

62010CC0280

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PEDRA CRUZA VILLALÓNA

przedstawiona w dniu 15 września 2011 r. (1)

Sprawa C-280/10

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

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Poznaniu

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelny Sąd
Administracyjny (Rzeczpospolita Polska)]

„Podatki — Podatek od wartości dodanej — Odzyskanie podatku naliczonego w związku z
czynnościami dokonanymi celem podjęcia planowanej działalności gospodarczej — Czynności
podlegające opodatkowaniu przed powstaniem spółki jawnej prowadzącej działalność
gospodarczą — Wystawienie faktur na przyszłą spółkę jawną i na „przyszłych wspólników” —
Zakup działki obciążonej „przyszłych wspólników” wniesiony jako aport do spółki jawnej w
chwili jej powstania”

I – Wprowadzenie

1.

Naczelny Sąd Administracyjny przedkłada dwa pytania prejudycjalne dotyczące zakresu prawa
do odzyskania naliczonego podatku od wartości dodanej w kontekście, w którym zachodzi
przekształcenie formy, w jakiej działa podatnik. W szczególności sąd ten zwraca się z pytaniem,
czy dyrektywa Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej
(zwana dalej „dyrektywą 2006/112”) (2) pozwala spółce osobowej na wykonanie prawa do
odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z zakupem nieruchomości wówczas, gdy owo
nabycie nie zostało dokonane przez spółkę, lecz przez osoby, które później ją utworzą w
charakterze wspólników.

2.

Chociaż Trybunał Sprawiedliwości wypowiedział się już w przedmiocie problemów
interpretacyjnych związanych z odzyskaniem podatku VAT naliczonego w kontekście rozpoczęcia
i przygotowania działalności gospodarczej, to w niniejszej sprawie mamy do czynienia ze
szczególną problematyką związaną z dwoma osobami fizycznymi, które później będą określać
mianem „przyszłych wspólników”. Wskazane osoby podjęły i zrealizowały inwestycję konieczną
do wszczęcia procesu produkcyjnego niewykonywanego przez nich, lecz przez spółkę osobową,
której będą jedynymi wspólnikami. Owa specyficzna sytuacja „przyszłych wspólników”, którzy
działają jako tacy przed podjęciem działalności gospodarczej, utrudnia z jednej strony uznanie
prawa do odliczenia spółki, ponieważ to nie u niej naliczony został podatek VAT. Z drugiej strony
nie należy równie przyznać bezwarunkowo prawa do zwrotu podatku VAT naliczonego po stronie
„przyszłych wspólników”, ponieważ to nie oni będą wykonywali rzeczywistą działalność

gospodarczy i w związku z tym nie będą mogli również przerzucić ciężaru podatku na kolejny etap obrotu.

3.

W związku z obydwoma przeszkodami wymagane jest, by z pewną ostrożnością przeprowadzić analizę orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości w tej dziedzinie, a także by uniknąć interpretacji dyrektywy 2006/112, która dla celów dochowania pewnego formalizmu byłaby sprzeczna z zasadami leżącymi u podstaw owej dyrektywy.

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii

4.

Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 definiuje pojęcie podatnika dla celów podatku VAT w następujący sposób:

„»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, w tym 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]”.

5.

Prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT zostało uregulowane w art. 167 i nast. wskazanej dyrektywy, a w zakresie związanej z tym procedury, w szczególności w art. 168, zgodnie z którym:

„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;

b)

VAT należnego od transakcji uznanych za dostawę towarów i świadczenie usług zgodnie z art. 18 lit. a) i art. 27;

c)

VAT należnego od wewnątrzwspólnotowych nabyw towarów zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) pkt (i);

d)

VAT należnego od transakcji uznanych za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów zgodnie z art.

21 i 22;

e)

VAT należnego lub zapłaconego z tytułu importu towarów na terytorium tego państwa czonkowskiego”.

6.

Artykuł 178 dyrektywy 2006/112 definiuje warunki dotyczące formy, w której należy dokonać odliczenia, wskazując je w szczególności w lit. a):

„W celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, [podatnik] musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240”.

B – Prawo krajowe

7.

Artykuł 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zmianami, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”) stanowi:

„Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności”.

8.

Artykuł 15 ust. 2 ustawy o podatku VAT definiuje pojęcie działalności gospodarczej dla celów podatku VAT w następujący sposób:

„Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób ciągły. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych”.

9.

Artykuł 86 ust. 1 ustawy o podatku VAT dotyczącej prawa do odliczenia ma następujące brzmienie:

„W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysuguje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124”.

10.

Artykuł 86 ust. 10 pkt 1 ustawy o podatku VAT stanowi:

„Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego powstaje

1. w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę albo dokument celny, z zastrzeżeniem pkt 2–4 oraz ust. 11, 12, 16 i 18”.

11.

Artykuł 106 ust. 1 ustawy o podatku VAT ma następujące brzmienie:

„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”.

12.

Paragraf 8 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 97, poz. 970 ze zmianami, zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym”) stanowi:

„Zwalnia się od podatku:

6. wkłady niepieniężne (aporty) wnoszone do spółek prawa handlowego i cywilnego”.

III – Stan faktyczny i postępowanie przed sądem krajowym

13.

W dniu 22 grudnia 2006 r. Paweł Józef Granatowicz i Marcin Michał Wsiewicz nabyli odkrywkowe złożenie kamieni naturalnych, stając się jego współwłaścicielami, która to czynność była objęta podatkiem VAT, w związku z czym wystawiona została na te dwie osoby faktura opatrzona wskazaną datą.

14.

W dniu 26 kwietnia 2007 r. przed notariuszem podpisana została umowa spółki, na mocy której zawiązana została Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz, spółka jawna (zwana dalej „spółką”), do której wspólnicy, wskazani P. Granatowicz i M. Wsiewicz, wnieśli w ramach tego samego aktu wskazane złożenie jako aport. Za sporządzenie aktu notarialnego, oryginału oraz sześciu wypisów, notariusz wystawił fakturę na spółkę.

15.

W dniu 5 czerwca 2007 r. spółka została wpisana do rejestru, natomiast rejestracja dla potrzeb podatku VAT nastąpiła w dniu 14 czerwca tego samego roku.

16.

W ramach rozliczenia za czerwiec 2007 r. spółka dokonała odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z zakupem wskazanego złoża i w związku z usługami notarialnymi w wysokości 289718 PLN.

17.

Podczas przeprowadzonej kontroli polskie organy podatkowe stwierdziły dwie nieprawidłowości w rozliczeniu przedstawionym przez spółkę. Po pierwsze faktura dotycząca zakupu nieruchomości była wystawiona na „przyszłych wspólników”, a nie na spółkę. Po drugiej faktura za sporządzenie aktu notarialnego i sześciu wypisów została wystawiona na spółkę, gdy nie powstała ona jeszcze zgodnie z prawem.

18.

Dyrektor Izby Skarbowej rozpatrzył odwołanie od decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, złożone przez spółkę na drodze administracyjnej, utrzymując w mocy zaskarżoną decyzję z tym samym uzasadnieniem.

19.

Następnie spółka złożyła skargę w postępowaniu sędowo-administracyjnym do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, który również podtrzymał wnioski organów podatkowych, zarówno w zakresie dotyczącym faktury związanej z zakupem nieruchomości, jak również w zakresie faktury za sporządzenie aktu notarialnego.

20.

Od wyroku sądu zapadłego w pierwszej instancji spółka wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który przedłożył pytania prejudycjalne rozpatrywane w niniejszym postępowaniu.

IV – Pytania prejudycjalne i postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości

21.

W dniu 4 czerwca 2010 r. do sekretariatu Trybunału Sprawiedliwości wpłynęło postanowienie odsyłające Naczelnego Sądu Administracyjnego, w którym sformułowane zostały dwa następujące pytania prejudycjalne:

„1)

Czy podmiot w osobach przyszłych wspólników, który dokonuje wydatków inwestycyjnych przed formalną rejestracją spółki jako podmiotu prawa handlowego oraz rejestracją dla potrzeb podatku od wartości dodanej, ma prawo, po zarejestrowaniu spółki jako podmiotu prawa handlowego oraz zarejestrowaniu dla potrzeb podatku od wartości dodanej, skorzystać w związku z art. 9 oraz art. 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, ze zmianami) z prawa do odliczenia podatku naliczonego poniesionego w związku z dokonanymi wydatkami inwestycyjnymi, które są udziałem 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?”.

22.

Poza skargą w postępowaniu przed sądem krajowym uwagi przedstawiły rzędy

Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Federalnej Niemiec, Republiki Greckiej, jak równie? Komisja.

23.

W rozprawie, która odby?a si? w dniu 22 czerwca 2011 r., udzia? wzi?li przedstawiciel skar??cej oraz pe?nomocnicy rz?dów Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Francuskiej, Republiki Greckiej i Komisji.

V – Ocena

A – Uwagi wst?pne

24.

U podstaw niniejszej sprawy pojawia si? trudno??, w przedmiocie której wypowiedzia? si? ju? Trybuna? Sprawiedliwo?ci, a mianowicie gdy dany podmiot dokonuje czynno?ci przygotowawczych celem podj?cia dzia?alno?ci gospodarczej mo?e wyst?pi? przesuni?cie czasowe: z jednej strony dzia?ania przygotowawcze odpowiadaj? celowi wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej podlegaj?cej podatkowi VAT, jednak z drugiej strony brak jest jeszcze rozliczenia podatku, które umo?liwia?oby podmiotowi dokonanie odliczenia naliczonego podatku VAT. Celem rozwi?zania tego problemu Trybuna? Sprawiedliwo?ci przyzna? wskazanym podmiotom prawo do odzyskania naliczonego podatku VAT, nawet gdy nie podj?li oni jeszcze ?ci?le poj?tej dzia?alno?ci gospodarczej. Ostatecznie orzecznictwo zapewnia podatnikowi prawo do uzyskania zwrotu podatku VAT naliczonego w przygotowawczej fazie dzia?alno?ci gospodarczej. Po zwrocie kwoty jest oczywiste, ?e podatnik nie b?dzie móg? dokona? ?adnego odliczenia, gdy b?dzie mia?o miejsce przerzucenie podatku na kolejny etap obrotu, ale jest przynajmniej zagwarantowane, ?e w pocz?tkowej fazie istnieje mo?liwo?? odzyskania naliczonego podatku VAT w rozs?dnym terminie.

25.

Nale?y podkre?li? specyfik? owej sytuacji na pocz?tku niniejszej opinii, bowiem Trybuna? Sprawiedliwo?ci, cho? uwzgl?dnia dwa ró?ne konteksty, a mianowicie kontekst zwrotu i kontekst odliczenia, nie wyja?ni? tego w sposób szczegó?owy. Orzecznictwo u?ywa w obydwu przypadkach odzyskania podatku poj?cia „odliczenie”, które rozmywa niuanse ró?ni?ce jedn? sytuacj? od drugiej i ostatecznie mo?e prowadzi? do konfuzji.

26.

Maj?c na uwadze wskazane rozró?nienie, niezb?dne celem udzielenia u?ytecznej odpowiedzi, nale?y nast?pnie dokona? analizy dwóch pyta? prejudycjalnych przed?o?onych przez Naczelny S?d Administracyjny.

B – Pierwsze pytanie prejudycjalne

27.

Naczelny S?d Administracyjny przedstawia w pierwszej kolejno?ci kwesti? uprawnienia do odliczenia w sytuacji, w której spółka zamierza wykonywa? to prawo w zwi?zku z towarami i us?ugami inwestycyjnymi, w przypadku gdy odnosz?cy si? do nich podatek VAT zosta? naliczony przez „przysz?ych wspólników” przed powstaniem spółki.

28.

Paweł Józef Granatowicz i Marcin Michał Wąsiewicz nie byli współnikami w chwili nabycia nieruchomości. Z postanowienia odsyłającego nie wynika również, jakoby działali w tym charakterze. Jednakże trudno zaprzeczyć temu, że obydwaj wykonali wskazany czynność jako „przyszli współnicy”, to znaczy z zamiarem utworzenia niewiele później spółki osobowej, w ramach której prowadzona miała być działalność przedsiębiorstwa polegająca na użytkowaniu wskazanej nieruchomości. Należy wręcz wskazać, że szczególna sytuacja, o jakiej tu mówimy, nie jest wcale nadzwyczajna, lecz odzwierciedla zwykłą i szeroko stosowaną praktykę w handlu: przynajmniej jeden podmiot postanawia utworzyć spółkę, szuka i zapewnia finansowanie, nabywa towary i usługi oraz, gdy spełnione zostaną podstawowe warunki dla wszczęcia działalności, podejmuje czynności formalne celem utworzenia spółki, która uosabia będzie przedsiębiorstwo i której przypisane zostaną stosunki prawne związane z jego działalnością (3). Czas, który upływał między zakupem nieruchomości a powstaniem spółki Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, spółka jawna jest w praktyce zjawiskiem typowym, co zwiksza zapotrzebowanie na orzeczenie, które ostatecznie wyda w niniejszej sprawie Trybuna Sprawiedliwości.

29.

Wreszcie wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wniesiony przez Naczelny Sąd Administracyjny daje sposobność zakwalifikowania z wikszą precyzją statusu „przyszłych współników” i spółek dla celów odzyskania naliczonego podatku VAT i również zakreślenia granic uznania, którym dysponują państwa członkowskie przy kształtowaniu stosunków między tymi dwoma rodzajami podmiotów. Aby udzielić odpowiedzi w tej kwestii, należy tytułem wstępu krótko omówić orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, poczynając w szczególności od orzecznictwa dotyczącego definicji podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

1. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości mające zastosowanie do niniejszej sprawy

30.

Aby udzielić odpowiedzi na pytania prejudycjalne przedstawione w niniejszej sprawie, należy zgłubić dwa odrębne problemy, które analizował Trybunał Sprawiedliwości. Pierwszy z nich dotyczy prawa do zwrotu naliczonego podatku VAT przysługującego każdemu podmiotowi dokonującemu wydatków inwestycyjnych w ramach przygotowania do podjęcia działalności gospodarczej, który następnie sam będzie wykonywał. Drugi problem dotyczy tego samego uprawnienia, lecz w sytuacji, w której działalność gospodarczą kontynuuje lub podejmuje formalnie inny podmiot. Jak ujrzymy poniżej, żaden ze wskazanych dwóch przypadków nie ma zastosowania do sytuacji zaistniałej w niniejszej sprawie, jednak wynikająca z nich doktryna będzie miała znaczenie dla udzielenia użytecznej odpowiedzi.

31.

W pierwszej kolejności Trybunał Sprawiedliwości orzekł w przedmiocie prawa do zwrotu kosztów inwestycji w sytuacji, gdy zostaje ona dokonana w przygotowawczej fazie działalności gospodarczej. W wyroku w sprawie Rompelman (4) Trybunał Sprawiedliwości przyjął w tej kwestii podejście nieformalistyczne i uznał, że podmiot, który jeszcze nie podjął działalności gospodarczej, ma prawo żądać zwrotu podatku VAT naliczonego w owej fazie przygotowawczej w zakresie, w którym dokonuje wydatków inwestycyjnych (5). Chodzi tu jednak o sytuację, w której nie zachodzi zmiana podmiotu, bowiem państwo Rompelman dokonali wydatków inwestycyjnych celem użytkowania w późniejszym czasie nieruchomości przez siebie samych.

32.

W związku z tym, choć wyrok w sprawie Rompelman wprowadza wielokrotnie pojęcie „odliczenia”, mamy do czynienia raczej z prawem do zwrotu naliczonego podatku VAT, ponieważ nie chodzi tu o zastosowanie odliczenia w ramach należnego podatku VAT w związku z transakcją objętą etapami obrotu. Przeciwnie, jak zostało wskazane w pkt 24 i 25 niniejszej opinii, Trybuna Sprawiedliwości przyznała państwu Rompelman prawo do zwrotu naliczonego podatku VAT, oczywiście pod warunkiem, że później, gdy podjęta zostanie działalność gospodarcza, nie zostanie dokonane żadne odliczenie, którego podstawą byłby ów podatek. Rozwiązanie to jest zgodne z ratio legis dyrektywy 2006/112, bowiem umożliwia podatnikowi odzyskanie „natychmiast” naliczonego podatku VAT, a równocześnie nie prowadzi do sankcji w związku z tym, że czynności przygotowawcze działalności gospodarczej są rozciągane w czasie.

33.

Ryzyko, że działalność gospodarcza nie zostanie podjęta, nie stanowi przeszkody dla tego rozwiązania, i w ten sposób orzekł Trybuna Sprawiedliwości w sprawie INZO (6). W wyroku zapadłym w owej sprawie potwierdzono istnienie prawa do zwrotu „nawet wówczas, gdy w późniejszym czasie [...] postanowiono nie przechodzić do fazy operatywnej i zlikwidować spółkę”, w związku z czym przewidziana działalność gospodarcza nie doprowadziła do powstania czynności opodatkowanych” (7). W zakresie, w jakim podmiot nie działa jako konsument końcowy, to o ile działalność gospodarcza nie została podjęta z przyczyn od niego niezależnych, w dalszym ciągu istnieje prawo do odzyskania naliczonego podatku VAT.

34.

Trybuna Sprawiedliwości uznała, że w przypadku oszustwa władze krajowe dysponują środkami, przy pomocy których można stwierdzić, czy dana czynność miała na celu rzeczywiste czy fikcyjne wszczęcie działalności gospodarczej. W tych przypadkach, zgodnie z orzecznictwem dyrektywa 2006/112 uprawnia ponadto państwa członkowskie „do zażądania, ze skutkiem retroaktywnym, zwrotu odliczonych kwot, bowiem odliczenia te zostały udzielone na podstawie fałszywych deklaracji” (8).

35.

Trybuna doszedł do tego samego wniosku w późniejszych wyrokach, potwierdzając, że czynności przygotowawcze dokonane przez dany podmiot pozwalają mu na odzyskanie naliczonego podatku VAT w zakresie wydatków inwestycyjnych poniesionych w związku z przyszłą działalnością gospodarczą. Wyroki wydane w sprawach Gabalfrisa (9), Ghent Coal (10), Breitsohl (11) i Fini H (12) potwierdzają to stanowisko w sposób kategoryczny.

36.

Drugie pytanie sformułowane przez sąd krajowy dotyczy sytuacji, w której miejsce ma przekazanie całości majątku w rozumieniu art. 19 dyrektywy 2006/112, gdzie zachodzi przeniesienie praw cedenta na rzecz cesjonariusza. W tym kontekście Trybuna Sprawiedliwości stosuje ostatnio podejście nieformalistyczne i kazuistyczne, w ramach którego uznała, że jednostka posiadająca osobowość prawną, utworzona w celu wykonania czynności przygotowawczych koniecznych do powstania spółki kapitałowej, ma prawo do odzyskania naliczonego podatku VAT związanego z poniesionymi kosztami. Jest to rozwiązanie, które Trybuna Sprawiedliwości przyjęła w sprawie Faxworld (13) i które umożliwia podmiotowi w fazie przygotowawczej (Vorgründungsgesellschaft) dochodzić zwrotu podatku naliczonego,

pomimo że nabyte towary i usługi były w pełni użytkowane przez spółkę kapitałową, dla której były przeznaczone.

37.

Wskazane wyroki w sprawach Rompelman, INZO i pozostałe dotyczą podmiotów, które charakteryzowały się tym, że to one same wykonywały działalność gospodarczą, co nie wystąpiło w przypadku sprawy zawisłej przed sądem krajowym, bowiem w tej sprawie, jak wskazuje ów sąd, miejsce miała zmiana podatnika. Podobnie, wydaje się, że wyrok w sprawie Faxworld nie ma koniecznie zastosowania w rozpatrywanej sprawie, ponieważ o ile w owej sprawie Faxworld zasądził przekazanie całości majątku, o tyle „przyszli wspólnicy” w niniejszej sprawie dokonali indywidualnej czynności dotyczącej jednego towaru. W związku z tym, jak podkreślił rzecznik Republiki Francji, niniejsza sprawa mieści się na marginesie zakresu zastosowania art. 19 dyrektywy 2006/112.

38.

Mimo to wskazane wyroki odzwierciedlają telos orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, które, jak się wydaje, może zostać zastosowane do sprawy takiej jak niniejsza. Podstawowym celem jest zagwarantowanie zasady neutralności podatkowej, który to cel jest również zawarty w dyrektywie 2006/112 i który polega na zapewnieniu prawidłowego kształtu podatku VAT będącego podatkiem pośrednim, obciążającym wytwórczo konsumpcję, a nie działalność gospodarczą (14). W tym celu zarówno dyrektywa, jak również orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości sprawują pieczę nad tym, by podmiot, któremu naliczany jest podatek VAT, miał na poszczególnych etapach obrotu możliwość odzyskania tego podatku, co następuje, gdy podatek ów zostanie przerzucony na następny etap (15). Pierwszeństwo, które przyznane jest zasadzie neutralności podatkowej w zakresie podatku VAT, wymaga w niektórych sytuacjach przewyższenie formalizmu, co znajduje potwierdzenie w szczególnej interpretacji dyrektywy 2006/112, w ramach której prawodawca Unii, rozważając pomiędzy obydwojema zasadami, również opowiada się za pierwszą z nich.

2. „Przyszli wspólnicy” jako podatnicy w rozumieniu art. 9 dyrektywy 2006/112

39.

W punkcie wyjścia rozważać należy stwierdzić, że „przyszli wspólnicy” i spółka są podatnikami w rozumieniu art. 9 dyrektywy. W przypadku spółki nie ma co do tego wątpliwości, bowiem poprzez nią użytkowane jest omawiane przedsiębiorstwo i w związku z tym wykonywana jest również działalność gospodarcza, która uzasadnia zastosowanie podatku. Bardziej problematyczne może być zakwalifikowanie „przyszłych wspólników” jako podatników, jednakże, jak zostanie wyjaśnione poniżej, również oni spełniają ów warunek.

40.

Podmioty, które nabywają towary i usługi celem wniesienia ich do spółki osobowej w chwili jej powstania, nie są objęci etapami obrotu w ścisłym rozumieniu, ponieważ nie oni użytkują nabyte towary i również nie oni czerpią zysk z transakcji. Funkcją „przyszłego wspólnika” jest po prostu przekazanie [działalności]; jest on podatnikiem „przypadkowym”, który staje się podmiotem gospodarczym ze względu na prosty fakt, że ma miejsce okres, w którym jedynie on może reprezentować przyszłą spółkę. Z tego punktu widzenia orzecznictwo w sprawie Rompelman nie miałooby zastosowania do niniejszego postępowania, ponieważ kwestia powstała w owej sprawie dotyczyła właściwości podmiotu, który jeszcze nie rozpoczął działalności gospodarczej, lecz wkrótce ją podejmie i to we własnej osobie (16). Ani w wyroku w sprawie Rompelman, ani w

późniejszym orzecznictwie nie występuje sytuacja zmiany podmiotów, w związku z czym, jeżeli rzecz biorąc, w niniejszej sprawie nie chodzi o ten sam status podmiotu.

41.

Jest jednakże oczywiste, że cel wskazanego powyżej orzecznictwa powinien być spełniony również wówczas, gdy działalność gospodarcza już istnieje lub gdy znajduje się w fazie początkowej. W przeciwnym razie istnieje ryzyko zastosowania podatku w sytuacjach trudnych do pogodzenia z zasadą neutralności podatkowej. Jeżeli „przyszemu wspólnikowi” naliczony zostaje podatek VAT, który powstał w związku z dostawą towarów i usług, których rzeczywistym i właściwym odbiorcą jest spółka użytkująca te towary, to jest konieczne, aby albo ów wspólnik, albo spółka mieli możliwość natychmiastowego odliczenia podatku naliczonego przy przerzuceniu na następny etap obrotu. Jest istotne, by też możliwość dysponowali „przyszły wspólnik” lub spółka i to szczególnie wówczas, gdy upływa ograniczony okres czasu pomiędzy dostawą a powstaniem spółki.

42.

To rozwiązanie ma również zastosowanie w sytuacjach, w których może się zdarzyć, że spółka nie powstanie lub nie zakończy wykonywania działalności, jak miało to miejsce w wyroku w sprawie Rompelman. Uważam, że to samo rozumowanie wskazanej doktryny może być zastosowane w sytuacji, w której „przyszły wspólnik” nabywa towar lub usług i później nie utworzy spółki ze względów materialnych do uzasadnienia. W takim przypadku orzecznictwo w sprawie Rompelman wymaga od państwa członkowskich ustanowienia procedury, w ramach której wykonane zostanie prawo do odzyskania naliczonego podatku VAT, przy czym uprawnienie w tym zakresie przypadnie oczywiście znów „przyszemu wspólnikowi” (17).

43.

W związku z tym uważam, że art. 9 dyrektywy 2006/112 należy w świetle wskazanego orzecznictwa interpretować w ten sposób, że „przyszły wspólnik”, będący nabywcą towarów i usług, w związku z którymi uiszcza on naliczony mu podatek VAT, jest podatnikiem również wówczas, gdy nabycie to jest dokonywane jedynie w celu późniejszego wniesienia tych dóbr do spółki w chwili jej powstania i w celu wykonywania działalności gospodarczej stanowicej uzasadnienie owego nabycia.

3. Prawo do odliczenia i warunki jego wykonania

44.

Należy jednak wskazać, że pytanie przedłożone przez Naczelny Sąd Administracyjny pozostało bez odpowiedzi, gdyby ograniczyć się wyłącznie do potwierdzenia statusu podatnika w przypadku „przyszłych wspólników”. Owa właściwość jest jedynie warunkiem, na podstawie którego możliwe jest zaproponowanie użytecznej odpowiedzi sądowi krajowemu, bowiem w dalszych rozważaniach nie jest konieczne dokonać określenia, kto jest konkretnie osobą uprawnioną do odzyskania naliczonego podatku VAT: „przyszli wspólnicy”, spółka, czy alternatywnie, którykolwiek z tych dwóch podmiotów.

45.

Z wyjątkiem Republiki Francuskiej, państwa członkowskie, które przedstawiły uwagi, są zdania, że prawo do odzyskania naliczonego podatku VAT przysuguje wyłącznie „przyszłym wspólnikom” w ramach ich właściwości nabywców towarów i usług, od których naliczony został

podatek. Rz?d Republiki Francuskiej broni natomiast tezy, zgodnie z któr? wykonanie prawa do odliczenia przys?uguje alternatywnie „przysz?ym wspólnikom” lub spó?ce, a w tym drugim przypadku b?dzie tak wówczas, je?li „przysz?y wspólnik” nie mo?e tego uczyni? zgodnie z prawem krajowym. Skar??ca w post?powaniu przed s?dem krajowym podnosi, ?e w ka?dym razie spó?ka powinna by? podmiotem wykonuj?cym prawo do odliczenia.

46.

Wydaje si?, ?e orzecznictwo istniej?ce do chwili obecnej nie udziela wystarczaj?cych wyja?nie? w tym aspekcie. Sytuacja najbardziej zbli?ona do sprawy zawiszej przed s?dem krajowym, zaistnia?a w ww. sprawie Faxworld, w której Trybuna? Sprawiedliwo?ci uzna? prawo do zwrotu po stronie spó?ki przewidzianej w prawie niemieckim (Vorgründungsgesellschaft), której jedynym celem by?o przygotowanie czynno?ci koniecznych do utworzenia w ich bezpo?rednim nast?pstwie spó?ki kapita?owej (18). Odpowied? Trybuna?u Sprawiedliwo?ci koncentrowa?a si? ?ci?le na szczególnym charakterze rozpatrywanego przypadku przy rozpatrzeniu kwalifikacji w ramach art. 19 dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym „w przypadku przekazania, odp?atnie lub nieodp?atnie, lub jako aportu do spó?ki ca?o?ci lub cz??ci maj?tku, pa?stwa cz?onkowskie mog? uzna?, ?e dostawa towarów nie mia?a miejsca i ?e w takim przypadku osoba, której przekazano towary, b?dzie traktowana jako nast?pca prawny przekazuj?cego”. W sprawie Faxworld Republika Federalna Niemiec powo?a?a si? na wskazany przepis i w konsekwencji wymaga?a, by to spó?ka utworzona by?a podatnikiem uprawnionym do wykonania prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego po stronie „Vorgründungsgesellschaft” (19). Trybuna? Sprawiedliwo?ci nie podzieli? tego stanowiska i uzna?, ?e prawo do ??dania zwrotu ma wskazana jednostka jako cedent ca?o?ci lub cz??ci maj?tku (20).

47.

Wyrok w sprawie Faxworld dotyczy sytuacji odmiennej od zaistnia?ej w niniejszej sprawie. Po pierwsze, w sprawie Faxworld w?tliwo?ci interpretacyjne dotyczy?y czynno?ci przekazania wskazanej w art. 19 dyrektywy 2006/112, podczas gdy w niniejszej sprawie nie zasz?o przekazanie „ca?o?ci lub cz??ci maj?tku”. Znaczenie tej ró?nicy potwierdza wyrok w sprawie Zita Modes (21), w którym Trybuna? Sprawiedliwo?ci stwierdzi?, ?e dostawa jednego, osobnego towaru, w niniejszej sprawie – wniesienie do spó?ki nieruchomości – nie mie?ci si? w zakresie zastosowania wskazanego art. 19 (22). Do tego wniosku dochodzi s?uszenie Republika Francuska, jak to wskaza?a na rozprawie.

48.

Podobnie nale?y wskaza? inn? ró?nic? wzgl?dem wyroku w sprawie Faxworld: fakt, ?e niemieckie regulacje przewidywa?y szczególny podmiot dzia?aj?cy w celu u?atwienia procesu powstawania spó?ki, jest aspektem, który równie? wp?ywa na zastosowanie wskazanego rozwi?zania. Ryzyko oszustwa w systemie, w którym istnieje sukcesja, powiedzmy, perfekcyjna pomi?dzy jednym a drugim podmiotem u?atwia przyznanie pierwszemu z tych podmiotów prawa do odzyskania naliczonego podatku VAT, cho? nie ten podmiot jest powo?any do prowadzenia dzia?alno?ci (23).

49.

W rozpatrywanej sprawie okoliczno?ci faktyczne znacznie ró?ni? si? od sprawy Faxworld. Jak ju? zosta?o podkre?lone w pkt 47 niniejszej opinii, nie mamy tu do czynienia z przekazaniem ca?o?ci maj?tku w rozumieniu art. 19 dyrektywy, bowiem „przyszli wspólnicy” nie dokonuj? przekazania przedsi?biorstwa, lecz jedynie zwyk?ego wniesienia rzeczy do spó?ki. Ponadto w kontek?cie, w którym ma zastosowanie wskazany artyku?, zwykle wyst?puj? dwa odmienne podmioty –

zasadniczo dwie różne rzeczywistości gospodarcze, podczas gdy w niniejszej sprawie istnieje wyraźna cięgotka w działaniu, również w zakresie dotyczącym podatków.

50.

W związku z tym, jakkolwiek istotne jest, by wziąć pod uwagę, że wydany został wyrok w sprawie Faxworld, to jest również istotne wskazanie różnic co do istoty pomiędzy obydwoma sprawami, przynajmniej przy rozciąganiu rozważania przyjętego w owym wyroku na niniejszą sprawę.

51.

Mając na uwadze powyższe, staje się oczywiste, że sytuacja taka jak ta, która zaistniała w niniejszej sprawie, która wydaje się być nieobjęta zakresem zastosowania art. 19 dyrektywy, ale w której zachodzi wniesienie rzeczy przez „przyszłych wspólników” do spółki przy zaistnieniu tożsamości de facto pomiędzy obydwoma podmiotami w pojęciu z zachowaniem cięgotki działalności gospodarczej, wykazuje wystarczająco szczególne cechy, aby prawodawca Unii ustanowił w jej przypadku szczególny tryb postępowania. Jednakże, jak już zostało stwierdzone, nie miało to miejsca i kategorię odpowiedź na wskazany problem nie wynika ani nie da się wywieść z samego brzmienia dyrektywy 2006/112. To milczenie prawodawcy prowadzi moim zdaniem do wniosku, że dyrektywa 2006/112 przyznaje państwom członkowskim szeroki zakres uprawnień dyskrecyjnych celem przyjęcia procedur, które państwa te uznają za najbardziej odpowiednie i spójne z celami wskazanej normy. W konsekwencji prawdziwe pytanie w niniejszej sprawie nie dotyczy tyle określenia, kto wykonuje prawo do odzyskania naliczonego podatku VAT, ile wskazania, na jakich warunkach krajowy porządek prawny zapewnia wykonanie owego prawa.

52.

Ten punkt widzenia wyjaśnia, dlaczego państwa członkowskie, które przedstawiły uwagi w niniejszym postępowaniu, prezentowały przeciwne stanowiska, i to stanowiska odzwierciedlające praktykę wynikającą odpowiednio z ich regulacji. Nie jest zaskoczeniem, że Republika Francuska broni tezy zgodnej z tezą skarżącej spółki, bowiem, jak na rozprawie przedstawił pełnomocnik tego państwa, z regulacji francuskiej wynika takie właśnie rozwiązanie (24). W ten sam sposób podkreślanie przez Republikę Federalną Niemiec konieczności dokonania oceny, czy spółka wykonywała jakkolwiek rodzaj działalności przed jej powstaniem, jest typowe dla państwa, które jak wynika ze sprawy Faxworld, przewiduje specyficzną instytucję prawną, o szczególnym reżimie warunkującym traktowanie pod względem podatkowym sytuacji takiej, jaka zaistniała w niniejszej sprawie (25).

53.

W związku z tym uważam, że art. 168 dyrektywy 2006/112 w związku z art. 9 dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że przepisy te nie sprzeciwiają się temu, by państwo członkowskie, w sytuacji takiej, jaka wystąpiła w sprawie przed sądem krajowym, gdy tożsamość de facto pomiędzy podmiotami jest powiązana z tożsamością działalności, przyznało spółce prawo do odliczenia.

54.

Jednakże, gdy regulacja wewnętrzna wyklucza taką możliwość, należy zapewnić, by „przyszli wspólnicy” mieli prawo żądać natychmiastowego zwrotu naliczonego podatku VAT na tych samych warunkach, które Trybunał Sprawiedliwości ustalił dla sytuacji takich, jakie zaistniały między innymi we wskazanych sprawach Rompelman, INZO lub Ghent Coal. W przeciwnym razie wprowadzona zostałaby nieuzasadniona dyskryminacja ze względu na prosty fakt, że osoby

podejmującej działalność gospodarczą zamierzają sformalizować ją niedługo czas później poprzez utworzenie spółki.

55.

W wypadku, gdyby państwa członkowskie postanowiły przyznać prawa do odliczenia spółce, to wówczas ta możliwość powinna być oczywiście uzależniona od tego, czy w chwili wniesienia aportu „przyszli wspólnicy” przerzucili naliczony podatek VAT na spółkę i zostanie to odzwierciedlone pod kątem księgowym. Uwzględniając to zastrzeżenie wprowadzone celem uniknięcia oszustw, gdy istnieje praktycznie całkowita tożsamość pomiędzy „przyszłymi wspólnikami” a spółką – która to tożsamość znajduje odzwierciedlenie również w regulacji dotyczącej odpowiedzialności osobistej charakteryzującej tego rodzaju spółkę, o której mowa w sprawie przed sądem krajowym – a także wobec wyraźnej ciążącej działalności gospodarczej, nic nie stoi na przeszkodzie, by państwa członkowskie uznały spółce prawo do odliczenia.

56.

Inna sytuacja ma miejsce wówczas, gdy państwa członkowskie postanowiły odmówić spółce prawa do odliczenia przewidzianego w art. 168 dyrektywy 2006/112 (26), jak to wydaje się mieć miejsce w przypadku Rzeczypospolitej Polskiej. W tym przypadku, i jak zostało wskazane w pkt 53 niniejszej opinii, „przyszli wspólnicy” powinni mieć zapewnione prawo do odzyskania naliczonego podatku VAT, czy to w formie odliczenia, czy też w formie zwrotu, w zależności od tego, która spośród dwóch wskazanych poniżej sytuacji wystąpi w rzeczywistości.

57.

Po pierwsze, może wystąpić sytuacja, w której „przyszli wspólnicy” efektywnie wykonują przed powstaniem spółki działalność gospodarczą podlegającą podatkowi. W tym przypadku podatek VAT zostaje w sposób naturalny przerzucony na następny etap obrotu, co następuje począwszy od samej chwili kupna nieruchomości lub nieco później, w zależności od tego, czy zachodzi już gospodarcze użytkowanie zasobów. „Przyszli wspólnicy” działają w tym przypadku jako prawdziwe podmioty gospodarcze i naturalnie posiadają prawo do odliczenia, które wykonywane jest poprzez odpowiednie rozliczenia okresowe, w czasie, gdy trwa proces powstawania spółki.

58.

Po drugie – i taka sytuacja wydaje się mieć miejsce w niniejszej sprawie – „przyszli wspólnicy” mogą znajdować się w momencie oczekiwania na powstanie spółki, aby efektywnie podjąć działania gospodarcze. W tym przypadku nie można mówić o przychodach i o przerzuceniu podatku VAT na kolejne etapy obrotu, lecz o czynnościach przygotowawczych podjętych celem wszczęcia działalności produkcyjnej równoważnych wedle Trybunału Sprawiedliwości z działalnością gospodarczą w świetle dyrektywy 2006/112 (27). Sytuacja ta została w sposób wyraźny oddana w wyroku w sprawie INZO, w którym potwierdzono, że wówczas, gdy spółka zadeklarowała zamiar podjęcia działalności gospodarczej prowadzącej do powstania czynności podlegających podatkowi VAT, wykonywanie czynności przygotowawczych – jak miało to miejsce w przypadku analizy rentowności planowanej działalności – „może być uznane za działalność gospodarczą zgodną z dyrektywą, również wtedy, gdy owa analiza ma na celu zbadanie, w jakim stopniu planowana działalność jest rentowna” (28). Wedle stanowiska Trybunału Sprawiedliwości podatek VAT uiszczony w związku z analizą rentowności powinien być możliwy do odzyskania przez podatnika „nawet wówczas, gdy w późniejszym czasie, wobec wyników owej analizy, postanowiono nie przechodzić do fazy operatywnej i zlikwidować spółkę, w związku z czym przewidziana działalność gospodarcza nie doprowadziła do powstania czynności opodatkowanych” (29).

59.

Z powyższego wynika, że istnieje, choć wyjątkowo, prawo do zwrotu w sytuacjach, w których nie zaistniała działalność produkcyjna i w których w związku z tym nie miało również miejsca przerzucenie naliczonego podatku VAT. Z technicznego punktu widzenia i, jak wskazałem w pkt 32 niniejszej opinii, chodzi o prawo do zwrotu, a nie o prawo do odliczenia, choć dokonana przez Trybunał Sprawiedliwości wykładnia art. 9 i 168 dyrektywy 2006/112 posługuje się techniką odliczenia w braku innego, wyraźnego sformułowania w tekście przepisów i w celu zapewnienia zasady neutralności podatkowej.

60.

Ostatecznym powodem uzasadniającym to rozwiązanie jest argument racjonalności, również zawarty we wskazanym wyroku w sprawie INZO. Trybunał Sprawiedliwości podkreślił we wskazanej sprawie, że odmienne traktowanie pod względem podatkowym tych samych czynności inwestycyjnych poprzez rozróżnienie pomiędzy przedsiębiorstwami, które już wykonują działalność podlegającą podatkowi VAT, i innymi przedsiębiorstwami zamierzającymi drogą inwestycji podjąć działania, które w przyszłości doprowadzą do czynności opodatkowanych, „skutkowałąby powstaniem arbitralnych odmienności pomiędzy wskazanymi przedsiębiorstwami, ponieważ ostateczna akceptacja odliczeń zależałaby od tego, czy inwestycje te doprowadzą, czy też nie do czynności opodatkowanych” (30).

61.

Mając na uwadze powyższe, wydaje się niezbędną, by w przypadku podmiotów, które podejmują działania przygotowawcze oraz inwestycyjne, jak w przypadku „przyszłych wspólników” w niniejszej sprawie, istniała odrębna i odpowiednia procedura, która gwarantowałaby im prawo do odzyskania naliczonego podatku VAT.

62.

Podczas rozprawy zarówno rząd polski, jak i spółka przyznały, że zgodnie z przepisami polskimi „przyszli wspólnicy” nie mieli prawa do zwrotu, ponieważ wniesienie do spółki aportu w postaci nieruchomości stanowi czynność zwolnioną z podatku. Do sądu krajowego należy ocena, czy w

tych okolicznościach zwolnienie czynności stawiałoby zarówno „przyszłych wspólników”, jak również spółkę w sytuacji, w której utrudniony lub niemożliwy jest zwrot naliczonego podatku VAT.

63.

Jak stwierdziły niektóre państwa członkowskie w niniejszym postępowaniu, przyznanie „przyszłym wspólnikom” prawa do odzyskania naliczonego podatku VAT w sytuacji takiej jak wskazana prowadzi do ryzyka zaistnienia oszustw, poprzez ustanowienie zbytnej elastyczności warunków zwrotu. Jednakże chodzi tu o bardzo szczególną sytuację, w której obydwaj „przyszli wspólnicy” wnoszą nieruchomości jako aport do spółki osobowej (31), przy czym spółka ta tworzą wyłącznie owi wspólnicy i poprzez nią wykonywana jest działalność gospodarcza, dla której nabyli oni towary objęte naliczonym podatkiem VAT. Sytuacja ta jest w takim stopniu zależna od okoliczności i weryfikowalna z punktu widzenia zwalczania oszustw, że państwo członkowskie w łatwy sposób zauważyłoby zaistnienie nadużycia po stronie „przyszłych wspólników” lub spółki. W przypadkach rozpatrywanych w wyrokach w sprawach Rompelman, INZO i w dalszych przytoczonych orzeczeniach Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że gdy spełnione są formalne warunki, które potwierdzają podjęcie działalności gospodarczej, to nie na podatniku powinien ciąży obowiązek wykazania, że jego zachowanie jest zgodne z prawem, lecz przeciwnie, krajowe organy podatkowe dysponują środkami, za pomocą których w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie mogą wykryć wystąpienie oszustwa (32).

64.

Z uwagi na powyższe rozważania uważam, że art. 9 i 168 dyrektywy 2006/112 powinny być interpretowane w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, by w szczególnych okolicznościach, takich jakie wystąpiły w niniejszej sprawie, w ramach których osoby fizyczne, działając jako „przyszli wspólnicy”, nabywają nieruchomości, która zostaje wniesiona jako aport do spółki osobowej powstałej po tym nabyciu i tworzonej przez owych wspólników, państwo członkowskie przyznało spółce prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT.

65.

W sytuacji, w której państwo członkowskie wyklucza taką możliwość, dyrektywa 2006/112 stoi na przeszkodzie temu, by „przyszli wspólnicy” nie mogli żądać zwrotu naliczonego podatku VAT. W tych okolicznościach władze krajowe powinny zapewnić „przyszłym wspólnikom” warunki konieczne do tego, by prawo do zwrotu zostało wykonane na odrębnych zasadach proceduralnych, które tego nadmiernie nie utrudniają, i zgodnie z zasadą neutralności podatkowej.

C – Drugie pytanie prejudycjalne

66.

Po wyjaśnieniu kwestii uprawnienia do odzyskania naliczonego podatku VAT należy dokonać analizy drugiego pytania przedłożonego przez Naczelny Sąd Administracyjny, dotyczącego faktur wystawionych za towary i usługi będące przedmiotem sprawy. Jak stwierdzono w postanowieniu odsyłającym, faktura za nabycie nieruchomości została wystawiona na „przyszłych wspólników”, natomiast faktura za usługi notarialne została wystawiona na spółkę, ale z datą sprzed jej powstania.

67.

Jak wiadomo, wykonanie prawa do odliczenia uregulowanego w art. 168 dyrektywy 2006/112 jest uzależnione od tego, czy podatnik jest w posiadaniu faktury. Jest to wymagane na podstawie art.

178 lit. a) wskazanej dyrektywy i sprecyzowane w art. 220 pkt 1 owej dyrektywy poprzez ustanowienie obowiązku wystawienia faktury za każdą dostawę towarów lub świadczenie usług dokonywanych przez podatnika na rzecz innego podatnika. Pośród różnych danych, które obowiązkowo muszą zostać wskazane na fakturze, określono na mocy art. 226 pkt 5 dyrektywy 2006/112 „pełną nazwę (nazwisko) i adres podatnika oraz nabywcy lub usługobiorcy”.

68.

Jak wskazały strony postępowania przed sądem krajowym, a także niektóre państwa członkowskie w postępowaniu przed Trybunałem Sprawiedliwości, orzecznictwo Trybunału dokonało interpretacji wyżej wskazanych przepisów dyrektywy 2006/112 z pewną elastycznością. Należy jednak wskazać, że celem tego podejścia jest zapewnienie prawa do odliczenia każdemu podmiotowi, który zapłaci naliczony mu podatek. Mimo że nadmierne trudności przy wystawianiu faktury, państwo członkowskie ryzykuje utrudnieniem, a nawet uniemożliwieniem dokonania odliczenia, co byłoby całkowicie sprzeczne z celami dyrektywy 2006/112. W związku z tym Trybunał Sprawiedliwości rozwinął w swym orzecznictwie wariant zasady proporcjonalności mający zastosowanie do tego rodzaju sytuacji i wielokrotnie potwierdził, że „wymogi formalne ustanowione w ten sposób przez jedno państwo członkowskie, które powinien spełnić podatnik w celu skorzystania z prawa do odliczenia podatku VAT, nie mogą wychodzić poza to, co jest ściśle konieczne dla kontroli prawidłowego stosowania procedury odwrotnego obciążenia” (33).

69.

Poprzez to rozumowanie Trybunał Sprawiedliwości ograniczył zakres uprawnień dyskrecyjnych państw członkowskich i zawdzięczać to wymagania, by faktury zawierały dodatkowe dane względem danych przewidzianych w dyrektywie (34). Podobnie Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że w przypadku możliwości do skorygowania błędów lub braków w fakturach podatnik powinien być uprawniony do dokonania korekty, zanim odmówi się mu dokonania odliczenia (35). Reasumując, państwa członkowskie nie mogą zasądzać się formalnościami związanymi z fakturowaniem, by utrudniać wykonanie prawa do odliczenia i ostatecznie podważyć zasadę neutralności podatkowej poprzez obciążenie podatkiem działalność gospodarczą, a nie konsumpcję.

70.

Na tym tle normatywnym i orzecznictwym należy rozwinąć kwestię wskazaną w drugim pytaniu przedłożonym przez Naczelny Sąd Administracyjny. Odpowiedź na to pytanie powinna opierać się na tym samym schemacie, który został wskazany w ramach pierwszego pytania prejudycjalnego. W związku z tym należy odróżnić dwie odmienne sytuacje: przypadek, w którym państwo członkowskie postanawia przyznać spółce prawo do odliczenia lub wypadek, w którym możliwość zwrotu naliczonego podatku VAT przyznaje się przyszłym wspólnikom.

71.

Po pierwsze, jeżeli regulacja krajowa przyznaje prawo do odliczenia spółce, to wydaje się oczywiste, że państwo postanowiło ułatwić wykonanie czynności i nie obciąża jej nadmiernymi kosztami oraz że jednocześnie stwierdziło, że z punktu widzenia zwalczania oszustw każde zachowanie niezgodne z prawem zostanie wykryte poprzez zastosowanie zwykłych środków kontrolnych i nadzoru podatkowego. Przeniesienie praw odnosi skutek automatycznie we wszystkich stosunkach prawnych i czynnościach związanych ze zmianą podmiotu, w tym z fakturami.

72.

W kontekście przeniesienia praw wymaganie od podatnika b?d?cego cesjonariuszem przedstawienia faktury wystawionej na niego lub – co si? temu równa – odmowa uznania faktury ze wzgl?du na to, ?e zosta?a wystawiona na podatnika b?d?cego cedentem, stanowi ustanowienie warunku trudnego, je?li nie niemo?liwego do spe?nienia. Taki wniosek by?by niezgodny z orzecznictwem Trybuna?u Sprawiedliwo?ci, który wielokrotnie stwierdzi?, ?e „gdy organy podatkowe posiadaj? informacje niezb?dne do ustalenia, ?e podatnik, jako odbiorca danej us?ugi, jest zobowi?zany z tytu?u podatku VAT, to nie mog? one nak?ada? dodatkowych warunków dotycz?cych przys?uguj?cego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku, które mog?yby w efekcie praktycznie uniemo?liwi? wykonanie tego prawa” (36). Dok?adnie tak by?oby w niniejszym przypadku, bowiem przeniesienie praw na rzecz spó?ki, które nie rozci?ga?oby si? na faktur? zwi?zan? z zakupem nieruchomo?ci wystawion? na „przysz?ych wspólników” oznacza?oby po?rednio odmow? prawa do odliczenia.

73.

A fortiori jest oczywiste, ?e w przypadku faktury wystawionej na spó?k?, lecz z dat? sprzed powstania owej spó?ki powinna istnie? mo?liwo?? korekty, tak aby faktura ta zosta?a wystawiona na wspólników bez konieczno?ci powo?ywania tej okoliczno?ci dla celów odmowy przys?uguj?cego spó?ce prawa do odliczenia.

74.

Po drugie, je?eli prawo pa?stwa cz?onkowskiego nie przyznaje spó?ce prawa do dokonania odliczenia, lecz udziela go „przysz?ym wspólnikom”, wówczas pierwsza faktura, dotycz?ca zakupu z?o?a, nie b?dzie prowadzi?a do powstania ?adnego problemu z punktu widzenia dyrektywy 2006/112, poniewa? chodzi tu o faktur? wystawion? w?a?nie na nich. Co si? tyczy faktury wystawionej w zwi?zku z powstaniem spó?ki, to w ?wietle argumentu Komisji i bior?c pod uwag? stwierdzenia zawarte w poprzednim akapicie niniejszej opinii, odpowied? wskazywa? powinna na wymóg korekty dokumentu, poniewa? jest oczywiste, ?e wydanie faktury na spó?k? przed jej powstaniem jest okoliczno?ci? uzasadniaj?c? mo?liwo?? skorygowania, co w konsekwencji dawa?oby mo?liwo?? wykonania prawa do odzyskania naliczonego podatku VAT.

75.

W zwi?zku z powy?szym, je?eli regulacja krajowa wymaga w szczególnych okoliczno?ciach, takich jakie wyst?pi?y w niniejszej sprawie, dokonania odliczenia przez spó?k? albo zwrotu podatku na rzecz „przysz?ych wspólników”, pa?stwo cz?onkowskie nie mo?e na?o?y? obowi?zków, które uniemo?liwi? odzyskanie naliczonego podatku VAT, w tym obowi?zków zwi?zanych z wystawieniem i przed?o?eniem faktury. W?adze krajowe mog? zastosowa? ?rodki proporcjonalne i konieczne celem osi?gni?cia celów dyrektywy 2006/112, w tym – jak ostatnio stwierdzi? Trybuna? Sprawiedliwo?ci – korekt? faktury (37).

76.

Maj?c na uwadze powy?sze, proponuj? Trybuna?owi Sprawiedliwo?ci, by na drugie pytanie prejudycjalne odpowiedzia? w ten sposób, ?e art. 178 lit. a) w zwi?zku z art. 168 dyrektywy 2006/112 powinien by? interpretowany w ten sposób, ?e przepisy te stoj? na przeszkodzie regulacji – lub praktyce – krajowej, która w szczególnych okoliczno?ciach, takich jakie wyst?pi?y w niniejszej sprawie, uniemo?liwia odzyskanie naliczonego podatku VAT, gdy:

a)

w wypadku odliczenia przez spółkę faktura została wystawiona na „przyszłych wspólników” lub na spółkę, lecz z datą sprzed powstania owej spółki,

b)

w wypadku zwrotu podatku na rzecz przyszłych wspólników faktura została wystawiona na spółkę z datą sprzed powstania owej spółki.

VI – Wnioski

77.

W świetle powyższych uwag proponuję, aby Trybunał Sprawiedliwości udzielił Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu następujących odpowiedzi:

1)

Artykuły 9 i 168 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej powinny być interpretowane w ten sposób, że nie stoją na przeszkodzie temu, by w szczególnych okolicznościach, takich jakie wystąpiły w niniejszej sprawie, w ramach których osoby fizyczne, działając jako „przyszli wspólnicy”, nabywają nieruchomości, która zostaje wniesiona jako aport do spółki osobowej powstałej po tym nabyciu i tworzonej przez owych wspólników, państwo członkowskie przyznało spółce prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT.

W sytuacji, w której państwo członkowskie nie przewidziało tej możliwości, dyrektywa 2006/112 stoi na przeszkodzie temu, by „przyszli wspólnicy” nie mogli uzyskać zwrotu naliczonego podatku VAT. W tych okolicznościach władze krajowe powinny zapewnić „przyszłym wspólnikom” warunki konieczne do tego, by prawo do zwrotu zostało wykonane na odrębnych zasadach proceduralnych, które tego nadmiernie nie utrudniają, i zgodnie z zasadą neutralności podatkowej.

2)

Artykuł 178 lit. a) w związku z art. 168 dyrektywy 2006/112 powinien być interpretowany w ten sposób, że przepisy te stoją na przeszkodzie regulacji – lub praktyce – krajowej, która w szczególnych okolicznościach, takich jakie wystąpiły w niniejszej sprawie, uniemożliwia odzyskanie naliczonego podatku VAT, gdy:

a)

w wypadku odliczenia przez spółkę faktura została wystawiona na „przyszłych wspólników” lub na spółkę, lecz z datą sprzed powstania owej spółki,

b)

w wypadku zwrotu podatku na rzecz przyszłych wspólników faktura została wystawiona na spółkę z datą sprzed powstania owej spółki.

(1) Język oryginału: hiszpański.

(2) Dyrektywa z dnia 28 listopada 2006 r. (Dz.U. L 347, s. 1).

- (3) Zobacz E. Abella Poblet, Manual del IVA, 3a ed., La Ley 2006, s. 150 i nast.
- (4) Wyrok z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. s. 655.
- (5) Ibidem, pkt 23, 24.
- (6) Wyrok z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-110/94 INZO, Rec. s. I-857.
- (7) Ibidem, pkt 22.
- (8) Ibidem, pkt 24.
- (9) Wyrok z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. s. I-1577.
- (10) Wyrok z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 Ghent Coal Terminal, Rec. s. I-1.
- (11) Wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98 Breitsohl, Rec. s. I-4321.
- (12) Wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 Fini H, Zb. Orz. s. I-1599.
- (13) Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-137/02 Faxworld, Rec. s. I-5547.
- (14) Zobacz motywy 5, 7, 13 i 30 dyrektywy 2006/12.
- (15) Trybuna Sprawiedliwości wyraziła wskazaną ideę za pomocą mocno zakorzenionej w orzecznictwie, wedle której neutralność podatku VAT znajduje odzwierciedlenie w „systemie odliczeń mającym na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciąż podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciąż podatkowego neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama podatkowi VAT”. Zobacz m.in. ww. wyroki: w sprawie Rompelman, pkt 19; w sprawie Ghent Coal Terminal, pkt 15; w sprawie Gabalfrisa i in., pkt 44; wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. s. I-4177, pkt 19; ww. wyrok w sprawie Fini H, pkt 25.
- (16) Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Rompelman, pkt 23, 24.
- (17) W opinii przedstawionej w ww. sprawie Breitsohl rzecznik generalny D. Ruiz-Jarabo Colomer wskazał, iż „można uznać a fortiori, że ta sama zasada zabrania dyskryminowania wskazanych przedsiębiorstw wedle chwili, w której wniosły o odliczenie podatku – przed ustaleniem lub po ustaleniu, że działalność gospodarcza nie dojdzie do skutku – lub wedle tego, czy w owej chwili właściwy organ podatkowy formalnie przyznał im status podatnika” (pkt 47).
- (18) Zobacz podobnie F. Klenk, w: O. Sölch i K. Ringleb, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Beck 2003, pkt 482 i nast.
- (19) Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Faxworld, pkt 35.
- (20) Ibidem, pkt 41, 42.
- (21) Wyrok z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie C-497/01 Zita Modes, Rec. s. I-14393.
- (22) Ibidem, pkt 40.

(23) Należy zauważyć, że rozwiązanie, które przyjęła Trybuna Sprawiedliwości, na pierwszy rzut oka nie jest spójne z odpowiedzią udzieloną w wyroku z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National, Rec. s. I-1361, choć obydwie sprawy dotyczą art. 19 dyrektywy. Jak podkreślił rzecznik generalny F.G. Jacobs w opinii z dnia 23 października 2003 r. w sprawie Faxworld (wyrok wyżej wymieniony), różnica pomiędzy tymi dwoma sytuacjami leży w zakresie przepisów krajowych i w naturze dokonanych czynności w każdej ze spraw. Takie stanowisko prezentował również Trybuna Sprawiedliwości, wskazując, że szczególnym podkreśleniem, „dokładną charakterystykę”, sprawy Faxworld (zob. pkt 42 ww. wyroku w sprawie Faxworld).

(24) Zobacz podobnie wyrok w sprawie rady stanu z dnia 30 kwietnia 1980 r., nr 15506.

(25) Zobacz podobnie ww. opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa, pkt 19–24.

(26) Rząd polski i przedstawiciel spółki, jak również sąd krajowy wskazali, że to rozwiązanie zostało przyjęte w polskim porządku prawnym.

(27) Zobacz ww. wyrok w sprawie Rompelman.

(28) Wyżej wymieniony wyrok w sprawie INZO, pkt 18.

(29) Wyżej wymieniony wyrok w sprawie INZO, pkt 20 (kursywa dodana).

(30) Wyżej wymieniony wyrok w sprawie INZO, pkt 22.

(31) Zgodnie z informacją przedstawioną przez rząd polski i przez przedstawiciela spółki, spółka jawna uregulowana w polskim prawie jest spółką osobową, której odpowiedzialność obejmuje majątek spółki i majątek wspólników, przy czym wspólnicy odpowiadają subsydiarnie.

(32) „Gdyby administracja podatkowa stwierdziła, że nadużyto prawa do odliczenia bądź było ono wykonywane w sposób nieuczciwy, byłaby uprawniona do odstąpienia ze skutkiem wstecznym zwrotu odliczonych kwot” (ww. wyrok w sprawie Fini H, pkt 33, w którym przytoczono ww. wyroki: w sprawie Rompelman, pkt 24; w sprawie INZO, pkt 24; w sprawie Gabalfrisa i in., pkt 46).

(33) Wyroki: z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-90/02 Bockemühl, Rec. s. I-3303, pkt 50; z dnia 8 maja 2008 r. w sprawach połączonych C-95/07 i C-96/07 Ecotrade, Zb. Orz. s. I-3457, pkt 50; z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C-392/09 Uszodaépít, Zb. Orz. s. I-8791, pkt 38; z dnia 28 lipca 2011 r. w sprawie C-274/10 Komisja przeciwko Węgrom, Zb. Orz. s. I-7289, pkt 43.

(34) Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Bockemühl, pkt 51; wyrok z dnia 21 sierpnia 2005 r. w sprawie C-25/03 HE, Zb. Orz. s. I-3123, pkt 78–82; ww. wyrok w sprawie Ecotrade, pkt 64.

(35) Wyrok z dnia 15 lipca 2010 r. w sprawie C-368/09 Pannon Gép Centrum, Zb. Orz. s. I-7467, pkt 43, 44.

(36) Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Bockemühl, pkt 51.

(37) Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Pannon, pkt 44.