

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 27 czerwca 2018 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Pomoc przyznana przed przystąpieniem Republiki Bułgarii do Unii Europejskiej – Nieważność umowy sprzedaży stwierdzona po przystąpieniu – Obowiązek korekty wstępnego odliczenia – Wykładnia – Wątpliwość Trybunału

W sprawie C-364/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administrativen sad – Varna (sąd administracyjny w Warnie, Bułgaria) postanowieniem z dnia 7 czerwca 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 czerwca 2017 r., w postępowaniu:

„Varna Holideis” EOOD

przeciwko

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: C.G. Fernlund, prezes izby, J.C. Bonichot (sprawozdawca) i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu „Varna Holideis” EOOD przez M. Popova, adwokata,
- w imieniu Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite przez S. Petkova, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu bułgarskiego przez E. Petranov i T. Mitov, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez S. Jiménez García, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios, P. Mihaylov i F. Clotuche-Duvieusart, działające w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 90 i 185 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, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy „Varna Holideis” EOOD a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (dyrektorem dykcji do spraw odwołań oraz praktyk podatkowych i w dziedzinie zabezpieczenia społecznego dla miasta Warna, przy centralnej administracji krajowej agencji przychodów publicznych, Bułgaria) w przedmiocie korekty odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT), który spółka ta zapłaciła z tytułu nabycia budynku do użytku hotelowego.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 63 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

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

4 Artykuł 90 dyrektywy VAT stanowi:

„1. W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

2. W przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1”.

5 Artykuł 179 tej dyrektywy stanowi:

„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.

[...]”.

6 Artykuł 184 tej dyrektywy brzmi następująco:

„Wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi”.

7 Artykuł 185 tej dyrektywy przewiduje:

„1. Korekta jest dokonywana w szczególności w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia, na przykład w

przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny.

2. W drodze odstąpienia od ust. 1, korekta nie jest dokonywana w przypadkach transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych, w przypadku naliczenia udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży w całości oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o małej wartości i próbki, o których mowa w art. 16.

Państwa członkowskie mogą jednakże wymagać dokonania korekty w przypadku transakcji całościowo lub częściowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieży.

8 Zgodnie z art. 186 dyrektywy VAT:

„Państwa członkowskie określają szczegółowe przepisy wykonawcze dla art. 184 i 185”.

Prawo bułgarskie

9 Artykuł 78 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ustawy o podatku od wartości dodanej) (DV nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r., zwanej dalej „ZDDS”), obowiązujący od dnia 1 stycznia 2007 r., stanowi:

„1) Podatnik ma obowiązek dokonania korekty kwoty VAT odliczonego w przypadku zmiany podstawy opodatkowania, rozwiązania dostawy lub zmiany rodzaju dostawy.

2) Korekta następuje w tym okresie podatkowym, w którym wystąpiły okoliczności wskazane w ust. 1, w drodze wpisu dokonanej korekty, zgodnie z dokumentem, o którym mowa w art. 115, lub z nowym dokumentem, o którym mowa w art. 116, w rejestrze zakupów i w deklaracji za odpowiedni okres podatkowy”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

10 Varna Holideis, spółka z siedzibą w Warnie (Bułgaria), w grudniu 2004 r. nabyła budynek do użytku hotelowego w tymże mieście. Wyrokiem z dnia 12 lutego 2015 r. (nr 201), który stał się prawomocny tego samego dnia, Varhoven kasatsionen sad (najwyższy sąd kasacyjny, Bułgaria) stwierdził nieważność sprzedaży tego budynku. W konsekwencji sąd ten nakazał spółce Varna Holideis zwrot budynku sprzedawcy, a od sprzedawcy zasądzić zwrot ceny sprzedaży.

11 W celu wykonania owego wyroku sprzedawcy wystawił spółce Varna Holideis noty kredytowe. Spółka ta zawiadomiła o odmowie ich przyjęcia i w dacie wydania postanowienia odsyłającego przez Administrativen sad – Varna (sąd administracyjny w Warnie, Bułgaria), w dniu 7 czerwca 2017 r., nadal nie złożyła jeszcze wniosku o wykreślenie spornego budynku z księgi wieczystej.

12 W świetle wyroku Varhoven kasatsionen sad (najwyższego sądu kasacyjnego) z dnia 12 lutego 2015 r. (nr 201) Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Varna (terytorialna dyrekcja krajowej agencji przychodów publicznych w Warnie, Bułgaria) wydała decyzję o poborze podatku za luty 2015 r. w celu dokonania korekty VAT odliczonego przez Varna Holideis z tytułu VAT obciżającego nabycie tego budynku w 2004 r. Ta decyzja o poborze podatku została utrzymana w mocy decyzji dyrekcji do spraw odwołań oraz praktyk podatkowych i w dziedzinie zabezpieczenia społecznego dla miasta Warnia, przy centralnej administracji krajowej agencji przychodów publicznych. Z decyzji tej wynika, że wprowadzenie korekty VAT po stwierdzeniu nieważności transakcji nie jest sytuacją wyraźnie przewidzianą przez prawo bułgarskie, jednak przepisy tego prawa regulujące przypadki rozwiązania mogą być stosowane analogicznie, zgodnie z zasadą neutralności podatkowej.

13 W ramach skargi do sądu odwołującego Varna Holideis kwestionuje nałożony na niego obowiązek korekty spornego VAT. Uważa ona, że prawo bułgarskie przewiduje korektę VAT w wypadku rozwiązania, ale nie w wypadku stwierdzenia nieważności. Pierwsze z tych pojęć odpowiada sytuacji, w której wierzyciel ze skutkiem wstecznym dokonuje zaliczenia dostawy, podczas gdy drugie z nich dotyczy sytuacji, w których dana transakcja nigdy nie mogła wywołać skutków prawnych ex tunc. Bułgarskie prawo podatkowe nie reguluje tej ostatniej sytuacji.

14 Sąd odwołujący zauważa w tym względzie, że nieważność transakcji stwierdzona orzeczeniem sądu może zostać zakwalifikowana jako zmiana czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia w rozumieniu art. 185 dyrektywy VAT. Sąd ten uważa jednak, że nieważność transakcji może też oznaczać, iż nie miała miejsca dostawa w rozumieniu dyrektywy VAT, a w konsekwencji VAT nigdy nie był należny. W tej sytuacji nie należy dokonywać korekty, lecz należy odmówić prawa do odliczenia VAT.

15 W braku wyraźnego przepisu prawa bułgarskiego w celu wyliczenia konsekwencji z nieważności sprzedaży z podatkowego punktu widzenia należyaby zastosować dyrektywę VAT bezpośrednio. W wypadku bowiem, gdyby ową dyrektywę należyło interpretować w ten sposób, że nieważność transakcji prowadzi do korekty odliczenia VAT naliczonego, należyaby zbadać kwestię, czy właściwe przepisy tej dyrektywy znajdują bezpośrednie zastosowanie. Gdyby bowiem nie dokonano korekty, istniałoby ryzyko utraty wpływów z VAT, w sytuacji gdy sprzedający zwróci kupującemu cenę sprzedanej rzeczy oraz zapłacony przez tego ostatniego VAT, podczas gdy ten sam kupujący mógł zachować korzyść z VAT, który on sam odliczył.

16 W tym kontekście Administrativen sad – Varna (sąd administracyjny w Warnie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 90 ust. 1 i art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że wymagają one dokonania korekty wykonanego w odniesieniu do dostawy prawa do odliczenia także w wypadkach takich jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, w którym w prawomocnym wyroku sądu stwierdzono nieważność transakcji, w związku z którą wykonano prawo do odliczenia, czy też w kontekście określonej w art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT definicji w takich wypadkach należy przyjąć, że nie miała miejsca dostawa i od początku nie nastąpiła wymagalność podatku?

2) Czy art. 185 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przy braku krajowych uregulowań dotyczących dokonania korekty wykonanego prawa do odliczenia, w wypadku stwierdzonej w wyroku sądu nieważności transakcji, dopuszcza się dokonanie korekty bezpośrednio na podstawie art. 90 ust. 1 dyrektywy [VAT]?”.

W przedmiocie w?a?ciwo?ci Trybuna?u

- 17 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna? jest w?a?ciwy do dokonywania wyk?adni prawa Unii jedynie w zakresie, w jakim dotyczy to jego stosowania w nowym pa?stwie cz?onkowskim od momentu przyst?pienia tego pa?stwa do Unii Europejskiej (postanowienie z dnia 11 maja 2017 r., Exmitiani, C?286/16, niepublikowane, EU:C:2017:368, pkt 12).
- 18 Wynika z tego w szczeg?lno?ci, ?e Trybuna? nie jest w?a?ciwy do dokonywania wyk?adni dyrektyw Unii dotycz?cych VAT, je?eli okres poboru podatku spornego w post?powaniu g?ównym jest wcze?niejszy ni? przyst?pienie danego pa?stwa cz?onkowskiego do Unii (postanowienie z dnia 11 maja 2017 r., Exmitiani, C?286/16, niepublikowane, EU:C:2017:368, pkt 13).
- 19 Zgodnie z postanowieniem odsy?aj?cym w grudniu 2004 r., czyli przed przyst?pieniem Republiki Bu?garii do Unii w dniu 1 stycznia 2007 r., Varna Holideis naby?a budynek do u?tku hotelowego w Warnie.
- 20 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z art. 63 dyrektywy VAT zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego ma miejsce, a VAT staje si? wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania us?ug (wyrok z dnia 7 marca 2013 r., Efir, C?19/12, niepublikowany, EU:C:2013:148, pkt 31).
- 21 Zatem przy za?o?eniu, ?e dostawa nieruchomo?ci spornej w post?powaniu g?ównym by?a regulowana przepisami takimi jak te przewidziane przez dyrektyw? VAT, dostawa ta mia?a miejsce, a VAT sta? si? wymagalny przed przyst?pieniem Republiki Bu?garii do Unii.
- 22 W odniesieniu do prawa do odliczenia przewidzianego przez dyrektyw? VAT, w aspekcie zarówno materialnym, jak i czasowym, jest ono bezpo?rednio zwi?zane z wymagalno?ci? VAT nale?nego lub zap?aconego od towarów i us?ug.
- 23 Prawo podatników do odliczenia od VAT, który s? oni zobowi?zani zap?aci?, VAT nale?nego lub zap?aconego od towarów i us?ug nabytych przez nich na wcze?niejszym etapie, stanowi zasad? podstawow? wsp?lnego systemu VAT ustanowion? w prawie Unii. Jak wielokrotnie podkre?la? Trybuna?, prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT stanowi integraln? cz??? mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. W szczeg?lno?ci prawo to wykonywane jest bezpo?rednio w stosunku do ca?ego podatku obci?aj?cego transakcje powoduj?ce naliczenie podatku (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, pkt 37, 39).
- 24 Zgodnie z art. 167 i art. 179 akapit pierwszy dyrektywy VAT prawo do odliczenia VAT wykonywane jest co do zasady w tym samym okresie, w którym powsta?o, to znaczy z chwil?, gdy podatek sta? si? wymagalny (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, pkt 44).
- 25 Wynika z tego, ?e zgodnie z orzecznictwem przywo?anym w pkt 17 i 18 niniejszego wyroku Trybuna? nie jest w?a?ciwy do udzielenia odpowiedzi na zadane pytania, poniewa? dotycz? one wymagalno?ci VAT i wykonania prawa do odliczenia.
- 26 Co do korekty odlicze? VAT, art. 184–186 dyrektywy VAT ustanawiaj? przes?anki, na podstawie których organy podatkowe mog? ??da? korekty od podatnika. Z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e mechanizm korekty przewidziany w tych artyku?ach stanowi integraln? cz??? systemu odlicze? VAT ustanowionego w dyrektywie VAT. Ma on na celu zwi?kszenie stopnia dok?adno?ci odlicze? w sposób zapewniaj?cy neutralno?? VAT (wyrok z dnia 22 lutego

2018 r., T?2, C?396/16, EU:C:2018:109, pkt 23).

27 Wprawdzie korekta de facto nie mo?e zmieni? wst?pnego odliczenia, ale powoduje zwi?kszenie lub zmniejszenie kwoty VAT nale?nej od podatnika w p??niejszym okresie rozliczeniowym (zob. podobnie wyrok z dnia 11 kwietnia 2018 r., SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, pkt 53), niemniej mechanizm korekty ma na celu skorygowanie odlicze? dokonanych w przesz?o?ci.

28 Zgodnie bowiem z art. 184 dyrektywy VAT wst?pne odliczenie VAT naliczonego podlega korekcie, je?eli jego kwota jest wy?sza lub ni?sza od kwoty odliczenia przys?uguj?cego podatnikowi.

29 Z ??cznej lektury art. 184 i art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT wynika ponadto, ?e je?li ze wzgl?du na zmian? jednego z czynników pierwotnie uwzgl?dnianych przy okre?laniu kwoty odliczenia korekta oka?e si? konieczna, obliczenie kwoty tej korekty powinno doprowadzi? do tego, ?e kwota ostatecznie dokonanych odlicze? odpowiada kwocie, jak? podatnik mia?by prawo odliczy?, gdyby ta zmiana zosta?a pierwotnie uwzgl?dniona (wyrok z dnia 22 lutego 2018 r., T?2, C?396/16, EU:C:2018:109, pkt 27).

30 Ponadto Trybuna? orzek? ju?, ?e samo istnienie jakiegokolwiek elementu po dniu przyst?pienia danego pa?stwa cz?onkowskiego do Unii, który to element jest powi?zany z okoliczno?ciami poprzedzaj?cymi t? dat? i który jest ich konsekwencj?, nie wystarczy, by przyzna? Trybuna?owi kompetencj? do udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne dotycz?ce wyk?adni dyrektywy (postanowienie z dnia 11 maja 2011 r., Semerdzhiev, C?32/10, niepublikowane, EU:C:2011:288, pkt 26).

31 Zatem skoro obowi?zek dokonania korekty jest nierozzerwalnie zwi?zany z wymagalno?ci? VAT nale?nego lub zap?aconego oraz z wynikaj?cym z tego prawem do odliczenia, pojawienie si?, po przyst?pieniu pa?stwa cz?onkowskiego do Unii, okoliczno?ci, które co do zasady mog? uzasadnia? ten obowi?zek, nie pozwala Trybuna?owi na interpretacj? dyrektywy VAT, je?eli dostawa towarów lub ?wiadczenie us?ug mia?y miejsce przed tym przyst?pieniem.

32 Wynika z tego, ?e Trybuna? nie jest w?a?ciwy do udzielenia odpowiedzi na pytania zadane przez Administrativen sad – Varna (s?d administracyjny w Warnie).

W przedmiocie kosztów

33 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? (szósta izba) orzeka, co nast?puje:

Trybuna? Sprawiedliwo?ci Unii Europejskiej nie jest w?a?ciwy do udzielenia odpowiedzi na pytania zadane przez Administrativen sad – Varna (s?d administracyjny w Warnie, Bu?garia)

Podpisy

* J?zyk post?powania: bu?garski.