

**Sprawa C-9/20**

**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

**Data wpływu:**

10 stycznia 2020 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Finanzgericht Hamburg (Niemcy)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

10 grudnia 2019 r.

**Strona skarżąca:**

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

**Druga strona postępowania:**

Finanzamt Hamburg-Oberalster

---

**Finanzgericht Hamburg (sąd ds. finansowych w Hamburgu)**

**Postanowienie**

W sprawie

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

[...] Hamburg

- strony skarżącej -

[...]

pr z e c i w k o

Finanzamt Hamburg-Oberalster (urzędowi skarbowemu Hamburg-Oberalster)

[...]

- drugiej stronie postępowania -

dotyczącej podatku obrotowego za lata 2013–2015  
zaliczek na podatek obrotowy za rok 2016

Finanzgericht Hamburg, [...] w dniu 10 grudnia 2019 r. [...]

[...] **[Or. 2]**

**postanowił:**

I. Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej zostają przedłożone zgodnie z art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE) następujące pytania w celu wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

1. Czy art. 167 dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, zgodnie z którymi prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje w chwili dokonania transakcji także wtedy, gdy zgodnie z prawem krajowym podatek staje się wymagalny wobec dostawcy lub usługodawcy dopiero w momencie pobrania wynagrodzenia, a wynagrodzenie to nie zostało jeszcze zapłacone?

2. W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze: czy art. 167 dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, zgodnie z którymi prawo do odliczenia podatku naliczonego nie może zostać wykonane w odniesieniu do okresu rozliczeniowego, w którym zapłacono wynagrodzenie, w sytuacji, w której podatek staje się wymagalny wobec dostawcy lub usługodawcy dopiero w momencie pobrania wynagrodzenia, usługa była świadczona we wcześniejszym okresie rozliczeniowym, a zgodnie z prawem krajowym realizacja prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do tego wcześniejszego okresu rozliczeniowego nie jest już możliwa ze względu na przedawnienie?

II. Postępowanie zostaje zawieszono do momentu wydania orzeczenia przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. **[Or. 3]**

**POUCZENIE O ŚRODKACH ZASKARŻENIA**

[...] **[Or. 4]**

#### **A. Okoliczności faktyczne i przedmiot sporu**

1. Pomiędzy uczestnikami powstał spór, czy prawo usługobiorcy do odliczenia podatku naliczonego zgodnie z § 15 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 niemieckiej Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, UStG) powstaje w momencie wykonania usługi, czy też dopiero w momencie zapłaty wynagrodzenia, gdy

usługodawca oblicza podatek obrotowy na zasadzie pobranego wynagrodzenia (tzw. metoda kasowa).

- 2 Skarżąca, będąca spółką prawa cywilnego, w latach będących przedmiotem sporu osiągnęła obroty z wynajmu nieruchomości przemysłowej. Skarżąca sama była najemcą tej nieruchomości. Zarówno skarżąca, jak i jej wynajmujący skutecznie zrezygnowali ze zwolnienia z podatku od takich obrotów z tytułu najmu i w związku z tym wybrali opodatkowanie podatkiem obrotowym. Oba podmioty uzyskały zgodę administracji podatkowej na podstawie § 20 UStG, aby obliczać podatek nie na zasadzie wynagrodzenia uzgodnionego, lecz pobranego. Wraz z umową najmu skarżąca otrzymała odpowiednią fakturę za usługi ciągłe.
- 3 Począwszy od 2004 r., płatności czynszu przez skarżącą zostały częściowo wstrzymane. Na skutek tego skarżąca dokonała w spornych latach 2013–2016 płatności za korzystanie z nieruchomości w latach 2009–2012. Szczegółowo płatności można przyporządkować w następujący sposób:

2013:	22 382,00 € <u>16 898,00 €</u> 39 280,00 €	za najem w 2009 r. za najem w 2010 r.
2014:	14 075,98 € <u>25 204,02 €</u> 39 280,00 €	za najem w 2010 r. za najem w 2011 r.
2015:	5 769,30 € <u>1 370,70 €</u> 7 140,00 €	za najem w 2011 r. za najem w 2012 r.
2016:	<u>7 140,00 €</u> 7 140,00 €	za najem w 2012 r.

[Or. 5]

- 4 Ponadto w 2016 r. pozostałe zadłużenie skarżącej w wysokości 22 462,62 EUR zostało umorzone przez wynajmującego.
- 5 Każda z wyżej wymienionych płatności obejmowała 19% podatku obrotowego. Skarżąca realizowała swoje prawo do odliczenia podatku naliczonego – niezależnie od okresu najmu, którego dotyczyły płatności – zawsze za okres rozliczeniowy lub rok kalendarzowy, w którym płatność została dokonana.
- 6 Procedura ta została zakwestionowana w trakcie zewnętrznej kontroli w zakresie podatku obrotowego. Kontroler przedstawił stanowisko, że prawo do odliczenia podatku naliczonego powstało już w momencie realizacji transakcji – w tym przypadku comiesięcznego udostępnienia nieruchomości do korzystania – i w związku z tym powinno być zrealizowane w każdym przypadku za taki odpowiedni okres. W następstwie tego w dniu 15 czerwca 2017 r. wydano odpowiednie decyzje w zakresie podatku obrotowego za lata 2011–2015 oraz

odpowiednie decyzje w zakresie zaliczek na podatek obrotowy za rok 2016. Podatek naliczony nie został przy tym w tych decyzjach obliczony na podstawie płatności dokonywanych w każdym roku, lecz na podstawie czynszu ustalonego za każdy rok. Wynikały z tego następujące skutki podatkowe w latach, których dotyczy spór:

- 2013: zmniejszenie odliczenia względnie zwiększenie podatku o kwotę 6271,60 EUR
  - 2014: zmniejszenie odliczenia względnie zwiększenie podatku o kwotę 6271,60 EUR
  - 2015: zmniejszenie odliczenia względnie zwiększenie podatku o kwotę 1140,00 EUR
  - 2016: zmniejszenie odliczenia względnie zwiększenie podatku o kwotę 4726,47 EUR.
- 7 Za lata 2011 i 2012 podatek został określony w wysokości niższej o odpowiednio 2759,79 EUR i 2665,32 EUR, ponieważ powstałe w tych latach nowe zaległości w czynszu przewyższały każdorazowo płatności dokonane w roku poprzednim. W związku z tym decyzje dotyczące lat 2011 i 2012 nie są przedmiotem sporu.
  - 8 Decyzje za lata poprzedzające rok 2011 nie uległy zmianie, ponieważ w tym zakresie upłynął już termin przedawnienia dla określenia wysokości podatku. Te decyzje również nie są przedmiotem sporu. W związku z tym podatek obrotowy zawarty w czynszach z lat 2013 i 2014 za okresy najmu 2009 i 2010 nie został uwzględniony jako podatek naliczony u skarżącej. **[Or. 6]** Skarżąca nie dokonała odliczenia podatku naliczonego w latach 2009 i 2010. Odliczenie w latach 2013 i 2014 nie zostało uznane przez drugą stronę postępowania, ponieważ prawo do odliczenia podatku naliczonego powstało już odpowiednio w 2009 i 2010 r. i powinno było zostać zrealizowane już w tamtym czasie.
  - 9 W dniu 3 lipca 2017 r. skarżąca wniosła odwołania od decyzji z dnia 15 czerwca 2017 r. w sprawie podatku obrotowego względnie zaliczek na podatek obrotowy za lata 2013–2016. Odwołania te zostały oddalone w dniu 8 listopada 2017 r. W związku z tym w dniu 28 listopada 2017 r. strona skarżąca wniosła skargę.
  - 10 Skarżąca twierdzi, że zaskarżone decyzje naruszają dyrektywę 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dyrektywa w sprawie VAT – dyrektywa VAT). Zdaniem skarżącej stanowisko drugiej strony postępowania, zgodnie z którym prawo do odliczenia podatku naliczonego zawsze powstaje już w momencie dokonania transakcji, nie jest prawidłowe. Jeżeli usługodawca oblicza swój podatek na zasadzie pobranego wynagrodzenia, usługobiorca staje się uprawniony do odliczenia podatku naliczonego dopiero wtedy, gdy zapłaci on to wynagrodzenie. W związku z tym skarżąca prawidłowo dokonywała odliczenia podatku naliczonego zawsze dopiero w roku, w którym dokonana została płatność.

## **B. Istotne przepisy prawne**

### I. Prawo krajowe

- 11 Istotne przepisy prawne niemieckiej ustawy o podatku obrotowym (UStG) brzmią następująco:

#### § 13 Powstanie zobowiązania podatkowego

(1) Podatek staje się wymagalny:

1.

w odniesieniu do dostaw i innych świadczeń:

a)

w przypadku obliczenia podatku na zasadzie uzgodnionego wynagrodzenia (§ 16 ust. 1 zdanie pierwsze) z upływem okresu rozliczeniowego, w którym wykonano świadczenia. Dotyczy to również świadczeń częściowych. Takie świadczenia występują, gdy w odniesieniu do określonej części świadczenia, dającego się podzielić ze względów gospodarczych, wynagrodzenie ustalone jest oddzielnie. Jeżeli [Or. 7] wynagrodzenie lub jego część pobierane jest przed wykonaniem świadczenia lub świadczenia częściowego, to w tym zakresie podatek staje się wymagalny z upływem okresu rozliczeniowego, w którym pobrano wynagrodzenie lub wynagrodzenie częściowe,

b)

w przypadku obliczenia podatku na zasadzie pobranego wynagrodzenia (§ 20) z upływem okresu rozliczeniowego, w którym wynagrodzenie zostało pobrane [...]

#### § 15 Odliczenie podatku naliczonego

(1) Przedsiębiorca może odliczyć jako podatek naliczony następujące kwoty:

1.

podatki podlegające zapłacie na mocy przepisów ustawowych za dostawy i inne świadczenia, które zostały wykonane na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę. Przesłanką odliczenia podatku naliczonego jest posiadanie przez przedsiębiorcę faktury, która została wystawiona zgodnie z §§ 14 i 14a. [...]

#### § 16 Obliczanie podatku, okres rozliczeniowy i opodatkowanie indywidualne

(1) O ile nie ma zastosowania § 20, podatek należy obliczać na zasadzie uzgodnionego wynagrodzenia. Okresem rozliczeniowym jest rok kalendarzowy.[...]

(2) Od podatku obliczonego zgodnie z ust.1 odlicza się kwoty podatku naliczonego przypadające w okresie rozliczeniowym i podlegające odliczeniu zgodnie z § 15. [...]

§ 20 Obliczanie podatku na zasadzie pobranego wynagrodzenia

Urząd skarbowy może na wniosek zezwolić, by przedsiębiorca:

1.

którego łączny obrót (§ 19 ust. 3) w poprzednim roku kalendarzowym nie przekroczył 500 000 EUR lub

2.

który zgodnie z § 148 Abgabenordnung (ordynacji podatkowej) zwolniony jest z obowiązku prowadzenia ksiąg oraz sporządzania okresowych sprawozdań na podstawie rocznej inwentaryzacji, lub

3.

który dokonuje transakcji w ramach wykonywania wolnego zawodu w rozumieniu § 18 ust. 1 pkt 1 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych),

oblicza podatek nie na zasadzie uzgodnionego wynagrodzenia (§ 16 ust. 1 zdanie pierwsze), lecz na zasadzie pobranego wynagrodzenia. [...]

## II. Prawo Unii

12 Zdaniem sądu odsyłającego następujące przepisy dyrektywy VAT mają znaczenie dla postępowania głównego: **[Or. 8]**

Artykuł 63

Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.

Artykuł 66

W drodze odstępstwa od art. 63, 64 i 65, państwa członkowskie mogą postanowić, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników w jednym z następujących terminów:

[...]

b) nie później niż w momencie otrzymania zapłaty;

[...]

Artykuł 167

Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.

Artykuł 167a

Państwa członkowskie mogą postanowić w ramach fakultatywnego systemu, że prawo do odliczenia przysługujące podatnikowi, którego VAT staje się wymagalny wyłącznie zgodnie z art. 66 lit. b), zostaje odroczone do czasu zapłacenia VAT od dostarczonych mu towarów lub wykonanych na jego rzecz usług swemu dostawcy lub usługodawcy.

[...]

Artykuł 179

Podatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy, kwoty VAT dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178.

[...]

Artykuł 180

Państwa członkowskie mogą zezwolić podatnikowi na dokonanie odliczenia, którego nie dokonał zgodnie z art. 178 i 179.

Artykuł 226

Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie, faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221, do celów VAT, zawierają wyłącznie następujące dane:

[...]

7a. w przypadku gdy VAT staje się wymagalny w momencie [Or. 9] otrzymania zapłaty zgodnie z art. 66 lit. b), a prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek podlegający odliczeniu staje się wymagalny – wyrazy „metoda kasowa”;

[...]

### C. Uzasadnienie pytań prejudycjalnych



I. Pierwsze pytanie prejudycjalne

- 13 Pytanie pierwsze ma na celu wyjaśnienie, czy prawo do odliczenia podatku naliczonego zgodnie z art. 167 dyrektywy VAT powstaje zawsze, bez wyjątku, dopiero wtedy, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny, czy też państwa członkowskie – jak twierdzi druga strona postępowania – mogą odstąpić od tej zasady, jeżeli w prawie krajowym skorzystano z możliwości wynikającej z art. 66 lit. b) dyrektywy VAT, a zatem na podstawie prawa krajowego podatek staje się wymagalny od usługodawcy dopiero w momencie pobrania wynagrodzenia.

1. Ocena prawna na podstawie prawa krajowego

- 14 Zgodnie z prawem krajowym, stanowisko drugiej strony postępowania okazuje się być prawidłowe. W myśl § 15 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 UStG prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje w momencie zrealizowania dostawy lub innego świadczenia.
- 15 W tym kontekście nie ma znaczenia, kiedy podatek usługodawcy staje się wymagalny. W szczególności nie ma znaczenia, czy usługodawca oblicza podatek obrotowy zgodnie z § 16 ust. 1 zdanie pierwsze UStG na zasadzie uzgodnionego wynagrodzenia (metoda memorialowa), czy też oblicza go na zasadzie pobranego wynagrodzenia (metoda kasowa) zgodnie z § 20 UStG. Wprawdzie w przypadkach, o których mowa w § 20 UStG (metoda kasowa) podatek usługodawcy staje się wymagalny zgodnie z § 13 ust. 1 lit. b) UStG dopiero z chwilą, gdy usługodawca pobierze wynagrodzenie. Przepis § 20 UStG nie ma jednak wpływu na moment odliczenia podatku naliczonego przez usługobiorcę [...] **[Or. 10]** [...].
- 16 Nic innego nie wynika z faktu, że prawo do odliczenia podatku naliczonego z § 15 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 UStG odnosi się jedynie do „podatków podlegających zapłacie na mocy przepisów ustawowych”. Nie wynika z tego, że odliczenie podatku naliczonego jest zależne od uprzedniej wymagalności podatku usługodawcy. Z tego wyrażenia wynika zasadniczo, że zgodnie z UStG musi istnieć obrót podlegający opodatkowaniu oraz że nieprawidłowo wykazany podatek nie uprawnia do odliczenia podatku naliczonego [...].
- 17 Dla możliwości odliczenia podatku naliczonego usługobiorcy nie ma również znaczenia, czy ten usługobiorca sam jest opodatkowany na zasadzie uzgodnionego czy pobranego wynagrodzenia. Ustawodawca niemiecki nie skorzystał z przewidzianej w art. 167a dyrektywy VAT możliwości uzależnienia odliczenia podatku naliczonego w przypadku podatników rozliczających się metodą kasową od zapłaty wynagrodzenia.
- 18 Zgodnie z prawem krajowym odliczenie podatku naliczonego przez usługobiorcę powstaje zatem już w momencie realizacji transakcji, nawet jeśli usługodawca rozlicza się metodą kasową i nie otrzymał jeszcze wynagrodzenia. Usługobiorca



jest zatem uprawniony do odliczenia podatku naliczonego, chociaż odpowiedni podatek usługodawcy nie stał się jeszcze wymagalny.

## 2. Wątpliwości odnośnie do wykładni prawa Unii

- 19 Inna ocena mogłaby wynikać z art. 167 dyrektywy VAT. Zgodnie z tym przepisem prawo do odliczenia podatku naliczonego usługobiorcy powstaje dopiero w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.
- 20 a) Zgodnie z art. 66 lit. b) dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą postanowić, że podatek staje się wymagalny dla określonych podatników dopiero w momencie otrzymania **[Or. 11]** zapłaty. Ustawodawca krajowy skorzystał z tej możliwości w § 13 ust. 1 lit. b) UStG. Jednak również w tych przypadkach prawo do odliczenia podatku naliczonego zgodnie z prawem krajowym powstaje już w momencie realizacji dostawy lub innego świadczenia. W przypadku ścisłego stosowania tych przepisów prawo krajowe jest zatem sprzeczne z art. 167 dyrektywy VAT, ponieważ związek pomiędzy podatkiem a prawem do odliczenia podatku naliczonego uregulowany w art. 167 dyrektywy VAT zostaje zniesiony [...]. Jak się wydaje, Trybunał Sprawiedliwości nie wypowiedział się jeszcze w tej kwestii (pozostawiono tę kwestię otwartą w wyroku Trybunału z dnia 16 maja 2013 r., C-169/12, pkt 33 i nast.).
- 21 Oprócz jednoznacznego sformułowania przepisu, za konsekwentnym stosowaniem art. 167 dyrektywy VAT może przemawiać również nowy art. 226 pkt 7a) dyrektywy VAT, wprowadzony dyrektywą 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania (Dz.U. L 189, 1 - tzw. dyrektywa o fakturowaniu). Zgodnie z tym przepisem, faktura musi zawierać wyrazy „metoda kasowa”, jeżeli wymagalność podatku jest ustalana zgodnie z art. 66 lit. b) dyrektywy VAT, a prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek podlegający odliczeniu staje się wymagalny. To dodatkowe sformułowanie na fakturze informuje odbiorcę, że usługodawca jest opodatkowany na zasadzie pobranego wynagrodzenia i pozwala mu to na wyciągnięcie niezbędnych wniosków w odniesieniu do odliczenia podatku naliczonego. W literaturze przedmiotu twierdzi się, że z art. 226 pkt 7a) dyrektywy VAT wynika, iż związek pomiędzy podatkiem a prawem do odliczenia podatku naliczonego uregulowany w art. 167 dyrektywy VAT jest konieczny [...].
- 22 Dyrektywa 2010/45/UE powinna była zostać wdrożona do prawa krajowego do dnia 31 grudnia 2012 r., jednak ustawodawca niemiecki nie dokonał transpozycji art. 226 pkt 7a) dyrektywy VAT. W świetle krajowych regulacji prawnych wydaje się to logiczne; zgodnie z nimi odbiorca faktury nie musi wiedzieć, czy podmiot wystawiający fakturę jest opodatkowany na zasadzie pobranego wynagrodzenia, ponieważ nie wpływa to na odliczenie podatku naliczonego. **[Or. 12]**

- 23 b) Krajowe regulacje prawne są jednak zgodne z art. 167 dyrektywy VAT, o ile art. 167 dyrektywy VAT nie ustanawia obowiązkowego wymogu, lecz jedynie „zasadę przewodnią”. [...].
- 24 To, że art. 167 dyrektywy VAT ustanawia jedynie zasadę przewodnią, może wynikać z oświadczenia Rady i Komisji w sprawie art. 17 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych (Dz.U. L 145, s. 1) [...]. Artykuł 17 ust. 1 dyrektywy 77/388/EWG jest przepisem o identycznym brzmieniu co następujący po nim art. 167 dyrektywy VAT. Zgodnie z tym oświadczeniem państwa członkowskie mogą odstąpić od zasady ustanowionej w art. 17 ust. 1 dyrektywy, jeżeli dostawca lub usługodawca jest opodatkowany na podstawie swoich dochodów [...].
- 25 Wątpliwe wydaje się jednak, czy to oświadczenie może zostać wykorzystane do interpretacji dyrektywy VAT. Prawdą jest, że oświadczenia mogą być zasadniczo wykorzystywane do interpretacji aktów prawnych Unii Europejskiej (zob. np. wyrok Trybunału z dnia 19 czerwca 2008 r., C-319/06, pkt 32). Zgodnie z orzecznictwem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości nie ma to jednak zastosowania, jeżeli treść oświadczenia nie jest odzwierciedlona w brzmieniu przedmiotowego przepisu (wyroki Trybunału: z dnia 23 lutego 1988 r., 429/85, pkt 9; z dnia 26 lutego 1991 r., C-292/89, pkt 18; z dnia 29 maja 1997 r., C-329/95, pkt 23; z dnia 3 grudnia 1998 r., C-368/96, pkt 26).
- 26 Zależy to zatem od tego, czy treść oświadczenia została włączona do regulacji dyrektywy VAT. Brzmienie art. 167 dyrektywy VAT nie przewiduje ograniczenia, jakie wynika z oświadczenia. Jednakże treść oświadczenia mogła zostać wyrażona w [Or. 13] nowym przepisie art. 226 pkt 7a) dyrektywy VAT. Stosowanie tego przepisu, zgodnie z jego brzmieniem, zależy bowiem od dwóch przesłanek. Po pierwsze, podatek musi stać się wymagalny zgodnie z art. 66 lit. b) dyrektywy VAT w momencie otrzymania zapłaty. Po drugie, prawo do odliczenia musi powstać w momencie, gdy podatek podlegający odliczeniu staje się wymagalny. Druga przesłanka powtarza zatem brzmienie art. 167 dyrektywy VAT. Gdyby art. 167 dyrektywy VAT miał być stosowany ściśle i bez wyjątku, ta druga przesłanka byłaby całkowicie zbędna. W związku z tym wzajemny związek między art. 167 dyrektywy VAT i art. 226 pkt 7a) dyrektywy VAT prowadzi do wykładni systemowej, która przemawia za tym, że art. 167 dyrektywy VAT nie jest ścisłym wymogiem, lecz zasadą przewodnią, od której państwa członkowskie mogą odstąpić.

### 3. Znaczenie dla rozstrzygnięcia

- 27 Przedłożone pytanie prejudycjalne ma istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. [...][następuje wyjaśnienie]

## II. Drugie pytanie prejudycjalne

- 28 Pytanie drugie powstaje tylko wtedy, gdy państwa członkowskie mogą odstąpić od regulacji art. 167 dyrektywy VAT w opisany powyżej sposób. Służy ono wyjaśnieniu, czy w takich przypadkach przedsiębiorca może dokonać odliczenia podatku naliczonego w każdym razie również w okresie rozliczeniowym, w którym prawo do odliczenia powstałoby przy ścisłym stosowaniu art. 167 dyrektywy VAT [**Or. 14**], gdy nie jest już możliwe skorzystanie z niego we wcześniejszym okresie rozliczeniowym właściwym na mocy prawa krajowego.

### 1. Ocena prawna na podstawie prawa krajowego

- 29 W przypadku gdy przedsiębiorca nie dokonał odliczenia podatku naliczonego, prawo krajowe nie zezwala na wykonanie prawa do odliczenia w późniejszym okresie rozliczeniowym. Jeżeli nie można już dokonać odliczenia podatku naliczonego z mocą wsteczną – tak jak w niniejszej sprawie ze względu na upływ przedawnienia dla określenia wysokości podatku – prawo to nie może już zostać wykonane.
- 30 Zgodnie z § 16 ust. 2 zdanie pierwsze UStG kwoty podatku naliczonego muszą zostać odliczone w okresie rozliczeniowym, w którym przypadają. Zgodnie z tym kwoty podatku naliczonego muszą zostać odliczone w okresie rozliczeniowym, w którym spełnione są przesłanki prawa do odliczenia podatku naliczonego [...]. W późniejszym okresie rozliczeniowym podatek naliczony nie może już zostać odliczony [...]. Jeżeli przedsiębiorca nie dokona odliczenia podatku naliczonego we właściwym okresie rozliczeniowym, może on dokonać tego odliczenia tylko wtedy, gdy można jeszcze zmienić wymiar podatku za ten okres rozliczeniowy [...]. Jednakże zmiana wymiaru podatku nie jest już w żadnym wypadku możliwa, jeżeli dla danego okresu upłynął już termin przedawnienia dla określenia wysokości podatku.

### 2. Wątpliwości odnośnie do wykładni prawa Unii

- 31 Z art. 167 dyrektywy VAT mogłaby wynikać odmienna ocena w przypadkach, gdy w drodze odstępstwa od art. 167 dyrektywy VAT prawo krajowe przenosi moment powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego na wcześniejszy okres rozliczeniowy, a prawo do odliczenia podatku naliczonego nie zostało wykonane w tym okresie rozliczeniowym [**Or. 15**] i – jak w okolicznościach niniejszego postępowania głównego – prawo krajowe wyklucza późniejsze wykonanie tego prawa.
- 32 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo do odliczenia jest podstawową zasadą wspólnego systemu VAT, której celem jest zapewnienie neutralności VAT. Prawo do odliczenia podatku naliczonego stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu (wyroki Trybunału: z dnia 15 września 2016 r., C-516/14, pkt 37 i nast.; z dnia 21 marca

2018 r., C- 533/16, pkt 37 i nast.; z dnia 21 listopada 2018 r., C-664/16, pkt 37 i nast.)

- 33 Zgodnie z art. 179 dyrektywy VAT, prawo do odliczenia podatku naliczonego ma być wykonywane również na podstawie prawa Unii, co do zasady w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym powstało (wyrok Trybunału z dnia 8 maja 2008 r., C-95/07, pkt 40 i nast.). Choć zgodnie z art. 180 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą zezwolić na odliczenie podatku naliczonego, które nie zostało dokonane na mocy art. 179 dyrektywy VAT, to ustawodawca niemiecki jednak nie skorzystał z tej możliwości.
- 34 Ze względu na podstawowe znaczenie prawa do odliczenia podatku naliczonego może okazać się jednak konieczne umożliwienie przedsiębiorcy odliczenia podatku naliczonego w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym w okresie rozliczeniowym wynikającym z art. 167 dyrektywy VAT, nawet jeśli regulacje prawa krajowego odbiegają od tej z art. 167 dyrektywy VAT. W każdym razie mogłoby to być zasadne, jeżeli nie ma już możliwości wykonania odliczenia w okresie rozliczeniowym właściwym na mocy prawa krajowego – po to, aby zapewnić neutralność systemu VAT również i w takim przypadku. Bowiem odstępstwo od art. 167 dyrektywy VAT – które samo w sobie jest korzystne dla przedsiębiorcy – ma w tej konstelacji negatywne dla przedsiębiorcy skutki.

### 3. Znaczenie dla rozstrzygnięcia

- 35 Drugie pytanie prejudycjalne ma znaczenie, jeżeli na pierwsze pytanie zostanie udzielona odpowiedź przecząca, a państwa członkowskie mogą odstąpić od stosowania art. 167 dyrektywy VAT w przypadkach określonych w art. 66 lit. b) dyrektywy VAT w opisanym [Or. 16] sposób. [...] [następuje wyjaśnienie]

### **D. Kwestie związane z procedurą krajową**

- 36 [...]
- 37 [...]
- 38 [...] [Or. 17] [...]
- 39 [...]