem Unii.

14 Sąd odwoławczy wskazuje w istocie, że rozpatrywane przepisy włoskie mają na celu zniechęcenie do tworzenia spółek fasadowych, a tym samym uniemożliwienie osobom prawnym prowadzącym formalnie działalność gospodarczą, a w rzeczywistości niedziałającą, uzyskiwania korzyści podatkowych. W tym celu art. 30 ustawy nr 724/1994 przewiduje mechanizm odstraszający, który opiera się na domniemaniu, zgodnie z którym brak prowadzenia przez spółkę działalności gospodarczej może zostać wywiedziony z tego, że zysk, jakiego można oczekiwać z aktywów, którymi ona dysponuje, jest niższy od określonego w tym przepisie progu dochodów. Spółka może obalić takie domniemanie, o ile wykaze, że ze względu na obiektywne okoliczności osiągnięcie tego minimalnego poziomu dochodów w danym okresie było niemożliwe.

15 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że na mocy tego przepisu spółki nieprowadzące działalności nie mogą uzyskać zwrotu nadwyżki VAT zawartej w ich deklaracji i wynikającej w szczególności z kwoty VAT podlegającego odliczeniu wyższej od pobranego VAT. Nadwyżka ta nie mogłaby też podlegać kompensacie ani przeniesieniu. Nadwyżka ta mogłaby zatem zostać zaliczona na poczet VAT należnego za kolejne okresy rozliczeniowe. Jeżeli jednak w trakcie trzech kolejnych okresów rozliczeniowych spółka nieprowadząca działalności nie dokonuje transakcji podlegających VAT do kwoty co najmniej równej kwocie wynikającej z rzeczoności progu dochodów, nadwyżki tej nie można już przenieść. Spółka ta traci w związku z tym prawo do odliczenia VAT.

16 W tych okolicznościach sąd odwoławczy zastanawia się w pierwszej kolejności, czy można odmówić statusu podatnika i w konsekwencji prawa do odliczenia naliczonego VAT spółce, która dokonuje transakcji opodatkowanych VAT, nie osiągając jednak progu dochodów przewidzianego w spornych przepisach włoskich, jeżeli spółka ta nie wykaze, że obiektywne sytuacje stanowiły przeszkodę dla osiągnięcia dochodów przekraczających ten próg. W tym względzie ma on wątpliwości co do zgodności takiej praktyki z art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, z którego wynika w istocie, że status podatnika wywodzi się z wykonywania przez podmiot powołujący się na ten status działalności gospodarczej.

17 W drugiej kolejności sąd ten zastanawia się, czy sporne przepisy włoskie są zgodne z art. 167 dyrektywy VAT, a także z zasadą neutralności VAT i zasadą proporcjonalności. Sąd ten przypomina, że o ile zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest

celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę VAT, o tyle środki przyjmowane przez państwa członkowskie nie powinny jednak wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu, a w szczególności nie mogą być wykorzystywane w sposób, który systematycznie podważa by zasadę neutralności VAT.

18 W trzeciej kolejności sąd odsyłający zastanawia się, czy ograniczenia prawa do odliczenia VAT przewidziane w art. 30 ustawy nr 724/1994 należy uznać za sprzeczne z zasadami pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań. Uważa on bowiem, że podatnik dokonujący transakcji gospodarczej może nie wiedzieć z całą pewnością, czy transakcja ta może uprawniać do odliczenia lub zwrotu VAT, ponieważ skorzystanie z tych praw będzie uzależnione od uzyskania przez niego w danym okresie rozliczeniowym poziomu dochodów przekraczającego próg przewidziany w spornych przepisach włoskich.

19 W tych okolicznościach Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 9 ust. 1 [dyrektywy VAT] można interpretować w ten sposób, że pozbawia on statusu podatnika, a w konsekwencji prawa do odliczenia lub zwrotu zapłaconego VAT, podmiot, który dokonuje aktywnych transakcji istotnych dla celów VAT w wymiarze uznanym za nieodpowiedni, ponieważ jest on zbyt niski w stosunku do tego, czego można racjonalnie oczekiwać w odniesieniu do aktywów, jakimi podmiot ten dysponuje, przez trzy kolejne lata zgodnie z kryteriami określonymi w ustawie, oraz który [to podmiot] nie jest w stanie wykazać w celu uzasadnienia tej okoliczności istnienia obiektywnych sytuacji stanowiących przeszkodę?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze: czy art. 167 [dyrektywy VAT] oraz ogólne zasady neutralności VAT i proporcjonalności ograniczenia prawa do odliczenia VAT sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, które w drodze [art. 30 ustawy nr 724/1994] odmawia prawa do odliczenia VAT zapłaconego z tytułu nabycia, jego zwrotu lub wykorzystania w kolejnym okresie podatkowym podatnikowi, który przez trzy kolejne okresy podatkowe dokonuje aktywnych transakcji istotnych dla celów VAT w wymiarze uznanym za nieodpowiedni, ponieważ jest on zbyt niski w stosunku do tego, czego można racjonalnie oczekiwać w odniesieniu do aktywów, jakimi podmiot ten dysponuje, przez trzy kolejne lata zgodnie z kryteriami określonymi w ustawie, oraz który nie jest w stanie wykazać w celu uzasadnienia tej okoliczności istnienia obiektywnych sytuacji stanowiących przeszkodę?

3) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie drugie: czy przyjęte w Unii zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, które w drodze [art. 30 ustawy nr 724/1994] odmawia prawa do odliczenia VAT zapłaconego z tytułu nabycia, jego zwrotu lub wykorzystania w kolejnym okresie podatkowym podatnikowi, który przez trzy kolejne okresy podatkowe dokonuje aktywnych transakcji istotnych dla celów VAT w wymiarze uznanym za nieodpowiedni, ponieważ jest on zbyt niski w stosunku do tego, czego można racjonalnie oczekiwać w odniesieniu do aktywów, jakimi podmiot ten dysponuje, przez trzy kolejne lata zgodnie z kryteriami określonymi w ustawie, oraz który nie jest w stanie wykazać w celu uzasadnienia tej okoliczności istnienia obiektywnych sytuacji stanowiących przeszkodę?”.

W przedmiocie pytania pierwszego

20 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że może on prowadzić do pozbawienia statusu podatnika VAT osoby, która w danym okresie rozliczeniowym dokonuje transakcji opodatkowanych VAT, których wartość ekonomiczna nie osiąga progu określonego w przepisach krajowych, odpowiadającego racjonalnie oczekiwanej stopie zwrotu z aktywów, którymi osoba ta

dysponuje, chyba że wykaże ona, iż osiągnięcie tego progu uniemożliwiły obiektywne sytuacje.

21 Zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Pojęcie „działalności gospodarczej” zostało zdefiniowane w art. 9 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Ponadto uściślono, że za działalność gospodarczą należy uznać „wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

22 Analiza brzmienia art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT nie tylko podkreśla szeroki zakres pojęcia „działalności gospodarczej”, ale także wskazuje na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta ocenia się per se, niezależnie od jej celów lub rezultatów [wyrok z dnia 25 lutego 2021 r., Gmina Wrocław (Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego), C-604/19, EU:C:2021:132, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo].

23 Wynika z tego, że status podatnika VAT nie jest uzależniony od spełnienia przesłanki polegającej na tym, aby dana osoba dokonywała transakcji podlegających VAT, których wartość ekonomiczna przekracza ustalony wcześniej próg dochodów, odpowiadający racjonalnie oczekiwanej stopie zwrotu z aktywów, którymi osoba ta dysponuje. W tym względzie istotne jest bowiem jedynie to, czy osoba ta rzeczywiście prowadzi działalność gospodarczą i – jak przypomniano w pkt 21 niniejszego wyroku – czy wykorzystuje ona w sposób ciągły majątek rzeczowy lub wartości niematerialne w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

24 W niniejszej sprawie do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy w trakcie spornych okresów rozliczeniowych, a mianowicie w okresie rozliczeniowym 2008 i w dwóch poprzednich okresach rozliczeniowych, w odniesieniu do których organ podatkowy uznał, że spółka Vigna nie prowadziła działalności, spółka ta prowadziła taką działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT, zgodnie z jego wykładni dokonaną w orzecznictwie przytoczonym w pkt 22 niniejszego wyroku.

25 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie może on prowadzić do pozbawienia statusu podatnika VAT osoby, która w danym okresie rozliczeniowym dokonuje transakcji opodatkowanych VAT, których wartość ekonomiczna nie osiąga progu określonego w przepisach krajowych, odpowiadającego racjonalnie oczekiwanej stopie zwrotu z aktywów, którymi osoba ta dysponuje.

W przedmiocie pytania drugiego

26 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 167 dyrektywy VAT, a także zasady neutralności VAT i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na mocy których podatnik jest pozbawiony prawa do odliczenia naliczonego VAT ze względu na to, że kwota transakcji opodatkowanych VAT dokonanych przez tego podatnika na późniejszym etapie obrotu została uznana za niewystarczającą.

27 W tym względzie należy przypomnieć w pierwszej kolejności, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT. Prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT stanowi zatem integralną część mechanizmu VAT i

co do zasady nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego VAT obciążającego transakcje dokonane na wcześniejszym etapie obrotu. System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT gwarantuje zatem pod względem ciężaru podatkowego całkowitą neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama VAT. W zakresie, w jakim podatnik działający w takim charakterze w chwili nabycia towarów lub usług używa tych towarów lub usług na potrzeby dokonywanych przez siebie opodatkowanych transakcji, jest on uprawniony do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego z tytułu wspomnianych towarów lub usług [zob. podobnie wyroki: z dnia 25 listopada 2021 r., *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 25 maja 2023 r., *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Fikcyjne nabycie)*, C-114/22, EU:C:2023:430, pkt 27, 28 i przytoczone tam orzecznictwo].

28 Dokładniej rzecz ujmując, z art. 168 dyrektywy VAT wynika, że możliwość skorzystania z prawa do odliczenia wymaga spełnienia dwóch przesłanek. Po pierwsze, zainteresowany musi być „podatnikiem” w rozumieniu tej dyrektywy. Po drugie, towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa tego prawa, muszą być na późniejszym etapie obrotu wykorzystywane przez podatnika na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a na wcześniejszym etapie obrotu muszą być one dostarczane lub świadczone przez innego podatnika [zob. podobnie wyrok z dnia 8 września 2022 r., *Finanzamt R (Odliczenie VAT związanego z wkładem wspólnika)*, C-98/21, EU:C:2022:645, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo].

29 W odniesieniu do drugiej z tych przesłanek, która jako jedyna jest przedmiotem niniejszego pytania, należy przypomnieć, że aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego VAT, co do zasady konieczne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które dają prawo do odliczenia. Prawo do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług wymaga, by wydatki poczynione celem ich nabycia stanowiły element składowy ceny transakcji objętych podatkiem należnym, które dają prawo do jego odliczenia [wyrok z dnia 8 września 2022 r., *Finanzamt R (Odliczenie VAT związanego z wkładem wspólnika)*, C-98/21, EU:C:2022:645, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo].

30 Prawo do odliczenia zostaje jednak również przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną transakcją objętą podatkiem należnym lub większą liczbą takich transakcji, które dają prawo do odliczenia, gdy koszty danych towarów i usług należą do kosztów ogólnych podatnika i jako takie stanowią elementy składowe ceny dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług. Tego rodzaju koszty mają bowiem bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Z powyższych względów wynika, że żaden przepis dyrektywy VAT nie uzależnia prawa do odliczenia od wymogu, aby kwota transakcji opodatkowanych VAT dokonanych przez podatnika na późniejszym etapie obrotu w danym okresie musiały osiągnąć pewien próg. Przeciwnie, z orzecznictwa przytoczonego w pkt 27 niniejszego wyroku wynika, że prawo do odliczenia VAT jest zagwarantowane, z zastrzeżeniem spełnienia wymaganych przesłanek, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego, niezależnie od wyników działalności gospodarczej danego podatnika.

32 W drugiej kolejności należy jednak zauważyć, że prawa do odliczenia VAT mogą odmówić podatnikowi, jeżeli zostanie wykazane na podstawie obiektywnych przesłanek, że powoływanie się na nie w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie.

33 Należy bowiem przypomnieć, że zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest uznanym celem wspieranym przez dyrektywę VAT, a Trybunał wielokrotnie orzeka, że podmioty prawa nie mogą w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie powoływać się na przepisy prawa Unii. W związku z tym, nawet gdyby materialne przesłanki prawa do odliczenia zostały spełnione, to do krajowych organów i sądów należy odmówienie skorzystania z tego prawa, jeżeli zostanie wykazane na podstawie obiektywnych przesłanek, że prawo to jest podnoszone w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie [zob. podobnie wyroki: z dnia 3 marca 2005 r., Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, pkt 34, 35; a także z dnia 25 maja 2023 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Fikcyjne nabycie), C-114/22, EU:C:2023:430, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo].

34 Odmowa przyznania prawa do odliczenia jest wynikiem od stosowania zasady podstawowej, jak to prawo stanowi, a zatem organy podatkowe są zobowiązane wykazać w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych okoliczności prowadzących do wniosku, że podatnik dopuścił się oszustwa w zakresie VAT lub że wiedząc, względnie powinien być wiedząc, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z oszustwem. Następnie do sądów krajowych należy kontrola, czy odpowiednie organy podatkowe wykazały istnienie takich obiektywnych okoliczności [wyrok z dnia 25 maja 2023 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Fikcyjne nabycie), C-114/22, EU:C:2023:430, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo].

35 W odniesieniu do nadużycia prawa z utrwalonego orzecznictwa wynika, że stwierdzenie występowania praktyki stanowiącej nadużycie w zakresie VAT zakłada, po pierwsze, że sporne transakcje, pomimo spełnienia wymogów formalnych określonych w odpowiednich przepisach dyrektywy VAT oraz we wdrażających je przepisach krajowych, skutkują osiągnięciem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiego są te przepisy. Po drugie, z ogółu okoliczności obiektywnych wynika, iż zasadniczym celem owych transakcji byłoby jedynie osiągnięcie tej korzyści podatkowej [wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 74, 75; a także z dnia 25 maja 2023 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Fikcyjne nabycie), C-114/22, EU:C:2023:430, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo].

36 Z orzecznictwa Trybunału wynika zatem, że zasada zakazu nadużyć, znajdująca zastosowanie w dziedzinie VAT, zabrania całkowicie sztucznych konstrukcji oderwanych od rzeczywistości gospodarczej, tworzonych wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celami dyrektywy VAT [wyroki: z dnia 16 lipca 1998 r., ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, pkt 26; a także z dnia 25 maja 2023 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Fikcyjne nabycie), C-114/22, EU:C:2023:430, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo].

37 Należy również przypomnieć, że stosowane przez państwa członkowskie na podstawie art. 273 dyrektywy VAT środki mające na celu zapewnienie prawidłowego poboru VAT i zapobieganie oszustwom podatkowym nie mogą wykraczać poza to, co niezbędne do osiągnięcia owych celów. Nie można ich wobec tego wykorzystywać w sposób skutkujący systematycznym uniemożliwieniem skorzystania z prawa do odliczenia VAT i naruszający tym samym neutralność tego podatku [wyroki: z dnia 9 grudnia 2021 r., *Kemwater ProChemie*, C-154/20, EU:C:2021:989, pkt 28; a także z dnia 25 maja 2023 r., *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Fikcyjne nabycie)*, C-114/22, EU:C:2023:430, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo].

38 W niniejszej sprawie sąd odsyłający wyjaśnia, że art. 30 ustawy nr 724/1994 ma na celu zwalczanie oszustw poprzez zniechęcanie do tworzenia spółek fasadowych. Mechanizm ustanowiony w tym artykule opiera się zatem na domniemaniu, zgodnie z którym w sytuacji gdy kwota transakcji objętych podatkiem należnym dokonanych przez spółkę w danym okresie rozliczeniowym nie osiąga progu obliczonego z zastosowaniem kryteriów przewidzianych w tym artykule, spółka ta nie jest spółką prowadzącą działalność, chyba że zdosta ona wykazała, że brak możliwości osiągnięcia tego progu uzasadniają obiektywne okoliczności. W przypadku gdy spółka zostanie uznana za spółkę nieprowadzącą działalności, nie może ona już korzystać z prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do transakcji objętych podatkiem należnym, których dokonała w spornym okresie rozliczeniowym.

39 Tymczasem takie domniemanie opiera się na kryterium progu dochodów, które nie jest powiązane z kryteriami wymaganymi do celów wykazania oszustwa lub nadużycia, jak wskazano w orzecznictwie przytoczonym w pkt 33–36 niniejszego wyroku. Domniemanie to nie opiera się bowiem na ocenie rzeczywistego charakteru transakcji podlegających opodatkowaniu VAT dokonanych w danym okresie rozliczeniowym ani na ocenie ich wykorzystania w właściwym znaczeniu w celu dokonania transakcji objętych podatkiem należnym, lecz jedynie na ocenie ich wielkości. Nie można zatem, biorąc pod uwagę orzecznictwo przytoczone w pkt 34 niniejszego wyroku, uznać go za mogące wykazać, że prawo do odliczenia VAT zostało powołane w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie.

40 W istocie można odmówić skorzystania prawa do odliczenia tylko wtedy, gdy okoliczności faktyczne powołane w celu wykazania takiego oszustwa lub takiego nadużycia zostały wykazane w sposób wymagany prawem, inaczej niż w drodze domniemań (zob. podobnie wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Ponadto Trybunał orzekł już, że ogólne domniemanie oszustw i nadużyć nie może uzasadniać środka podatkowego naruszającego cele dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 7 września 2017 r., *Eqiom i Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo). Podobnie nie można przyjąć, że takie domniemanie, nawet wzruszalne, prowadzi do odmowy prawa do odliczenia naliczonego VAT z powodów niezwiązanych ze stwierdzeniem powołania się na to prawo w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie.

42 Wynika z tego, że domniemanie takie jak opisane w pkt 38 niniejszego wyroku wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu polegającego na zapobieganiu oszustwom i nadużyciom.

43 W świetle całości powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że art. 167 dyrektywy VAT, a także zasady neutralności VAT i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na mocy których podatnik jest pozbawiony prawa do odliczenia naliczonego VAT ze względu na to, że kwota transakcji opodatkowanych VAT dokonanych przez tego podatnika na późniejszym etapie obrotu została uznana za niewystarczającą.

W przedmiocie pytania trzeciego

44 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie drugie i ponieważ pytanie trzecie zostało zadane jedynie na wypadek udzielenia na pytanie drugie odpowiedzi przeczącej, nie ma potrzeby odpowiadania na pytanie trzecie.

W przedmiocie kosztów

45 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 (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 9 ust. 1 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 może on prowadzić do pozbawienia statusu podatnika podatku od wartości dodanej (VAT) osoby, która w danym okresie rozliczeniowym dokonuje transakcji opodatkowanych VAT, których wartość ekonomiczna nie osiąga progu określonego w przepisach krajowych, odpowiadającego racjonalnie oczekiwanej stopie zwrotu z aktywów, którymi osoba ta dysponuje.**

2) **Artykuł 167 dyrektywy 2006/112, a także zasady neutralności VAT i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na mocy których podatnik jest pozbawiony prawa do odliczenia naliczonego VAT ze względu na to, że kwota transakcji opodatkowanych VAT dokonanych przez tego podatnika na późniejszym etapie obrotu została uznana za niewystarczającą.**

Podpisy

* Język postępowania: włoski.