

Sprawa C-194/21**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 98 ust. 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

29 marca 2021 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy)

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

26 marca 2021 r.

Strona wnosząca skargę kasacyjną:

Staatssecretaris van Financiën

Druga strona postępowania:X**Przedmiot postępowania głównego**

Postępowanie główne dotyczy kwestii tego, czy na podstawie niderlandzkich przepisów podatkowych X może odliczyć podatek obrotowy naliczony mu przez B w momencie dostawy dwóch działek w 2006 r., którego wówczas X nie odliczyła - pomimo, iż dostawa podlegała opodatkowaniu - od podatku obrotowego, który stał się wymagalny w momencie dostawy tych dwóch działek na rzecz B w 2013 r.

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 184 i 185 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej: „dyrektywą VAT”), a w szczególności kwestii tego, czy przepisy te mogą być interpretowane w ten sposób, że w przypadku gdy podatnik nie dokonał odliczenia naliczonego

podatku VAT w ramach obowiązującego krajowego terminu na wykonanie tego prawa, ma on prawo dokonać tego odliczenia w ramach korekty.

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został złożony na podstawie art. 267 TFEU.

Pytania prejudycjalne

1. Czy art. 184 i 185 dyrektywy VAT 2006 należy interpretować w ten sposób, że podatnik, który nie dokonał odliczenia podatku naliczonego w chwili nabycia towaru lub skorzystania z usługi („pierwotne odliczenie”) w ramach obowiązującego krajowego terminu na wykonanie tego prawa w oparciu o planowane wykorzystanie ich dla celów podlegających opodatkowaniu, ma prawo do skorzystania z odliczenia w ramach korekty - w momencie, w którym dobra lub usługi zostały w późniejszym czasie użyte po raz pierwszy - jeżeli rzeczywiste wykorzystanie w momencie korekty nie różni się od wykorzystania planowanego?

2. Czy dla udzielenia odpowiedzi na pytanie 1 ma znaczenie to, że niewykonanie pierwotnego odliczenia nie ma związku z oszustwem czy nadużyciem prawa, ani nie stwierdzono negatywnych skutków dla skarbu państwa?

Powołane przepisy prawa Unii

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1): rt. 12 ust. 1 lit. b); art. 12 ust. 3; art. 135 ust. 1 lit. k); art. 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 186 i 188

Powołane przepisy prawa krajowego

Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawa o podatku obrotowym, *Stb.* 1968, 329): rt.. 11 ust. 2 lit. a), 1^o, art. 15

Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (zarządzenie wykonawcze dotyczące podatku obrotowego, *Stcrt.* 1968, 169): rt.. 12 ust. 2 i 3

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania głównego

- 1 Przedmiotem sporu w postępowaniu głównym jest skarga kasacyjna od orzeczenia Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (sądu apelacyjnego w Arnhem-Leeuwarden) z dnia 5 lutego 2019 r., wydanego w następstwie środka odwoławczego wniesionego przez X od orzeczenia rechtbank Gelderland (sądu rejonowego w Gelderland) z dnia 2 listopada 2017 r.

- 2 X zakupiła od B. dziesięć działek. W dniu 20 kwietnia 2006 r. B dostarczył działki. Celem tej transakcji była zabudowa działek na cele rekreacyjne poprzez budowę na niej domków kempingowych wraz ze stosowną zabudową dodatkową. Następnie domki miały być sprzedane wraz z gruntem, na którym się znajdowały.
- 3 Z tytułu tej dostawy B naliczył X podatek obrotowy. X nie odliczyła tego podatku obrotowego.
- 4 Ze względu na okoliczności ekonomiczne planowana zabudowa działek nie została zrealizowana. Dnia 8 lutego 2013 r. X dostarczył B. dwie z dziesięciu działek za wynagrodzeniem. X naliczył B podatek obrotowy od tego wynagrodzenia. X nie zgłosiła tego podatku obrotowego w deklaracji.
- 5 Decyzją podatkową z dnia 26 listopada 2015 r. podatek obrotowy, o którym mowa w pkt 4, został następnie naliczony X. Wniosła ona sprzeciw od tej decyzji, uznając, że kwota naliczona na mocy decyzji korygującej na podstawie art. 15 ust. 4 wet op de omzetbelasting 1968 powinna zostać obniżona o proporcjonalną część podatku obrotowego, o którym mowa w pkt 3.

Najważniejsze argumenty stron w postępowaniu głównym

- 6 **Staatssecretaris van Financiën** (sekretarz stanu do spraw finansów) podnosi, że X powinna była dokonać odliczenia w czasie, gdy podatek obrotowy stał się wymagalny w związku z dostawą działek w 2006 r. zgodnie z przeznaczeniem dla celów opodatkowania, jakim podlegały w tamtym czasie przedmiotowe działki.
- 7 Mechanizm korekty przewidziany w art. 15 ust. 4 zdania od drugiego do czwartego wet op de omzetbelasting 1968 nie ma bowiem na celu umożliwienia późniejszego odliczenia podatku obrotowego, który nie został odliczony przez przedsiębiorcę w deklaracji dotyczącej danego okresu.
- 8 System korekty przewidziany we wspomnianym przepisie tej ustawy w związku z art. 184 i 185 dyrektywy VAT dotyczy zdaniem staatssecretaris van Financiën jedynie przypadków, w których kwota pierwotnego odliczenia jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującego podatnikowi. Ponieważ w niniejszym przypadku przeznaczenie obu działek w momencie ich nabycia odpowiada ich faktycznemu wykorzystaniu w momencie użycia ich po raz pierwszy (ich pierwszego zasiedlenia), nie ma potrzeby dokonywania korekty.
- 9 Argumentacja **X** nie została przedstawiona.

Zwięzłe uzasadnienie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 10 Zdaniem sądu odsyłającego istnieje niepewność co do tego, czy podatnik, który nie dokonał odliczenia podatku obrotowego we właściwym czasie, może dokonać tego odliczenia w ramach systemu korekty przewidzianego w wet op de

omzetbelasting 1968 oraz w dyrektywie VAT, jeżeli okaże się, że pierwotne przeznaczenie i rzeczywiste wykorzystanie w momencie użycia po raz pierwszy (pierwszego zasiedlenia) są takie same, a krajowy termin na wykonanie prawa do odliczenia upłynął. Jego zdaniem odpowiedź na to pytanie nie może zostać w sposób jednoznaczny wywiedziona z brzmienia art. 184 i 185 dyrektywy VAT. Uważa ona, że przepisy te mogą być interpretowane na dwa sposoby.

Podejście pierwsze: wykładnia szeroka

- 11 Wykładnia szeroka polega na interpretowaniu mechanizmu korekty przewidzianego w art. 184 i 185 w ten sposób, że korekta dokonana w momencie, w którym dobra lub usługi zostały użyte po raz pierwszy polega na skorygowaniu zaniechania wykonania odliczenia w momencie nabycia tego dobra lub skorzystania z usługi, niezależnie od charakteru tego zaniechania.
- 12 Jeżeli w momencie, w którym dobra lub usługi zostały użyte po raz pierwszy, podatnik jest uprawniony do skorygowania błędów dotyczących pierwotnego odliczenia towarów lub usług, które nie zostały jeszcze wykorzystane bezpośrednio po ich nabyciu, nawet po upływie krajowego terminu na wykonanie pierwotnego odliczenia, to - zgodnie z zasadą neutralności podatkowej - zostaje osiągnięte, że zakres odliczenia odpowiada dokładnie rzeczywistemu wykorzystaniu tego dobra lub tej usługi.
- 13 Wykładnia ta ma dwa skutki.
- 14 Po pierwsze, powoduje ona, że podatnik, który odlicza VAT naliczony mu w momencie nabycia dobra lub skorzystania z usługi pomimo, iż są one zwolnione z podatku, nie może korzystać z tych towarów lub usług dla celów niepodlegających opodatkowaniu bez ponoszenia kosztu VAT (zob. wyrok z dnia 11 kwietnia 2018 r., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, pkt 39).
- 15 Po drugie, powoduje ona, że podatnik, który nie dokonuje odliczenia całości lub części podatku VAT naliczonego mu w momencie nabycia towaru lub skorzystania z usługi, nie musi ponosić kosztów tego podatku, kiedy faktycznie wykorzystuje te dobra lub usługi (wyłącznie) dla celów podlegających opodatkowaniu.
- 16 Ponadto sąd odsyłający podkreśla, że Trybunał Sprawiedliwości nie wykluczył wyraźnie z mechanizmu korekty sytuacji, w której podatnik nie skorzystał w chwili nabycia towaru lub skorzystania z usług z przysługującego mu w tym momencie prawa do odliczenia naliczonego podatku. Jego zdaniem pozbawienie podatnika możliwości odliczenia w momencie, w którym dobra lub usługi zostały użyte po raz pierwszy w przypadkach, w których pierwotne prawo do odliczenia nie zostało wykonane na skutek omyłki, a nie doszło do oszustwa ani nadużycia prawa, ani nie stwierdzono negatywnych skutków dla skarbu państwa, wydaje się nieproporcjonalna (wyrok z dnia 30 kwietnia 2020 r. w sprawie CTT – Correios de Portugal, C-661/18, EU:C:2020:335, pkt 56).

Podejście drugie: wykładnia zawężająca

- 17 Sąd odsyłający zauważa, że dokonana powyżej szeroka wykładnia nie jest zgodna z orzecnictwem Trybunału, zgodnie z którym z łącznej lektury art. 184 i art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT wynika, że przepisy te mają zastosowanie, kiedy korekta okaże się konieczna ze względu na zmianę jednego z czynników pierwotnie uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia oraz że obliczenie kwoty tej korekty powinno doprowadzić do tego, że kwota ostatecznie dokonanych odliczeń odpowiada kwocie, jaką podatnik miałby prawo odliczyć, gdyby ta zmiana została pierwotnie uwzględniona (zob. między innymi wyrok z dnia 27 czerwca 2018 r., Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, pkt 29 i powołane tam orzecznictwo). Wydaje się, że Trybunał zawęży w ten sposób zakres zastosowania art. 184 i art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT do przypadków, w których po dokonaniu pierwotnego odliczenia nastąpiła zmiana okoliczności.
- 18 Ponadto szeroka wykładnia wydaje się być sprzeczna z orzecnictwem Trybunału, zgodnie z którym podatnik niewykazujący należytej staranności, który nie dokonał odliczenia VAT we właściwym czasie - to znaczy w przewidzianym w tym celu terminie - może zostać ukarany utratą prawa do odliczenia (wyrok z dnia 1 października 2020 r., Vos aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, pkt 22 – 24). Gdyby jednak odliczenie było dopuszczalne, mogłoby dojść do naruszenia zasady pewności prawa, która wymaga, aby podatnik nie był w nieskończoność narażony na kwestionowanie jego sytuacji w zakresie praw i obowiązków względem organów podatkowych.