

62010CJ0280

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 1 marca 2012 r. (*)

„Podatek VAT — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuły 9, 168, 169 i 178 — Odliczenie podatku naliczonego w związku z czynnościami dokonanymi celem podjęcia planowanej działalności gospodarczej — Nabycie działki przez wspólników spółki — Wystawienie faktur przed zarejestrowaniem spółki składających wnioski o odliczenie”

W sprawie C-280/10

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelnego Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 31 marca 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 czerwca 2010 r., w postępowaniu:

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz spółka jawna

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Poznaniu,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, A. Borg Barthet, M. Ilešić, J.J. Kasel (sprawozdawca) i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 22 czerwca 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

—

w imieniu Kopalni Odkrywkowej Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz spółka jawna przez M. Pawlika, doradcę podatkowego,

—

w imieniu rządu polskiego przez M. Szpunara, K. Rokicką, A. Gawęrowską oraz A. Kramarczyk, działających w charakterze pełnomocników,

—

w imieniu rządu niemieckiego przez C. Blaschkego, działającego w charakterze pełnomocnika,

—

w imieniu rządu greckiego przez K. Paraskevopoulou, Z. Chatzipavlou oraz M. Michelogiannaki,

działające w charakterze pełnomocników,

—
w imieniu rządu francuskiego przez J.S. Pilczera, działającego w charakterze pełnomocnika,

—
w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Triantafyllou oraz K. Herrmann, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 września 2011 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładowi art. 9, 168 i 169 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 Kopalnią Odkrywkową Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz spółka jawna (zwaną dalej „Polskim Trawertynem”) i jej wspólnikami P. Granatowiczem i M. Wsiewiczem (zwanymi dalej „wspólnikami”) a Dyrektorem Izby Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego w związku z określonymi transakcjami dokonanymi przed zarejestrowaniem spółki w rejestrze przedsiębiorców.

Ramy prawne

Dyrektywa 2006/112

3

Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„»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 [wykorzystywanie majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu stałego dochodu]”.

4

Artykuł 168 dyrektywy 2006/112 przewiduje w szczególności:

„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, który 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;

[...]”.

5

Artykuł 169 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Poza prawem do odliczenia, o którym mowa w art. 168, podatnik ma prawo do odliczenia VAT określonego w tym artykule, jeżeli towary i usługi są wykorzystywane do następujących celów:

a)

transakcji podatnika związanych z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, dokonywanych poza terytorium państwa członkowskiego, w którym podatek jest należny lub został zapłacony, w odniesieniu do których VAT podlegałby odliczeniu, gdyby zostały one dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego;

b)

transakcji podatnika, które są zwolnione zgodnie z art. 138, 142 i 144, art. 146–149, art. 151, 152, 153 i 156, art. 157 ust. 1 lit. b) oraz art. 158–161 i art. 164;

c)

transakcji podatnika, które są zwolnione zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. a)–f), jeżeli nabywca ma siedzibę poza Wspólnotą lub jeżeli transakcje te są bezpośrednio związane z towarami, które mają być przedmiotem eksportu poza Wspólnotę”.

6

Artykuł 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia, podatnik musi spełnić następujące warunki:

a)

w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, musi posiadać faktury sporządzone zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240”.

7

Zgodnie z art. 213 ust. 1 dyrektywy 2006/112:

„Kiedy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności jako podatnika.

Państwa członkowskie zezwalają na dokonanie tego zgłoszenia drogą elektroniczną na warunkach, które ustali; mogą też wymagać stosowania takiej drogi”.

8

Artykuł 220 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Kiedy podatnik upewnia się, że faktura została wystawiona przez niego, nabywcę lub usługobiorcę, lub w jego imieniu i na jego rzecz, przez osobę trzecią, w następujących przypadkach:

1)

dostaw towarów lub świadczenia usług dokonywanych przez niego na rzecz innego podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;

2)

dostaw towarów, o których mowa w art. 33;

3)

dostaw towarów dokonanych na warunkach przewidzianych w art. 138;

4)

wszelkich zaliczek wpłaconych przed dokonaniem jednej z dostaw towarów, o których mowa w pkt 1, 2 i 3;

5)

wszelkich zaliczek wpłaconych na jego rzecz przez innego podatnika lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem przed zakończeniem świadczenia usług”.

9

Artykuł 226 dyrektywy 2006/112 przewiduje w szczególności:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie, faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221, do celów VAT, zawierają wyjącznie następujące dane:

1)

data wystawienia faktury;

[...]

4)

numer identyfikacyjny VAT nabywcy lub usługobiorcy, o którym mowa w art. 214, pod którym otrzymał on towary lub usługi, z tytułu których jest zobowiązany do zapłaty VAT, lub też otrzymał towary, o których mowa w art. 138;

5)

pe?n? nazw? (nazwisko) i adres podatnika oraz nabywcy lub us?ugobiorcy;

[...]”.

10

Wed?ug art. 273 dyrektywy 2006/112:

„Pa?stwa cz?onkowskie mog? na?o?y? inne obowi?zki, jakie uznaj? za niezb?dne dla zapewnienia prawid?owego poboru VAT i zapobie?enia oszustwom podatkowym, pod warunkiem r?ownego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi przez podatnik?w oraz pod warunkiem, ?e obowi?zki te, w wymianie handlowej mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, nie b?d? prowadzi? do powstania formalno?ci zwi?zanych z przekraczaniem granic.

Mo?liwo?? przewidziana w akapicie pierwszym nie mo?e zosta? wykorzystana do na?o?enia dodatkowych obowi?zk?w zwi?zanych z fakturowaniem poza obowi?zkami, kt?re zosta?y okre?lone w rozdziale 3”.

Uregulowania krajowe

11

Artyku? 15 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towar?w i us?ug (Dz.U. nr 54, poz. 535), w brzmieniu obowi?zuj?cym w stanie faktycznym sprawy przed s?dem krajowym (zwanej dalej „ustaw? o podatku VAT”), stanowi:

„1. Podatnikami s? osoby prawne, jednostki organizacyjne niemaj?ce osobowo?ci prawnej oraz osoby fizyczne, wykonuj?ce samodzielnie dzia?alno?? gospodarcz?, o kt?rej mowa w ust. 2, bez wzgl?du na cel lub rezultat takiej dzia?alno?ci.

2. Dzia?alno?? gospodarcza obejmuje wszelk? dzia?alno?? producent?w, handlowc?w lub us?ugodawc?w, w tym podmiot?w pozyskuj?cych zasoby naturalne oraz rolnik?w, a tak?e dzia?alno?? os?b wykonuj?cych wolne zawody, r?ownie? w?wczas, gdy czynno?? zosta?a wykonana jednorazowo w okoliczno?ciach wskazuj?cych na zamiar wykonywania czynno?ci w spos?b cz?stotliwy. Dzia?alno?? gospodarcza obejmuje r?ownie? czynno?ci polegaj?ce na wykorzystywaniu towar?w lub warto?ci niematerialnych i prawnych w spos?b ci?g?y dla cel?w zarobkowych”.

12

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o podatku VAT:

„W zakresie, w jakim towary i us?ugi s? wykorzystywane do wykonywania czynno?ci opodatkowanych, podatnikowi, o kt?rym mowa w art. 15, przys?uguje prawo do obni?enia kwoty podatku nale?nego o kwot? podatku naliczonego, z zastrze?eniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124”.

13

Artyku? 86 ust. 2 ustawy o podatku VAT przewiduje:

„Kwota podatku naliczonego stanowi, z zastrzeżeniem ust. 3–7:

1)

suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika:

a)

z tytułu nabycia towarów i usług,

b)

potwierdzających dokonanie przedpłaty (zaliczki, zadatku, raty), jeżeli wiążą się one z powstaniem obowiązku podatkowego,

c)

od komitenta z tytułu dostawy towarów będącej przedmiotem umowy komisji,

[...]”.

14

Zgodnie z art. 86 ust. 10 pkt 1 ustawy o podatku VAT prawo do odliczenia jest stosowane w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzyma fakturę albo dokument celny [...].

15

Artykuł 106 ust. 1 ustawy o podatku VAT stanowi:

„Podatnicy, o których mowa w art. 15, są obowiązani wystawić fakturę stwierdzającą w szczególności dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy, z zastrzeżeniem ust. 2, 4 i 5 oraz art. 119 ust. 10 i art. 120 ust. 16”.

16

Zgodnie z § 9 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 95, poz. 798), mającego zastosowanie do dnia 1 grudnia 2008 r., faktura stwierdzająca dokonanie sprzedaży powinna zawierać co najmniej imiona i nazwiska lub nazwy bądź nazwy skrócone sprzedawcy i nabywcy oraz ich adresy, a także numery identyfikacji podatkowej VAT sprzedawcy i nabywcy.

17

W prawie polskim nieruchomości wnoszone jako aport do spółek handlowych i cywilnych są zwolnione z podatku VAT. Ponadto spółka jawna istnieje dopiero od chwili wpisania jej do rejestru przedsiębiorców.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

18

W dniu 22 grudnia 2006 r. komornik sądowy wystawił na współników fakturę w związku z nabyciem nieruchomości obejmującej odkrywkowe żołą kamienia.

19

W dniu 26 kwietnia 2007 r. współnicy zawiązali Polski Trawertyn. Tego samego dnia notariusz wystawił fakturę na ową spółkę za sporządzenie aktu notarialnego dotyczącego jej zawiązania oraz wypisów.

20

Kontrole przeprowadzone przez właściwe organy podatkowe w Polskim Trawertynie za okres czerwiec–wrzesień 2007 r. skłoniły owe organy do stwierdzenia nieprawidłowości dotyczących zadeklarowanych kwot podatku naliczonego. Stwierdzono mianowicie, że w czerwcu 2007 r. spółka ta zawyżyła podatek naliczony poprzez ujęcie dwóch powyższych faktur w prowadzonej dla potrzeb podatku VAT ewidencji rzeczowej spółki.

21

W odniesieniu do pierwszej z faktur organy uznały, że Polski Trawertyn nie miał prawa do odliczenia VAT naliczonego, bowiem nabywcą nieruchomości nie była sama spółka, lecz osoby fizyczne, które po zawiązaniu rzeczowej spółki w dniu 26 kwietnia 2007 r. wniosły do niej ową nieruchomość jako aport. Co do drugiej faktury, rzeczono organy przyjąć, że również nie przysuguje prawo do odliczenia, ponieważ faktura została wystawiona przed dniem rejestracji Polskiego Trawertynu w rejestrze przedsiębiorców. Skoro bowiem rejestracja nastąpiła w dniu 5 czerwca 2007 r., tym samym fakturę z dnia 26 kwietnia 2007 r. wystawiono na nieistniejącą jeszcze spółkę.

22

Z uwagi na to, że w następstwie odwołania wniesionego przez Polski Trawertyn Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu utrzymał w mocy stanowisko organu podatkowego, rzeczona spółka wniosła sprawę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu. Sąd ten oddalił skargę, zatem spółka wniosła skargę kasacyjną.

23

Na poparcie swojej skargi kasacyjnej podniosła ona w szczególności, że skoro nabycie określonych składników majątku, a dokładniej, w sprawie przed sądem krajowym – odkrywkowego żołą kamienia, nastąpiło z zamiarem ich wykorzystywania w celach działalności gospodarczej, co następnie zostało potwierdzone obiektywnymi okolicznościami, tj. utworzeniem podmiotu gospodarczego i zarejestrowaniem go w charakterze podatnika, można słusznie uznać, że współnicy działali w charakterze podatnika w rozumieniu art. 9 dyrektywy 2006/112. Na podstawie art. 168 i 169 rzeczowej dyrektywy podatnikowi przysuguje natomiast prawo do odliczenia podatku VAT zapłaconego z tytułu wydatków inwestycyjnych dokonanych w celach działalności, którą zamierza prowadzić.

24

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu wymaga ustalenia, czy w świetle art. 9, 168, 169, art. 178 lit. a) i art. 226 dyrektywy 2006/112 i z

uwzględnieniem okoliczności faktycznych charakteryzujących sprawę przed sądem krajowym Polski Trawertyn ma prawo do odliczenia podatku VAT zapłaconego od zakupów dokonanych przez jego wspólników przed powstaniem spółki jako osoby prawnej.

25

W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1)

Czy podmiot w osobach przyszłych wspólników, który dokonuje wydatków inwestycyjnych przed formalną rejestracją spółki jako podmiotu prawa handlowego oraz rejestracją dla potrzeb podatku VAT, ma prawo, po zarejestrowaniu spółki jako podmiotu prawa handlowego oraz zarejestrowaniu dla potrzeb podatku VAT, skorzystać w związku z art. 9 oraz art. 168 i 169 dyrektywy 2006/112 [...] z prawa do odliczenia podatku naliczonego poniesionego w związku z dokonanymi wydatkami inwestycyjnymi, które sąuż działaności opodatkowanej prowadzonej w ramach spółki?

2)

Czy faktura dokumentująca poniesione wydatki inwestycyjne wystawiona na wspólników, a nie na spółkę, stoi na przeszkodzie realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego poniesionego w związku z dokonanymi wydatkami inwestycyjnymi, o którym mowa w pytaniu pierwszym?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

26

Tytułem wstępu należy stwierdzić, że jak wynika z dyskusji prowadzonych na rozprawie przed Trybunałem, bezsporne jest, iż na podstawie przepisów krajowych mających zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym wspólnicy nie mogą powoływać się na prawo do odliczenia podatku naliczonego poniesionego w związku z wydatkami inwestycyjnymi dokonanymi przed rejestracją oraz identyfikacją Polskiego Trawertynu do celów podatku VAT, na potrzeby i cele jego działalności gospodarczej z uwagi na to, że wniesienie danego dobra inwestycyjnego jest czynnością zwolnioną z podatku VAT. Należy zatem stwierdzić, że w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem sprawy przed sądem krajowym rzeczne przepisy krajowe nie tylko nie umożliwiają owej spółce dochodzenia prawa do odliczenia VAT poniesionego w związku z omawianym dobrem inwestycyjnym, ale także uniemożliwiają dochodzenie powyższego prawa wspólnikom, którzy dokonali wydatków inwestycyjnych.

27

W tych okolicznościach pytanie pierwsze należy pojmować jako dotyczące w istocie do ustalenia, czy art. 9, 168 i 169 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które nie umożliwiają ani wspólnikom spółki, ani tejże spółce dochodzenia prawa do odliczenia podatku naliczonego poniesionego w związku z wydatkami inwestycyjnymi dokonanymi przez rzeczonych wspólników przed rejestracją i identyfikacją rzeczonych spółki, na potrzeby i cele jej działalności gospodarczej.

28

W celu udzielenia odpowiedzi na powyższe pytanie należy w pierwszej kolejności przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału na działalność gospodarczą, o której mowa w art. 4 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 (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), który to artykuł zasadniczo jest identyczny z art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112, może składać się wiele następujących po sobie czynności oraz te czynności przygotowawcze, takie jak nabycie środków trwałych, a zatem nabycie nieruchomości, powinny być już zaliczane do działalności gospodarczej (zob. w szczególności wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. s. 655, pkt 22; z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-110/94 INZO, Rec. s. I-857, pkt 15).

29

Trybunał orzekł również, że zasada neutralności podatku VAT w odniesieniu do obciążenia podatkowego przedsiębiorstwa wymaga, aby pierwsze wydatki inwestycyjne dokonane na potrzeby i cele przedsiębiorstwa były uznawane za działalność gospodarczą, oraz że z owych zasad byłyby sprzeczne, gdyby rzeczona działalność rozpoczynała się dopiero w chwili, gdy nieruchomość jest faktycznie wykorzystywana, to znaczy gdy powstaje dochód podlegający opodatkowaniu. Jakakolwiek inna interpretacja prowadziłaby do obciążenia podmiotu gospodarczego podatkiem VAT w ramach jego działalności gospodarczej, nie stwarzając możliwości odliczenia tego podatku, i wprowadzałaby arbitralne rozróżnienie między wydatkami inwestycyjnymi dokonanyymi przed faktycznym wykorzystywaniem nieruchomości i w jego trakcie (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Rompelman, pkt 23; w sprawie INZO, pkt 16).

30

Trybunał wywiódł z tego, że ktokolwiek dokonuje takich działań inwestycyjnych związanych z przyszłym wykorzystywaniem nieruchomości i koniecznych do tego celu, powinien być uważany za podatnika w rozumieniu szóstej dyrektywy (zob. ww. wyrok w sprawie Rompelman, pkt 23).

31

Wynika z tego, że w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, gdy wspólnicy spółki przed jej rejestracją oraz identyfikacją do celów podatku VAT dokonali inwestycji niezbędnych do przyszłego wykorzystywania nieruchomości przez ich spółkę, rzeczonych wspólników można uważać za podatników dla potrzeb podatku VAT, a zatem co do zasady mogą oni dochodzić prawa do odliczenia podatku naliczonego.

32

Zatem okoliczności, że wniesienie nieruchomości do spółki przez jej wspólników jest czynnością zwolnioną z podatku VAT, oraz fakt, że omawiani wspólnicy nie pobierają podatku VAT od tej czynności, nie mogą skutkować obciążeniem ich kosztem podatku VAT w ramach ich działalności gospodarczej, bez stworzenia owym wspólnikom możliwości jego odliczenia lub otrzymania zwrotu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Rompelman, pkt 23).

33

W drugiej kolejności należy stwierdzić, że Trybunał orzekł, iż na podstawie zasady neutralności podatku VAT podatnik, którego działalność ogranicza się do przygotowania działalności

gospodarczej innego podatnika i który nie dokona? ?adnej czynno?ci opodatkowanej podatkiem VAT, mo?e dochodzi? prawa do odliczenia w zwi?zku z opodatkowanymi czynno?ciami dokonanymi przez drugiego podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-137/02 Faxworld, Rec. s. I-5547, pkt 41, 42). Powy?sza wyk?adnia szóstej dyrektywy dotyczy? wypadku, gdy podatek VAT, który pierwszy podatnik zamierza? odliczy?, dotyczy? ?wiadcze? nabytych przez niego do celów realizacji opodatkowanych czynno?ci planowanych przez drugiego podatnika.

34

Wprawdzie, jak stwierdzi? rzecznik generalny w pkt 46–49 opinii, ramy faktyczne i prawne sporu, którego dotyczy? ww. wyrok w sprawie Faxworld, by?y odmienne od tych stanowi?cych podstaw? niniejszego odes?ania prejudycjalnego, jednak?e uzasadnienie przyj?te przez Trybuna? w owym wyroku pozostaje aktualne w okoliczno?ciach takich jak w niniejszej sprawie.

35

Nale?y zatem doj?? do wniosku, ?e je?eli na podstawie prawa krajowego wspólnicy, mimo i? mog? by? uwa?ani za podatników dla potrzeb podatku VAT, nie mog? powo?a? si? na czynno?ci opodatkowane dokonane przez Polski Trawertyn w celu uwolnienia si? od kosztu podatku VAT zwi?zanego z czynno?ciami inwestycyjnymi zrealizowanymi na potrzeby i cele dzia?alno?ci rzeczonoj spółki, to przy odliczeniu podatku VAT ta ostatnia powinna mie? mo?liwo?? uwzgl?dnienia wskazanych czynno?ci inwestycyjnych, aby mog?a by? zagwarantowana neutralno?? ci??aru podatkowego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Faxworld, pkt 42).

36

Wniosku tego nie podwa?a argument, wed?ug którego umo?liwienie wspólnikom, w sytuacji takiej jak b?d?ca przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, odzyskania poniesionego przez nich podatku naliczonego lub zezwolenie Polskiemu Trawertynowi na odliczenie rzeczonoj podatku VAT mog?oby zwi?kszy? ryzyko oszustw lub nadu?ycia w odniesieniu do podatku VAT.

37

Z orzecznictwa Trybuna?u wynika bowiem, ?e status podatnika nabywa si?, a z prawa do odliczenia mo?na korzysta? tylko wtedy, gdy podmiot domagaj?cy si? odliczenia VAT wyka?e, ?e spe?nione s? warunki do skorzystania z odliczenia oraz ?e zamiar rozpocz?cia przez niego dzia?alno?ci gospodarczej skutkuje? czynno?ciami opodatkowanymi potwierdzaj? okoliczno?ci obiektywne. Gdyby organ podatkowy stwierdzi?, ?e nadu?yto prawa do odliczenia b?d? by?o ono wykonywane w sposób nieuczciwy, organ ten móg?by ??da? ze skutkiem wstecznym zwrotu odliczonych kwot (zob. w szczególno?ci ww. wyroki: w sprawie Rompelman, pkt 24; w sprawie INZO, pkt 24; wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 Fini H, Zb. Orz. s. I-1599, pkt 33).

38

W ?wietle powy?szych rozwa?a? na pierwsze pytanie prejudycjalne nale?y odpowiedzie?, i? art. 9, 168 i 169 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one przepisom krajowym, które nie umo?liwiaj? ani wspólnikom spółki, ani tej?e spółce dochodzenia prawa do odliczenia podatku naliczonego poniesionego w zwi?zku z wydatkami inwestycyjnymi dokonanymi przez rzeczonych wspólników przed zawi?zaniem i rejestracj? powy?szej spółki, na potrzeby i cele jej dzia?alno?ci gospodarczej.

W przedmiocie pytania drugiego

39

Poprzez pytanie drugie sąd krajowy w istocie dąży do ustalenia, czy art. 168 i art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na których podstawie, w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym, podatek naliczony nie może być odliczony przez spółkę z uwagi na to, że faktura, wystawiona przed rejestracją i identyfikacją rzeczonoj spółki do celów podatku VAT, została wydana na przyszłych wspólników tej spółki.

40

W tym zakresie należy przypomnieć, iż prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 stanowi integralną część systemu podatku VAT i zasadniczo nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego czynności powodujące naliczenie podatku (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).

41

Co do wymogów formalnych, z art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 wynika, że wykonywanie tego prawa jest uzależnione od posiadania faktury. Artykuł 226 dyrektywy 2006/112 precyzuje, że bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w omawianej dyrektywie, jedynie dane wymienione w tymże artykule obligatoryjnie muszą być zawarte, do celów VAT, na fakturach wystawionych zgodnie z przepisami art. 220 rzeczonoj dyrektywy. Zgodnie z art. 226 pkt 1 i 5 wskazanej dyrektywy na fakturze powinny znajdować się data jej wystawienia, a także pełna nazwa (nazwisko) i adres podatnika oraz nabywcy lub usługobiorcy.

42

Z powyższych przepisów wynika, że państwa członkowskie nie mogą według swojego uznania powołać wykonania prawa do odliczenia podatku VAT z przestrzeganiem wymogów dotyczących treści faktury, które nie zostały wyraźnie przewidziane przez przepisy dyrektywy 2006/112. Jak bowiem wynika z art. 273 owej dyrektywy, choć państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, nie mogą prowadzić to do nałożenia dodatkowych obowiązków poza tymi, które zostały określone w rzeczonoj dyrektywie (zob. ww. wyrok w sprawie Pannon Gép Centrum, pkt 40).

43

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 jeżeli podatnicy nie spełnili niektórych wymagań formalnych. W konsekwencji, jeżeli organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że podatnik, jako odbiorca danych transakcji, jest zobowiązany z tytułu podatku VAT, to nie mogą one wprowadzać dodatkowych warunków w zakresie przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku, które to warunki mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa (w odniesieniu do systemu odwrotnego obciążenia zob. wyrok z dnia 21 października 2010 r. w sprawie C-385/09 Nidera Handelscompagnie, Zb. Orz. s. I-10385, pkt 42).

W odniesieniu do sprawy przed sądem krajowym należy stwierdzić, że – jak wynika z uzasadnienia dotyczącego pierwszego pytania prejudycjalnego – wymogi materialne przewidziane w art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 wydają się spełnione, aby w szczególności Polski Trawertyn mógł skorzystać z prawa do odliczenia VAT związanego z nabyciem nieruchomości, bowiem transakcja ta faktycznie została zrealizowana na potrzeby opodatkowanych czynności dokonanych przez powyższą spółkę.

Skoro brak możliwości wykonania przez Polski Trawertyn prawa do odliczenia podatku naliczonego wiążące się z okolicznościami, że w dniu wystawienia faktury dotyczącej rzeczowego nabycia spółka ta nie była jeszcze zarejestrowana ani zidentyfikowana do celów podatku VAT oraz że z tego względu faktura została wystawiona na wspólników, podczas gdy – jak stwierdził sąd krajowy – istnieje tożsamość osób zobowiązanych do zapłaty podatku naliczonego oraz osób tworzących Polski Trawertyn, ów brak możliwości należy uważać za wynik czysto formalnego obowiązku.

Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 72 opinii, nie można wymagać spełnienia takiego obowiązku, ponieważ w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym wymóg ten skutkowałby praktycznym uniemożliwieniem wykonania prawa do odliczenia, a zatem podważeniem neutralności podatku VAT.

Z orzecznictwa wynika bowiem, po pierwsze, że jakkolwiek podatnicy są zobowiązani do zgłoszenia rozpoczęcia, zmian i zakończenia działalności na podstawie art. 213 dyrektywy 2006/112, to państwa członkowskie nie są w żadnym wypadku upoważnione, w razie braku zgłoszenia, do pozbawienia podatnika możliwości wykonywania tego prawa (zob. ww. wyrok w sprawie Nidera Handelscompagnie, pkt 48).

Po drugie, Trybunał orzekł, że chociaż faktura spełnia istotną funkcję dokumentacyjną z uwagi na to, że może zawierać dane podlegające kontroli, istnieją sytuacje, w których dane mogą zostać skutecznie ustalone za pomocą środków innych niż faktura i w których wymóg posiadania faktury we wszystkich punktach zgodnej z przepisami dyrektywy 2006/112 mógłby podważyć prawo podatnika do odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-90/02 Bockemühl, Rec. s. I-3303, pkt 51, 52).

Należy zaś stwierdzić, że – jak wynika z postanowienia odsyłającego – w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym dane niezbędne do zapewnienia niezawodnego i skutecznego poboru podatku VAT są ustalone.

W świetle powyższych rozważań na drugie pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że art. 168 i art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się

one przepisom krajowym, na których podstawie, w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym, poniesiony podatek naliczony nie może być odliczony przez spółkę, jeżeli faktura, wystawiona przed rejestracją oraz identyfikacją rzeczowej spółki do celów podatku VAT, została wydana na przyszłych wspólników tej spółki.

W przedmiocie kosztów

51

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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1)

Artykuły 9, 168 i 169 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 przepisom krajowym, które nie umożliwiają ani wspólnikom spółki, ani tej spółce dochodzenia prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego w związku z wydatkami inwestycyjnymi dokonanyymi przez rzeczonych wspólników przed zawiązaniem i rejestracją powyższej spółki, na potrzeby i cele jej działalności gospodarczej.

2)

Artykuł 168 i art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na których podstawie, w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym, naliczony podatek od wartości dodanej nie może być odliczony przez spółkę, jeżeli faktura, wystawiona przed rejestracją i identyfikacją rzeczowej spółki do celów podatku od wartości dodanej, została wydana na przyszłych wspólników tej spółki.

Podpisy

(*) Język postępowania: polski.