

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 7 lipca 2022 r.(\*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 184 i 185 – Korekta odliczeń – Podatnik, który nie skorzystał z prawa do odliczenia przed upływem terminu zawitego – Brak możliwości dokonania tego odliczenia w ramach korekty

W sprawie C-194/21

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) postanowieniem z dnia 26 marca 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 marca 2021 r., w postępowaniu:

**Staatssecretaris van Financiën**

przeciwko

**X,**

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: I. Jarukaitis, prezes izby, M. Ilešić i Z. Csehi (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: T. Trapeta,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu X – A.C.P.A. van Dijk, belastingadviseur,
  - w imieniu rządu niderlandzkiego – M.K. Bulterman, M.A.M. de Ree i C.S. Schillemans, w charakterze pełnomocników,
  - w imieniu rządu czeskiego – O. Serdula, M. Smolek i J. Vlášil, w charakterze pełnomocników,
  - w imieniu Komisji Europejskiej – W. Roels i V. Uher, w charakterze pełnomocników,
- podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnej, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

**Wyrok**

1 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 (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów, Niderlandy) a X w przedmiocie korekty braku odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego przy nabyciu terenów budowlanych.

## **Ramy prawne**

### ***Prawo Unii***

3 Artykuł 63 dyrektywy VAT stanowi:

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

4 Artykuł 135 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

k) dostawy terenów niezabudowanych inne niż dostawy terenów budowlanych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b)”.

5 Zgodnie z art. 167 wskazanej dyrektywy:

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

6 Artykuł 168 tej dyrektywy przewiduje:

„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;

[...]”.

7 Artykuł 178 dyrektywy VAT stanowi:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług musi posiadać faktury sporządzone zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6;

[...]”.

8 Zgodnie z art. 179 akapit pierwszy tej dyrektywy:

„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”.

9 Artykuł 180 omawianej dyrektywy stanowi:

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

10 Artykuł 182 tej dyrektywy przewiduje:

„Państwa członkowskie określają warunki i szczegółowe przepisy wykonawcze dla art. 180 i 181”.

11 Rozdział 5 tytułu X dyrektywy VAT, zatytułowany „Korekta odliczeń”, zawiera między innymi art. 184–186.

12 Artykuł 184 tej dyrektywy stanowi:

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

13 Artykuł 185 rzeczony dyrektywy przewiduje:

„1. Korekta jest dokonywana w szczególności, w przypadku gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia, na przykład w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny.

2. W drodze odstępstwa 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”.

14 Artykuł 186 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

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

### **Prawo niderlandzkie**

15 Artykuł 15 Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (ustawy w sprawie zastąpienia obowiązującego podatku obrotowego podatkiem obrotowym opartym na systemie podatku od wartości dodanej) z dnia 28 czerwca 1968 r. (Stb. 1968, nr 329), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o podatku obrotowym”), przewiduje:

„1. Podatkiem [...], który zostaje odliczony przez przedsiębiorcę, jest:

a) podatek, który za okres objęty deklaracją zostaje uwzględniony na fakturze sporządzonej zgodnie z obowiązującymi przepisami przez inne podmioty z tytułu dostaw towarów i świadczenia usług dokonanych na rzecz przedsiębiorcy; [...] o ile towary i usługi są wykorzystywane przez przedsiębiorcę na potrzeby opodatkowanych transakcji. [...]

4. Odliczenie podatku dokonywane jest zgodnie z przeznaczeniem towarów i usług, gdy podatek zostaje naliczony przedsiębiorcy w fakturze lub gdy staje się wymagalny. Jeżeli w chwili, gdy przedsiębiorca decyduje się wykorzystać towary i usługi, okazuje się, iż odlicza podatek na nie przypadający w stosunku wyższym lub niższym od tego, do którego ma prawo z uwagi na wykorzystanie towarów lub usług, wartość odliczonej nadwyżki staje się z tym momentem wymagalna. Podatek, który stał się wymagalny, podlega wpłaconiu zgodnie z art. 14. Człowiek podatku, której nie odliczono mimo takiego uprawnienia, będzie mu zwrócona na jego wniosek”.

16 Artykuł 12 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (zarządzenia wykonawczego dotyczącego podatku obrotowego) z dnia 12 sierpnia 1968 r. (Stb. 1968, nr 423), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, ma następujące brzmienie:

„[...]”

2. Korekta, o której mowa w art. 15 ust. 4 ustawy [o podatku obrotowym], jest dokonywana na podstawie informacji dotyczących okresu rozliczeniowego, w którym przedsiębiorca zaczyna wykorzystywać towary lub usługi.

3. W chwili gdy zostaje złożona deklaracja dotycząca ostatniego okresu rozliczeniowego danego roku podatkowego, korekta odliczenia jest dokonywana na podstawie informacji dotyczących całego roku podatkowego”.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

17 Spółka B sprzedaje X dziesięć działek budowlanych. Projekt obejmuje ich zagospodarowanie do celów rekreacyjnych poprzez wybudowanie na nich domków kempingowych wraz ze stosowną zabudową dodatkową, a następnie sprzedaż domków kempingowych z przynależnym im gruntem. W dniu 20 kwietnia 2006 r. lub w zbliżonym okresie X i B zawarli w tym względzie umowę przewidującą, że B wykona wszystkie prace związane z zagospodarowaniem na własny rachunek i że przychód netto ze sprzedaży zagospodarowanych działek zostanie podzielony między strony w równych częściach.

18 W dniu 20 kwietnia 2006 r. B dostarczył działki X. Za tę dostawę B naliczył VAT według dem X, który nie skorzystał z prawa do odliczenia.

19 Ze względu na okoliczności gospodarcze planowane zagospodarowanie działek nie zostało zrealizowane.

20 W dniu 8 lutego 2013 r. X odsprzedał B dwie działki i naliczył VAT od ceny sprzedaży. X ani nie zadeklarował, ani nie uiścił kwoty tego podatku.

21 W dniu 26 listopada 2015 r. organ podatkowy wydał według dem X decyzję określającą wysokość zobowiązań podatkowych w zakresie VAT od ceny zapłaconej przez B za dostawę dwóch działek i pobrał rzeczony VAT.

22 X zaskarżył tę decyzję do rechtbank Gelderland (sądu rejonowego w Geldrii, Niderlandy). Podniósł on, że zgodnie z art. 15 ust. 4 ustawy o podatku obrotowym wysokość zobowiązań podatkowych powinna zostać obniżona o kwotę VAT zapłaconego przy dostawie tych działek w 2006 r.

23 Po oddaleniu tej skargi X wniósł środek odwoławczy do Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (sądu apelacyjnego w Arnhem-Leeuwarden, Niderlandy), który uwzględnił żądania X i obniżył kwotę zobowiązań podatkowych określonych w decyzji z dnia 26 listopada 2015 r.

24 Sąd ten uznał, że art. 15 ust. 4 ustawy o podatku obrotowym i art. 184 dyrektywy VAT nie ograniczają zakresu systemu korekty do sytuacji, w których w chwili, gdy dostarczony towar jest po raz pierwszy używany, jego rzeczywiste wykorzystanie różni się od wykorzystania planowanego w chwili jego nabycia. Ponieważ rzeczywiste wykorzystanie było według tego sądu rozstrzygające dla prawa do odliczenia, sąd ten uznał, że VAT naliczony względem X przy nabyciu dwóch działek w 2006 r. i nieodliczony w tamtym okresie mógł zostać w całości odliczony przy pierwszym wykorzystaniu tych działek do celów opodatkowanych transakcji w 2013 r.

25 Staatssecretaris van Financiën (sekretarz stanu ds. finansów, Niderlandy) wniósł do Hoge Raad der Nederlanden (sądu najwyższego Niderlandów), będącego sądem odwoławczym, skargę kasacyjną od tego wyroku, w której podniósł, że X powinien być odliczyć VAT związany z dostawą działek w 2006 r. w chwili, gdy podatek ten stał się wymagalny. Uważa on bowiem, że system korekty przewidziany w art. 15 ust. 4 ustawy o podatku obrotowym nie ma na celu przyznania prawa do późniejszego odliczenia VAT, z którego przedsiębiorca nie korzysta w deklaracji dotyczącej okresu, w którym powstało prawo do odliczenia, to znaczy zgodnie z art. 15 tej ustawy w chwili, gdy podatek podlegający odliczeniu stał się wymagalny, lub w chwili, gdy podatek ten został mu naliczony. System korekty przewidziany w tym przepisie w związku z art. 184 i 185 dyrektywy VAT dotyczy jego zdaniem jedynie sytuacji, w których dokonane odliczenie jest wyższe lub niższe od tego, do którego podatnik był uprawniony. Uważa on, że w niniejszej sprawie korekta nie jest uzasadniona, ponieważ przeznaczenie na potrzeby opodatkowanych transakcji działek w chwili ich nabycia odpowiada ich faktycznemu wykorzystaniu w chwili, gdy zostały one wykorzystane po raz pierwszy.

26 Sąd odwoławczy wyraża wątpliwości co do wykazania art. 184 i 185 dyrektywy VAT.

27 Powołując się w szczególności na wyrok z dnia 11 kwietnia 2018 r., SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, pkt 32, 33), sąd ten zauważa, że obowiązek dokonania korekty jest zdefiniowany w art. 184 dyrektywy VAT w sposób jak najszerzy, zgodnie ze sformułowaniem, które nie wyklucza a priori żadnej potencjalnej sytuacji nienależnego dokonania odliczenia. Ponieważ zgodnie z orzecznictwem Trybunału mechanizm korekty ma na celu zwiększenie stopnia dokądności odliczeń w celu zapewnienia neutralności VAT, sąd odwoławczy uważa, że cel ten zezwala na szeroki wykaz art. 184 i 185 dyrektywy VAT, umożliwiając podatnikowi dokonanie, przy okazji pierwszego wykorzystania danego dobra, korekty braku odliczenia całości lub części VAT, który został mu naliczony przy nabyciu tego dobra, nawet jeżeli następuje to po upływie terminu przewidzianego w prawie krajowym na dokonanie wstępnego odliczenia.

28 Sąd odwoławczy podkreśla, że w świetle właściwych przepisów prawa niderlandzkiego ta szeroka wykładnia nie oznacza zezwolenia na korzystanie z prawa do odliczenia bez ograniczeń czasowych. Korzystanie to jest bowiem ograniczone do chwili nabycia lub chwili pierwszego wykorzystania danych towarów lub usług. Po każdym z tych momentów zastosowanie mają, po pierwsze, sześciotygodniowy termin zawity przewidziany w prawie krajowym, a po drugie, uprawnienie organu podatkowego do skorygowania przez okres pięciu lat kwoty VAT należnego w drodze decyzji określającej wysokość zobowiązań podatkowych.

29 Sąd odwoławczy zastanawia się jednak, czy taka szeroka wykładnia jest zgodna z orzecznictwem Trybunału, które jego zdaniem wydaje się ograniczać zakres stosowania art. 184 i art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT do sytuacji, w których zmiana okoliczności nastąpiła po okresie, do

którego odnosi się wstępne odliczenie. Powołuje się on w tym względzie w szczególności na wyrok z dnia 27 czerwca 2018 r., Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo), a także na wyrok z dnia 27 marca 2019 r., Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, pkt 26–29, 43).

30 Sąd odsyłający zauważa ponadto, że taka wykładnia nie wydaje się zgodna z orzecznictwem Trybunału wynikającym w szczególności z wyroku z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 36), i wyroku z dnia 30 kwietnia 2020 r., CTT – Correios de Portugal (C-661/18, EU:C:2020:335, pkt 59), zgodnie z którym, po pierwsze, na mocy zasady pewności prawa termin zawity nie może zostać uznany za niezgodny z systemem ustanowionym w dyrektywie VAT, z zastrzeżeniem poszanowania zasad równoważności i skuteczności, a po drugie, możliwość skorzystania z prawa do odliczenia VAT bez ograniczenia w czasie byłaby sprzeczna z tą zasadą, która wymaga, aby sytuacja podatnika w zakresie praw i obowiązków względem organów podatkowych nie była w nieskończoność narażona na kwestionowanie.

31 Sąd odsyłający uważa, że orzecznictwo Trybunału nie wykluczyło wyrażenie z systemu korekty sytuacji, w której podatnik w chwili nabycia dobra nie skorzystał ze swojego prawa do odliczenia VAT. Twierdzi on, że w takiej sytuacji odmówienie podatnikowi możliwości skorzystania z prawa do odliczenia w chwili, gdy rozpoczyna używanie danego dobra, byłoby nieproporcjonalne, ponieważ nie stwierdzono żadnego oszustwa, nadużycia prawa ani żadnego szkodliwego skutku dla skarbu państwa.

32 W tym kontekście Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 184 i 185 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatnik, który nie dokonał odliczenia podatku naliczonego w chwili nabycia towaru lub skorzystania z usługi [...] 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 pierwsze ma znaczenie to, że niewykonanie pierwotnego odliczenia nie ma związku z oszustwem czy nadużyciem prawa ani nie stwierdzono wystąpienia negatywnych skutków dla skarbu państwa?”.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

33 Poprzez swoje pytania, które należy rozpatrzyć zbieżnie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 184 i 185 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, by podatnikowi, który przed upływem terminu zawitego przewidzianego w prawie krajowym nie skorzystał z prawa do odliczenia VAT związanego z nabyciem towaru lub usługi, odmówiono możliwości dokonania tego odliczenia w późniejszym czasie, przy pierwszym wykorzystaniu tego towaru lub tej usługi do celów opodatkowanych transakcji, tytułem korekty, mimo iż nie stwierdzono jakiegokolwiek nadużycia prawa, oszustwa ani jakiegokolwiek utraty wpływów podatkowych.

34 Trybunał wielokrotnie orzeka, że prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu (wyrok z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 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 powstało, to znaczy z chwilą, gdy podatek stał się wymagalny. Z art. 63 tej dyrektywy wynika, że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług (zob. podobnie wyrok z dnia 21 października 2021 r., Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, pkt 84 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Ponadto to prawo do odliczenia przysuguje w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (wyrok z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Podatnik może jednak zostać upoważniony do dokonania odliczenia na podstawie art. 180 i 182 dyrektywy VAT, nawet jeżeli nie wykonał swego prawa w okresie, w którym prawo to powstało, z zastrzeżeniem jednak spełnienia przesłanek i zasad ustalonych przez prawo krajowe (wyrok z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 W tym względzie sąd odsyłający zauważa, że ustawa o podatku obrotowym nie przewiduje możliwości skorzystania przez podatnika z prawa do odliczenia po upływie terminu na złożenie deklaracji dotyczącej okresu, w którym prawo to powstało.

39 Niemniej jednak zdaniem sądu odsyłającego z ogólnych przepisów postępowania podatkowego wynika, że można przyznać podatnikowi taką możliwość, z zastrzeżeniem zachowania sześciotygodniowego terminu na wniesienie odwołania od kwoty, której zapłacił na podstawie deklaracji. W takim przypadku przedsiębiorca musi wnieść odwołanie w terminie sześciu tygodni od uiszczenia podatku na podstawie deklaracji, a w przypadku zwrotu VAT – w terminie sześciu tygodni od daty decyzji o zwrocie.

40 Z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że X nie skorzystał z prawa do odliczenia VAT z tytułu nabycia działek w 2006 r. ani nie skorzystał z tej możliwości w przewidzianym terminie zawitym. X wniósł o skorzystanie z prawa do odliczenia odnośnego VAT dopiero w ramach skargi na decyzję określałą wysokość zobowiązań podatkowych z dnia 26 listopada 2015 r., czyli ponad dziewięć lat po dostawie działek.

41 Tymczasem należy zauważyć w pierwszej kolejności, że możliwość wykonywania prawa do odliczenia VAT bez ograniczenia w czasie byłaby sprzeczna z zasadą pewności prawa, która wymaga, aby sytuacja podatnika w zakresie praw i obowiązków względem organów podatkowych nie była w nieskończoność narażona na kwestionowanie (wyroki: z dnia 8 maja 2008, Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 44; z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 48; a także z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Trybunał orzekł już w związku z tym, że termin zawity, którego upływ wiódłby dla niewystarczającego starannego podatnika, który nie zgłosił odliczenia VAT naliczonego, z sankcją w postaci utraty prawa do odliczenia VAT, nie może zostać uznany za niezgodny z systemem ustanowionym na mocy dyrektywy VAT, o ile, po pierwsze, termin ten ma zastosowanie w taki

sam sposób do analogicznych praw w zakresie podatków wynikających z prawa krajowego i z prawa Unii (zasada równoważności), a po drugie, praktycznie nie uniemożliwia lub nadmiernie nie utrudnia wykonywania prawa do odliczenia VAT (zasada skuteczności) (wyroki: z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 W drugiej kolejności, co się tyczy obowiązku korekty odliczenia VAT przewidzianego w art. 184 i 185 dyrektywy VAT, jest on niewątpliwie zdefiniowany w sposób szeroki, ponieważ „[w]stępnie odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi”. Sformułowanie to nie wyklucza a priori żadnej potencjalnej sytuacji nienależnego dokonania odliczenia, a ogólny zakres tego obowiązku potwierdza wyraźne wymienienie wyjątków dopuszczonych przez dyrektywę VAT w jej art. 185 ust. 2 (wyrok z dnia 11 kwietnia 2018 r., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, pkt 32, 33).

44 Zgodnie z art. 185 ust. 1 tej dyrektywy taka korekta jest dokonywana w szczególności w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty tego odliczenia (wyrok z dnia 18 października 2012 r., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, pkt 32).

45 Jednakże Trybunał orzekł, że mechanizm korekty ma zastosowanie tylko wtedy, gdy istnieje prawo do odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 37). Tymczasem art. 184 i 185 dyrektywy VAT nie mogą rodzić prawa do odliczenia (zob. analogicznie wyroki: z dnia 11 lipca 1991 r., Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 11, 12; a także z dnia 2 czerwca 2005 r., Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, pkt 38).

46 Wynika z tego, że mechanizm korekty przewidziany w dyrektywie VAT nie ma zastosowania, gdy podatnik nie skorzystał z prawa do odliczenia VAT i utracił je z powodu upływu terminu zawitego.

47 W konsekwencji mechanizm ten nie ma zastosowania w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, w których podatnik, który nie skorzystał z prawa do odliczenia VAT przy nabyciu dobra będącego podstawą tego prawa, chce z niego skorzystać przy okazji pierwszego wykorzystania tego dobra, podczas gdy upłynął termin zawity przewidziany w prawie krajowym na skorzystanie z tego prawa. Jest w tym względzie bez znaczenia, czy pierwsze wykorzystanie tego dobra różni się bądź nie od wykorzystania planowanego w chwili jego nabycia.

48 Wniosku tego nie podważa zasada neutralności podatkowej. Prawdą jest, że mechanizm korekty stanowi integralną część systemu odliczeń ustanowionego przez dyrektywę VAT i ma na celu zwiększenie stopnia dokładności odliczeń w sposób zapewniający neutralność podatkową, która stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawodawcę Unii (wyrok z dnia 17 września 2020 r., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 Jednakże zasada neutralności podatkowej nie jest normą prawa pierwotnego, lecz regułą interpretacyjną, która powinna być stosowana równolegle do innych zasad, wśród których znajduje się zasada pewności prawa (zob. analogicznie wyroki: z dnia 19 lipca 2012 r., Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, pkt 45; z dnia 9 marca 2017 r., Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, pkt 32).

50 W konsekwencji zasada neutralności podatkowej nie może uniemożliwiać podatnikowi dokonania korekty prawa do odliczenia, z którego nie skorzystał przed upływem terminu

zawitego i które w związku z tym utraci?

51 Co się tyczy braku oszustwa lub nadużycia prawa czy też szkodliwych skutków dla wpływów podatkowych danego państwa członkowskiego, okoliczności te nie mogą uzasadniać tego, by podatnik mógł obejść termin zawity. Taka wykładnia byłaby sprzeczna z zasadą pewnośc prawa, jak przypomniano w pkt 41 niniejszego wyroku, która wymaga, aby sytuacja podatnika w zakresie praw i obowiązków względem organów podatkowych nie była w nieskończoność narażona na kwestionowanie.

52 Mając na względzie całość powyższych rozważań, na przedłożone pytania należy odpowiedzieć, że art. 184 i 185 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, by podatnikowi, który przed upływem terminu zawitego przewidzianego w prawie krajowym nie skorzystał z prawa do odliczenia VAT związanego z nabyciem towaru lub usługi, odmówiono możliwości dokonania tego odliczenia w późniejszym czasie, przy pierwszym wykorzystaniu tego towaru lub tej usługi do celów opodatkowanych transakcji, tytułem korekty, mimo iż nie stwierdzono jakiegokolwiek nadużycia prawa, oszustwa ani jakiegokolwiek utraty wpływów podatkowych.

### **W przedmiocie kosztów**

53 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

**Artykuły 184 i 185 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r.,**

**należy interpretować w ten sposób, że:**

**nie stoją one na przeszkodzie temu, by podatnikowi, który przed upływem terminu zawitego przewidzianego w prawie krajowym nie skorzystał z prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) związanego z nabyciem towaru lub usługi, odmówiono możliwości dokonania tego odliczenia w późniejszym czasie, przy pierwszym wykorzystaniu tego towaru lub tej usługi do celów opodatkowanych transakcji, tytułem korekty, mimo iż nie stwierdzono jakiegokolwiek nadużycia prawa, oszustwa ani jakiegokolwiek utraty wpływów podatkowych.**

Podpisy

\* Język postępowania: niderlandzki.