



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 21 lutego 2013 r.\*

Szósta dyrektywa VAT — Artykuł 17 ust. 2 lit. a) — Prawo do odliczenia podatku naliczonego — Wymóg bezpośredniego związku między transakcją na wcześniejszym etapie obrotu a opodatkowaną transakcją na późniejszym etapie obrotu — Kryteria ustalenia bezpośredniego związku — Usługi adwokata świadczone w ramach postępowania karnego o przekupstwo przeciwko członkowi zarządu i głównemu udziałowcy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością

W sprawie C-104/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 22 grudnia 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 lutego 2012 r., w postępowaniu:

**Finanzamt Köln-Nord**

przeciwko

**Wolframowi Beckerowi,**

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits i J.J. Kasel (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: V. Trstenjak,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego i K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez B.R. Killmanna i C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

\* Język postępowania: niemiecki.

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 ust. 2 lit. a) i 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: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r. (Dz.U. L 15, s. 24) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Finanzamt Köln-Nord (zwanym dalej „Finanzamt”) a W. Beckerem w przedmiocie prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) zapłaconego przez W. Beckera od honorariów adwokata związanych z postępowaniem karnym prowadzonym przeciwko niemu jako członkowi zarządu i głównemu udziałowcy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii Europejskiej*

- 3 Artykuł 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28f, stanowi:  
„O ile towary i usługi są częścią [są używane do celów zawieranych] transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:
  - a) należn[ego] lub zapłacon[ego] na terytorium kraju podat[ku] [VAT] od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika”.
- 4 Zgodnie z art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy:  
„W celu wykonania prawa do odliczenia, podatnik musi:
  - a) w odniesieniu do odliczeń zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a), posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 22 ust. 3”.
- 5 Na mocy art. 22 ust. 3 lit. b) tiret piąte szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h, faktury wystawiane zgodnie z przepisami tej dyrektywy muszą wskazywać na potrzeby podatku VAT pełną nazwę lub nazwisko i adres podatnika oraz jego klienta.

#### *Prawo niemieckie*

- 6 Zgodnie z § 15 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 Umsatzsteuergesetz 2005 (ustawy o podatku obrotowym z 2005 r., BGBl. 2005 I, s. 386, zwanej dalej „UstG”) przedsiębiorca ma prawo odliczyć z tytułu podatku zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu podatek należny od świadczeń nabytych od innego przedsiębiorcy na potrzeby prowadzonej działalności.
- 7 Zgodnie z § 15 ust. 2 zdanie pierwsze pkt 1 UstG prawo do odliczenia nie przysługuje w odniesieniu do świadczeń nabywanych w celu dokonania transakcji zwolnionych.

## Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 8 W czasie gdy miały miejsce okoliczności faktyczne sprawy głównej, W. Becker prowadził jednoosobową działalność gospodarczą i był większościowym udziałowcem A-GmbH, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością prawa niemieckiego (zwanej dalej „spółką A”). Wolfram Becker oraz X byli członkami zarządu spółki A, której działalność polegała na odpłatnym prowadzeniu robót budowlanych opodatkowanych podatkiem VAT. P, prokurent spółki A, również został następnie członkiem jej zarządu.
- 9 Wolfram Becker i spółka A związani byli umową o wspólnym opodatkowaniu w rozumieniu UstG. Na tej podstawie W. Becker i spółka A uznawani byli za jednego podatnika, przy czym W. Becker – jako tak zwany przedsiębiorca „zintegrowany” – odpowiadał za zobowiązania podatkowe grupy złożonej ze spółki A oraz z jego własnego przedsiębiorstwa.
- 10 Po tym jak spółka A wykonała odpłatnie i w sposób podlegający opodatkowaniu udzielone jej zamówienie na roboty budowlane, organy prokuratury wszczęły dochodzenie przeciwko W. Beckerowi oraz P. Spółka A była bowiem podejrzewana o wykorzystywanie przed udzieleniem zamówienia poufnych informacji dotyczących ofert złożonych przez konkurentów, co pozwoliło jej złożyć ofertę najkorzystniejszą. W celu zdobycia owych informacji spółka ta miała dokonać darowizn, które z punktu widzenia prawa karnego można zakwalifikować jako przekupstwo lub współudział w przekupstwie ze strony W. Beckera oraz P, a jako łapownictwo ze strony odbiorcy owych darowizn.
- 11 Postępowania karne przeciwko W. Beckerowi oraz P zostały zawieszono na podstawie niemieckiego kodeksu postępowania karnego po wniesieniu kaucji.
- 12 W trakcie dochodzenia zarówno W. Becker, jak P byli reprezentowani przez adwokatów. Jednakże zgodnie z umowami o świadczenie usług klientami pełnomocnika procesowego W. Beckera byli on sam jako podejrzany oraz spółka A, a klientami pełnomocnika reprezentującego P byli on sam jako podejrzany oraz spółka A. Obie umowy były podpisane, ze strony klientów, w imieniu spółki A i z jej pieczęcią przez W. Beckera oraz P jako członków zarządu.
- 13 Adwokaci wystawili faktury na spółkę A. Wolfram Becker – jako przedsiębiorca „zintegrowany” spółki A – odliczył w 2005 r., czyli w spornym roku podatkowym, podatek VAT wyszczególniony na tych fakturach.
- 14 Jak wynika z akt sprawy przekazanych Trybunałowi, Finanzamt uznał omawiany podatek VAT za niepodlegający odliczeniu i wydał wobec W. Beckera korygującą decyzję podatkową. Odwołanie skierowane do Finanzamt zostało oddalone, w związku z czym W. Becker wniósł skargę do Finanzgericht Köln, który ją uwzględnił.
- 15 Bundesfinanzhof, rozpatrujący „Revision” wniesioną przez Finanzamt, przypomina w postanowieniu odsyłającym, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału skorzystanie z prawa do odliczenia wymaga bezpośredniego związku między transakcjami na wcześniejszym i na późniejszym etapie obrotu. Finanzamt wyraża jednak wątpliwości, czy związek taki uzależniony jest od istoty nabywanego świadczenia, czy też od przyczyny jego nabycia.
- 16 Z jednej bowiem strony z orzecznictwa Trybunału wynika, że bezpośredni związek wynika z okoliczności obiektywnych (wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. s. I-4177, pkt 32) i z rzeczywistego charakteru transakcji (wyrok z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 BLP Group, Rec. s. I-983, pkt 24). W niniejszej sprawie zaś, jeżeli wziąć pod uwagę rzeczywisty charakter usług świadczonych przez adwokatów, należy stwierdzić, że ich bezpośrednim celem była ochrona prywatnych interesów obu oskarżonych. Postępowanie karne toczyło się zresztą wyłącznie przeciwko oskarżonym jako osobom fizycznym, a nie przeciwko spółce A, choć postępowanie przeciwko tej spółce byłoby prawnie dopuszczalne.

- 17 Z drugiej strony Trybunał orzekł, że należy również ustalić, czy przyczyny nabywanego świadczenia wynikają z opodatkowanej działalności podatnika (wyrok z dnia 8 lutego 2007 r. w sprawie C-435/05 Investrand, Zb.Orz. s. I-1315, pkt 33). Ma to miejsce w postępowaniu głównym, jako że usługi adwokatów nie byłyby konieczne, gdyby nie działalność spółki A przynosząca obrót, a więc podlegająca opodatkowaniu. Można zatem uznać, że usługi te mają bezpośredni związek z całością działalności gospodarczej spółki A. W takim razie W. Becker, jako przedsiębiorca „zintegrowany” spółki A, miałby prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT.
- 18 W związku z powyższym Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy bezpośredni związek uważany za decydujący w dokonanej w orzecznictwie Trybunału wykładni zwrotu »do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu« w rozumieniu art. 17 ust. 2 lit. a) [szóstej dyrektywy] określa się:
- z uwzględnieniem istoty świadczenia nabywanego przez podatnika (w niniejszej sprawie: czynności obrońcy zmierzające do uniewinnienia osoby fizycznej w postępowaniu karnym), czy
  - z uwzględnieniem przyczyny nabywanego świadczenia (w niniejszej sprawie: działalność gospodarcza podatnika, w ramach której osoba fizyczna miała dopuścić się czynu karalnego)?
- 2) Jeśli należy uwzględnić przyczynę: czy podatnik, który zamawia świadczenie wspólnie z pracownikiem, jest zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) [szóstej dyrektywy] uprawniony do pełnego czy tylko częściowego odliczenia podatku naliczonego i jakie warunki odnoszą się w przypadku nabycia świadczenia przez wielu odbiorców do wystawienia faktury zgodnie z art. 22 ust. 3 lit. b) tiret piąte [szóstej dyrektywy]?”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### *W przedmiocie pytania pierwszego*

- 19 Odpowiedź na pierwsze pytanie wymaga przypomnienia, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału bezpośredni związek między konkretną transakcją na wcześniejszym etapie obrotu a transakcją lub transakcjami dającymi prawo do odliczenia dokonany na późniejszym etapie obrotu jest co do zasady niezbędny do powstania po stronie podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego oraz do określenia wysokości tego odliczenia (zob. ww. wyrok w sprawie Midland Bank, pkt 24; wyrok z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National, Rec. s. I-1361, pkt 26; ww. wyrok w sprawie Investrand, pkt 23). Warunkiem powstania prawa do odliczenia podatku VAT od nabycia towarów lub usług na wcześniejszym etapie obrotu jest, by koszt nabycia owych towarów lub usług stanowił element ceny w ramach transakcji dającej prawo do odliczenia na późniejszym etapie (zob. ww. wyroki: w sprawie Midland Bank, pkt 30; w sprawie Abbey National, pkt 28).
- 20 Podatnik korzysta jednak z prawa do odliczenia również w sytuacji braku bezpośredniego związku między konkretną transakcją na wcześniejszym etapie obrotu a transakcją lub transakcjami na późniejszym etapie obrotu powodującymi powstanie prawa do odliczenia, jeżeli cena nabycia otrzymanych świadczeń wchodzi w zakres ogólnych kosztów działalności podatnika i stanowi w związku z tym element ceny dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych usług. Tego rodzaju koszty mają bowiem bezpośredni związek z całością działalności gospodarczej podatnika (zob. podobnie w szczególności ww. wyrok w sprawie Midland Bank, pkt 31; wyrok z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 Kretztechnik, Zb.Orz. s. I-4357, pkt 36).

- 21 Należy następnie zauważyć, że Trybunał nie uznał za możliwe określenia w sposób precyzyjny charakteru owego „bezpośredniego związku”, jaki powinien zachodzić między transakcją na wcześniejszym a transakcją na późniejszym etapie obrotu. Biorąc bowiem pod uwagę różnorodność transakcji handlowych i gospodarczych, nie jest możliwe określenie we właściwy sposób, w każdym wypadku, stosunku, jaki musi istnieć między transakcjami na wcześniejszym a transakcjami na późniejszym etapie obrotu, by powstało prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Midland Bank, pkt 25).
- 22 Wreszcie, jak wynika z orzecznictwa, krajowe organy podatkowe i sądy, stosując kryterium bezpośredniego związku, powinny brać pod uwagę wszelkie okoliczności, w jakich przebiegały rozpatrywane transakcje (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Midland Bank, pkt 25), i uwzględnić tylko te spośród nich, które były w sposób obiektywny związane z opodatkowaną działalnością podatnika.
- 23 Zasada nakazująca uwzględniać jedynie istotę rozpatrywanej transakcji jest bowiem najbardziej zgodna z celem wspólnego systemu podatku VAT, jakim jest zapewnienie pewności prawa i ułatwienie stosowania podatku VAT (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie BLP Group, pkt 24; wyroki: z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Rec. s. I-7257, pkt 33; z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 47).
- 24 Trybunał orzekł ponadto, że ustalenie istnienia bezpośredniego związku między wykorzystywanymi towarami lub usługami a transakcją opodatkowaną dokonaną na późniejszym lub, wyjątkowo, na wcześniejszym etapie obrotu powinno nastąpić również z uwzględnieniem istoty tych transakcji (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Midland Bank, pkt 32; analogicznie, w odniesieniu do czynników, jakie należy brać pod uwagę przy ustalaniu deklarowanego zamiaru wykorzystania przez podatnika towarów do celów transakcji opodatkowanej podatkiem VAT, wyrok z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. s. 655, pkt 24).
- 25 Wykładni, zgodnie z którą w celu ustalenia „bezpośredniego związku” między konkretną transakcją a całością działalności opodatkowanej w rozumieniu omówionego powyżej orzecznictwa należy brać pod uwagę rzeczywistą charakterystykę nabywanych towarów lub usług, nie podważa okoliczność, że Trybunał stwierdził w pkt 33 i 36 ww. wyroku w sprawie Investrand, iż w sytuacji gdy działalność opodatkowana nie jest jedyną przyczyną poniesienia określonych kosztów i wydatków, nie można owych kosztów i wydatków uznać za bezpośrednio związane ze wskazaną działalnością.
- 26 Jak bowiem wynika z pkt 25–34 ww. wyroku, Trybunał uznał, po pierwsze, w świetle wszystkich okoliczności, w jakich miały miejsce rozpatrywane w tamtej sprawie transakcje, a w szczególności w świetle faktów wynikających z przekazanych akt sprawy, że spółka Investrand BV nie dokonała na późniejszym etapie obrotu żadnej transakcji podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT, która byłaby przyczyną poniesienia rozpatrywanych w sprawie kosztów. Trybunał orzekł, po drugie, że ponieważ spółka Investrand BV nie udowodniła, iż nie poniosłaby owych kosztów, gdyby nie prowadziła opodatkowanej działalności gospodarczej, kosztów tych nie można uznać za poniesione w związku z całością działalności opodatkowanej.
- 27 Biorąc pod uwagę dla potrzeb oceny istotę rozpatrywanych transakcji, Trybunał stwierdził w pkt 34 ww. wyroku w sprawie Investrand, że spółka Investrand BV znajdowała się w sytuacji porównywalnej do sytuacji prywatnego posiadacza akcji, i orzekł, iż transakcje te nie mieszczą się w zakresie zastosowania szóstej dyrektywy.
- 28 Należy w tej kwestii dodać, że w ww. wyroku w sprawie Investrand Trybunał nie wykluczył, iż z uwagi na istotę rozpatrywanych transakcji mogłyby one w innych okolicznościach być związane z opodatkowaną działalnością gospodarczą. Trybunał uznał tylko, jak to w istocie wynika z pkt 33

omawianego wyroku, że nawet gdyby spółka Investrand BV nie prowadziła działalności opodatkowanej, poniosłaby rozpatrywane koszty, w związku z czym kosztów tych nie można uznać za poniesione w związku z działalnością opodatkowaną tej spółki.

- 29 Wobec powyższego, jak stwierdza rząd niemiecki, okoliczność, iż ustalenia bezpośredniego związku między świadczeniem konkretnych usług a całością opodatkowanej działalności gospodarczej należy dokonywać na podstawie istoty owych usług, nie wyklucza możliwości wzięcia również pod uwagę wyłącznej przyczyny rozpatrywanej transakcji, którą należy uznać za kryterium określenia jej istoty. W razie ustalenia, że transakcja nie została dokonana do celów opodatkowanej działalności podatnika, nie można jej uznać za bezpośrednio związaną z tą działalnością w rozumieniu orzecznictwa Trybunału, nawet jeżeli transakcja ta z punktu widzenia jej istoty podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.
- 30 W niniejszej sprawie, po pierwsze, zgodnie z informacjami przekazanymi przez sąd odsyłający, świadczone przez adwokatów usługi będące przedmiotem sprawy głównej miały bezpośrednio na celu ochronę prywatnych interesów obu oskarżonych, ściganych z powodu czynów zabronionych popełnionych przez nich osobiście. Ponadto, jak wynika z pkt 16 niniejszego wyroku, postępowanie karne zostało wszczęte wyłącznie przeciwko oskarżonym jako osobom fizycznym, a nie przeciwko spółce A, mimo że postępowanie przeciwko tej spółce byłoby prawnie dopuszczalne. Sąd odsyłający słusznie stwierdził, że z punktu widzenia celu poniesienia kosztów związanych z tymi usługami nie można ich uznać za poniesione na potrzeby całości działalności opodatkowanej spółki A.
- 31 Po drugie, sąd odsyłający zwraca uwagę, że usługi świadczone przez obu adwokatów nie miałyby miejsca, gdyby nie działalność spółki A przynosząca obrót, a więc opodatkowana, w związku z czym istnieje związek przyczynowy między kosztami związanymi z tymi usługami a całością działalności gospodarczej spółki A. Trzeba jednak stwierdzić, że taki związek przyczynowy nie stanowi bezpośredniego związku w rozumieniu orzecznictwa Trybunału. Jak zauważa sam sąd odsyłający, brak jest związku prawnego między postępowaniem karnym a spółką A, w związku z czym usługi świadczone przez adwokatów należy uznać za pozostające w całości poza sferą opodatkowanej działalności tej spółki.
- 32 W tej kwestii trzeba dodać, że okoliczność, iż krajowe prawo cywilne zobowiązuje przedsiębiorstwo takie jak spółka występująca w postępowaniu głównym do ponoszenia kosztów obrony w postępowaniu karnym interesów swoich organów, jest pozbawiona znaczenia dla wykładni i stosowania przepisów dotyczących wspólnego systemu podatku VAT. W świetle bowiem uregulowań ustanowionych w ramach tego systemu decydujący jest tylko stosunek między nabywanymi świadczeniami a opodatkowaną działalnością gospodarczą podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-277/09 RBS Deutschland Holdings, Zb.Orz. s. I-13805, pkt 54). Inne rozwiązanie groziłoby poważnym zakłóceniem jednolitego stosowania prawa Unii w tej dziedzinie.
- 33 Wobec powyższego na pierwsze pytanie trzeba odpowiedzieć, iż oceny istnienia bezpośredniego związku między konkretną transakcją a całością działalności podatnika w celu ustalenia, czy towary i usługi są wykorzystywane „do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu” tego podatnika w rozumieniu art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, należy dokonywać na podstawie istoty nabywanych przez podatnika towarów lub usług. W niniejszej sprawie usługi świadczone przez adwokatów w celu ochrony przed sankcjami karnymi osób fizycznych, członków organu spółki będącej podatnikiem, nie powodują powstania po stronie owej spółki prawa do odliczenia – jako podatku naliczonego – podatku VAT należnego od tych usług.

*W przedmiocie pytania drugiego*

- 34 W świetle odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze nie ma potrzeby udzielenia odpowiedzi na pytanie drugie.

## **W przedmiocie kosztów**

<sup>35</sup> 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

**Oceny istnienia bezpośredniego związku między konkretną transakcją a całością działalności podatnika w celu ustalenia, czy towary i usługi są wykorzystywane „do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu” tego podatnika w rozumieniu art. 17 ust. 2 lit. a) 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r., należy dokonywać na podstawie istoty nabywanych przez podatnika towarów lub usług.**

**W niniejszej sprawie usługi świadczone przez adwokatów w celu ochrony przed sankcjami karnymi osób fizycznych, członków organu spółki będącej podatnikiem, nie powodują powstania po stronie owej spółki prawa do odliczenia – jako podatku naliczonego – podatku od wartości dodanej należnego od tych usług.**

Podpisy