WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 30 września 2010 r. *

W sprawie C-395/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 6 sierpnia 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 października 2009 r., w postępowaniu:

Oasis East sp. z o.o.

przeciwko

Ministrowi Finansów,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), prezes izby, J. Malenovský i T. von Danwitz, sędziowie,

* Język postępowania: polski.

rzecznik generalny: P. Mengozzi,
sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 lipca 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Oasis East sp. z o.o. przez M. Wojdę oraz J. Martiniego,

— w imieniu rządu polskiego przez M. Szpunara oraz M. Jarosza, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Owsiany-Hornung, K. Herrmann oraz D. Triantafyllou, 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 art. 17 ust. 6 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), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą"), którego treść została zasadniczo przejęta przez art. 176 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Oasis East sp. z o.o. (zwaną dalej „Oasis East") a Ministrem Finansów.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

3 Zgodnie z art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z art. 28f tej dyrektywy:

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

a) należny lub zapłacony na terytorium kraju podatek od wartości dodanej [zwany dalej »VAT«] od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone 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 [VAT]. Odliczenie [VAT] nie będzie w żadnym przypadku obejmowało wydatków niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, 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".

4 Szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona dyrektywą 2006/112.

5 Zgodnie z art. 176 dyrektywy 2006/112:

„Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada określa wydatki, które nie dają prawa do odliczenia VAT. W żadnym 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.

Do czasu wejścia w życie przepisów, o których mowa w akapicie pierwszym, państwa członkowskie mogą utrzymać wszystkie wyłączenia przewidziane w prawie krajowym w dniu 1 stycznia 1979 r. lub, w odniesieniu do państw członkowskich, które przystąpiły do Wspólnoty po tym terminie, przepisy obowiązujące w dniu ich przystąpienia".

Uregulowania krajowe

6 Artykuł 25 ust. 1 pkt 1a ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (zwanej dalej „ustawą o podatku VAT z roku 1993") stanowi:

„Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika importu usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionych w załączniku nr 9 do ustawy".

7 Załącznik nr 9 do ustawy o podatku VAT z roku 1993 zatytułowany „Wykaz krajów (terytoriów), w przypadku których podatek z tytułu importu usług nie obniża kwoty lub nie uprawnia do zwrotu różnicy podatku należnego" zawiera następujące wyliczenie:

„1) Księstwo Andory;

2) Anguilla – Autonomiczne Terytorium Zależne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej;

3) Antigua i Barbuda;

4) Aruba – Terytorium Autonomiczne Królestwa Niderlandów;

5) Wspólnota Bahamów;

6) Państwo Bahrajnu;

7) Barbados;

8) Belize;

9) Bermudy – Terytorium Zależne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej;

10) Brytyjskie Wyspy Dziewicze – Terytorium Zależne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej;

11) Wyspy Cooka – Autonomiczne Terytorium Stowarzyszone z Nową Zelandią;

12) Wspólnota Dominiki;

13) Gibraltar – Terytorium Zależne Korony Brytyjskiej;

14) Grenada;

15) Guernesey/Sark/Alderney – Terytoria Zależne Korony Brytyjskiej;

16) Hongkong – Specjalny Region Administracyjny Chińskiej Republiki Ludowej;

17) Jersey – Terytorium Korony Brytyjskiej;

18) Kajmany – Terytorium Zależne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej;

19) Republika Liberii;

20) Księstwo Liechtensteinu;

21) Makau – Specjalny Region Administracyjny Chińskiej Republiki Ludowej;

22) Republika Malediwów;

23) Wyspy Man – Terytorium Korony Brytyjskiej;

24) Republika Wysp Marshalla;

25) Republika Mauritius;

26) Księstwo Monako;

27) Montserrat – Terytorium Zależne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej;

28) Republika Nauru;

29) Antyle Holenderskie – Terytorium Autonomiczne Królestwa Niderlandów;

30) Niue – Autonomiczne Terytorium Stowarzyszone z Nową Zelandią;

31) Republika Panamy;

32) Niezależne Państwo Samoa;

33) Republika Seszeli;

34) Federacja St. Christopher i Nevis;

35) Saint Lucia;

36) Saint Vincent i Grenadyny;

37) Królestwo Tonga;

38) Turks i Caicos – Terytorium Zależne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej;

39) Wyspy Dziewicze Stanów Zjednoczonych – Terytorium Nieinkorporowane Stanów Zjednoczonych;

40) Republika Vanuatu;

41) Zjednoczone Emiraty Arabskie".

8 Wskazane regulacje podatkowe zostały zasadniczo utrzymane w mocy w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zwanej dalej „ustawą o podatku VAT z roku 2004"), a mianowicie w art. 88 ust. 1 pkt 1 tej ustawy w związku z załącznikiem nr 5 do tej ustawy, przy czym zawarta w nim lista obejmuje 39, a nie 41 krajów i terytoriów. Omawiane przepisy weszły w życie w dniu 1 maja 2004 r.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

9 Oasis East produkuje i sprzedaje urządzenia chłodnicze do wody. W ramach swej działalności, obejmującej również usługi serwisowe, spółka ta nabywa usługi oferowane przez przedsiębiorstwo mające siedzibę na jednym z terytoriów wymienionych w załączniku nr 9 do ustawy o podatku VAT z roku 1993, który został zastąpiony

załącznikiem nr 5 do ustawy o podatku VAT z roku 2004. Wskazane przedsiębiorstwo świadczy na rzecz Oasis East usługi zarządcze i pomocy technicznej. W zakres świadczonych usług wchodzą m.in. prowadzenie działań marketingowych, organizacja i uczestnictwo w targach międzynarodowych, prowadzenie czynności operacyjnych w zakresie m.in. planowania produkcji, usługi inżynieryjne, świadczenie usług finansowo-podatkowych i doradztwa księgowego, organizacja transportu, usługi w dziedzinie obsługi systemów informatycznych oraz koordynacja w zakresie dokonywania zakupów i sprzedaży.

10 W dniu 28 grudnia 2007 r. Oasis East zwróciła się do Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z pytaniem, czy od dnia 1 maja 2004 r., miała ona prawo do odliczenia podatku naliczonego w przypadku importu usług zarządczych, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana na rzecz przedsiębiorstwa mającego siedzibę na jednym z terytoriów wymienionych w załączniku nr 5 do ustawy o podatku VAT z roku 2004.

11 W interpretacji indywidualnej z dnia 4 kwietnia 2008 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach udzielił odpowiedzi przeczącej na pytanie przedstawione przez Oasis East. Uznał on, że spółka ta nie miała prawa do odliczenia podatku naliczonego, ponieważ zapłata należności za usługi, o których mowa, była uiszczana na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w jednym z krajów lub terytoriów wskazanych w załączniku nr 5 do ustawy o podatku VAT z roku 2004.

12 Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach stwierdził, że przepisy krajowe nie stoją w sprzeczności z prawem Unii, mając na uwadze, że art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy uprawniał państwa członkowskie do utrzymania wszelkich wyłączeń przewidzianych w prawie krajowym w momencie wejścia w życie dyrektywy. Stąd, jego zdaniem, Rzeczpospolita Polska miała prawo utrzymać ograniczenia w zakresie odliczeń VAT istniejące w dacie jej przystąpienia do Unii Europejskiej.

13 W dniu 18 czerwca 2008 r. Oasis East wniosła skargę na interpretację indywidualną z dnia 4 kwietnia 2008 r. do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach.

14 Sąd ten wyrokiem z dnia 22 grudnia 2008 r. oddalił skargę wniesioną przez Oasis East. Stwierdził, że zachowanie w porządku krajowym wyłączenia takiego, jak przewidziane w art. 88 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku VAT z roku 2004, nie stanowi naruszenia art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

15 W skardze kasacyjnej wniesionej w dniu 9 marca 2009 r. Oasis East powtórzyła swą uprzednią argumentację. W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy prawo wspólnotowe (w szczególności art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy […], obecnie art. 176 dyrektywy 2006/112/WE […]) daje państwu członkowskiemu prawo do stosowania krajowych przepisów, wyłączających uprawnienie podatnika do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego w przypadku nabycia importu usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na obszarze jednego z terytoriów lub krajów określonych w ustawodawstwie krajowym jako tzw. »raje podatkowe«, biorąc pod uwagę, że takie wyłączenie było stosowane w państwie członkowskim w okresie poprzedzającym członkostwo we Wspólnocie?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

16 W pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, którego treść została zasadniczo przejęta przez art. 176 dyrektywy 2006/112, zezwala na utrzymanie w mocy przepisów krajowych – mających zastosowanie w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy w danym państwie członkowskim – które w sposób ogólny wyłączają uprawnienie do odliczenia podatku VAT naliczonego w przypadku nabycia importu usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego siedzibę na obszarze jednego z krajów lub terytoriów określonych w tych przepisach jako „raje podatkowe".

17 W związku z tym, że w sformułowaniu pytania prejudycjalnego przywołano jednocześnie art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy i art. 176 dyrektywy 2006/112, należy na wstępie stwierdzić, że owe dwa przepisy są w zasadzie identyczne.

18 Aby odpowiedzieć na to pytanie, należy przypomnieć, że prawo do odliczenia ustanowione w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, będące integralną częścią mechanizmu podatku VAT, stanowi podstawową zasadę, na której opiera się wspólny system 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; a także 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 37).

19 Zasada prawa do odliczenia podatku VAT jest jednak złagodzona przez wprowadzający odstępstwo przepis art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy. Państwa członkowskie mogą bowiem utrzymać w mocy ustawodawstwo dotyczące wyłączenia prawa do odliczenia obowiązujące w dniu wejścia w życie szóstej dyrektywy, do czasu przyjęcia przez Radę przepisów, o których mowa w tym przepisie (zob. wyrok z dnia 11 grudnia

2008 r. w sprawie C-371/07 Danfoss i AstraZeneca, Zb.Orz. s. I-9549, pkt 28; a także ww. wyrok w sprawach połączonych X Holding i Oracle Nederland, pkt 38).

20 Ponieważ Rada nie ustanowiła tego rodzaju przepisów, państwa członkowskie mogą utrzymywać w mocy swe ustawodawstwo dotyczące wyłączenia prawa do odliczenia podatku VAT. Obecnie prawo Unii nie zawiera więc żadnego przepisu ustalającego wykaz wydatków, w przypadku których wyłączone jest prawo do odliczenia (zob. wyrok z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-280/04 Jyske Finans, Zb.Orz. s. I-10683, pkt 23; a także ww. wyrok w sprawie Danfoss i AstraZeneca, pkt 29).

21 Co się tyczy regulacji wprowadzającej odstępstwo, przewidzianej w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, Trybunał orzekł jednak, iż przepis ten zakłada, że wyłączenia, które państwa członkowskie mogą zachować, są zgodne z prawem w świetle drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i procedury zastosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 71, s. 1303, zwanej dalej „drugą dyrektywą"), która poprzedza szóstą dyrektywę (zob. wyrok z dnia 5 października 1999 r. w sprawie C-305/97 Royscot i in., Rec. s. I-6671, pkt 21; a także ww. wyrok w sprawach połączonych X Holding i Oracle Nederland, pkt 40).

22 W tym względzie art. 11 drugiej dyrektywy, wprowadzając w ust. 1 prawo do odliczenia, przewidywał jednak w ust. 4, że państwa członkowskie mogą wyłączyć z systemu odliczeń określone towary i określone usługi, w szczególności te, które mogą być wykorzystywane wyłącznie lub częściowo do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników.

23 W konsekwencji uprawnienie przyznane państwom członkowskim w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy nie stanowi nieograniczonego uprawnienia dyskrecjonalnego do 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 art. 11 ust. 1 drugiej 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. podobnie ww. wyrok w sprawie Royscot i in., pkt 22, 24; wyrok z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-434/03 Charles i Charles-Tijmens, Zb.Orz. s. I-7037, pkt 33, 35).

24 Ponadto przepisy przewidujące odstępstwo od zasady prawa do odliczenia podatku VAT podlegają ścisłej wykładni (ww. wyrok w sprawie Metropol i Stadler, pkt 59; a także wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora, Zb.Orz. s. I-10921, pkt 28).

25 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, czyli w dniu 1 maja 2004 r. Zatem ten dzień jest istotny dla celów zastosowania wskazanego przepisu do owego państwa członkowskiego (zob. ww. wyrok w sprawie Magoora, pkt 27).

26 W zakresie dotyczącym powołanej przez rząd polski okoliczności, że brzmienie art. 176 dyrektywy 2006/112 rozróżnia pomiędzy państwami członkowskimi, które przystąpiły do Unii przed 1 stycznia 1979 r., i państwami członkowskimi, takimi jak Rzeczpospolita Polska, których przystąpienie nastąpiło po tej dacie, wystarczy wskazać, że celem wskazanego rozróżnienia jest jedynie określenie daty, przed którą wydatki nieuprawniające do odliczenia podatku VAT powinny były być przewidziane w przepisach krajowych.

27 W konsekwencji art. 176 dyrektywy 2006/112 nie może prowadzić do odmiennych interpretacji co do zakresu rozpatrywanych wyłączeń w zależności od tego, czy dane państwo członkowskie przystąpiło do Unii przed 1 stycznia 1979 r., czy też po owej dacie. W tych okolicznościach ustanowienie art. 176 tej dyrektywy nie miało wpływu na orzecznictwo dotyczące wykładni art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

28 W celu dokonania oceny przepisów krajowych będących przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym w zakresie dotyczącym odstępstwa, jakie wprowadzają, należy stwierdzić, jak również podkreślił sąd krajowy, że omawiane przepisy stanowią środek o charakterze ogólnym, ograniczający prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT w przypadku nabycia importu wszelkich usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego siedzibę na obszarze jednego z krajów lub terytoriów określonych w tych przepisach jako „raje podatkowe".

29 Tymczasem tego rodzaju przepisy stanowią ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT wykraczając poza to, co dozwolone na mocy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

30 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 (zob. podobnie wyrok 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 X Holding i Oracle Nederland, pkt 44).

31 Wreszcie, co się tyczy przedstawionego przez rząd polski argumentu, wedle którego sporne przepisy krajowe odpowiadają potrzebie zapobiegania oszustwom podatkowym, należy podkreślić, że wprawdzie w pkt 70 wyroku z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609 Trybunał uznał, że zasada zakazująca praktyk abuzywnych znajduje zastosowanie również w dziedzinie podatku VAT, jednak zasada ta nie może uprawniać państw członkowskich do rozszerzenia zakresu stosowania omawianej regulacji wprowadzającej odstępstwo. Ponadto,

o ile – jak wskazuje sąd krajowy – ograniczenia przewidziane przez prawo polskie są uzasadnione koniecznością zapobiegania niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania opodatkowania, o tyle art. 27 szóstej dyrektywy przewiduje w tym celu szczególną procedurę umożliwiającą Radzie upoważnienie każdego z państw członkowskich do wprowadzenia specjalnych środków stanowiących odstępstwo.

32 Mając na uwadze powyższe, na zadane pytanie prejudycjalne należy udzielić odpowiedzi, że art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, którego treść została zasadniczo przejęta przez art. 176 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że przepis ten nie zezwala na utrzymanie w mocy przepisów krajowych – mających zastosowanie w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy w danym państwie członkowskim – które w sposób ogólny wyłączają uprawnienie do odliczenia podatku VAT naliczonego w przypadku nabycia importu usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego siedzibę na obszarze jednego z krajów lub terytoriów określonych w tych przepisach jako „raje podatkowe".

W przedmiocie kosztów

33 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 (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 17 ust. 6 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, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., którego treść została zasadniczo przejęta przez art. 176

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 przepis ten nie zezwala na utrzymanie w mocy przepisów krajowych – mających zastosowanie w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy 77/388 w danym państwie członkowskim – które w sposób ogólny wyłączają uprawnienie do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego w przypadku nabycia importu usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego siedzibę na obszarze jednego z krajów lub terytoriów określonych w tych przepisach jako „raje podatkowe".

Podpisy