WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 22 grudnia 2010 r.*

W sprawie C-438/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 14 lipca 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 listopada 2009 r., w postępowaniu:

Bogusław Juliusz Dankowski

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), E. Juhász i T. von Danwitz, sędziowie,

* Język postępowania: polski.

rzecznik generalny: P. Mengozzi,
sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 listopada 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Bogusława Juliusza Dankowskiego przez R. Grzejszczaka, J. Skrzydłę, T. Grzejszczaka i A. Kanię, adwokatów,

— w imieniu rządu polskiego przez A. Kramarczyk, M. Szpunara oraz B. Majczynę, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu niemieckiego przez C. Blaschkego oraz J. Möllera, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu greckiego przez Z. Chatzipavlou, D. Tsagkaraki oraz K. Georgiadisa, działających w charakterze pełnomocników,

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

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 ust. 2 i 6, art. 18 oraz art. 22 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) w brzmieniu obowiązującym w okresie właściwym dla stanu faktycznego sprawy przed sądem krajowym (zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy B.J. Dankowskim a Dyrektorem Izby Skarbowej w Łodzi dotyczącego ograniczeń prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT").

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

1) dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze];

[…]”.

4 Artykuł 4 tej dyrektywy stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych] […].

[…]".

5 Zgodnie z art. 17 szóstej dyrektywy:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [Prawo do odliczenia powstaje z chwilą powstania obowiązku podatkowego].

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji [służą wykonywaniu czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub, które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika [podlegającego zapłacie lub zapłaconego na terytorium kraju podatku VAT z tytułu towarów, które zostały mu dostarczone bądź będą mu dostarczone, oraz usług, które zostały na jego rzecz wykonane bądź zostaną na jego rzecz wykonane przez innego podatnika];

[…]

6. Przed upływem najwyżej czterech lat od daty wejścia w życie niniejszej dyrektywy Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, podejmie decyzję, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia podatku [VAT]. Odliczenie podatku od wartości dodanej nie będzie w żadnym przypadku obejmowało wydatków niebędących

wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne [wydatki na artykuły luksusowe, wydatki na cele rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne].

Do czasu wejścia w życie powyższych przepisów państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wejścia w życie niniejszej dyrektywy.

[…]".

6 Artykuł 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi:

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

a) w odniesieniu do odliczeń określonych w art. 17 ust. 2 lit. a) – posiadać fakturę, sporządzoną zgodnie z art. 22 ust. 3 […]";

7 Zgodnie z art. 22 ust. 1 tej dyrektywy:

„a) Każdy podatnik oświadcza, kiedy jego działalność jako podatnika rozpoczyna się, zmienia lub kończy. [Każdy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie swojej działalności podlegającej opodatkowaniu] […].

[…]

c) Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki w celu nadania indywidualnego numeru identyfikacji podatkowej:

— każdy podatnik, […] który na terytorium kraju dokonuje dostaw towarów lub usług dających mu prawo do odliczenia podatku naliczonego, innych niż dostawy towarów lub usług, od których podatek jest płacony wyłącznie przez klienta lub odbiorcę […] [każdemu podatnikowi (…), który dostarcza towary lub świadczy usługi wewnątrz kraju, w związku z którymi nabywa prawo do odliczenia, z wyłączeniem dostaw towarów lub świadczenia usług, z tytułu których zobowiązanym do zapłacenia podatku jest wyłącznie nabywca lub usługobiorca]".

8 Artykuł 22 ust. 3 szóstej dyrektywy stanowi:

„a) Podatnik zapewnia, aby faktura była wystawiana […] na […] usługi, jakie podatnik dostarczył lub wykonał dla innego podatnika […].

b) Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie w fakturach, do których mają zastosowanie przepisy […] lit. a), obowiązuje przedstawienie tylko następujących danych:

— data wystawienia,

— kolejny numer […],

— numer identyfikacji podatkowej VAT, określony w ust. 1 lit. c), pod jakim podatnik […] [świadczył] usługi,

— […] numer identyfikacji podatkowej VAT [klienta] określony w ust. 1 lit. c), pod jakim […] wykonano usługi [na jego rzecz],

— pełna nazwa (nazwisko) i adres podatnika i jego klienta;

— […] zakres i charakter wykonanych usług;

— data wykonania lub zakończenia […] [świadczenia] usług […],

[…]".

9 Artykuł 22 ust. 8 szóstej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne zobowiązania, które uznają za niezbędne dla poprawnego poboru podatków i aby zapobiec oszustwom podatkowym […]

Opcji przewidzianej [Uprawnienia przewidzianego] w akapicie pierwszym nie można wykorzystywać w celu nakładania dodatkowych obowiązków, wykraczających poza obowiązki ustanowione ust. 3".

Przepisy krajowe

10 Zgodnie z art. 96 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zwanej dalej „ustawą o podatku VAT") w brzmieniu obowiązującym w okresie właściwym dla stanu faktycznego sprawy przed sądem krajowym podatnicy zobowiązani są, przed dniem rozpoczęcia swej działalności, złożyć właściwemu organowi podatkowemu zgłoszenie rejestracyjne.

11 Artykuł 88 ust. 3a pkt 1 lit. a) ustawy o podatku VAT stanowi, że faktury nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w wypadku, gdy sprzedaż została udokumentowana fakturami wystawionymi przez podmiot nieistniejący lub nieuprawniony do wystawiania faktur.

12 Zgodnie z jednym z wydanych przez Ministra Finansów rozporządzeń wykonawczych do ustawy o podatku VAT, podatnicy zarejestrowani jako czynni podatnicy VAT, posiadający numer identyfikacji podatkowej, wystawiają faktury oznaczone wyrazami „FAKTURA VAT".

13 Paragraf 48 ust. 4 pkt 1 lit. a) tego rozporządzenia stanowi, że w wypadku gdy sprzedaż towarów lub świadczenie usług zostały udokumentowane fakturami wystawionymi przez podmiot nieistniejący lub nieuprawniony do wystawiania faktur, faktury te nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego.

Postępowanie przed sądami krajowymi i pytania prejudycjalne

14 B.J. Dankowski, skarżący przed sądem krajowym, prowadzi przedsiębiorstwo Dan-Trak. W okresie od 2004 r. do 2006 r. M. Płacek, prowadzący przedsiębiorstwo Artem-Studio, wykonywał na rzecz skarżącego podlegające opodatkowaniu usługi marketingowe. M. Płacek nie dopełnił obowiązku rejestracji jako podatnik podatku od towarów i usług ani nie rozliczył tego podatku, mimo że wystawiał faktury dokumentujące wykonanie przez niego usług ze wskazaniem podatku należnego.

15 Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi decyzją z dnia 23 marca 2007 r. stwierdził, że B.J. Dankowskiemu nie przysługiwało prawo do odliczenia należnego podatku VAT ujętego w fakturach wystawionych przez M. Płacka, nie kwestionuje jednak rzeczywistego wykonania tych usług.

16 W uzasadnieniu decyzji podniesiono, że wystawca spornych faktur nie był zarejestrowanym podatnikiem podatku VAT, a w konsekwencji braku spełnienia obowiązku rejestracyjnego wymaganego na podstawie właściwych przepisów krajowych faktury wystawione przez ten podmiot nie stanowią podstawy do odliczenia podatku naliczonego.

17 Na wskazaną decyzję B.J. Dankowski wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi. W uzasadnieniu skargi podniósł między innymi, że rejestracja podmiotu jako podatnika VAT jest tylko czynnością techniczną i nie może mieć wpływu na prawo do odliczenia podatku naliczonego.

18 Wyrokiem z dnia 4 grudnia 2007 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi oddalił skargę.

19 W skardze kasacyjnej wniesionej do Naczelnego Sądu Administracyjnego B.J. Dankowski zaskarżonemu wyrokowi zarzucił między innymi niezgodne z prawem Unii zastosowanie przepisów polskiego prawa podatkowego oraz błędną wykładnię art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

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

„1) Czy zasady […] systemu [podatku] VAT, w szczególności art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy […], nie sprzeciwiają się ustawodawstwu państwa członkowskiego, zgodnie z którym podatnik nie nabywa prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktury VAT wystawionej przez podmiot niezarejestrowany w ewidencji podatników podatku od towarów i usług?

2) Czy dla odpowiedzi na pytanie pierwsze istotne jest, że:

a) nie ma wątpliwości, że transakcje wykazane w fakturze VAT podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT oraz że rzeczywiście zostały dokonane;

b) faktura zawierała wszystkie dane, wymagane zgodnie z ustawodawstwem wspólnotowym;

c) ograniczenie prawa podatnika do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktury wystawionej przez podmiot niezarejestrowany funkcjonowało w porządku krajowym przed dniem przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Wspólnoty?

3) Czy odpowiedź na pytanie pierwsze uzależniona jest od spełnienia dodatkowych kryteriów (np. udowodnienia, że podatnik działał w dobrej wierze)?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

21 Zadane przez sąd krajowy trzy pytania prejudycjalne, które należy zbadać łącznie, zmierzają w istocie do ustalenia, czy w okolicznościach faktycznych sprawy przed sądem krajowym oraz zważywszy na brzmienie art. 18 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT zapłaconego z tytułu nabycia usług wykonanych przez innego podatnika, który nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT, a w wypadku odpowiedzi twierdzącej – czy art. 17 ust. 6 tej dyrektywy sprzeciwia się przepisom krajowym, które wyłączają prawo do odliczenia w sytuacji, gdy usługi zostały wykonane przez takiego podatnika.

W przedmiocie pierwszej części pytań prejudycjalnych

22 Na wstępie należy przypomnieć, że prawo do odliczenia podatku przewidziane w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy stanowi integralną część systemu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane (zob. wyroki: z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 Metropol i Stadler, Rec. s. I-81, pkt 42; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 Kretztechnik, Zb.Orz. s. I-4357, pkt 33).

23 Prawo do odliczenia jest wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego czynności powodujące naliczenie podatku (zob. wyroki: z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-437/06 Securenta, Zb.Orz. s. I-1597, pkt 24; z dnia 4 czerwca 2009 r. w sprawie C-102/08 SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, Zb.Orz. s. I-4629, pkt 70; z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 55).

24 Tak ustanowiony system odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie lub uiszczonego w ramach jego całej działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego neutralność wszystkich rodzajów działalności gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem że co do zasady ona sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-137/02 Faxworld, Rec. s. I-5547, pkt 37; ww. wyrok w sprawie SKF, pkt 56).

25 W odniesieniu do sprawy przed sądem krajowym nie ulega wątpliwości, że sporne usługi zostały wykonane przez podmiot stojący wyżej w łańcuchu obrotu, a usługi te zostały wykorzystane przez skarżącego przed sądem krajowym na dalszym odcinku tego łańcucha dla potrzeb wykonania czynności podlegających opodatkowaniu.

26 W konsekwencji materialne przesłanki powstania prawa do odliczenia, o których mowa w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, zostały spełnione.

27 Zgodnie z art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy w celu skorzystania z prawa do odliczenia podatku podatnik musi posiadać fakturę, wystawioną zgodnie z art. 22 ust. 3 tej dyrektywy.

28 Artykuł 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy określa wzmianki, jakie obowiązkowo powinny znaleźć się, dla celów podatku VAT, w treści faktury wystawionej zgodnie z art. 22 ust. 3 lit. a) tejże dyrektywy; ten ostatni przepis nakłada na każdego podatnika obowiązek zapewnienia, by za usługi wykonane na rzecz innego podatnika została wystawiona faktura.

29 Jeśli chodzi o wzmianki, o których mowa w art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, sąd krajowy ustalił, że faktury okazane przez skarżącego przed tym sądem zawierały wszystkie informacje wymagane przez ten przepis. Przede wszystkim z akt sprawy przesłanych Trybunałowi, ale także z wyjaśnień dawanych przez rząd polski podczas rozprawy wynika, że faktury te zawierały numer identyfikacji podatkowej usługodawcy, który wykonał sporne usługi, przy czym polskie organy podatkowe nadają poszczególnym podmiotom numer identyfikacji podatkowej z urzędu, bez potrzeby składania przez nie wniosku o zarejestrowanie.

30 Nawet jeśli we wspomnianym przepisie mowa jest o „numerze identyfikacji podatkowej VAT", należy jednak uznać, że numer identyfikacji podatkowej przyznany w sprawie przed sądem krajowym pozwala ustalić tożsamość zainteresowanego podatnika, wobec czego spełnia wymogi określone w art. 22 ust. 3 lit. b) tiret trzecie szóstej dyrektywy.

31 Tymczasem wskazany usługodawca, jak zauważył sąd krajowy, choć wystawiał faktury za usługi wykonywane na rzecz skarżącego w postępowaniu przed sądem krajowym, nie dopełnił obowiązku rejestracji przed organem krajowym właściwym w zakresie podatku VAT.

32 Zgodnie bowiem z art. 22 ust. 1 szóstej dyrektywy każdy podatnik zobowiązany jest zgłosić rozpoczęcie działalności podlegającej opodatkowaniu.

33 Niezależnie od wagi takiego zgłoszenia z punktu widzenia prawidłowego funkcjonowania systemu VAT uchybienie temu obowiązkowi przez jednego podatnika nie może podważać przysługującego innemu podatnikowi prawa do odliczenia wynikającego z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy.

34 Artykuł 22 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi bowiem jedynie, że podatnicy zobowiązani są do zgłaszania rozpoczęcia, zmian i zakończenia działalności, jednakże przepis ten nie upoważnia państw członkowskich, w razie braku zgłoszenia, do odroczenia wykonania prawa do odliczenia do momentu rzeczywistego rozpoczęcia zwykłego wykonywania opodatkowanych czynności lub do pozbawienia podatnika możliwości wykonywania tego prawa (zob. wyroki: z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. s. I-1577, pkt 51; z dnia 21 października 2010 r. w sprawie C-385/09 Nidera Handelscompagnie, Zb.Orz. s. I-10385, pkt 48).

35 Wobec tego, w sytuacji gdy właściwe organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że podatnik – jako odbiorca danej czynności handlowej – zobowiązany jest z tytułu podatku VAT, nie mogą one nakładać dodatkowych wymogów dotyczących przysługującego temu podatnikowi prawa do odliczenia podatku należnego, które mogłyby skutkować uniemożliwieniem mu wykonywania wspomnianego prawa (zob. wyroki: z dnia 8 maja 2008 r. w sprawach połączonych C-95/07 i C-96/07 Ecotrade, Zb.Orz. s. I-3457, pkt 64; z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C-392/09 Uszodaépítő, Zb.Orz. s. I-8791, pkt 40).

36 Wobec tego ewentualne uchybienie przez usługodawcę obowiązkowi określonemu w art. 22 ust. 1 szóstej dyrektywy nie może podważać prawa do odliczenia podatku przysługującego odbiorcy tych usług na mocy art. 17 ust. 2 tej dyrektywy.

37 To samo dotyczy art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy, na mocy którego państwa członkowskie mogą ustanawiać inne obowiązki, które uznają za niezbędne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobiegania oszustwom podatkowym. O ile przepis ten pozwala państwom na podjęcie pewnych środków, to jednak te środki nie powinny wykraczać poza to, co jest w tym celu niezbędne. W konsekwencji wspomniane środki nie mogą być wykorzystywane w sposób systematycznie podważający prawo do odliczenia podatku VAT, które jest podstawową zasadą wspólnego systemu podatku VAT (zob. wyrok z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 Molenheide i in., Rec. s. I-7281, pkt 47; ww. wyroki: w sprawie Gabalfrisa i in., pkt 52; w sprawie Ecotrade, pkt 65, 66).

38 Z powyższego wynika, że art. 18 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT zapłaconego z tytułu nabycia usług wykonanych przez innego podatnika niezarejestrowanego jako podatnik VAT, w sytuacji gdy odnośne faktury zawierają wszystkie informacje wymagane przez wskazany art. 22 ust. 3 lit. b), a w szczególności zawierają informacje niezbędne do ustalenia tożsamości osoby, która wystawiła te faktury, oraz rodzaju wykonanych usług.

W przedmiocie drugiej części pytań prejudycjalnych

39 Ponieważ skarżącemu przed sądem krajowym przysługiwało prawo do odliczenia podatku na mocy szóstej dyrektywy, sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy art. 17 ust. 6 tejże dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, na mocy których podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT zapłaconego innemu podatnikowi będącemu usługodawcą niezarejestrowanym dla celów podatku VAT.

40 Należy w tej kwestii przypomnieć, że powyższy przepis ma charakter wyjątku, pozwalającego państwom członkowskim, w pewnych okolicznościach, na utrzymanie w mocy uregulowań dotyczących wyłączenia prawa do odliczenia, obowiązujących w dniu wejścia w życie szóstej dyrektywy, do czasu przyjęcia przez Radę przepisów, o których mowa w tym artykule (zob. wyroki: z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-371/07 Danfoss i AstraZeneca, Zb.Orz. s. I-9549, pkt 28; z dnia 15 kwietnia 2010 r. w sprawach połączonych C-538/08 i C-33/09 X Holding i Oracle Nederland, Zb.Orz. s. I-3129, pkt 38).

41 Odnosząc się do znaczenia rzeczonego przepisu, Trybunał orzekł, że uprawnienie przyznane państwom członkowskim w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy nie stanowi nieograniczonego upoważnienia do dyskrecjonalnego wyłączenia prawa do odliczenia podatku VAT w zakresie wszystkich towarów i usług lub niemalże ich całości i podważenia w ten sposób istoty systemu ustanowionego w przepisach tej dyrektywy. Uprawnienie to nie obejmuje zatem ogólnych wyłączeń i nie zwalnia państw członkowskich z obowiązku dostatecznego określenia towarów i usług, dla których jest wyłączone prawo do odliczenia (zob. wyroki: z dnia 5 października 1999 r. w sprawie C-305/97 Royscot i in., Rec. s. I-6671, pkt 22, 24; z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-434/03 Charles i Charles-Tijmens, Zb.Orz. s. I-7037, pkt 33, 35; z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C-395/09 Oasis East, Zb.Orz. s. I-8811, pkt 23).

42 Ponadto przepisy te, przewidujące odstępstwo od zasady prawa do odliczenia podatku VAT, podlegają ścisłej wykładni (zob. wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora, Zb.Orz. s. I-10921, pkt 28; ww. wyrok w sprawie Oasis East, pkt 24).

43 W zakresie dotyczącym sprawy przed sądem krajowym i ewentualnej możliwości zastosowania regulacji wprowadzającej odstępstwo, przewidzianej w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, należy zauważyć, że szósta dyrektywa weszła w życie w Polsce w dniu przystąpienia tego państwa członkowskiego do Unii Europejskiej, czyli w dniu 1 maja 2004 r. Dzień ten jest zatem istotny dla celów zastosowania wskazanego przepisu do tego państwa członkowskiego (zob. ww. wyrok w sprawie Oasis East, pkt 25).

44 W celu dokonania oceny przepisów krajowych będących przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym pod kątem art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy oraz przytoczonego orzecznictwa należy wskazać, że omawiane przepisy stanowią środek o charakterze ogólnym, ograniczający prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT w odniesieniu do wszelkich czynności dokonywanych przez podatnika, który nie dopełnił obowiązku zarejestrowania się dla celów podatku VAT.

45 Ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT wynikające ze wskazanych przepisów wykracza poza zakres dopuszczalny na mocy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

46 Trybunał wskazał bowiem, że państwa członkowskie nie są uprawnione do utrzymania w mocy wyłączeń prawa do odliczenia podatku VAT stosowanych w sposób ogólny do jakiegokolwiek wydatku związanego z nabyciem towarów lub usług (wyroki: z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-74/08 PARAT Automotive Cabrio, Zb.Orz. s. I-3459, pkt 28, 29; a także ww. wyrok w sprawie Oasis East, pkt 30).

47 Z ogółu powyższych rozważań wynika, że art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, na mocy których podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT zapłaconego innemu podatnikowi będącemu usługodawcą niezarejestrowanym dla celów tego podatku.

W przedmiocie kosztów

48 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 (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 18 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 3 lit. b) 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, w brzmieniu ustalonym na mocy dyrektywy Rady 2006/18/WE z dnia 14 lutego 2006 r., należy interpretować w ten sposób, że podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego z tytułu nabycia usług wykonanych przez innego podatnika niezarejestrowanego jako podatnik podatku od wartości dodanej, w sytuacji gdy odnośne faktury zawierają wszystkie informacje wymagane przez wskazany art. 22 ust. 3 lit. b), a w szczególności zawierają informacje niezbędne do ustalenia tożsamości osoby, która wystawiła te faktury, oraz rodzaju wykonanych usług.**

2) **Artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy 77/388 w brzmieniu ustalonym na mocy dyrektywy 2006/18 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, na mocy których podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego innemu podatnikowi będącemu usługodawcą niezarejestrowanym dla celów tego podatku.**

Podpisy