

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 25 listopada 2021 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 – Transakcja podlegająca opodatkowaniu VAT – Pojęcie – Artykuł 168 lit. a) i art. 176 – Prawo do odliczenia naliczonego VAT – Odmowa – Usługi reklamowe uznane za nadmiernie kosztowne i bezużyteczne przez organ podatkowy – Brak obrotu wygenerowanego na rzecz podatnika

W sprawie C-334/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Veszprémi Törvényszék (sąd w Veszprém, Węgry) postanowieniem z dnia 20 lipca 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 23 lipca 2020 r., w postępowaniu:

Amper Metal Kft.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: I. Ziemele, prezes szóstej izby, pełniący obowiązki prezesa siódmej izby, T. von Danwitz (sprawozdawca) i A. Kumin, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Amper Metal Kft. – V. Pallós, ügyvéd,
 - w imieniu rządu węgierskiego – M.Z. Fehér i R. Kissné Berta, w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu rządu czeskiego – M. Smolek, J. Vlášil i O. Serdula, w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i L. Havas, 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 wyk?adni art. 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektyw? VAT”).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy Amper Metal Kft. a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcj? odwo?awcz? krajowej administracji podatkowej i celnej, W?gry) w przedmiocie odmowy przez ten organ skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego podatku od warto?ci dodanej (VAT) naliczonego przez Amper Metal z tytu?u us?ug reklamowych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artyku? 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegaj? nast?puj?ce transakcje:

[...]

c) odp?atne ?wiadczenie us?ug na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze”.

4 Artyku? 73 dyrektywy VAT przewiduje:

„W odniesieniu do dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug innych ni? te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zap?at? otrzyman? lub któr? dostawca lub us?ugodawca otrzyma w zamian za dostaw? towarów lub ?wiadczenie us?ug, od nabywcy, us?ugobiorcy lub osoby trzeciej, w??cznie z subwencjami zwi?zanymi bezpo?rednio z cen? takiej dostawy lub ?wiadczenia”.

5 Na podstawie art. 80 ust. 1 dyrektywy VAT w przypadkach wymienionych w tym przepisie w celu zapobie?enia uchylaniu si? od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania pa?stwa cz?onkowskie mog? przeds?wzi?? ?rodki, a?eby podstaw? opodatkowania w odniesieniu do dostawy towarów i ?wiadczenia us?ug na rzecz odbiorców, z którymi istniej? powi?zania o charakterze rodzinnym lub inne bliskie powi?zania o charakterze osobistym, powi?zania organizacyjne, w?asno?ciowe, w zakresie cz?onkostwa, finansowe lub prawne, okre?lone przez pa?stwo cz?onkowskie, by?a warto?? wolnorynkowa.

6 Artyku? 168 lit. a) dyrektywy VAT stanowi:

„Je?eli towary i us?ugi wykorzystywane s? na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony w pa?stwie cz?onkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia nast?puj?cych kwot od kwoty VAT, któr? jest zobowi?zany zap?aci?:

a) VAT nale?nego lub zap?aconego w tym pa?stwie cz?onkowskim od towarów i us?ug, które zosta?y mu dostarczone lub które maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika”.

7 Zgodnie z art. 176 akapit pierwszy dyrektywy VAT:

„Stanowi?c jednomy?lnie na wniosek Komisji [Europejskiej], Rada [Unii Europejskiej] okre?la wydatki, które nie daj? prawa do odliczenia VAT. W ?adnym przypadku prawo do odliczenia VAT

nie dotyczy wydatków, które nie są ściśle związane z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkę lub wydatki reprezentacyjne”.

Prawo węgierskie

8 Paragraf 119 ust. 1 z 2007 r. (CXXVII. törvény) (ustawy nr CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o VAT”) stanowi, że o ile ustawa nie stanowi inaczej, prawo do odliczenia podatku powstaje w chwili, gdy należy ustalić podatek należny odpowiadający podatkowi naliczonemu, również w przypadku, gdy podatek należny jest ustalany zgodnie z § 196/B ust. 2 lit. a) tej ustawy.

9 Paragraf 120 lit. a) ustawy o VAT stanowi, że w zakresie, w jakim towary lub usługi są używane lub w inny sposób wykorzystywane w inny sposób przez podatnika działającego w takim charakterze w celu dokonania opodatkowanych dostawy towarów lub świadczenia usług, podatnik ten jest uprawniony do odliczenia od kwoty podatku, który jest zobowiązany zapłacić, podatku, który został mu naliczony przez innego podatnika, w tym od każdej osoby lub podmiotu podlegającego uproszczonemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych, przy nabyciu towarów lub usług.

10 Paragraf 8 ust. 1 lit. d) z 1996 r. (LXXXI. törvény) (ustawy nr LXXXI z 1996 r. o podatku dochodowym od osób prawnych i podatku od dywidend, zwanej dalej „ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych”) przewiduje, że wynik przed opodatkowaniem jest powiększony o kwoty zaksięgowane jako koszty lub wydatki i przeniesione na poczet odliczenia od wspomnianego wyniku, w tym odpisy amortyzacyjne na środki trwałe materialne oraz wartości niematerialne i prawne, które nie pozostają w związku z działalnością przedsiębiorstwa lub działalnością generującą przychód, z uwzględnieniem w szczególności przepisów załącznika 3 do tej ustawy.

11 Punkt 4 załącznika 3 do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stanowi:

„Do celów stosowania § 8 ust. 1 lit. d) nie uważa się za koszty lub wydatki poniesione w interesie działalności przedsiębiorstwa w szczególności: wynagrodzenia (całkowitego lub częściowego) za usługi przekraczające 200 000 HUF (forintów węgierskich) [około 555 EUR] bez VAT, jeżeli okoliczności (zwłaszcza działalność gospodarcza podatnika, jego obrót, charakter usługi lub wynagrodzenie) pozwalają stwierdzić z pewnością, że skorzystanie z tej usługi jest sprzeczne z wymogami racjonalnego zarządu; wynagrodzenia za usługi świadczone przez tę samą osobę w tym samym roku podatkowym są uwzględniane również”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

12 Amper Metal jest węgierską spółką działającą w sektorze instalacji elektrycznych.

13 W 2014 r. Amper Metal zawarł ze spółką Sziget-Reklám Kft. umowę dotyczącą świadczenia usług reklamowych polegających na umieszczaniu naklejek reklamowych z nazwą Amper Metal na samochodach podczas mistrzostw wyścigów samochodowych na Węgrzech. Usługi te były przedmiotem dwunastu faktur wystawionych w 2014 r. przez Sziget-Reklám na łączną kwotę 48 000 000 HUF (około 133 230 EUR), do której dodano VAT w wysokości 27%, odpowiadający kwocie 12 960 000 HUF (około 35 970 EUR). Amper Metal odliczył VAT zapłacony za te usługi w deklaracjach podatkowych za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r.

14 W wyniku kontroli a posteriori tych deklaracji węgierski organ podatkowy pierwszej instancji odrzucił to odliczenie. Ponadto w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego organ ten nałożył na Amper Metal obowiązek zapłaty kwoty odpowiadającej kwocie nienależnie

odliczonego VAT i na?o?y? na t? spó?k? grzywn? podatkow? w wysoko?ci 3 240 000 HUF (oko?o 8991 EUR), a tak?e kar? za zw?ok? w wysoko?ci 868 000 HUF (oko?o 2409 EUR). Ów organ podatkowy uzna?, ?e koszty zwi?zane z omawianymi us?ugami reklamowymi nie stanowi? obci??enia zwi?zanego z opodatkowanymi transakcjami generuj?cymi przychód dla Amper Metal, a zatem VAT zap?acony przez Amper Metal nie podlega? odliczeniu na podstawie § 120 ustawy o VAT.

15 Na poparcie swojej decyzji wspomniany organ podatkowy powo?a? si? na opinie bieg?ych s?dowych w dziedzinie podatków i reklam. W ocenie tych bieg?ych owe us?ugi reklamowe by?y zbyt kosztowne i w rzeczywisto?ci nie by?y w ?aden sposób u?yteczne dla Amper Metal, w szczególno?ci ze wzgl?du na charakter klientów tej spó?ki, to znaczy producentów papieru, warsztatów walcowania na gor?co i innych instalacji przemys?owych, na których decyzje handlowe nie móg? mie? wp?ywu fakt zamieszczenia naklejek na samochodach wy?cigowych. Ów organ podatkowy wyja?ni? w tym wzgl?dzie, ?e umowa o ?wiadczenie us?ug reklamowych nie spe?nia wymogów „racjonalnego zarz?dzania” w rozumieniu pkt 4 za??cznika 3 do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

16 Amper Metal wniós? odwo?anie administracyjne do organu podatkowego drugiej instancji, który oddali? to odwo?anie i utrzyma? w mocy decyzj? organu podatkowego pierwszej instancji.

17 W tej sytuacji Amper Metal wniós? do s?du odsy?aj?cego skarg? o uchylenie decyzji w?gierskich organów podatkowych pierwszej i drugiej instancji. Amper Metal podnosi, ?e prawo do odliczenia VAT mo?e zosta? wykonane, nawet je?li wydatki dokonane przez podatnika nie by?y ani racjonalne, ani ekonomicznie op?acalne, w zwi?zku z czym podnoszony brak warto?ci reklamowej ?wiadczonych us?ug nie ma wp?ywu na to prawo. Podobnie wymóg u?yteczno?ci, która mo?e by? wyra?ona liczbowo, na podstawie ka?dego poszczególnego elementu, jest sprzeczny z prawem Unii, poniewa? celem wspólnego systemu VAT jest zagwarantowanie ca?kowitej neutralno?ci w zakresie obci??e? podatkowych ka?dej dzia?alno?ci gospodarczej, bez wzgl?du na jej cel czy rezultaty, pod warunkiem ?e co do zasady ona sama podlega VAT. Amper Metal dodaje, ?e podstawa opodatkowania odpowiada wynagrodzeniu rzeczywi?cie otrzymanemu przez us?ugodawc?, w niniejszym przypadku przez Sziget-Reklám, w zwi?zku z czym nie mo?na odmówi? Amper Metal prawa do odliczenia z tego wzgl?du, ?e cena zap?acona wspomnianemu us?ugodawcy jest rzekomo nieproporcjonalna.

18 Dyrekcja ds. odwo?a? krajowej administracji podatkowej i celnej twierdzi natomiast, ?e brak racjonalno?ci gospodarczej stanowi przeszkod? w wykonywaniu prawa do odliczenia VAT. Utrzymuje ona ponadto, ?e art. 80 ust. 1 dyrektywy VAT pozwala na skorygowanie podstawy opodatkowania wskazanej na fakturze, je?eli nie odpowiada ona warto?ci rynkowej, co ma miejsce w niniejszej sprawie.

19 S?d odsy?aj?cy uwa?a, ?e zasadnicz? kwesti?, jaka powstaje w ramach sporu w post?powaniu g?ównym, jest to, czy podatnik prowadz?cy opodatkowan? dzia?alno?? mo?e domaga? si? odliczenia naliczonego VAT tylko wtedy, gdy mo?e wykaza? w sposób obiektywny, opieraj?c si? na konkretnych danych, u?yteczno?? us?ugi, z której skorzysta?. Zdaniem tego s?du § 120 lit. a) ustawy o VAT, który zawiera wyra?enie „w inny sposób”, wymaga, zgodnie z jego znaczeniem w j?zyku w?gierskim, u?ywania prowadz?cego do osi?gni?cia danego rezultatu, a tak?e efektywnego i rentownego wykorzystania. Tymczasem wspomniany s?d zastanawia si? nad zgodno?ci? takiego wymogu w ?wietle prawa Unii. Nale?y zatem wyja?ni?, czy art. 168 lit. a) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e mo?liwo?? odliczenia VAT oznacza koniecznie mo?liw? do wykazania op?acalno?? w postaci zwi?kszenia obrotu podatnika.

20 W tych okolicznościach sąd odsyłający postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy należy lub można interpretować art. 168 [zdanie pierwsze] lit. a) [dyrektywy VAT] w ten sposób, że zgodnie ze wspomnianym przepisem z uwagi na znajdujące się w nim sformułowanie »wykorzystywane są« nie można odmówić odliczenia VAT z tytułu transakcji objętej zakresem zastosowania dyrektywy VAT z tego względu, że w ocenie organu administracji podatkowej usługa świadczona przez wystawcę faktury w ramach transakcji dokonanej pomiędzy niezależnymi stronami nie jest »korzystna« dla opodatkowanej działalności odbiorcy faktury, ponieważ:

– wartość usługi (usługi reklamowej) świadczonej przez stronę wystawiającą fakturę jest nieproporcjonalna do korzyści (wielkości obrotu lub wzrostu wielkości obrotu) przysporzonej tej usłudze odbiorcy, lub

– wspomniana usługa (usługa reklamowa) nie wygenerowała żadnej wielkości obrotu jej usługobiorcy?

2) Czy art. 168 [zdanie pierwsze] lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zgodnie ze wspomnianym przepisem można odmówić odliczenia VAT z tytułu transakcji objętej zakresem stosowania dyrektywy VAT z tego względu, że w ocenie organu administracji podatkowej usługa wyświadczona przez wystawcę faktury w ramach transakcji dokonanej przez niezależne strony ma nieproporcjonalną wartość, ponieważ usługa (usługa reklamowa) jest droga i jej cena jest nadmierna w stosunku do innej lub innych porównywalnych usług?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

21 Poprzez pytania prejudycjalne, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 168 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatnik nie może odliczyć naliczonego VAT zapłaconego w związku z usługami reklamowymi ze względu na to, po pierwsze, że cena zafakturowana za takie usługi jest nadmierna w stosunku do wartości referencyjnej określonej przez krajowy organ podatkowy, a po drugie, że takie usługi nie doprowadziły do zwiększenia wielkości obrotów tego podatnika.

22 Zgodnie z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów lub usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika.

23 Z tego tytułu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo do odliczenia stanowi integralną część systemu VAT i co do zasady nie może zostać ograniczone. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje dokonane na wcześniejszym etapie obrotu. System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT gwarantuje pod względem ciężaru podatkowego 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 (wyroki: z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 25–27; a także z dnia 16 września 2020 r., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, pkt 23–25 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 W niniejszej sprawie sąd odsyłający zastanawia się nad znaczeniem określenia „wykorzystywane”, w jakim zostało ono użyte w treści art. 168 lit. a) dyrektywy VAT. W szczególności sąd ten zastanawia się, czy nadmierny charakter ceny zafakturowanej za usługi świadczone na rzecz podatnika, z jednej strony, oraz czy okoliczności, że usługi te nie spowodowały żadnego wzrostu wielkości obrotów po stronie podatnika, z drugiej strony, mogą stanowić przeszkodę dla prawa do odliczenia VAT naliczonego od tych usług.

25 Po pierwsze, odnośnie do stwierdzenia dotyczącego nadmiernego charakteru ceny zafakturowanej za usługi świadczone na rzecz podatnika i jej wpływu na prawo do odliczenia, należy zauważyć, z jednej strony, że zastosowanie art. 168 lit. a) dyrektywy VAT zakłada istnienie transakcji, która sama podlega VAT.

26 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że świadczenie usług jest dokonywane odpłatnie w rozumieniu dyrektywy VAT i w związku z tym podlega opodatkowaniu tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi faktyczne odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy. Tak jest w przypadku istnienia bezpośredniego związku pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym w ten sposób, że zapłacone kwoty stanowi rzeczywiste wynagrodzenie za możliwość do wyodrębnienia usług świadczonych w ramach takiego stosunku prawnego, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych (wyrok z dnia 21 stycznia 2021 r., UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Bezpośredni związek istnieje wówczas, gdy dwa świadczenia są od siebie wzajemnie zależne, a mianowicie jedno jest wykonywane tylko pod warunkiem wykonania drugiego i odwrotnie (wyrok z dnia 11 marca 2020 r., San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo). Z kolei okoliczności, że transakcja gospodarcza została dokonana po cenie niższej lub wyższej od kosztu produkcji, a zatem po cenie wyższej lub niższej od ceny rynkowej, nie ma znaczenia dla kwalifikacji odpłatnej transakcji, ponieważ okoliczności taka nie może mieć wpływu na bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usług, które zostało lub zostanie dokonane, a świadczeniem wzajemnym, które zostało lub zostanie otrzymane, w wysokości wcześniej określonej według jasno ustalonych kryteriów (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Z drugiej strony, jeżeli chodzi o kwotę VAT, jaką podatnik może odliczyć, to należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 23 niniejszego wyroku prawo do odliczenia jest wykonywane co do zasady w odniesieniu do całego podatku obciążającego transakcję powodującą naliczenie podatku, przy czym podatek ten jest obliczany w oparciu o mający zastosowanie podstawy opodatkowania. Zgodnie z zasadą ogólną ustanowioną w art. 73 dyrektywy VAT dla dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77 tej dyrektywy, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich transakcji. Chodzi zatem o wynagrodzenie ustalone pomiędzy stronami i płacone dostawcy lub usługodawcy, a nie o obiektywną wartość, taką jak wartość rynkowa, lub o wartość referencyjną określoną przez organ podatkowy.

29 O ile art. 80 dyrektywy VAT ustanawia w celu zapobiegania oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania wyjątek od wspomnianej zasady ogólnej, przewidując, że podstawa opodatkowania może odpowiadać wartości rynkowej danej transakcji, o tyle należy przypomnieć, że przepis ten dotyczy jedynie dostaw towarów i świadczenia usług na rzecz odbiorców, z którymi istnieją więzi rodzinne lub inne szczególne powiązania o charakterze osobistym, powiązania organizacyjne, własnościowe, przynależnościowe, finansowe lub prawne, określone przez zainteresowane państwo członkowskie.

30 Po drugie, odnosząc się do stwierdzenia braku związku wielkości obrotu podatnika, który świadczyłby o nieużyteczności świadczonych na jego rzecz usług powodujących naliczenie podatku, należy na wstępie przypomnieć, że art. 168 lit. a) dyrektywy VAT zakłada, iż towary i usługi nabyte przez podatnika na wcześniejszym etapie obrotu są wykorzystywane na potrzeby jego opodatkowanych transakcji. W szczególności na podstawie art. 176 akapit pierwszy dyrektywy VAT z prawa do odliczenia zostają wyłączone wydatki, które nie są ściśle związane z działalnością gospodarczą, takie jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkę lub wydatki reprezentacyjne. W ten sposób, o ile wydatki poniesione przez podatnika na wcześniejszym etapie obrotu muszą mieć charakter związany z działalnością gospodarczą, a nabyte towary lub usługi powinny być wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, o tyle ani art. 168 lit. a), ani art. 176 akapit pierwszy dyrektywy VAT nie uzależniają wykonania prawa do odliczenia od kryterium dotyczącego związku wielkości obrotu podatnika ani, ogólniej rzecz biorąc, od kryterium rentowności gospodarczej transakcji dokonanej na wcześniejszym etapie obrotu.

31 Z kolei, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego VAT i określić zakres tego prawa, konieczne jest, co do zasady, istnienie bezpośredniego i szczególnego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku na wcześniejszym etapie a jedną lub kilkoma opodatkowanymi transakcjami wykonywanymi przez podatnika, które dają prawo do odliczenia. Prawo do odliczenia VAT obciążającego nabycie towarów lub usług zakłada, że wydatki poczynione celem ich nabycia stanowią element składowy ceny transakcji opodatkowanych na kolejnym etapie obrotu i dających prawo do odliczenia (wyroki: z dnia 14 września 2017 r., *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 28; a także z dnia 16 września 2020 r., *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Z utrwalonego orzecznictwa wynika również, że nawet w przypadku takiego związku przyznaje się podatnikowi prawo do odliczenia, jeżeli koszty danej transakcji stanowią część jego kosztów ogólnych i jako takie są elementami składowymi siłą na cenę dostarczanych przez niego

towarów i usług. Koszty takie zachowuj, bowiem bezpośredni i pośredni związek z działalnością gospodarczą podatnika (wyroki: z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 29; z dnia 16 września 2020 r., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Z powyższego wynika, że istnienie prawa do odliczenia jest ustalane na podstawie opodatkowanych transakcji dokonywanych przez podatnika, których wykonywaniu służyły transakcje opodatkowane na wcześniejszym etapie obrotu. Istnienie bezpośredniego i pośredniego związku zakłada, iż koszt usług opodatkowanych na wcześniejszym etapie obrotu jest wliczony odpowiednio w cenę poszczególnych transakcji opodatkowanych na późniejszym etapie obrotu lub w cenę towarów lub usług świadczonych przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej (zob. podobnie wyrok z dnia 16 września 2020 r., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Do organów podatkowych i sądów krajowych należy rozważenie wszelkich okoliczności, w jakich przebiegały rozpatrywane transakcje, i uwzględnienie tylko tych spośród nich, które były w sposób obiektywny związane z opodatkowaną działalnością podatnika. Istnienie takiego związku należy oceniać z punktu widzenia obiektywnej treści rozpatrywanej transakcji (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 31; z dnia 16 września 2020 r., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W ramach tej oceny brak związku wielkości obrotu podatnika nie może mieć wpływu na wykonanie prawa do odliczenia. Jak to zostało bowiem przypomniane w pkt 23 niniejszego wyroku, wspólny system VAT gwarantuje neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej pod względem ciążaru podatkowego, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama VAT. W związku z tym powstałe już prawo do odliczenia trwa, nawet jeżeli planowana działalność gospodarcza nie została później zrealizowana, a co za tym idzie, nie doprowadziła do opodatkowanych transakcji lub podatnik nie mógł wykorzystać towarów lub usług, które dały prawo do odliczenia, w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu z uwagi na okoliczności niezależne od jego woli (wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, pkt 38, 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W niniejszym przypadku, o ile transakcja dokonana na wcześniejszym etapie obrotu, to znaczy świadczenie usług reklamowych na rzecz Amper Metal, stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu VAT zgodnie z zasadami przypomnianymi w pkt 26 i 27 niniejszego wyroku, okoliczności, że zapłacona cena jest wyższa od ceny rynkowej lub od ewentualnej wartości referencyjnej określonej przez organ podatkowy dla analogicznych usług reklamowych, nie może uzasadniać odmowy wykonania prawa do odliczenia na niekorzyść podatnika.

37 W tym kontekście kwota VAT, która może zostać odliczona, należy ustalić zgodnie z właściwymi podstawami opodatkowania w świetle wymogów, o których mowa w pkt 28 niniejszego wyroku, a mianowicie w zależności od wynagrodzenia rzeczywiście zapłaconego przez podatnika, jakie wynika z faktur przedstawionych przez tego podatnika. Z kolei art. 80 dyrektywy VAT nie ma znaczenia, ponieważ spór w postępowaniu głównym dotyczy transakcji pomiędzy niezależnymi stronami.

38 Z uwagi na okoliczności rozpatrywane w postępowaniu głównym sąd odsyłający będzie musiał ocenić, w świetle obiektywnej treści omawianych w postępowaniu głównym usług reklamowych, czy usługi te pozostają w bezpośrednim i pośrednim związku z realizowaną przez niego opodatkowaną transakcją dającą prawo do odliczenia, a w razie braku takiej transakcji z działalnością Amper Metal z tytułu wydatków ogólnych, lub czy te wspomniane usługi

stanowi wydatki reprezentacyjne pozbawione związku z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 176 akapit pierwszy dyrektywy VAT.

39 Do sądu odsyłającego będzie należało ustalenie w szczególności, czy umieszczanie naklejek reklamowych na samochodach przy okazji mistrzostw wyścigów samochodowych, o których mowa w postępowaniu głównym, miało na celu promowanie towarów i usług sprzedawanych przez Amper Metal w taki sposób, że może ono zostać zaliczone do kosztów ogólnych przedsiębiorstwa, czy też przeciwnie, poniesiony przy tej okazji wydatek okazuje się być pozbawiony jakiegokolwiek charakteru zawodowego i jakiegokolwiek związku z działalnością gospodarczą wspomnianego przedsiębiorstwa. Zgodnie ze stwierdzeniem zawartym w pkt 35 niniejszego wyroku okoliczności, że usługi nabyte przez Amper Metal nie doprowadziły do zwiększenia wielkości obrotów spółki Amper Metal, nie ma znaczenia dla celów wspomnianej oceny.

40 Z uwagi na ogół powyższych rozważań trzeba stwierdzić, że art. 168 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatnik może odliczyć VAT naliczony z tytułu usług reklamowych, jeżeli takie świadczenie usług stanowi transakcję podlegającą VAT w rozumieniu art. 2 dyrektywy VAT i pozostaje w bezpośrednim i ścisłym związku z jedną lub kilkoma realizowanymi przez niego opodatkowanymi transakcjami lub z całą działalnością gospodarczą tego podatnika z tytułu kosztów ogólnych, przy czym nie należy brać pod uwagę okoliczności, że cena zafakturowana za te usługi jest nadmierna w stosunku do wartości referencyjnej określonej przez krajowy organ podatkowy lub że te usługi nie doprowadziły do zwiększenia wielkości obrotu tego podatnika.

W przedmiocie kosztów

41 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 (siódma 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 podatnik może odliczyć podatek od wartości dodanej (VAT) naliczony z tytułu usług reklamowych, jeżeli takie świadczenie usług stanowi transakcję podlegającą VAT w rozumieniu art. 2 dyrektywy 2006/112 i pozostaje w bezpośrednim i ścisłym związku z jedną lub kilkoma realizowanymi przez niego opodatkowanymi transakcjami lub z całą działalnością gospodarczą tego podatnika z tytułu kosztów ogólnych, przy czym nie należy brać pod uwagę okoliczności, że cena zafakturowana za te usługi jest nadmierna w stosunku do wartości referencyjnej określonej przez krajowy organ podatkowy lub że te usługi nie doprowadziły do zwiększenia obrotu tego podatnika.

Podpisy

* Język postępowania: węgierski.