

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 6 października 2022 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Odliczenia VAT naliczonego – Towary i usługi wykorzystywane przez podatnika do wytwarzania dóbr inwestycyjnych – Artykuły 184–187 – Korekta odliczeń – Obowiązek korekty odliczeń VAT w przypadku postawienia tego podatnika w stan likwidacji i wykreślenia go z rejestru podatników VAT

W sprawie C-293/21

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (najwyższy sąd administracyjny Litwy) postanowieniem z dnia 28 kwietnia 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 maja 2021 r., w postępowaniu:

UAB „Vittamed technologijos”, w likwidacji,

przeciwko

Valstybinė mokesčių inspekcija,

przy udziale:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

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

rzecznik generalny: T. Trapeta,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu rządu litewskiego – K. Dieninis oraz V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė oraz L. Lozano Palacios, 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. 184–187 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 złożony w ramach sporu pomiędzy spółką UAB „Vittamed technologijos”, w likwidacji (zwaną dalej „spółką Vittamed”) a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (krajowym inspektoratem podatkowym przy ministerstwie finansów Republiki Litewskiej) w przedmiocie obowiązku korekty odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) z tytułu towarów i usług, w odniesieniu do których skorzystano z prawa do odliczenia, które zostały nabyte w celu wytworzenia dóbr inwestycyjnych i które to nie były i nigdy nie będą wykorzystywane do prowadzenia rozpatrywanej działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu w związku z postawieniem w stan likwidacji podatnika i wykreśleniem go z rejestru podatników VAT.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 167 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

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

4 Artykuł 168 lit. a) 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 należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika”.

5 Rozdział 5 tytułu X rzeczony dyrektywą, zatytułowany „Korekta odliczeń”, zawiera w szczególności art. 184, 185 i 187.

6 Artykuł 184 tej dyrektywy stanowi:

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

7 Zgodnie z art. 185 dyrektywy VAT:

„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 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”.

8 Artykuł 186 tej dyrektywy głosi:

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

9 Artykuł 187 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„1. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta obejmuje okres pięciu lat, włącznie z rokiem, w którym towary zostały nabyte lub wytworzone.

Państwa członkowskie mogą jednakże uwzględnić przy korekcie okres pięciu pełnych lat, licząc od dnia, w którym dobra te zostały użyte po raz pierwszy.

W odniesieniu do nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne okres stanowiący podstawę obliczania korekty może zostać przedłużony do 20 lat.

2. Roczna korekta dokonywana jest włącznie w odniesieniu do jednej piątej VAT należnego na te dobra inwestycyjne lub, w przypadku gdy okres korekty został przedłużony, w odniesieniu do odpowiedniej części ułamkowej VAT.

Korekta, o której mowa w akapicie pierwszym, dokonywana jest z uwzględnieniem zmian w zakresie prawa do odliczenia, które nastąpiły w kolejnych latach, w stosunku do prawa, które obowiązywało w roku, w którym towary zostały nabyte, wytworzone lub, w stosownych przypadkach, użyte po raz pierwszy”.

Prawo litewskie

10 Artykuł 58 ust. 1 pkt 1 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (ustawy Republiki Litewskiej o podatku od wartości dodanej) z dnia 5 marca 2002 r. (Žin., 2002, nr 35/1271), w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwana dalej „ustawą o VAT”) stanowi:

„Podatnik VAT może odliczyć VAT naliczony lub VAT od przywozu w odniesieniu do towarów lub usług, w przypadku gdy owe towary lub usługi są przeznaczone do wykorzystania przy następujących rodzajach działalności podatnika VAT:

[...] dostawie towarów lub świadczeniu usług, od których pobiera się VAT [...]”.

11 Artykuł 66 ust. 2 ustawy o VAT przewiduje:

„W przypadku gdy okaże się, że towary lub usługi, od których odliczono w całości lub w części VAT naliczony lub VAT od przywozu (a w przypadku gdy zostały one wytworzone przez samego podatnika – VAT naliczony lub VAT od przywozu w odniesieniu do towarów lub usług wykorzystywanych do produkcji), są wykorzystywane do celów działalności innej niż określona w art. 58 ust. 1 niniejszej ustawy lub zostały utracone, należy dokonać korekty odliczenia VAT w

deklaracji VAT za okres rozliczeniowy, w którym powzięto wiedzę na temat powyższych okoliczności, poprzez odpowiednie zwiększenie kwoty VAT wpłaconej do budżetu lub zmniejszenie kwoty VAT zwracanej z budżetu [...]”.

12 Artykuł 69 ust. 1 ustawy o VAT stanowi:

„W przypadku wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT lub postawienia podatnika VAT w stan likwidacji należy dokonać korekty odliczenia VAT, zgodnie z procedurą określoną w art. 66 i 67 niniejszej ustawy, w deklaracji VAT podatnika wykreślonego z rejestru podatników VAT lub podatnika znajdującego się w stanie likwidacji, a VAT naliczony lub VAT od przywozu w odniesieniu do towarów lub usług, w tym dóbr inwestycyjnych, które nie będą już wykorzystywane do celów działalności określonej w art. 58 ust. 1 niniejszej ustawy, podlega zwrotowi do budżetu”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

13 Vittamed jest spółką z siedzibą na Litwie, która zajmowała się technicznymi badaniami naukowymi i ich praktycznymi zastosowaniami.

14 Od dnia 1 marca 2012 r. spółka ta nie dokonywała żadnych dostaw towarów lub usług, od których należało odprowadzić VAT.

15 W latach 2012 i 2013 Vittamed nabył w szczególności towary i usługi w ramach realizacji międzynarodowego projektu finansowanego ze środków Unii Europejskiej, którego celem było opracowanie prototypu medycznego urządzenia diagnostyczno-monitorującego, a następnie wprowadzenie tego urządzenia do obrotu. W związku z tym na Vittamed wystawiono osiem faktur. Odliczył on kwotę 87 987 EUR naliczonego VAT zwiększonego z dostaw tych towarów i świadczeniem tych usług. Przedmiotowy projekt został zakończony w dniu 31 grudnia 2013 r.

16 Vittamed wykorzystywał rzeczne towary i usługi do wytwarzania niematerialnych (licencje) i materialnych (prototyp urządzeń) dóbr inwestycyjnych. Zamierzał on wykorzystywać te dobra inwestycyjne w ramach swojej przyszłej działalności podlegającej opodatkowaniu.

17 Po zakończeniu tego projektu działalności Vittamedu, w latach 2014 i 2015, przynosiła straty, a przenoszone na kolejne lata straty odnotowane przez tę spółkę stale się powiększały. Wobec działalności przynoszącej straty oraz braku zamówień i potencjalnych dochodów podjęto decyzję o zakończeniu działalności wspomnianej spółki. Z tego względu jedyny akcjonariusz Vittamedu podjął w sierpniu 2015 r. decyzję o postawieniu tej spółki w stan likwidacji, stwierdziwszy, że innowacyjna działalność naukowa tej spółki nie jest rentowna.

18 W dniu 10 września 2015 r. Vittamed uzyskał status prawny „osoby prawnej w likwidacji”.

19 W dniu 23 września 2015 r. Vittamed złożył wniosek o wykreślenie go z rejestru podatników VAT oraz złożył podlegającemu zwołeniu przez osobę znajdującą się w stanie likwidacji deklaracji VAT w odniesieniu do ostatniego okresu rozliczeniowego od dnia 1 września do dnia 23 września 2015 r. W rzecznej deklaracji VAT Vittamed nie dokonał korekty odliczenia VAT w odniesieniu do pozostałej części niesprzedanych towarów lub usług.

20 W dniu 23 września 2015 r. Vittamed wykreślono z rejestru podatników VAT.

21 Zgodnie z nakazem przeprowadzenia kontroli z dnia 28 grudnia 2017 r. Vittamed został poddany kontroli podatkowej przez Kauno apskrities valstybinę mokesčių inspekciją (krajowy inspektorat podatkowy okręgu Kowno, Litwa).

22 Decyzją z dnia 24 stycznia 2019 r. krajowy inspektorat podatkowy okręgu Kowno stwierdził

w istocie, że w momencie wydania decyzji o postawieniu Vittamedu w stan likwidacji to na Vittamedzie spoczywa obowiązek dokonania korekty odliczeń VAT naliczonego i zwrotu do budżetu VAT dotyczącego nabytych towarów lub usług, które nie były wykorzystywane do działalności podlegającej opodatkowaniu VAT. W konsekwencji krajowy inspektorat podatkowy okręgu Kowno nałożył na Vittamed obowiązek zapłaty dodatkowej kwoty z tytułu VAT w wysokości 87 987 EUR, powiększonej o kwotę 30 427 EUR wraz z odsetkami za zwłokę, a także kwoty grzywny w wysokości 8798 EUR, odpowiadającej 10% VAT należnego.

23 Vittamed zakwestionował tę decyzję przed krajowym inspektoratem podatkowym przy ministerstwie finansów Republiki Litewskiej na tej podstawie, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału w przypadku kosztów poniesionych w ramach przygotowywania działalności gospodarczej można dokonać odliczenia VAT naliczonego także wtedy, gdy owa działalność gospodarcza nie będzie kontynuowana i nie dojdzie w ostateczności do realizacji zamierzonych transakcji podlegających opodatkowaniu.

24 Decyzję z dnia 19 kwietnia 2019 r. krajowa inspekcja podatkowa przy ministerstwie finansów Republiki Litewskiej utrzymała w mocy decyzję krajowego inspektoratu podatkowego okręgu Kowno.

25 Vittamed wniosł zażalenie administracyjne do Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisji ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej). Decyzję z dnia 20 czerwca 2019 r. organ ten oddalił to zażalenie jako bezzasadne.

26 Od tej decyzji Vittamed wniosł do Vilniaus apygardos administracinis teismas (okręgowego sądu administracyjnego w Wilnie, Litwa) odwołanie, które zostało oddalone wyrokiem z dnia 10 października 2019 r.

27 Vittamed wniosł skargę kasacyjną od tego wyroku do Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (najwyższego sądu administracyjnego Litwy), który jest sądem odwoławczym.

28 Sąd odwoławczy wyraża wątpliwość co do istnienia obowiązku dokonania korekty odliczeń VAT w sporze w postępowaniu głównym, niezależnie od okoliczności, że jedyny akcjonariusz podatnika postanowił postawić go w stan likwidacji i że w związku z tym podatnik ten złożył wniosek o wykreślenie go z rejestru podatników VAT, który to wniosek został uwzględniony. W tym względzie sąd wskazuje na oczywistą sprzeczność w orzecznictwie Trybunału.

29 Z jednej strony, odnosząc się w pierwszej kolejności do pkt 20 wyroku z dnia 9 lipca 2020 r., Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (C-374/19, EU:C:2020:546), sąd odwoławczy przypomina, że mechanizm korekty przewidziany w art. 184–187 dyrektywy VAT ma na celu ustanowienie ciszy i bezpośredniego związku pomiędzy prawem do odliczenia VAT naliczonego a wykorzystaniem danych towarów lub usług do celów transakcji podlegających opodatkowaniu. Opierając się następnie na pkt 38 wyroku z dnia 11 kwietnia 2018 r., SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228), sąd ten wskazuje, że we wspólnym systemie VAT jedynie podatek naliczony obciążający towary i usługi wykorzystywane przez podatników do celów transakcji podlegających opodatkowaniu podlega odliczeniu. W tym względzie wspomniany sąd uściśla, że zgodnie z pkt 56 wyroku z dnia 31 maja 2018 r., Kollroß i Wirtl (C-660/16 i C-661/16, EU:C:2018:372) art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT ustanawia zasadę, zgodnie z którą taka korekta musi być dokonywana w szczególności w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia. Ów sąd powołuje się wreszcie na pkt 44–46 wyroku z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), aby zauważyć, że ów ciszy i bezpośredni związek, jaki musi występować między prawem do odliczenia VAT naliczonego a realizacją planowanych transakcji podlegających opodatkowaniu, zostaje przerwany, gdy podatnik nie zamierza już wykorzystywać odwołanych towarów i usług do

celów transakcji podlegających opodatkowaniu lub gdy wykorzystuje je do realizacji transakcji zwolnionych z podatku.

30 Sąd odsyłający zauważa w tym względzie, że wydanie decyzji przez jedynego akcjonariusza odnośnego podatnika o postawieniu tego podatnika w stan likwidacji i złożenie przez tego podatnika wniosku o wykreślenie z rejestru podatników VAT potwierdza w sposób obiektywny, że ów podatnik nie zamierza już wykorzystywać towarów lub usług, w odniesieniu do których dokonano odliczenia VAT naliczonego w ramach działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, co stanowi zmianę, po złożeniu deklaracji VAT, czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia w rozumieniu art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT. Sąd ten zauważa, że taka ocena jest zgodna z art. 69 ust. 1 ustawy o VAT.

31 Z drugiej strony sąd odsyłający powołuje się na orzecznictwo wynikające z wyroków z dnia 15 stycznia 1998 r., Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1, pkt 19, 20); z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 40, 42), a także z dnia 17 października 2018 r., Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 25), zgodnie z którym prawo do odliczenia pozostaje co do zasady nabyte, nawet jeżeli później, ze względu na okoliczności niezależne od woli podatnika, nie korzysta on z tych towarów i usług, które doprowadziły do odliczenia w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu, podkreślając, że podatnik zachowuje prawo do odliczenia, od momentu gdy nabył to prawo, nawet jeżeli ów podatnik z przyczyn niezależnych od jego woli nie mógł wykorzystać towarów lub usług stanowiących podstawę odliczenia w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu. Sąd ten uważa, że zgodnie z tym orzecznictwem można uznać, iż z wyjątkiem przypadku, o którym mowa w art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT, prawo do wstępnego odliczenia VAT zostaje zachowane i nie powstaje obowiązek dokonania korekty, w przypadku gdy towary lub usługi nie zostały wykorzystane w ramach danej działalności gospodarczej ze względu na okoliczności niezależne od woli podatnika.

32 Sąd odsyłający zastanawia się w tym względzie nad kwestią, czy decyzja o postawieniu podatnika w stan likwidacji oraz wnioski o wykreślenie z rejestru podatników VAT, które zostały przedłożone co do zasady przez tego podatnika z własnej inicjatywy, pozwalają na stwierdzenie, że istniały „okoliczności niezależne od woli” podatnika w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 31 niniejszego wyroku. Zauważa on, że w niniejszym przypadku Vittamed wskazał, iż decyzję o postawieniu go w stan likwidacji podjęto ze względu na stale rosnące straty, brak zamówień i wątpliwości jedynego akcjonariusza co do rentowności planowanej działalności gospodarczej. Organ podatkowy i inne instytucje rozpatrujące spór w postępowaniu głównym uznały, że decyzja jedynego akcjonariusza Vittamedu o postawieniu go w stan likwidacji została wydana bez przedstawienia jakiegokolwiek dowodu na to, iż działalność Vittamedu nie była rentowna, oraz że decyzja ta oraz wnioski o wykreślenie z rejestru podatników VAT nie stanowiły „okoliczności niezależnych od woli” Vittamedu w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 31 niniejszego wyroku.

33 Jednakże, odnosząc się do pkt 35 wyroku z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), sąd odsyłający przypomina, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż zadaniem organu podatkowego nie jest dokonywanie oceny zasadności powodów, które skłoniły podatnika do zaprzestania początkowo planowanej działalności gospodarczej, gdyż wspólny system VAT gwarantuje w zakresie ciążącego podatku neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama temu podatkowi.

34 W konsekwencji sąd odsyłający zastanawia się, w jaki sposób należy ustalić istnienie „okoliczności niezależnych od woli podatnika” w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 31

niniejszego wyroku w okolicznościach sporu w postępowaniu głównym. W szczególności zmierza on do ustalenia, czy zwykła deklaracja podatnika jest wystarczająca do celów takiej kwalifikacji lub czy w ogóle konieczne jest dokonanie oceny tych okoliczności, jeżeli rzeczony towar lub usługi nie były wykorzystywane i nigdy nie będą wykorzystywane z powodu postawienia tego podatnika w stan likwidacji.

35 Wreszcie sąd odsyłający zauważa, że Trybunał wskazał w pkt 25 wyroku z dnia 17 października 2018 r., *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834), że powstało już prawo do odliczenia pozostaje nabyte, nawet jeżeli planowana działalność gospodarcza nie została później zrealizowana, a co za tym idzie – nie doprowadziła do dokonania podlegających opodatkowaniu transakcji, *lub* podatnik nie mógł skorzystać towarów lub usług uprawniających do odliczenia w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu z uwagi na okoliczności niezależne od jego woli. Zdaniem sądu odsyłającego użycie spójnika „lub” w owym pkt 25 ma na celu dokonanie rozróżnienia między dwiema odrębnymi sytuacjami: po pierwsze, gdy działalność gospodarcza nie była prowadzona po powstaniu prawa do odliczenia, oraz po drugie, gdy towary lub usługi, w odniesieniu do których skorzystano z prawa do odliczenia, nie zostały wykorzystane w ramach działalności gospodarczej. Tymczasem okoliczności, że towary lub usługi nie zostały wykorzystane „ze względu na okoliczności niezależne od woli podatnika”, wymieniono wyjątkowo w drugim przypadku, który zdaniem sądu odsyłającego nie obejmuje sytuacji, w której podatnik został postawiony w stan likwidacji. Sąd ten powołuje się w tym względzie na wyrok z dnia 29 lutego 1996 r., *INZO* (C-110/94, EU:C:1996:67).

36 W tych okolicznościach Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (najwyższy sąd administracyjny Litwy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 184–187 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że podatnik jest (lub nie jest) zobowiązany do dokonania korekty odliczonego VAT naliczonego w związku z nabyciem towarów i usług na potrzeby wytworzenia dóbr inwestycyjnych, w sytuacji gdy towary te nie są już przeznaczone do wykorzystania w ramach działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, ponieważ właściciel (akcjonariusz) podatnika postanawia postawić go w stan likwidacji, a podatnik ten składa wniosek o wykreślenie go z rejestru podatników VAT?

Czy odpowiedź na to pytanie jest uzależniona od powodów, z jakich podjęto decyzję o postawieniu podatnika w stan likwidacji, a mianowicie od okoliczności, że decyzję tę podjęto z uwagi na rosnące straty, brak zamówień oraz wątpliwości akcjonariusza co do rentowności planowanej działalności gospodarczej?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

37 Poprzez swoje pytanie, po pierwsze, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 184–187 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatnik jest zobowiązany do dokonania korekty odliczonego VAT naliczonego związanego z nabyciem towarów lub usług służących do wytworzenia dóbr inwestycyjnych, w przypadku gdy ze względu na decyzję właściciela lub jedynego akcjonariusza tego podatnika o postawieniu tego podatnika w stan likwidacji oraz ze względu na wniosek o wykreślenie owego podatnika z rejestru podatników VAT, wytworzone dobra inwestycyjne nie były i nigdy nie będą wykorzystywane w ramach działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu. Po drugie, sąd ten zmierza zasadniczo do ustalenia, czy powody uzasadniające decyzję o postawieniu podatnika w stan likwidacji, a tym samym zaprzestanie planowanej działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, takie jak stale rosnące straty, brak zleceń i wątpliwości akcjonariusza podatnika co do rentowności planowanej działalności gospodarczej, mają wpływ na spoczywający na podatniku obowiązek dokonania korekty odnośnych odliczonego VAT. Sąd ten zmierza wreszcie do ustalenia, czy zwykła deklaracja

danego podatnika dotycząca istnienia tych powodów jest wystarczająca, czy też, przeciwnie, istnienie owych powodów musi być potwierdzone dowodami.

38 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawodawcę Unii (wyrok z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciężaru VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy. Wspólny system VAT zapewnia w konsekwencji pełną neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 9 lipca 2020 r., Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, pkt 18).

40 Jak wielokrotnie podkreśla Trybunał, prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. W szczególności prawo to 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).

41 We wspólnym systemie VAT odliczeniu podlega jedynie podatek naliczony obciążający towary i usługi wykorzystywane przez podatników do celów transakcji podlegających opodatkowaniu. Odliczenie podatku naliczonego jest związane z poborem podatku należnego (wyrok z dnia 9 lipca 2020 r., Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Należy przypomnieć, że to nabycie towaru lub usługi przez podatnika działającego w takim charakterze determinuje stosowanie systemu VAT i w konsekwencji mechanizmu odliczenia. Faktyczne lub zamierzone wykorzystanie towarów i usług wyznacza jedynie zakres wstępnego odliczenia, do którego podatnik jest uprawniony na mocy art. 168 dyrektywy VAT, oraz zakres ewentualnych korekt w późniejszych okresach, nie ma on jednak wpływu na powstanie prawa do odliczenia (wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Trybunał orzeka również wielokrotnie, że powstałe już prawo do odliczenia co do zasady pozostaje nabyte, nawet jeżeli planowana działalność gospodarcza nie została póki nie zrealizowana, a co za tym idzie – nie doprowadziła do dokonania transakcji podlegających opodatkowaniu (wyroki: z dnia 29 lutego 1996 r., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, pkt 20; z dnia 17 października 2018 r., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 25), lub jeżeli ze względu na okoliczności niezależne od jego woli podatnik nie mógł wykorzystać towarów i usług, które prowadziły do odliczenia w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu (wyroki: z dnia 15 stycznia 1998 r., Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, pkt 20; z dnia 17 października 2018 r., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 25; a także z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 Inna wykładnia byłaby sprzeczna z zasadą neutralności VAT w odniesieniu do obciążenia podatkowego przedsiębiorstwa. Przy badaniu pod względem podatkowym tej samej działalności inwestycyjnej mogłaby ona stworzyć nieuzasadnione różnice między przedsiębiorstwami już dokonującymi transakcji podlegających opodatkowaniu i innymi, które poprzez inwestycje

zamierzają rozpocząć działalność? b) d) c) ?ród?em transakcji podlegających opodatkowaniu. Podobnie powstałyby arbitralne różnice między tymi ostatnimi przedsięwzięciami w zakresie, w jakim ostateczna akceptacja odliczeń zależy od tego, czy takie inwestycje prowadzi, czy nie prowadzi do transakcji podlegających opodatkowaniu (wyroki: z dnia 29 lutego 1996 r., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, pkt 22; a także z dnia 17 października 2018 r., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 25).

45 Jednakże w odniesieniu do kwestii, w jaki sposób zasadę podkreślono w wyroku z dnia 29 lutego 1996 r., INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), zgodnie z którą prawo do odliczenia pozostaje nabyte nawet wtedy, gdy zakończono działalność, zanim doprowadzi ona do realizacji transakcji podlegających opodatkowaniu, należy pochylić się z zasadami dyrektywy VAT dotyczącymi korekty odliczeń, należy przypomnieć, że z jednej strony Trybunał orzekł, iż mechanizm korekty przewidziany w art. 184–187 dyrektywy VAT stanowi integralną część systemu odliczeń VAT ustanowionego w tej dyrektywie i ma na celu ustanowienie przejrzystego i bezpośredniego związku pomiędzy prawem do odliczenia VAT naliczonego a wykorzystaniem towarów lub usług do celów transakcji podlegających opodatkowaniu na dalszym etapie obrotu. Z drugiej strony Trybunał przypomina, że gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do wykonywania transakcji zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu VAT, nie może dojść ani do poboru podatku należnego, ani do odliczenia podatku naliczonego (postanowienie z dnia 18 maja 2021 r., Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Trybunał przypomina ponadto, że art. 184 dyrektywy VAT definiuje powstanie obowiązku dokonania korekty VAT w sposób jak najszerszy oraz że jego sformułowanie nie wyklucza a priori żadnej możliwości nienależnego odliczenia, ponieważ ogólny zakres obowiązku korekty znajduje potwierdzenie w wyraźnym wyłączeniu wyjątków przewidzianych w art. 185 ust. 2 tej dyrektywy (postanowienie z dnia 18 maja 2021 r., Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 Trybunał wyjaśni również, że jeżeli z powodów niezależnych od jego woli podatnik nie wykorzystuje usług lub towarów, takich jak nieruchomości, b) d) c) podstawę odliczenia w ramach transakcji opodatkowanych, w celu stwierdzenia istnienia „zmian” w rozumieniu art. 185 dyrektywy VAT nie wystarczy, aby nieruchomości pozostała niezajęta po rozwiązaniu umowy najmu, której była przedmiotem, nawet gdy została wykazana, że podatnik nadal zamierza wykorzystywać ją do celów działalności podlegającej opodatkowaniu i podejmuje niezbędne w tym celu kroki, gdy prowadzi to do ograniczenia prawa do odliczenia w drodze przepisów mających zastosowanie w dziedzinie korekt (wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 47; postanowienie z dnia 18 maja 2021 r., Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, pkt 44).

48 Jeżeli zatem podatnik nie planuje już wykorzystywać odnośnych towarów lub usług do celów realizacji transakcji opodatkowanych na dalszym etapie obrotu lub wykorzystuje je do dokonywania transakcji zwolnionych z podatku, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego, przejrzysty i bezpośredni związek, który musi wystąpić pomiędzy prawem do odliczenia VAT naliczonego a realizacją planowanych transakcji podlegających opodatkowaniu zostaje przerwany, co musi prowadzić do zastosowania mechanizmu korekty przewidzianego w art. 184–187 dyrektywy VAT (zob. podobnie postanowienie z dnia 18 maja 2021 r., Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, pkt 45, 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że ze względu na postawienie odnośnego podatnika w stan likwidacji z jednej strony i wykreślenie go z rejestru podatników VAT z drugiej strony nie ma on już zamiaru wykorzystywania wytworzonych

dóbr inwestycyjnych do celów transakcji podlegających opodatkowaniu, i to w sposób ostateczny. Ponieważ sytuacja ta została potwierdzona – czego zweryfikowanie należy jednak do sądu odsyłającego – należy stwierdzić, że „ciszy i bezpośredni związek” w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 45 niniejszego wyroku, który powinien wystąpić pomiędzy prawem do odliczenia VAT naliczonego a realizacją transakcji podlegających opodatkowaniu, została przerwana oraz że należy zastosować mechanizm korekty przewidziany w art. 184–187 dyrektywy VAT.

50 Należy jednak podkreślić, że mogłoby być inaczej, w przypadku gdyby postawienie odnośnego podatnika w stan likwidacji doprowadziło jednak do realizacji transakcji podlegających opodatkowaniu, na przykład polegających na sprzedaży aktywów w celu spłacenia jego długów, nawet jeżeli nie wchodzi one w zakres początkowo planowanej przez tego podatnika działalności gospodarczej.

51 W tym względzie Trybunał uznał, że ponieważ dano działalność należy rozpatrywać samodzielnie, niezależnie od jej celu lub wyników, fakt, że wszczęcie postępowania upadłościowego wobec podatnika zmienia, zgodnie ze szczegółowymi zasadami przewidzianymi w tym względzie w prawie krajowym, cele transakcji tego podatnika, w tym znaczeniu, że cele te nie obejmują już trwałego prowadzenia jego przedsiębiorstwa, lecz dotyczą wyłącznie jego likwidacji w celu rozliczenia długów, a następnie jego rozwiązania, nie może sam w sobie wpływać na gospodarczy charakter transakcji dokonanych w ramach tego przedsiębiorstwa (wyrok z dnia 3 czerwca 2021 r., *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava i in.*, C-182/20, EU:C:2021:442, pkt 38).

52 Trybunał orzekł zatem, że art. 184–186 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym lub praktyce krajowej, zgodnie z którymi wszczęcie postępowania upadłościowego wobec podmiotu gospodarczego, wiążące się z likwidacją jego aktywów na rzecz jego wierzycieli, powoduje automatycznie obowiązek dokonania przez ten podmiot korekty odliczeń VAT zrealizowanych w odniesieniu do towarów i usług nabytych przed ogłoszeniem upadłości, jeżeli wszczęcie takiego postępowania nie może przeszkodzić kontynuacji działalności gospodarczej tego podmiotu gospodarczego w rozumieniu art. 9 tej dyrektywy, w szczególności w celu zlikwidowania danego przedsiębiorstwa (wyrok z dnia 3 czerwca 2021 r., *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava i in.*, C-182/20, EU:C:2021:442, pkt 45).

53 W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że towary lub usługi podatnika pozostały „niesprzedane”, czego zweryfikowanie należy jednak do sądu odsyłającego.

54 Mając na względzie całość powyższych rozważań, na pierwszą część przedstawionego pytania należy odpowiedzieć, że art. 184–187 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż podatnik jest zobowiązany do dokonania korekty odliczeń VAT naliczonego związanego z nabyciem towarów lub usług służących do wytworzenia dóbr inwestycyjnych, w przypadku gdy ze względu na decyzję właściciela lub jedyne go akcjonariusza tego podatnika o postawieniu tego podatnika w stan likwidacji oraz ze względu na wniosek o wykreślenie owego podatnika z rejestru podatników VAT wytworzone dobra inwestycyjne nie były i nigdy nie będą wykorzystywane w ramach działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, czego sprawdzenie należy do sądu odsyłającego.

55 W drugiej kolejności, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, art. 167, 168, 184 i 185 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że prawo do odliczenia VAT naliczonego od towarów i usług nabytych w celu dokonania transakcji podlegających opodatkowaniu zostaje zachowane, w sytuacji gdy początkowo przewidziane projekty inwestycyjne zostały zaniechane z

uwagi na okoliczności niezależne od woli podatnika, i nie należy dokonywać korekty tego VAT, jeżeli podatnik nadal ma zamiar wykorzystywać rzeczne towary do celów działalności podlegającej opodatkowaniu (wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 46).

56 Stosowanie tego orzecznictwa zakłada, że podatnik nadal zamierza wykorzystywać rzeczne towary lub usługi do celów transakcji podlegających opodatkowaniu, która to przesłanka nie wydaje się być spekulacyjna w przypadku takim jak w postępowaniu głównym, w którym, jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, podatnik został postawiony w stan likwidacji i został wykreślony z rejestru podatników VAT.

57 W związku z tym fakt, że postawienie podatnika w stan likwidacji, a tym samym zaniechanie planowanej działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu mogły być ewentualnie uzasadnione powodami, które można zakwalifikować jako okoliczności niezależne od jego woli, nie ma wpływu na obowiązek dokonania przez podatnika korekty odliczonego VAT.

58 Ponadto zadaniem organu podatkowego nie jest dokonywanie oceny zasadności powodów, które skłoniły podatnika do zaniechania początkowo planowanej działalności gospodarczej, gdy wspólny system VAT gwarantuje w zakresie cięć podatkowego neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama temu podatkowi (wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

59 W świetle tego orzecznictwa nie ma potrzeby badania drugiej części pytania w pozostałym zakresie, czyli tego, czy samo podanie powodów uzasadniających decyzję o postawieniu podatnika w stan likwidacji jest wystarczające.

60 W świetle całości powyższych rozważań na drugą część przedstawionego pytania należy odpowiedzieć w ten sposób, że powody uzasadniające decyzję o postawieniu podatnika w stan likwidacji, a tym samym zaniechanie planowanej działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, takie jak stale rosnące straty, brak zleceń i wątpliwość akcjonariusza podatnika co do rentowności planowanej działalności gospodarczej, nie mają wpływu na spoczywający na podatniku obowiązek dokonania korekty odliczonego VAT, jeżeli podatnik ten nie zamierza już wykorzystywać dóbr inwestycyjnych do celów transakcji podlegających opodatkowaniu.

61 Mając na względzie całość powyższych rozważań, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 184–187 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż podatnik jest zobowiązany do dokonania korekty odliczonego VAT związanego z nabyciem towarów lub usług służących do wytworzenia dóbr inwestycyjnych, w przypadku gdy ze względu na decyzję właściciela lub jedynego akcjonariusza tego podatnika o postawieniu tego podatnika w stan likwidacji oraz ze względu na wniosek o wykreślenie owego podatnika z rejestru podatników VAT wytworzone dobra inwestycyjne nie były i nigdy nie będą wykorzystywane w ramach działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu. Powody uzasadniające decyzję o postawieniu podatnika w stan likwidacji, a tym samym zaniechanie planowanej działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, takie jak stale rosnące straty, brak zleceń i wątpliwość akcjonariusza podatnika co do rentowności planowanej działalności gospodarczej, nie mają wpływu na spoczywający na podatniku obowiązek dokonania korekty odliczonego VAT, jeżeli podatnik ten nie zamierza już wykorzystywać dóbr inwestycyjnych do celów transakcji podlegających opodatkowaniu.

W przedmiocie kosztów

62 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 184–187 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

należy interpretować w ten sposób, że:

podatnik jest zobowiązany do dokonania korekty odliczonego podatku od wartości dodanej (VAT) związanej z nabyciem towarów lub usług służyących do wytworzenia dóbr inwestycyjnych, w przypadku gdy ze względu na decyzję właściciela lub jedynego akcjonariusza tego podatnika o postawieniu tego podatnika w stan likwidacji oraz ze względu na wnioski o wykreślenie owego podatnika z rejestru podatników VAT wytworzone dobra inwestycyjne nie były i nigdy nie będą wykorzystywane w ramach działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu. Powody uzasadniające decyzję o postawieniu podatnika w stan likwidacji, a tym samym zaniechanie planowanej działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, takie jak stale rosnące straty, brak zysku i wątpliwość akcjonariusza podatnika co do rentowności planowanej działalności gospodarczej, nie mają wpływu na spoczywający na podatniku obowiązek dokonania korekty odliczonego VAT, skoro podatnik ten ostatecznie nie zamierza już wykorzystywać dóbr inwestycyjnych do celów transakcji podlegających opodatkowaniu.

Podpisy

* Język postępowania: litewski.