Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 15 listopada 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 168 lit. a), art. 169 lit. a), art. 214 ust. 1 lit. d) i e) oraz art. 289 i 290 – Możliwość odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) należnego lub zapłaconego – Transakcje objęte podatkiem należnym w innych państwach członkowskich – System zwolnienia z podatku w państwie członkowskim, w którym skorzystano z prawa do odliczenia

W sprawie C-507/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administrativen sad Sofia-grad (sąd administracyjny dla miasta Sofia, Bułgaria) postanowieniem z dnia 12 września 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 września 2016 r., w postępowaniu:

**Entertainment Bulgaria System EOOD**

przeciwko

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia,**

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), pełniący obowiązki prezesa izby, S. Rodin i E. Regan, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Entertainment Bulgaria System EOOD przez S. Georgievą, działającą w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia przez A. Georgieva, działającego w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu rządu bułgarskiego przez E. Petranovą oraz M. Georgievą, działające w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: bułgarski.

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz P. Mihaylovą, działające 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. 168 lit. a) i b), art. 169 lit. a) oraz art. 214 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. (Dz.U. 2010, L 10 s. 14) (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Entertainment Bulgaria System EOOD (zwaną dalej „EBS") a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika" – Sofia (dyrektorem dyrekcji „Odwołania oraz praktyka podatkowa i zabezpieczenia społeczne" w Sofii, Bułgaria) w przedmiocie decyzji o określeniu wysokości zobowiązania podatkowego nakładającej na to przedsiębiorstwo obowiązek zapłaty zaległego podatku od wartości dodanej (VAT) i odsetek za zwłokę.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

3 Artykuł 168 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„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;

[…]".

4 Artykuł 169 tej dyrektywy stanowi:

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

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

[…]".

5 Artykuł 214 rzeczonej dyrektywy precyzuje:

„1. Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki, aby zapewnić, że następujące osoby zostaną zidentyfikowane za pomocą indywidualnego numeru:

a) każdy podatnik, z wyjątkiem podatników, o których mowa w art. 9 ust. 2, który dokonuje na terytorium danego państwa dostaw towarów lub świadczy usługi dające prawo do odliczenia VAT, inne niż dostawy towarów lub świadczenie usług, od których VAT jest płacony wyłącznie przez nabywcę lub odbiorcę, zgodnie z art. 194–197 i art. 199;

[…]

d) każdy podatnik, który jest na terytorium danego państwa odbiorcą usług, za które jest zgodnie z art. 196 zobowiązany do zapłaty VAT;

e) każdy podatnik, który na terytorium danego państwa ma siedzibę i który na terytorium innego państwa członkowskiego świadczy usługi, za które VAT ma obowiązek zapłacić jedynie usługobiorca zgodnie z art. 196.

[…]”.

6 Artykuł 196 tejże dyrektywy stanowi:

„Do zapłaty VAT zobowiązany jest każdy podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem zidentyfikowana do celów VAT, na rzecz której świadczone są usługi objęte art. 44, jeżeli usługi te są świadczone przez podatnika niemającego siedziby na terytorium tego państwa członkowskiego”.

7 Zgodnie z art. 282 dyrektywy 2006/112 zwolnienia i stopniowe obniżanie podatku przewidziane w sekcji 2 tej dyrektywy mają zastosowanie do dostaw towarów i świadczenia usług przez małe przedsiębiorstwa.

8 Artykuł 287 tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie, które przystąpiły do Wspólnoty po 1 stycznia 1978 r., mogą przyznać zwolnienie podatnikom, których roczny obrót nie jest większy niż równowartość w walucie krajowej następujących kwot zgodnie z kursem wymiany w dniu ich przystąpienia:

[…]

17) Bułgaria: 25 600 [EUR];

[…]”.

9 Artykuł 289 tejże dyrektywy stanowi:

„Podatnikom korzystającym ze zwolnienia z VAT nie przysługuje prawo do odliczenia VAT zgodnie z art. 167–171 i art. 173–177, ani do wykazywania VAT na fakturach”.

10 Artykuł 290 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Podatnicy, którym przysługuje prawo do zwolnienia z VAT, mogą wybrać stosowanie zasad ogólnych VAT lub też uproszczonych procedur, o których mowa w art. 281. W takim przypadku korzystają oni z możliwego stopniowego obniżania podatku przewidzianego w prawie krajowym”.

### *Prawo bułgarskie*

11 Artykuł 70 ust. 4 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ustawy o podatku od wartości dodanej, DV nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r., zwanej dalej „ZDDS”) przewiduje, że osoba zarejestrowana zgodnie z art. 97a ZDDS nie ma prawa do odliczenia VAT naliczonego.

12 Artykuł 94 ust. 3 ZDDS przewiduje, że rejestracja do celów VAT jest albo obowiązkowa, albo fakultatywna.

13 Artykuł 96 ust. 1 ZDDS wyjaśnia, że każdy podatnik, który osiągnął podlegające opodatkowaniu obroty w wysokości 50 000 lew bułgarskich (BGN) (ok. 25 000 EUR) lub wyższej w okresie nieprzekraczającym 12 kolejnych miesięcy poprzedzających miesiąc bieżący, ma obowiązek złożyć wniosek o rejestrację dla celów tej ustawy w terminie 14 dni od zakończenia roku podatkowego, w którym osiągnął te obroty.

14 Artykuł 97a ZDDS przewiduje:

„1. Rejestracji zgodnie z niniejszą ustawą podlega każdy podatnik określony w art. 3 ust. 1, 5 i 6, na rzecz którego świadczone są usługi z miejscem wykonania na terytorium kraju, które podlegają opodatkowaniu i w odniesieniu do których VAT jest należny od usługobiorcy zgodnie z art. 82 ust. 2.

2. Rejestracji zgodnie z ustawą podlega każdy podatnik określony w art. 3 ust. 1, 5 i 6, mający siedzibę na terytorium kraju, który świadczy usługi zgodnie z art. 21 ust. 2 z miejscem wykonania na terytorium innego państwa członkowskiego.

3. Podatnika zarejestrowanego na podstawie ust. 1 uważa się za zarejestrowanego także zgodnie z ust. 2, i odwrotnie.

[…]”.

15 Zgodnie z art. 100 ust. 1 ZDDS:

„Każdy podatnik, w odniesieniu do którego nie zaistniały przesłanki obowiązkowej rejestracji na podstawie art. 96 ust. 1, jest uprawniony do rejestracji zgodnie z niniejszą ustawą”.

16 Artykuł 113 ust. 9 ZDDS przewiduje:

„Podatnicy, którzy nie są zarejestrowani na podstawie niniejszej ustawy lub są zarejestrowani na podstawie art. 97a ust. 1 i 2 […], nie są uprawnieni do wykazywania VAT na wystawionych przez siebie fakturach”.

### Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

17 Z postanowienia odsyłającego wynika, że EBS jest spółką z siedzibą w Bułgarii, która świadczy usługi internetowe, takie jak projektowanie stron internetowych, rozwój multimediów czy projektowanie graficzne.

18 Z dniem 21 grudnia 2010 r. EBS został zidentyfikowany do celów VAT na podstawie art. 97a ust. 2 ZDDS, który przewiduje rejestrację podatników mających siedzibę w Bułgarii, świadczących usługi, których miejsce wykonania znajduje się na terytorium innego państwa członkowskiego.

19 Według postanowienia odsyłającego EBS skorzystał z usług świadczonych przez podatników mających siedzibę na terytorium państw członkowskich innych niż Republika Bułgarii, którymi posłużył się w celu świadczenia usług w innych państwach członkowskich i w Szwajcarii.

20 EBS dokonał odliczenia VAT od tak otrzymanych usług w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia.

21 Podczas kontroli podatkowej Natsionalnata agentsia za prihodite (narodowa agencja przychodów skarbowych, Bułgaria) stwierdziła, że po dniu 30 listopada 2013 r. EBS osiągnął obrót, od którego przedsiębiorstwa nie korzystają już ze zwolnienia z VAT w tym państwie członkowskim i na podstawie prawa krajowego powinny zarejestrować się do celów VAT, zgodnie z art. 96 ust. 1 ZDDS.

22 Decyzją w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego z dnia 16 września 2015 r. narodowa agencja przychodów skarbowych, po pierwsze, uznała, że EBS nienależnie skorzystał z prawa do odliczenia VAT od wyświadczonych jej usług, na tej podstawie, że art. 70 ust. 4 ZDDS zakazuje wykonywania tego prawa podatnikom zidentyfikowanym na podstawie art. 97a ZDDS, i po drugie, zobowiązała EBS do zapłaty zaległego VAT wraz z odsetkami za zwłokę (zwaną dalej „decyzją podatkową").

23 Decyzją z dnia 30 listopada 2015 r. dyrektor dyrekcji „Odwołania oraz praktyka podatkowa i zabezpieczenia społeczne" w Sofii częściowo uznał wniosek o sprostowanie decyzji podatkowej, stwierdzając, że wobec EBS można powołać się na zakaz odliczenia VAT należnego lub zapłaconego nie do czasu identyfikacji tej spółki do celów VAT na podstawie art. 96 ust. 1 ZDDS, lecz wyłącznie do dnia, w którym zostały spełnione przesłanki do złożenia wniosku o rejestrację na podstawie tego przepisu.

24 Zobowiązany do zapłaty kwoty 2 094 196 BGN (ok. 1 070 741 EUR) VAT, powiększonej o odsetki za zwłokę, EBS zwrócił się do Administrativen sad Sofia-grad (sądu administracyjnego w mieście Sofia, Bułgaria) z wnioskiem o uchylenie tak sprostowanej decyzji podatkowej.

25 Sąd ten zastanawia się nad zgodnością art. 70 ust. 4 ZDDS z dyrektywą 2006/112.

26 Stwierdza on, że nawet jeśli podatnicy zidentyfikowani do celów VAT na podstawie art. 97a ZDDS, do którego odnosi się art. 70 ust. 4 ZDDS, nie mogą wykazywać VAT na swoich fakturach za dostawy, jakich dokonują w Bułgarii, to jednak powinni mieć możliwość wykazania tego podatku na fakturach za dostawy towarów lub świadczenie usług, których miejsce wykonania znajduje się poza terytorium tego państwa członkowskiego. Sąd ten uważa, że podatnicy ci w konsekwencji mogą odliczyć VAT należny lub zapłacony za usługi, jakie wyświadczyli im podatnicy mający siedzibę na terytorium innych państw członkowskich.

27 W powyższych okolicznościach Administrativen sad Sofia-grad (sąd administracyjny w mieście Sofii) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 214 [dyrektywy 2006/112] należy interpretować w ten sposób, że w kontekście prawa do odliczenia przepis ten nadaje różne znaczenie sytuacjom identyfikacji w ramach VAT lub że dopuszcza on, aby państwa członkowskie nadawały różne znaczenie sytuacjom identyfikacji, tak jak w wypadku art. 97a i art. 70 ust. 4 ZDDS?

2) Czy art. 168 lit. a) i art. 169 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że podatnikowi zidentyfikowanemu w trybie art. 214 ust. 1 lit. e) dyrektywy [2006/112] nie przysługuje prawo do odliczenia naliczonego przez niego VAT w odniesieniu do otrzymanych usług wykonanych przez podatników z innych państw członkowskich, w sytuacji gdy wykorzystuje on owe usługi do wykonywania usług w innych państwach członkowskich i są spełnione pozostałe materialnoprawne i proceduralne wymogi wykonania prawa do odliczenia?

3) Czy art. 168 lit. a) i art. 169 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że dopuszczają one przepis krajowy taki jak art. 70 ust. 4 ZDDS, zgodnie z którym osoby zidentyfikowane dla celów VAT na podstawie art. 214 ust. 1 lit. d) lub e), a nie na podstawie art. 214 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112, w żadnych okolicznościach nie mają prawa do odliczenia VAT naliczonego?".

**W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

28 Poprzez swoje trzy pytania, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 168 lit. a) i art. 169 lit. a) dyrektywy 2006/112 sprzeciwiają się uregulowaniu państwa członkowskiego, które uniemożliwia podatnikowi mającemu siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego odliczenie VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od usług świadczonych przez podatników z siedzibą w innych państwach członkowskich i wykorzystanych do świadczenia usług w państwach członkowskich innych niż państwo członkowskie siedziby tego podatnika, z tego względu, że jest on zidentyfikowany do celów VAT na podstawie jednej z dwóch alternatyw, o których mowa w art. 214 ust. 1 lit. d) i e) dyrektywy 2006/112.

29 Na początku należy wyjaśnić, że art. 214 ust. 1 lit. d) i e) dyrektywy 2006/112 dotyczy, odpowiednio, sytuacji, w której podatnik jest na terytorium danego państwa członkowskiego odbiorcą usług, za które jest on zgodnie z art. 196 tej dyrektywy zobowiązany do zapłaty VAT, i sytuacji, w której podatnik ma siedzibę na terytorium jednego państwa członkowskiego i na terytorium innego państwa członkowskiego świadczy usługi, za które VAT ma obowiązek zapłacić jedynie usługobiorca zgodnie z tym art. 196. Z postanowienia odsyłającego wynika, że przepis ten został przetransponowany do prawa bułgarskiego w art. 97a ust. 1 i 2 ZDDS.

30 Następnie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału podstawowa zasada neutralności podatku VAT wymaga, aby odliczenie podatku naliczonego zostało przyznane, jeżeli zostały spełnione wymagania podstawowe, nawet wówczas, gdy niektóre wymogi formalne zostały pominięte przez podatnika (wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Trybunał orzekł również, że identyfikacja do celów VAT, przewidziana w art. 214 dyrektywy 2006/112, stanowi jedynie wymóg formalny do celów kontrolnych, który nie może podważać w szczególności prawa do odliczenia VAT, jeżeli materialne przesłanki powstania tego prawa zostały spełnione (wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 W szczególności wynika z tego, że podatnikowi VAT nie można uniemożliwiać wykonywania jego prawa do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego z tego względu, że ów podatnik nie został zidentyfikowany dla celów VAT przed wykorzystaniem towarów zakupionych w ramach swej działalności podlegającej opodatkowaniu (wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Wynika z tego również, a fortiori, że przepisy krajowe nie mogą uniemożliwiać podatnikowi korzystania z prawa do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego z tego względu, że ów podatnik został zidentyfikowany do celów VAT na podstawie jednej z dwóch alternatyw, o których mowa w art. 214 ust. 1 lit. d) i e) dyrektywy 2006/112.

34 Biorąc pod uwagę powyższe, na zadane pytania należy odpowiedzieć, iż dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona uregulowaniu państwa członkowskiego, które uniemożliwia podatnikowi mającemu siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego odliczenie VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od usług świadczonych przez podatników z siedzibą w innych państwach członkowskich i wykorzystanych do świadczenia usług

w państwach członkowskich innych niż państwo członkowskie siedziby tego podatnika, z tego względu, że ów podatnik jest zidentyfikowany do celów VAT na podstawie jednej z dwóch alternatyw, o których mowa w art. 214 ust. 1 lit. d) i e) dyrektywy 2006/112.

35 Jednakże z postanowienia odsyłającego wynika, że można byłoby również przyjąć odmienną interpretację uregulowań krajowych.

36 Z postanowienia odsyłającego wynika bowiem, że skoro EBS nie mógł już korzystać ze zwolnienia z podatku w Bułgarii, biorąc pod uwagę jego obroty, nie mógł też zostać zidentyfikowany do celów VAT na podstawie art. 97a ust. 1 i 2 ZDDS, lecz powinien był zostać objęty „obligatoryjną" rejestracją zgodnie z art. 96 ZDDS.

37 Wydaje się zatem, że wynika z tego, iż do celów VAT mogą zostać zidentyfikowani, na podstawie art. 97a ust. 1 i 2 ZDDS, tylko podatnicy objęci zwolnieniem z podatku w Bułgarii.

38 Jeśli ma to miejsce, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego jako wyłącznie właściwego do interpretacji prawa krajowego, zadane pytania należałoby przeformułować i uznać, że zasadniczo dotyczą one kwestii, czy art. 168 lit. a) i art. 169 lit. a) dyrektywy 2006/112 sprzeciwiają się uregulowaniu państwa członkowskiego, które uniemożliwia podatnikowi – mającemu siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego i korzystającemu tam ze zwolnienia z podatku – skorzystanie z prawa do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie od usług świadczonych przez podatników mających siedzibę w innych państwach członkowskich i wykorzystanych do świadczenia usług w państwach członkowskich innych niż państwo członkowskie siedziby tego podatnika.

39 W tym zakresie należy przypomnieć, że art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 przewiduje, iż jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają zostać mu dostarczone przez innego podatnika.

40 Jednakże przedsiębiorstwo mające siedzibę na terytorium państwa członkowskiego i korzystające ze zwolnienia z podatku w tym państwie nie mogłoby powołać się na prawo do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego na podstawie tego przepisu. Artykuł 289 dyrektywy 2006/112 przewiduje bowiem, że podatnikom korzystającym ze zwolnienia z VAT „nie przysługuje prawo do odliczenia VAT zgodnie z art. 167–171 […] ani do wykazywania VAT na fakturach".

41 Co więcej, art. 169 lit. a) dyrektywy 2006/112 wyjaśnia, że poza prawem do odliczenia, o którym mowa w art. 168 tej dyrektywy, podatnik ma prawo do odliczenia podatku VAT określonego w tym artykule, jeżeli towary i usługi są wykorzystywane do celów jego transakcji związanych z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi tejże dyrektywy, dokonywanych poza terytorium państwa członkowskiego, w którym podatek jest należny lub został zapłacony, w odniesieniu do których to transakcji podatek VAT podlegałby odliczeniu, gdyby zostały one dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego.

42 Na podstawie art. 169 lit. a) dyrektywy 2006/112 wykonanie prawa do odliczenia zależy w konsekwencji od pytania, czy takie prawo powstałoby, gdyby ogół czynności był dokonywany w obrębie tego samego państwa członkowskiego (zob. analogicznie wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r., RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, pkt 32). Trybunał orzekł w tym względzie, że prawo do odliczenia może zostać wykonane nawet niezależnie od faktycznego obłożenia transakcji należnym podatkiem VAT w innych państwach członkowskich (zob. także analogicznie wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r., RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, pkt 41).

43 Jednakże, w sytuacji gdyby przedsiębiorstwo korzystające ze zwolnienia z podatku w Bułgarii nie mogło powołać się w tym państwie członkowskim na prawo do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego od usług świadczonych w tym państwie członkowskim, nie byłaby też spełniona jedna z wymienionych w art. 169 lit. a) dyrektywy 2006/112 przesłanek do skorzystania z prawa do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego od usług świadczonych poza tym państwem członkowskim.

44 Powinno się zatem uznać, iż art. 168 lit. a) i art. 169 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniu państwa członkowskiego, które uniemożliwia podatnikowi – mającemu siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego i korzystającemu tam ze zwolnienia z podatku – skorzystanie z prawa do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie od usług świadczonych przez podatników mających siedzibę w innych państwach członkowskich i wykorzystanych do świadczenia usług w państwach członkowskich innych niż państwo członkowskie siedziby tego podatnika.

45 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, na zadane pytania należy odpowiedzieć, iż dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona uregulowaniu państwa członkowskiego, które uniemożliwia podatnikowi mającemu siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego odliczenie VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od usług świadczonych przez podatników z siedzibą w innych państwach członkowskich i wykorzystanych do świadczenia usług w państwach członkowskich innych niż państwo członkowskie siedziby tego podatnika, z tego względu, że ów podatnik jest zidentyfikowany do celów VAT na podstawie jednej z dwóch alternatyw, o których mowa w art. 214 ust. 1 lit. d) i e) dyrektywy 2006/112. Natomiast art. 168 lit. a) i art. 169 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniu państwa członkowskiego, które uniemożliwia podatnikowi – mającemu siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego i korzystającemu tam ze zwolnienia z podatku – skorzystanie z prawa do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie od usług świadczonych przez podatników mających siedzibę w innych państwach członkowskich i wykorzystanych do świadczenia usług w państwach członkowskich innych niż państwo członkowskie siedziby tego podatnika.

## W przedmiocie kosztów

46 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) orzeka, co następuje:

**Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienioną dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r., należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona uregulowaniu państwa członkowskiego, które uniemożliwia podatnikowi mającemu siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego odliczenie podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od usług świadczonych przez podatników z siedzibą w innych państwach członkowskich i wykorzystanych do świadczenia usług w państwach członkowskich innych niż państwo członkowskie siedziby tego podatnika, z tego względu, że ów podatnik jest zidentyfikowany do celów podatku od wartości dodanej na podstawie jednej z dwóch alternatyw, o których mowa w art. 214 ust. 1 lit. d) i e) dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2009/162. Natomiast art. 168 lit. a) i art. 169 lit. a) dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2009/162, należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniu państwa członkowskiego, które uniemożliwia podatnikowi – mającemu siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego i korzystającemu tam ze zwolnienia z podatku – skorzystanie z prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego w tym państwie od usług**

**świadczonych przez podatników mających siedzibę w innych państwach członkowskich i wykorzystanych do świadczenia usług w państwach członkowskich innych niż państwo członkowskie siedziby tego podatnika.**

Podpisy