

**POSTANOWIENIE TRYBUNA?U (dziewi?ta izba)**

z dnia 21 czerwca 2016 r.(\*)

Odes?anie prejudycjalne – Artyku? 99 regulaminu post?powania przed Trybuna?em – Podatki – Wspólny system podatku od warto?ci dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artyku? 168 – Artyku? 169 lit. a) – Spółka maj?ca siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim, w którym dokonuje opodatkowanych transakcji – Oddzia? zarejestrowany w innym pa?stwie cz?onkowskim na potrzeby zap?aty podatku od warto?ci dodanej – Sporadyczne dokonywanie transakcji opodatkowanych w tym pa?stwie – G?ówna dzia?alno?? polegaj?ca na dokonywaniu transakcji wewn?trznych na rzecz wspomnianej spółki – Podatek od warto?ci dodanej naliczony przez ten oddzia? – Odliczenie w pa?stwie cz?onkowskim rejestracji

W sprawie C?393/15

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Naczelny S?d Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 27 maja 2015 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 21 lipca 2015 r., w post?powaniu:

**Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie**

przeciwko

**ESET spol. s r.o. sp. z o.o., Oddzia? w Polsce,**

TRYBUNA? (dziewi?ta izba),

w sk?adzie: C. Lycourgos, prezes izby, C. Vajda (sprawozdawca) i K. Jürimäe, s?dziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu ESET spol. s r.o. sp. z o.o., Oddzia? w Polsce przez A. Rutkowsk?, radc? prawnego, i A. Ta?asiewicz, doradc? podatkowego,
- w imieniu rz?du polskiego przez B. Majczyn?, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz M. Owsiany-Hornung, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o orzeczeniu w formie postanowienia z uzasadnieniem, zgodnie z art. 99 regulaminu post?powania przed Trybuna?em,

wydaje nast?puj?ce

**Postanowienie**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 168 i art. 169 lit. a) 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).

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy Dyrektorem Izby Skarbowej w Krakowie (Polska, zwanym dalej „organem podatkowym”) a ESET spol. s r.o. sp. z o.o., Oddział w Polsce (zwanym dalej „polskim oddziałem”) w przedmiocie prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (podatku VAT) naliczonego przez ten oddział i na jego rzecz na towary i usługi wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji spółki Eset spol. s r.o. z siedzibą w Słowacji (zwanej dalej „słowacką spółką”).

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

3 Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

4 Artykuł 168 rzeczony dyrektywy stanowi:

„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 należny lub zapłacony w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;
- b) VAT należny od transakcji uznanych za dostawy towarów i świadczenie usług zgodnie z art. 18 lit. a) i art. 27;
- c) VAT należny od wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) pkt (i);
- d) VAT należny od transakcji uznanych za wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów zgodnie z art. 21 i 22;
- e) VAT należny lub zapłacony z tytułu importu towarów na terytorium tego państwa członkowskiego”.

5 Artykuł 169 tej dyrektywy przewiduje:

„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;

[...].

6 Zgodnie z art. 170 dyrektywy 2006/112:

„Wszyscy podatnicy, którzy, w rozumieniu art. 1 [ósmej] dyrektywy [Rady] 79/1072/EWG [z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. 1979, L 331, s. 11 – wyd. spec. w j.ż. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 79)], art. 1 [trzynastej] dyrektywy [Rady] 86/560/EWG [z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz.U. 1986, L 326, s. 40 – wyd. spec. w j.ż. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 129)] i art. 171 niniejszej dyrektywy, nie mają siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające VAT, mają prawo otrzymać zwrot tego podatku, o ile te towary i usługi są wykorzystywane do celów następujących transakcji:

a) transakcji, o których mowa w art. 169;

[...].

7 Od dnia 1 stycznia 2010 r. art. 170 dyrektywy 2006/112 obowiązuje w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11) w ten sposób, że znajdującej się w tym artykule odesłanie do art. 1 ósmej dyrektywy 79/1072 (zwanej dalej „ósmą dyrektywą”) zostało zastąpione odesłaniem do art. 2 pkt 1 i art. 3 dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczególne zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.U. 2008, L 44, s. 23).

8 Artykuł 1 ósmej dyrektywy miał następującą treść:

„Do celów niniejszej dyrektywy termin »podatnik niemający siedziby na terytorium danego kraju« oznacza osobę określoną w art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy [Rady] 77/388/EWG [z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w j.ż. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23)], która w okresie określonym w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy, zdanie pierwsze i drugie, nie ma w tym kraju ani siedziby dla prowadzenia swojej działalności gospodarczej, ani stałego zakładu [stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej], z którego prowadzone są transakcje gospodarcze, ani też, jeżeli nie istnieje taka siedziba lub stały zakład [stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej], swojego stałego lub normalnego miejsca zamieszkania, i która w tym samym okresie nie dostarczała towarów lub usług uznawanych za dostarczane w tym kraju, z wyjątkiem:

[...].

9 Artykuł 2 dyrektywy 2008/9 stanowi:

„Na użytek niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:

1) »podatnik niemający siedziby w państwie członkowskim zwrotu« oznacza podatnika, w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, niemającego siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającego siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego;

[...].”

10 Zgodnie z art. 3 dyrektywy 2008/9:

„Niniejsza dyrektywa ma zastosowanie do wszystkich podatników niemających siedziby w państwie członkowskim zwrotu, którzy spełniają następujące warunki:

a) podczas okresu zwrotu podatnik ten nie miał na terytorium państwa członkowskiego zwrotu siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, z których dokonywano transakcji gospodarczych, albo, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, nie miał tam stałego miejsca zamieszkania ani zwykłego miejsca pobytu;

b) podczas okresu zwrotu podatnik ten nie dostarczał towarów ani nie świadczył usług uważanych za dostarczane lub świadczone w państwie członkowskim zwrotu, z wyjątkiem następujących transakcji:

[...].”

#### *Prawo polskie*

11 Artykuł 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054, ze zm., zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”) stanowi:

„W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysuguje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124”.

12 Zgodnie z art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o podatku VAT:

„Podatnik ma również prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika poza terytorium kraju, jeżeli kwoty te mogłyby być odliczone, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju, a podatnik posiada dokumenty, z których wynika zwizek odliczonego podatku z tymi czynnościami”.

13 Artykuł 87 ust. 5 omawianej ustawy stanowi:

„Na umotywowany wniosek, podatnikom dokonującym dostawy towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju i niedokonującym sprzedaży opodatkowanej, przysuguje zwrot kwoty podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 8 pkt 1, w terminie określonym w ust. 2 zdanie pierwsze. [...]”.

14 Paragraf 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2004 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz.U. nr 89, poz. 851, ze zm.) brzmi w

sposób następujący:

„Zwrot podatku [VAT], naliczonego przy nabyciu towarów i usług [...] przysuguje osobie fizycznej, osobie prawnej oraz jednostce organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, która nie posiada siedziby lub miejsca zamieszkania albo stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju [...], któr[a]:

- 1) jest zarejestrowanym podatnikiem podatku [VAT], o którym mowa w art. 2 pkt 11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku [VAT], lub podatnikiem podatku o podobnym charakterze w kraju siedziby lub miejsca zamieszkania albo miejsca stałego prowadzenia działalności;
- 2) nie jest zarejestrowanym podatnikiem podatku [VAT] na terytorium kraju;
- 3) nie wykonuje na terytorium kraju sprzedaży, o której mowa w art. 2 pkt 22 ustawy [o podatku VAT], z wyjątkiem: [...]”.

15 Analogiczną regulacją do wspomnianego § 2 ust. 1 zawiera § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz.U. nr 224, poz. 1801, ze zm.).

### **Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne**

16 Polski oddział zarejestrowany w Polsce na potrzeby podatku VAT produkował na rzecz szwajcarskiej spółki, w ramach wewnętrznych transakcji niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, elementy oprogramowania do programów antywirusowych sprzedawanych przez ową spółkę na terytorium Szwajcarii, gdzie spółka ta uiszczała należny podatek VAT. Ponadto oddział ten sporadycznie dokonywał wewnętrznych nabycia towarów i usług, a także podlegających opodatkowaniu dostaw towarów i świadczeń usług w Polsce, między innymi refakturowania tych towarów i usług na rzecz swoich pracowników.

17 Polski oddział wniosł o odliczenie za okres od grudnia 2008 r. do czerwca 2010 r. kwoty podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawionych z tytułu zakupów towarów i usług dokonanych przez niego na terytorium Polski na potrzeby jego działalności.

18 Naczelnik Małopolskiego Urzędu Skarbowego w Krakowie (Polska) odmówił mu tego prawa do odliczenia. Decyzja owa została potwierdzona przez organ podatkowy ze względu na to, że z braku czynności opodatkowanych na terytorium Polski polski oddział nie mógł odliczyć na podstawie art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o podatku VAT kwoty podatku naliczonego. Organ ów stwierdził, że w tej kwestii bez znaczenia jest to, że oddział ten dokonywał w Polsce sporadycznie wewnętrznych nabyć i dostaw towarów oraz świadczeń usług, które podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT.

19 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Polska) uwzględnił żądanie na wskazanej decyzji skargi polskiego oddziału i uchylił ową decyzję. Organ podatkowy wniosł od tego wyroku skargi kasacyjnej do sądu odsyłającego.

20 Sąd odsyła cy zauważa, po pierwsze, że sowa spółka nie mogła na podstawie art. 87 ust. 5 ustawy o podatku VAT domagać się zwrotu podatku naliczonego przez jej polski oddział, ponieważ rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2004 r. w sprawie zwrotu podatku VAT niektórym podmiotom, wraz ze zmianami, oraz kolejne rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie zwrotu podatku VAT niektórym podmiotom, wraz ze zmianami, wykluczały możliwość takiego zwrotu podatnikom zarejestrowanym w Polsce dla celów zapłaty podatku VAT.

21 Po drugie, sąd odsyła cy wskazuje, że rozstrzygnięcie sporu w postępowaniu głównym zależy od kwestii, czy art. 169 lit. a) dyrektywy 2006/112 ma charakter autonomiczny w stosunku do art. 168 tej dyrektywy, jako że pozwala on na odliczenie podatku naliczonego na terytorium państwa członkowskiego, w którym podatnik ponosi wydatki, niezależnie od tego, czy podatnik ten dokonuje czynności opodatkowanych w tym państwie, lub czy – wręcz przeciwnie – ustanowione przez ten przepis prawo do odliczenia ma charakter akcesoryjny względem prawa do odliczenia przewidzianego we wspomnianym art. 168, co oznacza, że ów art. 169 lit. a) ma zastosowanie do podatnika, który prowadzi działalność, lecz nie całość swojej opodatkowanej działalności poza terytorium wspomnianego państwa członkowskiego.

22 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 168 i art. 169 lit. a) dyrektywy 2006/112 nie stoją na przeszkodzie temu, aby w przypadku oddziału zarejestrowanego dla celów podatku VAT w jednym państwie członkowskim i wykonującego głównie czynności wewnętrzne na rzecz jednostki macierzystej z siedzibą w innym państwie członkowskim a sporadycznie także czynności opodatkowane w państwie rejestracji oddziału, podatnik miał prawo do odliczenia podatku naliczonego w państwie, w którym zarejestrowany jest oddział, mimo że ten podatek jest związany z czynnościami wykonywanymi przez jednostkę macierzystą w innym państwie członkowskim?”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

23 Zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem, jeżeli odpowiedź na pytanie prejudycjalne można wywieść w sposób jednoznaczny z orzecznictwa lub nie pozostawia ona żadnych uzasadnionych wątpliwości, Trybunał może w każdej chwili, na wniosek sędziego sprawozdawcy i po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem.

24 Przepis ów należy zastosować w niniejszej sprawie.

25 Poprzez swoje pytanie sąd odsyła cy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 168 i art. 169 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że oddział spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim, który został zarejestrowany w danym państwie członkowskim na potrzeby zapłaty podatku VAT i który dokonuje głównie niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT wewnętrznych transakcji na rzecz tej spółki, a także sporadycznie czynności opodatkowanych w państwie członkowskim jego rejestracji, ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w tym ostatnim państwie, nałożonego na towary i usługi wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych czynności wspomnianej spółki dokonywanych w innym państwie członkowskim, w którym spółka ta ma swój siedzibę.

26 Należy przypomnieć, że ustanowiony w dyrektywie 2006/112 system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT ma

zapewni? ca?kowi? neutralno?? dzia?alno?ci gospodarczej w zakresie obci??e? podatkowych, bez wzgl?du na jej cel i rezultaty, pod warunkiem ?e ona sama podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem VAT (wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Prawo do odliczenia stanowi integraln? cz??? mechanizmu podatku VAT i nie mo?e co do zasady podlega? ograniczeniu (wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 W odniesieniu do sytuacji, która zapocz?tkowa?a spór w post?powaniu g?ównym, a mianowicie sytuacji podatnika, który ui?ci? podatek VAT w danym pa?stwie cz?onkowskim, lecz dokonuje opodatkowanych czynno?ci g?ównie w innym pa?stwie cz?onkowskim, art. 169 lit. a) dyrektywy 2006/112 w zwi?zku z art. 170 lit. a) tej?e dyrektywy stanowi, ?e ka?dy podatnik ma prawo do odliczenia lub zwrotu podatku VAT w stopniu, w jakim towary lub us?ugi, w odniesieniu do których podatek ten zosta? naliczony, s? wykorzystywane do transakcji zwi?zanych z dzia?alno?ci? okre?lon? w art. 9 ust. 1 akapit drugi wspomnianej dyrektywy, dokonywanych poza terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, w którym podatek by? nale?ny lub zosta? zap?acony, w odniesieniu do których to transakcji podatek VAT podlega?by odliczeniu, gdyby zosta?y one dokonane na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego (zob. podobnie wyrok z dnia 2 lipca 2009 r., EGN, C?377/08, EU:C:2009:423, pkt 23).

29 W takich okoliczno?ciach zatem art. 169 lit. a) i art. 170 owej dyrektywy tworzy? ramy prawne, na mocy których rozró?nienie mi?dzy przypadkami daj?cymi prawo do odliczenia podatku VAT a tymi daj?cymi prawo do zwrotu tego podatku zale?y wy??cznie od miejsca siedziby podatnika (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 lipca 2009 r., Komisja/W?ochy, C?244/08, niepublikowany, EU:C:2009:478, pkt 35; z dnia 12 wrze?nia 2013 r., Le Crédit Lyonnais, C?388/11, EU:C:2013:541, pkt 32).

30 Owe ramy prawne wprowadzaj?ce rozró?nienie jedynie w zale?no?ci od miejsca siedziby podatnika zak?adaj?, ?e w odniesieniu do sposobu odzyskania podatku VAT istniej? wy??cznie dwie kategorie podatników; pierwsza kategoria, czyli podatnicy maj?cy siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim, w którym nabywaj? towary i us?ugi lub importuj? towary podlegaj?ce VAT, ma prawo do odliczenia podatku VAT, a druga kategoria, czyli podatnicy niemaj?cy siedziby w tym pa?stwie cz?onkowskim, ma prawo do zwrotu tego podatku (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 lipca 2009 r., Komisja/W?ochy, C?244/08, niepublikowany, EU:C:2009:478, pkt 36; a tak?e z dnia 25 pa?dziernika 2012 r., Daimler i Widex, C?318/11 i C?319/11, EU:C:2012:666, pkt 40).

31 W tym wzgl?dzie art. 1 ósmej dyrektywy, a nast?pnie art. 3 dyrektywy 2008/9, do których odsy?a art. 170 dyrektywy 2006/112, precyzuj? to poj?cie „podatnik[ów], którzy [...] nie maj? siedziby w pa?stwie cz?onkowskim, w którym nabywaj? towary i us?ugi lub importuj? towary podlegaj?ce [podatkowi] VAT”. W rozumieniu tych przepisów wskazane poj?cie zak?ada, ?e podatnik nie dysponuje w odno?nym okresie ?adnymi wskazanymi we wspomnianych art. 1 i 3 ??cznikami (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lipca 2009 r., Komisja/W?ochy, C?244/08, niepublikowany, EU:C:2009:478, pkt 26, 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 W pierwszej kolejno?ci okre?lona we wspomnianych przepisach przes?anka, jakiej podlega zwrot podatku VAT, a zgodnie z któr? podatnik nie powinien by? posiada? w tym okresie sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej w pa?stwie cz?onkowskim zwrotu, z którego to miejsca dokonywane s? transakcje, wyklucza rzeczywiste dokonywanie transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu w sta?ym miejscu prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej tego podatnika w tym pa?stwie (zob. podobnie wyrok z dnia 25 pa?dziernika 2012 r., Daimler i Widex, C?318/11 i C?319/11, EU:C:2012:666, pkt 37).

33 W drugiej kolejności zwrot podatku VAT jest uzależniony od przewidzianej w tych samych przepisach przesłanki, zgodnie z którą podczas wskazanego okresu podatnik nie powinien być dostarczał towarów ani świadczył usług uważanych za dostarczane lub świadczone w państwie członkowskim, w którym złożono wniosek o zwrot.

34 Z powyższego wynika, że zwrot podatku VAT zapłaconego w danym państwie członkowskim jest możliwy tylko wtedy, gdy w szczególności żadna podlegająca opodatkowaniu transakcja nie została dokonana w tym państwie w okresie, którego dotyczy wniosek o zwrot tego podatku (okresie zwrotu).

35 W odniesieniu do sprawy w postępowaniu głównym z postanowienia odsyłającego wynika, że w okresie od grudnia 2008 r. do czerwca 2010 r. czynności opodatkowane były dokonywane na terytorium Polski przez polski oddział sporadycznie. W tych okolicznościach taki oddział nie może otrzymać zwrotu podatku VAT naliczonego w tym państwie członkowskim we wskazanym okresie.

36 W takiej sytuacji, jak wynika z pkt 29 i 30 niniejszego postanowienia, podatnik taki korzysta z prawa do odliczenia podatku VAT.

37 Jak przypomniano w pkt 26 i 27 niniejszego postanowienia, prawo do odliczenia podatku naliczonego stanowi wyraz poszanowania zasady neutralności podatkowej zapewnionej przez wspólny system podatku VAT. Prawo do odliczania podatku VAT stanowi integralną część systemu tego podatku i co do zasady nie może zostać ograniczone.

38 W tym względzie art. 168 dyrektywy 2006/112 przewiduje, że jeżeli towary i usługi są wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia określonych w tym przepisie kwot od kwoty podatku VAT, którą jest zobowiązany zapłacić. Z powyższego wynika, że przepis ten obejmuje sytuacje, w których państwo członkowskie opodatkowania stanowi państwo, w którym prowadzona jest opodatkowana działalność gospodarcza.

39 Niemniej art. 169 lit. a) wspomnianej dyrektywy stanowi, 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 transakcji podatnika związanych z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi tej 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.

40 Jak zauważyła Komisja w swoich uwagach na piśmie, użycie wyrazu „poza” we wskazanym art. 169 lit. a) oznacza, że przepis ten przewiduje odliczenie podatku VAT w sytuacjach, które nie spełniają przesłanki terytorialności określonej w art. 168 dyrektywy 2006/112. Ponadto art. 9 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy, do którego odsyła ów art. 169 lit. a), definiuje pojęcie „działalności gospodarczej” w sposób szeroki, bez zawężania jego zakresu przez kryterium miejsca prowadzenia rozpatrywanej działalności gospodarczej.

41 W konsekwencji zakres prawa do odliczenia, o którym mowa w art. 169 lit. a) wspomnianej dyrektywy, nie może podlegać ograniczeniu jedynie do sytuacji, w których podatek naliczony jest związany z transakcjami opodatkowanymi w państwie członkowskim, w którym podatnik występuje o odliczenie tego podatku VAT.

42 Z całości powyższych rozważań wynika, iż na zadane pytanie należy udzielić odpowiedzi,

i? art. 168 i art. 169 lit. a) dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e oddzia? spó?ki z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, który zosta? zarejestrowany w danym pa?stwie cz?onkowskim na potrzeby zap?aty podatku VAT i który dokonuje g?ównie niepodlegaj?cych opodatkowaniu podatkiem VAT wewn?trznych transakcji na rzecz tej spó?ki, a tak?e sporadycznie czynno?ci opodatkowanych w pa?stwie cz?onkowskim jego rejestracji, ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w tym ostatnim pa?stwie, na?o?onego na towary i us?ugi wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych czynno?ci wspomnianej spó?ki dokonywanych w innym pa?stwie cz?onkowskim, w którym spó?ka ta ma swój siedzib?.

### **W przedmiocie kosztów**

43 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (dziewi?ta izba) orzeka, co nast?puje:

**Artyku? 168 i art. 169 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e oddzia? spó?ki z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, który zosta? zarejestrowany w danym pa?stwie cz?onkowskim na potrzeby zap?aty podatku od warto?ci dodanej i który dokonuje g?ównie niepodlegaj?cych opodatkowaniu tym podatkiem wewn?trznych transakcji na rzecz tej spó?ki, a tak?e sporadycznie czynno?ci opodatkowanych w pa?stwie cz?onkowskim jego rejestracji, ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w tym ostatnim pa?stwie, na?o?onego na towary i us?ugi wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych czynno?ci wspomnianej spó?ki dokonywanych w innym pa?stwie cz?onkowskim, w którym spó?ka ta ma swój siedzib?.**

Podpisy

\* J?zyk post?powania: polski.