Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ANTHONY'EGO MICHAELA COLLINSA
przedstawiona w dniu 28 września 2023 r.[1]

Sprawa C-341/22

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA
przeciwko
Agenzia delle Entrate

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny, Włochy)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Podatnik – Spółka nieprowadząca działalności gospodarczej – Wzruszalne domniemanie oparte na stosunku wartości transakcji gospodarczych do rzeczowych aktywów trwałych – Ograniczenie prawa do odliczenia – Zasada neutralności VAT – Proporcjonalność – Pewność prawa – Uzasadnione oczekiwania

I. Wprowadzenie

1. Czy dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[2] (zwana dalej „dyrektywą VAT") zezwala państwu członkowskiemu na uchwalenie uregulowania, zgodnie z którym spółka zarejestrowana jako podatnik może zostać uznana za nieprowadzącą działalności gospodarczej, w związku z czym – bez uszczerbku dla przysługującego jej prawa do potrącenia VAT naliczonego i zapłaconego od VAT należnego z tytułu jej transakcji opodatkowanych – jeżeli spółka ta w trzech kolejnych latach podatkowych nie osiąga minimalnego progu transakcji opodatkowanych VAT, to traci prawo do przeniesienia ewentualnej nadwyżki VAT na kolejny okres rozliczeniowy, chyba że jest w stanie wykazać, iż nie mogła osiągnąć tego progu z przyczyn obiektywnych?

[1] Język oryginału: angielski.
[2] Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

II. Prawo krajowe

2. Artykuł 30 legge del 23 dicembre 1994, n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica (ustawy nr 724 z dnia 23 grudnia 1994 r. o środkach racjonalizacji finansów publicznych, zwanej dalej „ustawą nr 724/1994”)[3], zatytułowany „Spółka fasadowa. Wycena papierów wartościowych”, w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, stanowi:

„1. Do celów niniejszego artykułu spółki akcyjne, spółki komandytowo-akcyjne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki jawne i spółki komandytowe, jak również wszelkiego rodzaju spółki i podmioty niebędące rezydentami, posiadające stały zakład na terytorium kraju uznaje się, z zastrzeżeniem dowodu przeciwnego, za nieprowadzące działalności gospodarczej, jeżeli całkowita kwota dochodów, wzrostu wartości zapasów i zysków, z wyłączeniem tych nadzwyczajnych, wynikająca z rachunku zysków i strat, gdy ten jest obowiązkowy, jest niższa niż suma kwot uzyskanych przez zastosowanie następujących wartości procentowych:

[…]

c) 15 % do wartości innych środków trwałych, w tym w leasingu finansowym.

[…]

4. W przypadku spółek i podmiotów nieprowadzących działalności gospodarczej ewentualna nadwyżka podatku wynikająca z deklaracji złożonej dla celów VAT nie podlega zwrotowi ani nie może być przedmiotem potrącenia […] lub cesji […]. Jeżeli przez trzy kolejne okresy rozliczeniowe spółka lub podmiot nieprowadzący działalności gospodarczej nie dokona transakcji istotnych dla celów VAT na kwotę nie mniejszą niż kwota wynikająca z zastosowania odpowiedniej wartości procentowej, o której mowa w ust. 1, taka ewentualna nadwyżka podatku nie może zostać przeniesiona na kolejne okresy rozliczeniowe w celu jej odliczenia od VAT podlegającego zapłacie za następne okresy rozliczeniowe.

4a. W przypadku wystąpienia obiektywnych sytuacji, które uniemożliwiły osiągnięcie dochodów, wzrostu wartości zapasów, jak również zysków określonych zgodnie z niniejszym artykułem lub które nie pozwoliły na dokonanie transakcji istotnych dla celów VAT, o których mowa w ust. 4, zainteresowana spółka może wnieść o odstąpienie od stosowania odpowiednich przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

[…]”.

III. Okoliczności powstania sporu w postępowaniu głównym, wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i postępowanie przed Trybunałem

3. Począwszy od 1996 r. spółka Vigna Ottieri s.r.l. dokonywała inwestycji w zakłady produkcyjne, urządzenia oraz znak towarowy, aby sprzedawać wino, które wytwarzała w Kampanii (Włochy). W grudniu 2005 r. spółka Vigna Ottieri oddała za wynagrodzeniem spółce Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA (zwanej dalej „Feudi”) w leasing swoje rzeczowe aktywa trwałe oraz wartości niematerialne i prawne. W tym czasie Feudi posiadała 22,7 % udziałów w spółce Vigna Ottieri.

[3] *Gazzetta Ufficiale* nr 304 z dnia 30 grudnia 1994 r.

4. W 2007 r. Komisja wszczęła przeciwko Włochom postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, w którym zakwestionowała zgodność art. 30 ustawy nr 724/1994 z dyrektywą VAT[4]. W następstwie wymiany pism Komisja, we wrześniu 2010 r., zamknęła to postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego.

5. W grudniu 2010 r. włoski organ podatkowy doręczył spółce Vigna Ottieri decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie podatku VAT. W owej decyzji przyjęto, że spółkę Vigna Ottieri należy traktować jako nieprowadzącą działalności gospodarczej w roku podatkowym 2008 z tej przyczyny, iż wartość transakcji opodatkowanych VAT, która została zaksięgowana przez tę spółkę, nie przekraczała progu, poniżej którego spółki uznaje się za nieprowadzące działalności gospodarczej na potrzeby stosowania art. 30 ustawy nr 724/1994[5]. Jak się wydaje, jedyny dochód, jaki spółka Vigna Ottieri osiągnęła w tym roku podatkowym, pochodził z opłat uiszczanych na jej rzecz przez Feudi z tytułu korzystania z jej znaku towarowego, leasingu jej sprzętu oraz sprzedaży sprzętu używanego. Przy stosowaniu progów przewidzianych w art. 30 ustawy nr 724/1994 organ podatkowy pominął ten dochód, ponieważ uznał, że opłaty otrzymane przez spółkę Vigna Ottieri od Feudi były związane ze zbyciem części przedsiębiorstwa, a tym samym pozostawały poza zakresem VAT. W owej decyzji stwierdzono również, że wartość transakcji opodatkowanych spółki Vigna Ottieri była niższa od mającego zastosowanie progu przez trzy kolejne lata podatkowe. W związku z tym organ podatkowy oddalił złożony przez spółkę Vigna Ottieri wniosek o przeniesienie nadwyżki VAT na rok 2009.

6. Spółka Vigna Ottieri wniosła skargę o uchylenie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Podniosła ona, że dochody, jakie uzyskała z tytułu leasingu swoich aktywów, przekraczały progi określone w art. 30 ustawy nr 724/1994. Ponadto wskazała ona, że nie doszło do zbycia części przedsiębiorstwa, ponieważ organ podatkowy nie wykazał, iż Feudi kontynuowała działalność prowadzoną wcześniej przez spółkę Vigna Ottieri. W kwietniu 2012 r. Commissione tributaria provinciale di Avellino (sąd ds. podatkowych dla prowincji Avellino, Włochy) oddalił wniesioną przez spółkę Vigna Ottieri skargę o uchylenie decyzji. Spółka Vigna Ottieri odwołała się od tego wyroku.

7. We wrześniu 2012 r. Feudi przejęła spółkę Vigna Ottieri.

8. W październiku 2013 r. Commissione tributaria regionale della Campania (sąd ds. podatkowych dla regionu Kampania, Włochy) oddalił odwołanie spółki Vigna Ottieri. Sąd ten orzekł, że spółki nieprowadzące działalności gospodarczej często umożliwiają osobom trzecim, którymi zazwyczaj są ich udziałowcy lub akcjonariusze, korzystanie z ich aktywów na korzystnych warunkach. W takich okolicznościach właściciela owych aktywów można traktować jako spółkę nieprowadzącą działalności gospodarczej. Ponadto sąd ten orzekł, że spółka Vigna Ottieri, poprzez oddanie Feudi w leasing swoich aktywów, co obejmowało prawo do korzystania z jej znaku towarowego, w rzeczywistości dokonała zbycia części swojego przedsiębiorstwa na rzecz Feudi, która to transakcja pozostaje poza zakresem VAT.

[4] Postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego nr 2007/4392.

[5] Oznacza to, że wartość dokonanych przez spółkę Vigna Ottieri transakcji opodatkowanych VAT nie przekraczała 15 % wartości jej aktywów.

9. W marcu 2014 r. Feudi wniosła do Corte suprema di cassazione (sądu kasacyjnego, Włochy) skargę kasacyjną od tego wyroku. Utrzymywała ona, że prawo do odliczenia VAT może być ograniczone jedynie w przypadkach, które wyraźnie wymieniono w szóstej dyrektywie Rady[6]. Zgodnie z art. 27 tej dyrektywy Rada może, stanowiąc jednomyślnie, upoważnić do wprowadzenia środków krajowych mających na celu zapobieganie oszustwom podatkowym lub unikaniu opodatkowania. Feudi utrzymywała, że skoro brak jest takiego upoważnienia, to art. 30 ustawy nr 724/1994 narusza szóstą dyrektywę.

10. Organ podatkowy wskazał, że prawidłowo zastosował art. 30 ustawy nr 724/1994, który to przepis ma na celu uniemożliwienie osobom prawnym prowadzącym działalność gospodarczą jedynie formalnie, a nie faktycznie, czerpania korzyści podatkowych. Z racji tego, że spółka Vigna Ottieri nie jest podatnikiem w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT, słusznie odmówiono jej prawa do odliczenia VAT.

11. Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny) zauważa, że art. 30 ustawy nr 724/1994 ma na celu zniechęcenie do tworzenia spółek nieprowadzących działalności gospodarczej, które istnieją jedynie po to, aby możliwe było uzyskanie korzystnych pod względem podatkowym warunków zarządzania aktywami ich akcjonariuszy lub udziałowców. W art. 30 ustawy nr 724/1994 oparto się na uśrednionych wskaźnikach rentowności aktywów spółki, aby ustalić progi pozwalające uznać, że spółka nie prowadzi działalności gospodarczej. Domniemanie, że spółki nieosiągające tych progów nie prowadzą działalności gospodarczej, opiera się na założeniu, iż bez pewnej minimalnej ciągłości dochodów nie da się prowadzić efektywnej działalności gospodarczej. Spółka może obalić takie domniemanie, o ile wykaże, że, ze względu na obiektywne okoliczności, osiągnięcie tego minimalnego poziomu dochodów było niemożliwe.

12. Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny) wyjaśnia, że podatnik nieprowadzący działalności gospodarczej traci prawo do zwrotu nadwyżki VAT[7] wynikającej z deklaracji, prawo do wykorzystania tej nadwyżki przez potrącenie jej z innymi zobowiązaniami w zakresie VAT oraz prawo do cesji tej nadwyżki na rzecz osoby trzeciej. Choć taki podatnik zachowuje prawo do przeniesienia tej nadwyżki i odliczenia jej od VAT podlegającego zapłacie za kolejne okresy rozliczeniowe, to owo prawo jest wyłączone, w przypadku gdy przez trzy kolejne lata podatkowe nie osiąga on progów, o których mowa w pkt 11 niniejszej opinii. Prawo do odliczenia VAT powstaje, gdy podatnik dostarcza innemu podatnikowi towary lub świadczy na jego rzecz usługi, które ów inny podatnik wykorzystuje na potrzeby swoich transakcji opodatkowanych. Krajowe organy podatkowe nie mogą wprowadzać w tym względzie żadnych dodatkowych warunków. To właśnie w tym kontekście Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny) nie ma pewności, czy można pozbawić statusu podatnika, w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, spółkę, która nie spełnia kryterium ustanowionego w art. 30 ustawy nr 724/1994, ponieważ wolumen dokonywanych przez nią transakcji opodatkowanych VAT jest niewystarczający, nawet jeżeli istnieje możliwość obalenia podstaw takiej odmowy.

13. W dyrektywie VAT za zgodne z prawem cele również uznano zapobieganie oszustwom, uchylaniu się od opodatkowania i nadużyciom. Prawa do odliczenia można odmówić, gdy podatnik, pod pretekstem prowadzenia działalności gospodarczej, w rzeczywistości zamierza

[6] Szósta dyrektywa 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. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23; zwana dalej „szóstą dyrektywą"). Dyrektywa VAT uchyliła i zastąpiła szóstą dyrektywę ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2007 r.

[7] Z „nadwyżką VAT" mamy do czynienia wówczas, gdy spółka, która dokonała więcej transakcji powodujących naliczenie podatku aniżeli transakcji opodatkowanych VAT, może nie być w stanie całkowicie potrącić VAT naliczonego i zapłaconego od VAT należnego w danym roku podatkowym.

nabyć, do swojego majątku osobistego, składniki majątku, w odniesieniu do których można byłoby skorzystać z prawa do odliczenia, gdyby zostały one nabyte w ramach wykonywania tej działalności gospodarczej. Organy podatkowe nie mogą jednak ustanawiać reguł dowodowych, takich jak domniemanie istnienia nadużycia lub oszustwa w przypadku rezygnacji z inwestycji, które czyniłyby praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywanie przez podatników prawa do odliczenia VAT. W związku z tym Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny) nie ma pewności, czy domniemanie przewidziane w art. 30 ustawy nr 724/1994 jest zgodne z zasadą proporcjonalności, niezależnie od tego, że Komisja, w odpowiedzi na pytanie Parlamentu Europejskiego, odpowiedziała, iż tak właśnie jest [8].

14. Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny) ma wreszcie wątpliwości co do tego, czy art. 30 ustawy nr 724/1994 nie narusza zasad pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań. Podatnik dokonujący transakcji nie będzie miał bowiem pewności, czy może ona skutkować powstaniem prawa do odliczenia lub zwrotu VAT, ponieważ wykonanie tych praw będzie uzależnione od osiągnięcia przez tego podatnika określonego poziomu dochodów w danym roku podatkowym.

15. W tych okolicznościach Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny, Włochy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 9 ust. 1 [dyrektywy VAT] można interpretować w ten sposób, że pozbawia on statusu podatnika, a w konsekwencji prawa do odliczenia lub zwrotu zapłaconego VAT podmiot, który dokonuje aktywnych transakcji istotnych dla celów VAT w wymiarze uznanym za nieodpowiedni, ponieważ jest on zbyt niski w stosunku do tego, czego można racjonalnie oczekiwać w odniesieniu do aktywów, jakimi podmiot ten dysponuje przez trzy kolejne lata, zgodnie z kryteriami określonymi w ustawie, oraz który [to podmiot] nie jest w stanie wykazać w celu uzasadnienia tej okoliczności istnienia obiektywnych sytuacji stanowiących przeszkodę?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze: czy art. 167 [dyrektywy VAT] oraz ogólne zasady neutralności VAT i proporcjonalności ograniczenia prawa do odliczenia VAT sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, które w drodze art. 30 ust. 4 ustawy nr [724/1994] odmawia prawa do odliczenia VAT zapłaconego z tytułu nabycia, jego zwrotu lub wykorzystania w kolejnym okresie podatkowym podatnikowi, który przez trzy kolejne okresy podatkowe dokonuje aktywnych transakcji istotnych dla celów VAT w wymiarze uznanym za nieodpowiedni, ponieważ jest on zbyt niski w stosunku do tego, czego można racjonalnie oczekiwać w odniesieniu do aktywów, jakimi podmiot ten dysponuje przez trzy kolejne lata, zgodnie z kryteriami określonymi w ustawie, oraz który nie jest w stanie wykazać w celu uzasadnienia tej okoliczności istnienia obiektywnych sytuacji stanowiących przeszkodę?

3) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie drugie: czy przyjęte w Unii Europejskiej zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, które w drodze art. 30 ust. 4 ustawy nr [724/1994] odmawia prawa do odliczenia VAT zapłaconego z tytułu nabycia, jego zwrotu lub wykorzystania w kolejnym okresie podatkowym podatnikowi, który przez trzy kolejne okresy podatkowe dokonuje aktywnych transakcji istotnych dla celów VAT w wymiarze uznanym za nieodpowiedni, ponieważ jest on zbyt niski w stosunku do tego, czego można racjonalnie oczekiwać

[8] Zobacz odpowiedź Komisji z dnia 30 listopada 2010 r. na pytanie poselskie P-9064/2010 (Dz.U. 2011, C 249 E, s. 1).

w odniesieniu do aktywów, jakimi podmiot ten dysponuje przez trzy kolejne lata, zgodnie z kryteriami określonymi w ustawie, oraz który nie jest w stanie wykazać w celu uzasadnienia tej okoliczności istnienia obiektywnych sytuacji stanowiących przeszkodę?”.

16. Feudi, rząd włoski i Komisja przedstawiły uwagi na piśmie. Na rozprawie w dniu 14 czerwca 2023 r. ci uczestnicy przedstawili swe uwagi ustnie i udzielili odpowiedzi na pytania Trybunału.

IV. Ocena

A. W przedmiocie pytania pierwszego

17. Feudi podnosi, że na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi przeczącej. Status podatnika jest konsekwencją prowadzenia działalności gospodarczej, niezależnie od jej rentowności lub od wartości dokonanych transakcji opodatkowanych. Z orzecznictwa wynika, że okoliczność, iż dobro nadaje się do użytku gospodarczego, z reguły wystarcza, aby uznać, iż jego właściciel wykorzystuje je na potrzeby działalności gospodarczej i w rezultacie uzyskuje z tego tytułu stały dochód. Jeżeli dobro może być wykorzystywane zarówno do celów gospodarczych, jak i prywatnych, należy zbadać wszystkie okoliczności jego użytkowania, aby stwierdzić, czy rzeczywiście jest ono wykorzystywane w celu uzyskiwania stałego dochodu [9]. Feudi wskazuje, że jego aktywa, w postacie obiektów, urządzeń i znaku towarowego, mogą być wykorzystywane wyłącznie na potrzeby sprzedaży wina. Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy VAT sprzeciwia się zatem stosowaniu domniemania opartego na wartości transakcji opodatkowanych VAT.

18. Rząd włoski utrzymuje, że art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT nie stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, takiemu jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, które ma na celu zapobieganie posługiwaniu się formą spółki w sposób noszący znamiona nadużycia w celu uzyskania korzyści podatkowych. Spółka, która nie dostarcza towarów ani nie świadczy usług na rynku, nie może zostać uznana za prowadzącą działalność gospodarczą. Uregulowanie krajowe, poprzez wprowadzenie wzruszalnego domniemania opartego na wartości transakcji opodatkowanych VAT, którego stosowanie podlega kontroli sądowej, zmierza jedynie do zidentyfikowania sytuacji, w których spółka w rzeczywistości nie prowadzi efektywnej działalności gospodarczej.

19. Komisja zauważa, że uregulowanie włoskie ma na celu zapobieganie nadużyciom, do których dochodzi wówczas, gdy spółki posiadają aktywa produkcyjne, które nie generują dochodu podlegającego opodatkowaniu. Umożliwia ono zidentyfikowanie tych spółek w drodze porównania wartości posiadanych przez nie aktywów z określonymi progami dochodów. Jeżeli w danym okresie zadeklarowany dochód podlegający opodatkowaniu nie przekracza tych progów, spółkę uznaje się za nieprowadzącą działalności gospodarczej, chyba że jest ona w stanie wyjaśnić, dlaczego uzyskała tak niski dochód. Prawo włoskie nakłada również na takie spółki obowiązek zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych w wysokości obliczanej w oparciu o założony dochód minimalny. Artykuł 30 ustawy nr 724/1994 na trzy sposoby ogranicza prawo do odliczenia VAT w przypadku spółki nieprowadzącej działalności gospodarczej. Po pierwsze, spółka nieprowadząca działalności gospodarczej nie może otrzymać zwrotu nadwyżki VAT zapłaconego w roku podatkowym, w którym została ona uznana za nieprowadzącą działalności

[9] Wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, pkt 20.

gospodarczej [10]. Po drugie, spółka ta nie może potrącić zapłaconej nadwyżki VAT z innymi należnymi podatkami lub opłatami oraz nie może dokonać cesji nadwyżki VAT na osobę trzecią w roku podatkowym, w którym została uznana za nieprowadzącą działalności gospodarczej. Po trzecie, o ile co do zasady spółka nieprowadząca działalności gospodarczej może przenieść nadwyżkę VAT na kolejny rok podatkowy, o tyle traci ona to prawo, gdy zostaje uznana za nieprowadzącą działalności gospodarczej przez trzy kolejne lata podatkowe.

20. W art. 9 dyrektywy VAT pojęcie „działalności gospodarczej" zostało zdefiniowane bardzo szeroko, tak aby oznaczało wszelką stałą działalność prowadzoną za wynagrodzeniem, niezależnie od jej celu lub rezultatu tej działalności. Komisja uważa, że spółka niekoniecznie traci status podatnika wskutek uznania jej za nieprowadzącą działalności gospodarczej na podstawie mającego zastosowanie uregulowania krajowego. Status podatnika, w myśl definicji zawartej w art. 9 dyrektywy VAT, jest niezależny od rentowności prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Spółka nieprowadząca działalności gospodarczej może zawsze wykazać, że nie nabyła towarów ani usług na potrzeby swoich transakcji opodatkowanych, w którym to przypadku nie przysługuje jej prawo do odliczenia VAT zapłaconego, zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT. Zdaniem Komisji włoski organ podatkowy nie zakwestionował gospodarczego charakteru działalności spółki Vigna Ottieri, lecz uznał tę spółkę za nieprowadzącą działalności gospodarczej ze względu na niewystarczającą rentowność jej transakcji opodatkowanych VAT.

21. Pojęcie „podatnika" do celów stosowania dyrektywy VAT jest definiowane w związku z pojęciem „działalności gospodarczej" zawartym w jej art. 9 ust. 1 akapit drugi. To istnienie działalności gospodarczej uzasadnia uznanie za „podatnika" w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy [11].

22. Pojęcie „działalności gospodarczej" w art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT zostało zdefiniowane jako wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, a do jego zakresu należy „wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu". Zgodnie z zasadą neutralności VAT termin „wykorzystywanie" odnosi się do wszelkich czynności, niezależnie od ich formy prawnej, które służą stałemu czerpaniu zysków z dobra [12]. Liczba i wartość transakcji nie są właściwym kryterium rozróżnienia między czynnościami dokonywanymi przez dany podmiot prywatnie, które znajdują się poza zakresem VAT, a czynnościami stanowiącymi działalność gospodarczą [13].

23. Pojęcia „dostawy towarów" i „świadczenia usług" mają charakter obiektywny i stosują się niezależnie od celów i rezultatów tych transakcji [14]. Nie ma znaczenia, czy owe transakcje są nastawione na osiągnięcie zysku [15]. Okoliczność, że transakcja gospodarcza została dokonana po cenie wyższej lub niższej od ceny rynkowej, nie ma zatem znaczenia dla kwalifikacji odpłatnej transakcji [16].

[10] Komisja dodała na rozprawie, że spółka nieprowadząca działalności gospodarczej nie traci prawa do odliczenia w odniesieniu do transakcji opodatkowanych VAT, nawet jeżeli wolumen transakcji spada poniżej progu. Artykuł 30 ustawy nr 724/1994 ogranicza jedynie korzystanie z prawa do odliczenia nadwyżki VAT zapłaconego.

[11] Wyroki: z dnia 15 września 2011 r., Słaby i in., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, pkt 43; z dnia 20 stycznia 2021 r., AJFP Sibiu i DGRFP Braşov, C-655/19, EU:C:2021:40, pkt 25.

[12] Wyroki: z dnia 15 września 2011 r., Słaby i in., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, pkt 45; z dnia 20 stycznia 2021 r., AJFP Sibiu i DGRFP Braşov, C-655/19, EU:C:2021:40, pkt 27.

[13] Wyroki: z dnia 15 września 2011 r., Słaby i in., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, pkt 37; z dnia 17 października 2019 r., Paulo Nascimento Consulting, C-692/17, EU:C:2019:867, pkt 25; z dnia 20 stycznia 2021 r., AJFP Sibiu i DGRFP Braşov, C-655/19, EU:C:2021:40, pkt 30.

[14] Wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 22.

[15] Ibidem, pkt 35.

[16] Ibidem, pkt 45.

24. Ani nabycie, ani sprzedaż rzeczy nie stanowią wykorzystywania w sposób ciągły majątku rzeczowego w celu uzyskania z tego tytułu dochodu w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, ponieważ jedynym przychodem z takich transakcji jest ewentualny zysk ze sprzedaży tej rzeczy [17]. Podobnie samo posiadanie aktywów nie stanowi działalności gospodarczej na potrzeby stosowania dyrektywy VAT [18]. Odzwierciedla to art. 19 akapit pierwszy dyrektywy VAT, w myśl którego w przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie, całości lub części majątku państwa członkowskie mogą uznać, iż dostawa towarów nie miała miejsca. Przepis ten ma na celu umożliwienie państwom członkowskim ułatwienia przekazywania przedsiębiorstw lub części przedsiębiorstw poprzez uproszczenie tych transakcji i niedopuszczenie do sytuacji, w jakiej na nabywcy spoczywałoby nadmierne obciążenie podatkowe, które i tak odzyskałby on następnie w drodze odliczenia zapłaconego VAT [19]. W świetle tego celu pojęcie przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie lub jako aportu do spółki, całości lub części majątku, obejmuje przekazanie przedsiębiorstwa lub jego samodzielnej części, w tym składników materialnych i niematerialnych, które łącznie składają się na przedsiębiorstwo lub część przedsiębiorstwa zdolną prowadzić samodzielną działalność gospodarczą. To pojęcie nie obejmuje zwykłego zbycia towarów, takiego jak sprzedaż zapasu produktów [20]. Do przekazania aktywów może dojść również wówczas, gdy lokal handlowy zostanie udostępniony nabywcy w drodze dzierżawy lub jeżeli nabywca dysponuje odpowiednią nieruchomością, do której może przenieść całość przejętych aktywów i gdzie może kontynuować tę samą działalność gospodarczą [21].

25. O ile przekazaniu, o którym mowa w art. 19 dyrektywy VAT, musi towarzyszyć zamiar nabywcy prowadzenia przekazanego przedsiębiorstwa lub jego części, o tyle przepis ten nie wymaga, aby przed przekazaniem nabywca prowadził tę samą działalność gospodarczą co zbywca [22].

26. Transakcja stanowi dostawę towarów lub świadczenie usług, a zatem działalność gospodarczą, wówczas gdy spełnia ona obiektywne kryteria, na których opiera się to pojęcie. Jest tak nawet wówczas, gdy transakcja zostaje dokonana wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej [23].

27. Z powyższego wynika, że status podatnika przysługuje każdej osobie prowadzącej samodzielnie działalność gospodarczą, która służy uzyskiwaniu dochodu, niezależnie od rezultatów tej działalności. Dyrektywa VAT stoi zatem na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które uzależnia status podatnika od osiągnięcia określonego poziomu dochodów z działalności gospodarczej.

28. W związku z tym proponuję Trybunałowi, by na pytanie pierwsze sądu odsyłającego udzielił następującej odpowiedzi: art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie można pozbawić statusu podatnika podmiotu, który dokonuje transakcji istotnych dla celów VAT w wymiarze uznanym za niewspółmierny do dochodu, którego można racjonalnie oczekiwać w odniesieniu do aktywów, jakimi podmiot ten dysponuje przez trzy kolejne lata.

17 Wyrok z dnia 20 stycznia 2021 r., AJFP Sibiu i DGRFP Braşov, C-655/19, EU:C:2021:40, pkt 28.

18 Zobacz podobnie wyrok z dnia 20 czerwca 1991 r., Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, pkt 13, 14), w którym ustalono, że spółka holdingowa nie jest podatnikiem.

19 Wyrok z dnia 27 listopada 2003 r., Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, pkt 39.

20 Wyroki: z dnia 27 listopada 2003 r., Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, pkt 40; z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, pkt 24, 25; z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 15.

21 Wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, pkt 29. Okoliczność, że lokal handlowy został oddany w dzierżawę nabywcy przedsiębiorstwa, a nie sprzedany, nie przeszkadza nabywcy kontynuować działalności zbywcy (ibidem, pkt 40).

22 Wyroki: z dnia 27 listopada 2003 r., Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, pkt 44, 45; z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, pkt 37.

23 Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 60.

29. Niemniej jednak zauważam, że na rozprawie Komisja oświadczyła, iż w zakresie, w jakim podatnik, który nie osiąga minimalnego poziomu dochodów, może częściowo potrącić VAT naliczony i zapłacony od VAT należnego w kontekście jego transakcji opodatkowanych, rozpatrywane uregulowanie krajowe nie wpływa na status podatnika. Jedynym skutkiem nieosiągnięcia odpowiedniego progu dochodów przez trzy kolejne lata podatkowe jest to, że podatnik nie może przenieść nadwyżki VAT naliczonego i zapłaconego, a tym samym traci prawo do dochodzenia takiej nadwyżki. Wydaje się, przy czym zweryfikowanie, czy tak faktycznie jest, należy do sądu odsyłającego, że analizowane uregulowanie krajowe w istocie nie uzależnia statusu podatnika od osiągnięcia pewnego progu dochodów w danym okresie podatkowym.

B. W przedmiocie pytania drugiego

30. Feudi twierdzi, że zgodnie z zasadą neutralności VAT prawo do odliczenia VAT naliczonego nie może zostać poddane warunkom innym niż prowadzenie działalności gospodarczej i wykorzystywanie na jej potrzeby nabytych towarów i usług. Podatnik ma prawo do odliczenia VAT naliczonego, gdy jego transakcje opodatkowane podlegają temu podatkowi. Feudi podnosi, że choć organ podatkowy może odmówić prawa do odliczenia w przypadku uchylania się od opodatkowania lub oszustwa podatkowego w oparciu o elementy obiektywne, to jednak nie może on w tym celu posługiwać się domniemaniem. W każdym wypadku kryterium oparte na wolumenie transakcji opodatkowanych VAT stanowi środek, który nie jest właściwy w kontekście oceny istnienia oszustwa.

31. Rząd włoski twierdzi, że uregulowanie krajowe nie czyni niemożliwym ani nadmiernie utrudnionym wykonywania prawa do odliczenia VAT, ponieważ spółki mogą wykazać, iż w rzeczywistości prowadzą działalność gospodarczą mimo uzyskiwania dochodów na niskim poziomie. W związku z tym art. 30 ustawy nr 724/1994 jest zgodny z zasadami neutralności VAT i proporcjonalności.

32. Komisja jest zdania, że jeżeli podatnik wykorzystuje towary lub usługi na potrzeby opodatkowanych transakcji, to jest on uprawniony do odliczenia VAT zapłaconego lub podlegającego zapłacie od tych towarów lub usług. Odliczenia co do zasady dokonuje się poprzez potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy całkowitej kwoty VAT dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia. W przypadku gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odliczeń przekracza kwotę VAT należnego państwa członkowskie mogą dokonać zwrotu lub przenieść nadwyżkę na kolejny okres rozliczeniowy.

33. W sprawie przed sądem odsyłającym prawa do przeniesienia nadwyżki VAT odmówiono z tego powodu, że Feudi nie osiągnęła, przez trzy kolejne lata podatkowe, minimalnego progu transakcji opodatkowanych VAT, który to próg został określony w uregulowaniu włoskim. Komisja podnosi, że w zakresie, w jakim uregulowanie włoskie uznaje niektórych podatników za nieprowadzących działalności gospodarczej, czyni to ono na tej podstawie, iż podatnik mógł dokonać transakcji powodujących naliczenie VAT, a nie dokonał jednocześnie wystarczającego wolumenu transakcji opodatkowanych VAT. Ponieważ w takich okolicznościach podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia nadwyżki VAT naliczonego i zapłaconego, zasada neutralności VAT nie stoi na przeszkodzie takiej interpretacji włoskich uregulowań.

34. Komisja uważa również, że art. 30 ustawy nr 724/1994 jest proporcjonalny do celu polegającego na uniemożliwieniu spółce nienależnego odliczenia VAT naliczonego, o ile ta spółka może przedstawiać dowody, na warunkach, które nie powodują powstania nadmiernych trudności, iż dokonała transakcji powodujących naliczenie podatku w celu dokonania transakcji opodatkowanych VAT.

35. Ustanowiony w dyrektywie VAT system odliczeń ma na celu uwolnienie przedsiębiorcy od całkowitego ciężaru VAT zapłaconego lub podlegającego zapłacie w ramach całej jego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na jej cel lub rezultaty, pod warunkiem że owa działalność podlega opodatkowaniu VAT [24]. Prawo do odliczenia stanowi integralną część sytemu VAT. Jeżeli podatnicy zamierzający z niego skorzystać spełniają materialne i formalne wymogi lub warunki, którym podlega to prawo, jego stosowanie zasadniczo nie może być ograniczane [25].

36. Zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT podatnik jest uprawniony do odliczenia VAT naliczonego, jeżeli nabyte towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby jego opodatkowanych transakcji [26]. Jeżeli towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane na potrzeby transakcji zwolnionych z podatku lub niepodlegających opodatkowaniu VAT, nie następuje ani pobór podatku należnego, ani odliczenie podatku naliczonego [27].

37. Zgodnie z art. 273 akapit pierwszy dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą ustanowić obowiązki inne niż te określone w owej dyrektywie, jeżeli uznają je za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym. Takie środki nie powinny jednak wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia założonych celów; ponadto nie mogą być one wykorzystywane w sposób skutkujący systematycznym uniemożliwieniem skorzystania z prawa do odliczenia VAT i naruszający tym samym neutralność tego podatku [28].

38. Podmioty nie mogą się powoływać na normy prawa Unii w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie. Nie można skorzystać z możliwości zastosowania prawa Unii w odniesieniu do transakcji, które nie są dokonywane w ramach zwykłych transakcji handlowych, lecz wyłącznie w celu uzyskania, bezpodstawnie, korzyści przewidzianych w prawie Unii. Zakaz praktyk stanowiących nadużycie znajduje zastosowanie również w odniesieniu do VAT, zaś walka z oszustwem, unikaniem opodatkowania i ewentualnymi nadużyciami stanowi cel uznany i wspierany przez dyrektywę VAT [29].

39. W ramach systemu VAT o nadużyciu można mówić tylko wówczas gdy, po pierwsze, dane transakcje, pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych przez odpowiednie przepisy dyrektywy VAT i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkują

[24] Wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 43; z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 30.

[25] Wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 44; z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 31.

[26] Wyrok z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 31, 42.

[27] Wyroki: z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 44; z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 42.

[28] Wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 47; z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 32.

[29] Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 68–71.

osiągnięciem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą owe przepisy. Po drugie, powinno być jasne, że zasadniczym celem danych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej [30].

40. Przy formułowaniu odpowiedzi na pytanie drugie, która powinna uwzględniać zaproponowaną przeze mnie odpowiedź na pytanie pierwsze, należy wziąć pod uwagę poniższe rozważania.

41. Artykuł 30 ustawy nr 724/1994 przewiduje, że co do zasady spółką nieprowadzącą działalności gospodarczej jest spółka, która nie dokonuje transakcji gospodarczych podlegających VAT o pewnym minimalnym wolumenie w stosunku do wartości posiadanych przez tę spółkę aktywów. To domniemanie może zostać obalone poprzez przedstawienie dowodów na zaistnienie obiektywnych przyczyn rażąco niskiego wolumenu dokonywanych przez spółkę transakcji opodatkowanych VAT. Gdy stosuje się to domniemanie, spółka nieprowadząca działalności gospodarczej może jedynie przenieść nadwyżkę VAT naliczonego i zapłaconego na kolejny rok podatkowy. Jeżeli przez trzy kolejne lata spółka nie osiąga referencyjnych progów dochodu, nie może dokonać przeniesienia nadwyżki VAT. Jak na rozprawie zauważyła Komisja, co nie zostało zakwestionowane przez pozostałych uczestników, spółka nieprowadząca działalności gospodarczej nie traci prawa do odliczenia w odniesieniu do swoich transakcji opodatkowanych VAT, nawet jeżeli sytuują się one poniżej progu, w drodze potrącenia VAT naliczonego i zapłaconego od VAT należnego.

42. W zakresie, w jakim uregulowanie włoskie przewiduje, że spółki tracą prawo do odliczenia nadwyżki VAT naliczonego i zapłaconego, jeżeli w trzech kolejnych latach podatkowych nie dokonają wystarczającego wolumenu transakcji opodatkowanych VAT, owo uregulowanie wprowadza w życie zasadę ustanowioną w art. 168 dyrektywy VAT, tak jak jest ona interpretowana w orzecznictwie, do którego odesłano w pkt 36 niniejszej opinii, ponieważ podatnik ma prawo do odliczenia VAT naliczonego i zapłaconego jedynie wówczas, gdy nabyte towary lub usługi są wykorzystywane na potrzeby jego transakcji opodatkowanych VAT. Stanowi ono zatem środek przeciwdziałający unikaniu opodatkowania, który służy osiągnięciu zgodnego z prawem celu, jakim jest uniemożliwienie spółkom nieprowadzącym działalności gospodarczej nadużywania systemu VAT, który to cel jest zgodny z art. 273 dyrektywy VAT i orzecznictwem, do którego odesłano w pkt 38 i 39 niniejszej opinii.

43. Jeśli chodzi o zasadę proporcjonalności, Trybunał orzekł, że państwa członkowskie muszą stosować środki, które, umożliwiając efektywne osiągnięcie realizowanego przez prawo wewnętrzne celu, jednocześnie w jak najmniejszym stopniu godzą w cele i zasady ustanowione w odpowiednich przepisach Unii [31]. Uregulowanie krajowe wprowadzające wzruszalne domniemanie w celu zminimalizowania ryzyka unikania opodatkowania i oszustw podatkowych nie jest zatem samo w sobie sprzeczne z zasadą proporcjonalności, pod warunkiem, że osoby, których takie przepisy dotyczą, mają rzeczywistą możliwość przedstawienia obiektywnych powodów dla wyjaśnienia rażąco niskiego wolumenu transakcji opodatkowanych VAT w odpowiednich latach podatkowych [32]. Takie dowody należy przedstawiać zgodnie z przepisami

[30] Ibidem, pkt 74, 75.

[31] Wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, pkt 34.

[32] Zobacz analogicznie wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 42, 44), w którym Trybunał orzekł, że zasada proporcjonalności nie stoi na przeszkodzie przepisom krajowym ustanawiającym wzruszalne domniemanie dotyczące obrotu podlegającego opodatkowaniu VAT, o ile podatnik może zakwestionować decyzję podatkową oraz o ile nie jest wymagany nadmiernie zawyżony standard dowodowy do skutecznego jej zakwestionowania.

prawa krajowego, które nie mogą czynić praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym korzystania z prawa do odliczenia VAT [33]. Ponadto standard dowodu wymagany do obalenia domniemania nie może być nadmiernie wysoki.

44. W niniejszej sprawie, jak podkreślił rząd włoski, w celu obalenia domniemania spółka nie jest ograniczona do wykazania, że osiągnęła próg dochodów. Spółka może również przedstawić odpowiednie wyjaśnienia dotyczące powodów, dla których dokonała w odpowiednich latach podatkowych transakcji opodatkowanych o bardzo niskiej wartości (w grę mogą tu wchodzić na przykład problemy produkcyjne lub pogorszenie koniunktury gospodarczej). Okoliczność, że ustanowione uregulowaniem włoskim wzruszalne domniemanie znajduje zastosowanie, w sytuacji gdy progi dochodów nie zostały osiągnięte w trzech kolejnych latach podatkowych, świadczy o tym, iż nadaje się ono odpowiednio do identyfikowania sztucznych struktur. W przypadku zaistnienia sporu do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy przewidziane w prawie włoskim reguły dowodowe dotyczące obalenia domniemania czynią praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym skorzystanie przez zainteresowane osoby z prawa do odliczenia VAT.

45. W związku z tym proponuję Trybunałowi, by na pytanie drugie sądu odsyłającego udzielił następującej odpowiedzi: zasada neutralności VAT i zasada proporcjonalności nie sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym można odmówić prawa do odliczenia VAT naliczonego i zapłaconego z tytułu nabycia, jego zwrotu lub wykorzystania w kolejnym okresie rozliczeniowym podatnikowi, który przez trzy kolejne lata podatkowe dokonuje transakcji istotnych dla celów VAT w wymiarze uznanym za niewspółmierny do dochodu, którego można racjonalnie oczekiwać w odniesieniu do aktywów, jakimi podmiot ten dysponuje, oraz który to podatnik nie jest w stanie przedstawić dowodów zaistnienia obiektywnych okoliczności uzasadniających taki rezultat. Warunki, na jakich można przedstawić takie dowody, nie mogą czynić praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym korzystania przez zainteresowane osoby z prawa do odliczenia VAT, co stanowi kwestię, która powinna zostać zweryfikowana przez sąd odsyłający.

C. W przedmiocie pytania trzeciego

46. Na pytanie trzecie sądu odsyłającego odpowiem w świetle zaproponowanej przeze mnie odpowiedzi na jego pytanie drugie.

47. Feudi podnosi, że uregulowanie krajowe, które wprowadza sytuację permanentnej niepewności co do możliwości odliczenia VAT naliczonego i zapłaconego, jest sprzeczne z zasadą pewności prawa.

48. Rząd włoski i Komisja twierdzą, że uregulowanie włoskie nie jest sprzeczne ani z zasadą pewności prawa, ani z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań, ponieważ funkcjonuje ono w kontekście jasnych ram prawnych, które precyzyjnie określają sytuacje, w jakich podatnik może utracić prawo do odliczenia VAT naliczonego i zapłaconego. Spółka nieprowadząca działalności gospodarczej nie może również mieć uzasadnionych oczekiwań co do możliwości odliczenia VAT naliczonego i zapłaconego.

[33] Zobacz podobnie wyroki: z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 39; z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 51.

49. Trybunał wielokrotnie podkreślał, że prawo Unii powinno być precyzyjne, a jego stosowanie przewidywalne dla podmiotów prawa. Ten wymóg pewności prawa jest opatrzony szczególnym rygorem, w szczególności gdy chodzi o uregulowanie, które może powodować konsekwencje finansowe, by umożliwić zainteresowanym dokładne zapoznanie się z zakresem obowiązków, które owo uregulowanie na nich nakłada [34].

50. Uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym wprowadza wzruszalne domniemanie, które znajduje zastosowanie w przypadku, gdy w ciągu trzech kolejnych lat podatkowych wolumen dokonywanych przez podatnika transakcji opodatkowanych VAT, wyrażony jako odsetek wartości jego aktywów, jest niewystarczający. To uregulowanie ustanawia zatem jasną zasadę, o której podatnik ma uprzednią wiedzę, ograniczającą prawo do odliczenia VAT naliczonego i zapłaconego. W chwili złożenia przez podatnika deklaracji VAT wie on z całą pewnością, czy owa zasada ma zastosowanie w jego przypadku, w taki sam sposób jak wszyscy inni podatnicy, którzy określają, czy są objęci obowiązkiem zapłaty VAT za dany okres podatkowy z chwilą złożenia deklaracji VAT. W razie potrzeby podatnik może wykazać, że jego transakcje opodatkowane VAT osiągnęły odpowiedni próg lub że nie osiągnęły tego progu z przyczyn obiektywnych.

51. Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań ma zastosowanie do każdego podmiotu prawa, któremu organ administracyjny udzielił precyzyjnych zapewnień skutkujących wywołaniem w świadomości ostrożnego i należycie poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonalnego oczekiwania, pod warunkiem, że owo oczekiwanie jest uzasadnione [35].

52. Z dokumentów przedłożonych Trybunałowi nie wynika, że włoski organ podatkowy udzielił spółce Vigna Ottieri jakichkolwiek precyzyjnych zapewnień, iż w odpowiednich latach podatkowych nie będzie ona traktowana jako spółka nieprowadząca działalności gospodarczej, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego. Podatnik nieprowadzący działalności gospodarczej nie może się powoływać na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań w celu odliczenia VAT naliczonego i zapłaconego, jeżeli nabyte przezeń towary i usługi nie zostały wykorzystane na potrzeby transakcji opodatkowanych VAT, jak wymaga tego art. 168 dyrektywy VAT.

53. W związku z tym proponuję Trybunałowi, by na pytanie trzecie sądu odsyłającego udzielił następującej odpowiedzi: zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań nie sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym można odmówić prawa do odliczenia VAT naliczonego z tytułu nabycia, jego zwrotu lub wykorzystania w kolejnym okresie rozliczeniowym podatnikowi, który przez trzy kolejne lata podatkowe dokonuje transakcji istotnych dla celów VAT w wymiarze uznanym za niewspółmierny do dochodu, którego można racjonalnie oczekiwać w odniesieniu do aktywów, jakimi podmiot ten dysponuje, oraz który to podatnik nie jest w stanie przedstawić dowodów zaistnienia obiektywnych okoliczności uzasadniających taki rezultat.

[34] Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 72 i przytoczone tam orzecznictwo.

[35] Zobacz podobnie wyroki: z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 44, 45; z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 90.

V. Wnioski

54. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, by na pytania przedstawione przez Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny, Włochy) odpowiedział następująco:

1) Artykuł 9 ust. 1 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 nie można pozbawić statusu podatnika podmiotu, który dokonuje transakcji istotnych dla celów VAT w wymiarze uznanym za niewspółmierny do dochodu, którego można racjonalnie oczekiwać w odniesieniu do aktywów, jakimi podmiot ten dysponuje przez trzy kolejne lata.

2) Zasadę neutralności VAT i zasadę proporcjonalności

   należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym można odmówić prawa do odliczenia VAT naliczonego i zapłaconego z tytułu nabycia, jego zwrotu lub wykorzystania w kolejnym okresie rozliczeniowym podatnikowi, który przez trzy kolejne lata podatkowe dokonuje transakcji istotnych dla celów VAT w wymiarze uznanym za niewspółmierny do dochodu, którego można racjonalnie oczekiwać w odniesieniu do aktywów, jakimi podmiot ten dysponuje, oraz który to podatnik nie jest w stanie przedstawić dowodów zaistnienia obiektywnych okoliczności uzasadniających taki rezultat. Warunki, na jakich można przedstawić takie dowody, nie mogą czynić praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym korzystania przez zainteresowane osoby z prawa do odliczenia VAT, co stanowi kwestię, która powinna zostać zweryfikowana przez sąd odsyłający.

3) Zasadę pewności prawa i zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań

   należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym można odmówić prawa do odliczenia VAT naliczonego z tytułu nabycia, jego zwrotu lub wykorzystania w kolejnym okresie rozliczeniowym podatnikowi, który przez trzy kolejne lata podatkowe dokonuje transakcji istotnych dla celów VAT w wymiarze uznanym za niewspółmierny do dochodu, którego można racjonalnie oczekiwać w odniesieniu do aktywów, jakimi podmiot ten dysponuje, oraz który to podatnik nie jest w stanie przedstawić dowodów zaistnienia obiektywnych okoliczności uzasadniających taki rezultat.