

62016CC0532

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MICHALA BOBEKA

przedstawiona w dniu 20 grudnia 2017 r. (1)

Sprawa C-532/16

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (państwowy inspektorat podatkowy przy litewskim ministerstwie finansów)

Uczestnik postępowania:

Akcinių bendrovių SEB bankas

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės tarnybos (naczelny sąd administracyjny, Litwa)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Korekta odliczeń – Stosowanie – Dostawa nieruchomości opodatkowana VAT – Zmiana faktury przez dostawcę

I. Wprowadzenie

1.

Spółka Akcinių bendrovių SEB bankas (zwana dalej „SEB bankas”) nabyła od VKK Investicija UAB (zwanej dalej „sprzedawcą”) działki gruntu, za które sprzedawca wystawił fakturę do zapłaty, łącznie z podatkiem od wartości dodanej. W momencie sprzedaży obie strony umowy uznały teren, którego sprawa dotyczy, za „teren budowlany”, podlegający opodatkowaniu VAT. Następnie SEB bankas uzyskał odliczenie odpowiadające kwocie naliczonego VAT.

2.

Po upływie trzech lat sprzedawca uznał, że dostawa omawianych terenów w rzeczywistości powinna być zwolniona z VAT. W związku z powyższym przesłał on spółce SEB bankas notę kredytową opiewającą na pierwotną kwotę faktury. Wystawił on także nową fakturę na tę samą kwotę, niezawierającą VAT.

3.

W oparciu o przeprowadzoną następnie kontrolę podatkową Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (państwowy inspektorat podatkowy przy ministerstwie finansów, Litwa) wydał decyzję zobowiązującą SEB bankas do zwrotu kwoty odpowiadającej kwocie przyznanego pierwotnie odliczenia. Nakazał on także uiszczenie czynnych odsetek za zwłokę oraz naliczonych grzywien.

4.

Sprawa ostatecznie zawisła przed Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės tarnybos (naczelnym

sędem administracyjnym, Litwa). Obecnie sąd ten zwraca się do Trybunału z zapytaniem, czy windykacja dochodzona wobec SEB bankas wchodzi w zakres stosowania przewidzianego w dyrektywie VAT (2) mechanizmu korekty odliczenia. Zwraca się on także z zapytaniem o znaczenie wystawionej przez sprzedawcę noty kredytowej, jak również okoliczności, i przekwalifikowanie terenów, których sprawa dotyczy, nastąpiło wskutek zmiany praktyki administracji podatkowej w zakresie ustalania zobowiązań podatkowych SEB bankas.

II. Ramy prawne

1. Dyrektywa VAT

5.

Artykuł 12 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi, jak następuje:

„Państwa członkowskie mogą uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, w szczególności jednej z następujących transakcji:

[...]

b)

dostawa terenu budowlanego”.

6.

Zgodnie z art. 135 ust. 1 tej dyrektywy:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

k)

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

7.

Rozdział 5 tytułu X dotyczy „korekty odliczeń”. Zawiera on art. 184–192. Zgodnie z art. 184 dyrektywy „wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującego podatnikowi”.

8.

Artykuł 185 dyrektywy VAT stanowi:

„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 szczególności 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”.

9.

Zgodnie z art. 186 „Państwa członkowskie określają szczegółowe przepisy wykonawcze dla art. 184 i 185”.

2. Prawo litewskie

10.

Artykuł 65 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas nr IX-751 (ustawy Republiki Litewskiej nr IX-751 z dnia 5 marca 2002 r. o podatku od wartości dodanej), w brzmieniu nadanym jej ustawą nr IX-1960 z dnia 15 stycznia 2004 r. (zwanej dalej „ustawą o VAT”) określa następujące ogólne zasady: „Jeżeli po złożeniu deklaracji VAT za okres rozliczeniowy podatnik VAT anulował zakup nabytych towarów w określonej ilości, otrzyma od dostawcy towarów lub usług dodatkowe obniżki cen lub kwota VAT podlegającego uiszczeniu na rzecz dostawcy towarów i usług uległa obniżeniu z jakiegokolwiek innego powodu [...], a wspomniane wyżej kwoty VAT naliczonego lub VAT od importu zostały odliczone, należy dokonać korekty odliczeń VAT poprzez odpowiednie zwiększenie w deklaracji VAT za okres rozliczeniowy, w którym wspomniane wyżej okoliczności stały się wiadome, kwoty VAT podlegającego uiszczeniu do budżetu/obniżenie kwoty VAT zwracanej z budżetu”.

11.

Artykuł 68 ust. 1 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas nr IX-2112 (ustawy Republiki Litewskiej nr IX-2112 o administracji podatkowej) z dnia 13 kwietnia 2004 r. (zwanej dalej „ustawą o administracji podatkowej”) stanowi: „[...] podatnik lub organ administracji podatkowej może dokonać obliczenia lub ponownego obliczenia podatku w odniesieniu do okresu niewykraczającego poza bieżący rok kalendarzowy oraz pięć poprzednich lat kalendarzowych, liczonych wstecz od dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano pierwotnego obliczenia lub ponownego obliczenia podatku”.

12.

Wreszcie art. 80 ust. 1 rzeczonej ustawy stanowi, że „podatnik ma prawo dokonać korekty deklaracji podatkowej, jeżeli okres przewidziany na obliczenie (ponowne obliczenie) podatków określony w art. 68 tej ustawy jeszcze nie upłynął”.

III. Okoliczności faktyczne, postępowanie główne i pytania prejudycjalne

13.

W dniu 28 marca 2007 r. SEB bankas oraz sprzedawcy zawarli umowę sprzedaży, na mocy której SEB bankas nabyła sześć dzieł (zwaną dalej „transakcją”). W tym samym dniu sprzedawcy

wystawił na rzecz SEB bankas fakturę, z której wynika obowiązek zapłaty podlegający opodatkowaniu kwoty 4067796,61 litów litewskich (LTL) oraz VAT w wysokości 732203,39 LTL. Łączna kwota wraz z VAT, na którą opiewa faktura, wyniosła 4800000 LTL (zwana dalej „fakturą z 2007 r.”). SEB bankas uwzględnił naliczony VAT w deklaracji VAT za marzec 2007 r., a następnie zostało jej przyznane odliczenie.

14.

W dniu 14 kwietnia 2010 r. sprzedawcy wystawił na rzecz SEB bankas notę kredytową VAT (zwaną dalej „notą kredytową z 2010 r.”). W tym samym dniu sprzedawcy wystawił nową fakturę na tę samą kwotę w łącznej wysokości 4800000 LTL (zwaną dalej „fakturą z 2010 r.”). W tej drugiej fakturze nie wyszczególniono VAT.

15.

Sprzedawcy złożył skorygowane deklaracje VAT za marzec 2007 r. W 2012 r. właściwy organ administracji podatkowej stwierdził, że sprzedawcy słuśnie dokonał korekty deklaracji VAT za marzec 2007 r.

16.

W postanowieniu odsyłającym stwierdzono, że SEB bankas nie zaksięgował ani noty kredytowej z 2010 r., ani faktury z 2010 r. Odmówił ona uznania zarówno faktury z 2010 r., jak i noty kredytowej z 2010 r., zasadniczo uznając, że sprzedawcy nie był uprawniony do jednostronnej zmiany wartości transakcji podlegającej opodatkowaniu. SEB bankas ponadto uznał, że zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa transakcja należało uznać za podlegającą opodatkowaniu VAT.

17.

Jak wynika ze sprawozdania z kontroli z dnia 28 lutego 2014 r. sporządzonego w związku z kontrolą podatkową przeprowadzoną w SEB bankas, państwowy inspektorat podatkowy doszedł do wniosku, że SEB bankas zobowiązana była do dokonania korekty odliczenia VAT oraz do uwzględnienia w deklaracji VAT za kwiecień 2010 r. kwoty VAT wyszczególnionej w notie kredytowej z 2010 r.

18.

W dniu 16 maja 2014 r. państwowy inspektorat podatkowy uwzględnił ustalenia z kontroli podatkowej w decyzji podatkowej. Stwierdził on ponadto, że uiszczeniu podlega kwota odsetek za zwłokę w wysokości 251472 LTL oraz nałożona na SEB bankas grzywna w wysokości 71528 LTL. Odstąpił on jednak częściowo od nałożonego na SEB bankas zobowiązania uiszczenia odsetek za zwłokę.

19.

W dniu 10 czerwca 2014 r. SEB bankas odwołała się od tej decyzji podatkowej do komisji ds. sporów podatkowych. W dniu 12 sierpnia 2014 r. komisja ds. sporów podatkowych stwierdziła nieważność decyzji podatkowej, doszła ona bowiem do wniosku, że państwowy inspektorat podatkowy nie dochował określonego w prawie krajowym terminu.

20.

Państwowy inspektorat podatkowy zaskarżył decyzję o stwierdzeniu nieważności do Vilniaus

apygardos administracinis teismas (okręgowego sądu administracyjnego w Wilnie, Litwa). W dniu 8 marca 2016 r. sąd ten oddalił skargę państwowego inspektoratu podatkowego.

21.

Państwowy inspektorat podatkowy wniosł w następnej kolejności odwołanie do Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (litewskiego naczelnego sądu administracyjnego), czyli sądu odsyłającego. Sąd ten zawiesił postępowanie oraz zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1.

Czy art. 184–186 [dyrektywy Rady 2006/112] należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym mechanizm korekty odliczenia przewidziany w dyrektywie 2006/112 nie ma zastosowania w przypadkach, gdy wstępne odliczenie podatku od wartości dodanej (VAT) nie byłoby w ogóle możliwe, ponieważ dana transakcja miała status zwolnionej transakcji związanej z dostawą terenów?

2.

Czy dla odpowiedzi na pytanie pierwsze ma znaczenie okoliczność, że (1) powodem wstępnego odliczenia VAT z tytułu zakupu działek była praktyka organu administracji podatkowej, zgodnie z którą rozpatrywane dostawy budynków zakwalifikowano jako dostawę terenu budowlanego podlegającą opodatkowaniu VAT, w myśl art. 12 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, lub że (2) po wstępnym odliczeniu dokonany przez nabywcę dostawca terenu wystawił notę kredytową VAT na rzecz nabywcy, dokonując korekty kwot VAT podanych (wyszczególnionych) w pierwotnej fakturze?

3.

W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej – czy w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym art. 184 lub art. 185 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy dokonanie wstępnego odliczenia nie byłoby w ogóle możliwe, ponieważ rozpatrywana transakcja podlegała zwolnieniu z VAT, należy uznać, że obowiązek podatnika w zakresie dokonania korekty tego odliczenia powstaje w trybie natychmiastowym, czy dopiero w momencie, gdy staje się wiadome, że dokonanie wstępnego odliczenia nie byłoby możliwe?

4.

W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej – czy w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym dyrektyw 2006/112, a w szczególności jej art. 179, 184–186 i 250, należy interpretować w ten sposób, że skorygowane kwoty podlegające odliczeniu VAT naliczonego wymagają odliczenia w okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatnika w zakresie dokonania korekty wstępnego odliczenia lub w którym powstało prawo podatnika do dokonania korekty wstępnego odliczenia?”.

22.

SEB bankas, rząd litewski oraz Komisja Europejska przedłożyli uwagi na piśmie. Wszyscy wyżej wymienieni zainteresowani uczestnicy postępowania przedstawili także swoje stanowiska ustnie na rozprawie, która odbyła się w dniu 4 października 2017 r.

IV. Ocena

23.

Struktura niniejszej opinii jest następująca: Rozpocznę od dwóch zagadnień wstępnych dotyczących terminu i (prze)kwalifikowania transakcji dla celów VAT (A). Następnie przejdę do zagadnienia stosowania mechanizmu korekty w niniejszej sprawie (B). Wreszcie dokonam analizy znaczenia noty kredytowej z 2010 r., jak również skutków (prze)kwalifikowania transakcji dla celów VAT (C). Wobec okoliczności, iż proponuję udzielenie odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze, nie zachodzi potrzeba udzielania odpowiedzi na pytania trzecie i czwarte sędu odsyłającego (D).

A. Uwagi wstępne

24.

Istnieją dwie zmienne mające znaczenie dla oceny w niniejszej sprawie. Zostały one podniesione w uwagach na piśmie uczestników postępowania, jak i w stanowiskach przedstawionych na rozprawie. Są to kwestie z zakresu prawa krajowego i jako takie powinien je rozstrzygnąć sąd odsyłający. Mając jednakże na uwadze dyskusję w toku niniejszego postępowania, pragnę rozpocząć od wstępnego doprecyzowania szeregu kwestii związanych z obydwojema tymi zagadnieniami. Pierwsza kwestia dotyczy ewentualności, iż wydanie państwowego inspektoratu podatkowego wobec SEB banku mogło ulec przedawnieniu (1). Druga natomiast dotyczy kwalifikacji transakcji dla celów VAT na gruncie prawa krajowego (2).

1. Termin znajdujący zastosowanie wobec roszczenia w postępowaniu głównym

25.

Komisja zauważa w swoim piśmie procesowym, iż w świetle informacji przekazanych w postanowieniu odsyłającym roszczenie zgłoszone przez państwowy inspektorat podatkowy wobec SEB banku zdaje się być przedawnione na gruncie prawa krajowego. Komisja zwraca uwagę, że w każdym wypadku organy krajowe mogą zażądać korekty odliczeń wyłącznie wówczas, gdy obowiązujece terminy jeszcze nie upłynęły.

26.

Artykuł 68 ust. 1 ustawy o administracji podatkowej wydaje się w zasadzie określać pięcioletni termin, w którym mogą być obliczane bądź ponownie obliczane zobowiązania podatkowe. Transakcja miała miejsce w marcu 2007 r. Zdaje się (weryfikacja okoliczności tej należy do sądu odsyłającego), iż w żadnym razie w lutym 2014 r. podjęto urzędową czynność, w drodze której zażądano uiszczenia odpowiedniej kwoty przez SEB bank – gdy wyniki kontroli podatkowej przeprowadzonej w odniesieniu do SEB banku zostały sformalizowane. Następnie w maju 2014 r. została wydana decyzja państwowego inspektoratu podatkowego, mocą której potwierdzono ustalenia tej kontroli podatkowej, ustalono wysokość odsetek za zwłokę oraz nałożono grzywnę.

27.

Podkreślam, że dyrektywa VAT nie zawiera żadnych przepisów określających terminy, które miałyby znaczenie dla roszczenia w postępowaniu głównym. Tym samym określenie tych terminów należy do państw członkowskich, z zastrzeżeniem zasad równoważności i skuteczności (3), jak i ogólnego obowiązku wynikającego z dyrektywy VAT w związku z art. 4 ust.

3 TUE – czyli podejmowania wszelkich odpowiednich działań dla zapewnienia poboru w pełnej wysokości należnego VAT i zwalczania oszustw na ich terytoriach (4).

28.

Nic nie wskazuje w postanowieniu odsyłającym na to, by terminy określone w prawie krajowym nie były zgodne z tymi ogólnymi wymogami. Zresztą nie zwracano się do Trybunału o dokonywanie oceny w tym zakresie.

29.

Niniejsza opinia opiera się na założeniu, że skarga w postępowaniu głównym jest zgodna z obowiązującymi terminami oraz że odpowiedź na zadane pytania jest użyteczna. Jeżeli uzna się, iż obowiązujący termin upłynął (czego ustalenie należy do sądu odsyłającego), to wówczas pytania przedłożone w niniejszej sprawie staną się hipotetyczne, poza szczególnym scenariuszem dotyczącym terminów, który spowodowałby systemowe problemy strukturalne poprzez utrudnianie skutecznego poboru VAT w państwie członkowskim, którego sprawa dotyczy (5).

30.

Pragnę podkreślić, że poza tym szczególnym i raczej nietypowym scenariuszem dyrektywy VAT nie należy interpretować w ten sposób, że przedłożona bądź skraca ona terminy określone w prawie krajowym – ani też nie należy w tym celu powoływać się na nią. Jeżeli zostanie ustalone, że państwowy inspektorat podatkowy nie dochował terminu wyegzekwowania od SEB bankas zobowiązania podatkowego, którego sprawa dotyczy, kwalifikacja tego zobowiązania podatkowego pod takim czy innym tytułem dyrektywy VAT nie zmieni okoliczności, że roszczenie jest przedawnione. Jak się przedawniło, to się przedawniło.

2. Kwalifikacja transakcji dla celów VAT na gruncie prawa krajowego

31.

Z postanowienia odsyłającego, jak również z przedstawionych Trybunałowi uwag wynika dalej, że wykładnia pojęcia „terenu budowlanego” na gruncie prawa krajowego ulega zmianie w czasie mającym znaczenie dla sprawy. Powyższa zmiana wykładni ma znaczenie dla sposobu potraktowania transakcji dla potrzeb VAT.

32.

Zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT „państwa członkowskie zwalniają dostawę terenów niezabudowanych inne niż dostawę terenów budowlanych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b)”. W myśl tego drugiego przepisu „państwa członkowskie mogą uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z [...] dostawą terenu budowlanego”. Zgodnie z art. 12 ust. 3. ww. pojęcie „oznacza każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie”.

33.

Artykuł 12 ust. 1 dyrektywy VAT wprowadza możliwość objęcia przez państwa członkowskie podatkiem VAT „terenów budowlanych” (6). Wydaje się, że Litwa skorzystała z tej możliwości. Nie jest już natomiast oczywiste, czy teren będący przedmiotem transakcji może być in concreto zakwalifikowany jako „teren budowlany”.

34.

Zdaniem SEB bankas w chwili transakcji b?d?cy przedmiotem dostawy teren uwa?any by? na gruncie prawa krajowego za „teren budowlany”, tym samym podlegaj?cy opodatkowaniu VAT. Powy?sze wynika?o z urz?dowego komentarza do ustawy o VAT, najwyra?niej opublikowanego przez pa?stwowy inspektorat podatkowy, oraz z informacji wystosowanej w dniu 10 listopada 2009 r. przez administracj? podatkow? do SEB bankas.

35.

Rz?d litewski wyja?ni?, ?e kwalifikacja uleg?a zmianie w wyniku orzeczenia Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (litewskiego naczelnego s?du administracyjnego), który d??y? do ujednolicenia uprzednio niesp?jnej praktyki stosowania przepisów (7). Wskutek powy?szego nale?a?o uzna?, ?e pa?stwowy inspektorat podatkowy ex tunc zmieni? kwalifikacj? terenu b?d?cego przedmiotem transakcji na niestanowi?cy „terenu budowlanego”. Powy?sze z kolei spowodowa?o, ?e pa?stwowy inspektorat podatkowy za??da? od SEB bankas zwrotu kwoty podlegaj?cej odliczeniu.

36.

Pragn? podkre?li?, i? s?d odsy?aj?cy nie przed?o?y? pytania w przedmiocie zagadnienia, czy takie (prze)kwalifikowanie poj?cia „terenu budowlanego” jest zgodne z prawem Unii. W zwi?zku z powy?szym nie b?dzie ono poruszane w niniejszym post?powaniu.

37.

Znaczenie (prze)kwalifikowania zosta?o podniesione w innym kontek?cie w drugim pytaniu prejudycjalnym, w zwi?zku z d??eniem do ustalenia, czy ma ono znaczenie dla zastosowania mechanizmu korekty. Z punktu widzenia stanu faktycznego rozstrzygni?cie, czy w istocie nast?pi?o (prze)kwalifikowanie, nale?y do s?du krajowego. Ze swojej strony b?d? kontynuowa? swoje rozwa?ania przy za?o?eniu, ?e przedmiot transakcji nie powinien by? uznany za „teren budowlany”, w zwi?zku z czym transakcja nie powinna by?a podlega? opodatkowaniu VAT. Innymi s?owy, za punkt wyj?cia i za stwierdzenie stanu faktycznego przyjmuj? to, co zosta?o wyra?one w brzmieniu pierwszego pytania prejudycjalnego, czyli ?e strony nieprawid?owo zastosowa?y VAT w zwi?zku z transakcj?.

B. Korekta b??dów dotycz?cych istnienia prawa do odliczenia

38.

Poprzez pierwsze pytanie s?d odsy?aj?cy w istocie zmierza do ustalenia, czy mechanizm korekty odlicze? na gruncie art. 184 i nast. dyrektywy VAT ma zastosowanie przy korygowaniu sytuacji, w której odliczenie zosta?o b??dnie przyznane.

39.

W tej cz??ci opinii najpierw wyja?ni?, ?e mechanizm korekty nie ma zastosowania wzgl?dem skargi pa?stwowego inspektoratu podatkowego (1). Po drugie, uznaj?, i? nawet sytuacja, w której mechanizm ten nie ma zastosowania, nie wyklucza tego, ?e organy podatkowe co do zasady powinny za??da? zwrotu nies?usznie przyznanego odliczenia (2).

1. Stosowanie mechanizmu korekty

40.

W pierwszej kolejności zwięźle przedstawić rodzaj korekty, której dotyczy mechanizm korekty (a), zanim odróżnić ją od charakteru korekty danej w postępowaniu głównym (b).

a) Charakter korekty, której dotyczy mechanizm korekty

41.

Na gruncie art. 167 i 168 dyrektywy VAT podatnicy posiadają prawo do odliczenia kwoty VAT (8) należnego od towarów i usług, które zostały dostarczone przez innego podatnika, jeżeli są one wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji (9).

42.

Jak już Trybuna wielokrotnie orzeka, prawo do odliczenia przewidziane w art. 168 lit. a) dyrektywy VAT stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Wyżej wskazany system odliczeń „ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciążącego VAT podlegającego zapłać bieżąco zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej” (10).

43.

Ujmując rzecz bardziej konkretnie: mechanizm korekty przewidziany w art. 184 i nast. dyrektywy VAT ma na celu zwiększenie stopnia dokładności odliczeń VAT poprzez kontrolę tego, na ile podatnik rzeczywiście wykorzystuje przedmiotowe towary dla celów uprawniających do odliczenia (11). Trybuna wyjaśni, że „mechanizm ów ma zatem na celu ustanowienie poprzez te zasady przejrzystości i bezpośredniego związku pomiędzy prawem do odliczenia VAT naliczonego a wykorzystaniem danych towarów i usług do transakcji opodatkowanych” (12). Poprzez jego zastosowanie, transakcje dokonane na wcześniejszym etapie nadal bieżąco uprawniają do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim są do realizacji dostaw objętych VAT (13). Tym sposobem mechanizm korekty służy neutralności obciążenia podatkowego (14).

44.

Co się natomiast tyczy dobrego brzmienia, art. 184 dyrektywy VAT stanowi, że „wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi”.

45.

Artykuł 185 ust. 1 dyrektywy VAT ponadto stanowi, że odliczenie podatku naliczonego podlega korekcie „w szczególności” w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji podatkowej zmianie ulegną czynniki, które są uwzględniane przy określeniu kwoty odliczenia (15).

46.

Ponadto użycie zwrotu „w szczególności” wskazuje, że wskazane czynniki (a więc anulowanie zakupu lub obniżenie ceny) nie wyczerpują katalogu. Na przestrzeni lat orzecznictwo Trybunału w tym przedmiocie dotyczyło takich sytuacji jak rozbiórka budynków i realizacja projektu budowlanego (16), kradzież (której sprawcy nie zidentyfikowano) (17) bądź zmiana w przepisach dotyczących sposobu obliczania przysługującego odliczenia VAT uiszczanego z tytułu mieszanego użytku towarów i usług (18).

47.

Tym samym w kategoriach ogólnych przytoczone przykłady dotyczą czynników, które mogą określać zakres przysługujących danemu podmiotowi odliczeń, które z racji swej istoty mogą nadmienić po upływie czasu, z należytym uwzględnieniem rzeczywistego wykorzystania przedmiotowych towarów. Znajduje to także potwierdzenie w logice art. 187 dyrektywy VAT, przewidującego roczną korektę w oparciu o rzeczywiste wykorzystanie dóbr inwestycyjnych.

48.

Pytanie, które powstaje w niniejszej sprawie, brzmi, czy opisany powyżej mechanizm korekt może służyć do korygowania pierwotnego błędnego ustalenia, że dana transakcja podlega opodatkowaniu, w sytuacji gdy jednak mu nie podlega. Czy korekta takiego pierwotnego błędnie do istnienia prawa do odliczenia ma taki sam charakter, jak korekta, której należy dokonać w zakresie prawa do odliczenia ze względu na zajęcie zmiany dotyczącej danej dostawy? Czy obydwa rodzaje korekty uruchamiają zastosowanie tego samego mechanizmu?

b) Charakter korekty danej w niniejszej sprawie

49.

Korekta dana w niniejszej sprawie ma na celu zaradzenie sytuacji, w której właściwy organ podatkowy przyznał odliczenie VAT, pomimo iż odliczenie to najwyraźniej nigdy w ogóle nie powinno było zostać przyznane. Wskutek tego błędnie organy podatkowe założyły zwrotu kwoty odpowiadającej przyznanemu odliczeniu. Czy jest możliwe, aby ww. korekta zobowiązań podatkowych wchodziła w zakres stosowania mechanizmu korekty VAT?

50.

Zdaniem SEB bankas – nie. Strona ta uważa, że po pierwsze, nie nastąpiła żadna zmiana mających znaczenie czynników wpływających na prawo do odliczenia w następstwie transakcji, w związku z powyższym nie powstała dla niej obowiązek dokonania korekty zobowiązań w zakresie VAT. Jedyną zmianą, jaka nastąpiła, polegała na (prze)kwalifikowaniu transakcji dla celów VAT z „podlegającej VAT” na „zwolnionej z VAT”, bowiem teren przestano uważać za „teren budowlany” na gruncie prawa krajowego. Po drugie, gdyby ustalono, że VAT nie był należny, w związku z czym odliczenie nie było uzasadnione (quod non w ocenie tej strony), zwrot stosownych kwot regulowany byłby przez prawo państw członkowskich, a nie dyrektywę VAT.

51.

Rząd litewski podnosi, że mechanizm korekty ma zastosowanie. Swoje stanowisko opiera na brzmieniu art. 184 dyrektywy VAT, celach realizowanych przez mechanizm korekty, jak również na faktach, jakimi ów mechanizm jest wprowadzany. Co się tyczy brzmienia art. 184, ów rząd zwraca uwagę, że korekta wstępnego odliczenia jest wymagana w sytuacji, gdy kwota przyznanego odliczenia „jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi”. Z matematycznego punktu widzenia w sytuacji gdy przysługujące wstępne odliczenie wynosiło

zero, ka?da kwota dokonanego odliczenia jest za wysoka, w zwi?zku z czym musi zosta? skorygowana.

52.

Nie ma ?adnej w?tpliwo?ci, i? w ?wiecie konwencjonalnej arytmetyki powy?szy postulat jest s?uszny: ka?da dodatnia liczba jest wi?ksza ni? zero. Nie jestem jednak przekonany, i? powy?sze równanie w?a?ciwie oddaje system i logik? mechanizmu odliczania.

53.

Pocz?wszy od brzmienia art. 185, który szczeg?owo okre?la przes?anki stosowania mechanizmu korekty, wyra?enie „zmiana czynników uwzgl?dnianych przy okre?laniu kwoty odliczenia” (19) zdaje si? dotyczy? innej sytuacji, ni? ta w post?powaniu g?ównym. B??d, który nale?y skorygowa? w post?powaniu g?ównym, nie dotyczy kwestii, ile powinna sobie móc odliczy? SEB bankas, lecz czy w og?le istnia?o prawo do odliczenia. Innymi s?owy, pa?stwowy inspektorat podatkowy zmierza do skorygowania nieprawid?owego rozstrzygni?cia odno?nie do istnienia prawa do odliczenia, a nie zakresu tego? prawa.

54.

Przyznaj?, ?e brzmienie art. 184 wprowadzaj?cego rozdzia? 5 tytu?u X dyrektywy VAT o korekcie odlicze? jest bardzo ogólne i niewyczerpuj?ce w odniesieniu do jej zakresu. Mo?na zatem mie? w?tpliwo?ci, czy s?uszne jest interpretowanie art. 184, który jest zredagowany ogólnie, w ?wietle bardziej szczeg?owych przepisów zawartych w art. 185. Pytanie staje si? tym bardziej istotne, je?li we?mie si? pod uwag?, ?e czynniki, o których mowa w art. 185 ust. 1, prowadz?ce do dokonania korekty, nie s? wyczerpuj?co wymienione, jak ju? wskazano w pkt 46 poni?ej.

55.

Jednocze?nie art. 184–186 dyrektywy VAT tworzy? logiczn? jednostk? w obr?bie rozdzia?u 5 tytu?u X. Powinny one tym samym tworzy? jedn? spójn? ca?o?? i powinno si? je interpretowa? w ?wietle pozosta?ych, jak równie? ogólnego celu tego rozdzia?u. Ten ogólny cel mechanizmu przewidzianego w tym rozdziale polega na korygowaniu kwoty odliczenia, a nie sytuacji, w której w og?le nie powsta?o prawo do odliczenia. W sytuacji, w której nie istnienie prawa do odliczenia, zakres korekty tego? prawa do odliczenia pozostaje bez znaczenia.

56.

Ta ostatnia wyk?adnia zdaje si? znajdowa? potwierdzenie w stwierdzeniu Trybuna?u w wyroku w sprawie sprawie Uudenkaupungin kaupunki, która dotyczy?a mechanizmu korekty przewidzianego w art. 20 szóstej dyrektywy VAT (który zasadniczo odpowiada? obecnie obowi?zuj?cemu na gruncie dyrektywy VAT mechanizmowi) (20). Sprawa dotyczy?a dóbr inwestycyjnych, które zosta?y najpierw wykorzystane w zwi?zku z dzia?alno?ci? nieopodatkowan?, a nast?pnie z dzia?alno?ci? obj?t? VAT (zmiana mia?a miejsce w trakcie danego okresu korekty).

57.

Trybuna? orzek?, i? „stosowanie korekt zale?y od tego, czy powsta?o prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 szóstej dyrektywy” (21). Trybuna? uzna?, ?e pó?niejsze powstanie prawa do odliczenia stworzy?o mo?liwo?? zastosowania mechanizmu korekty. Zanim Trybuna? doszed? do tego wniosku, potwierdzi? on, ?e w chwili nabycia podmiot, który nast?pnie ubiega? si? o skorzystanie z mechanizmu korekty, by? podatnikiem.

58.

Stan faktyczny w sprawie Uudenkaupungin kaupunki by? zatem odmienny ni? w niniejszej sprawie. Niemniej pouczaj?ce jest, i? zastosowanie mechanizmu odliczenia by?o uwarunkowane powstaniem prawa do odliczenia (rozpatrywanego nie co do charakteru dostawy, lecz statusu nabywcy).

59.

W ?wietle powy?szego uwa?am, ?e mechanizm korekty nie ma zastosowania wobec skargi w post?powaniu g?ównym.

2. Zasada neutralno?ci podatkowej, która wymaga zwrotu przyznanego niezgodnie z prawem odliczenia

60.

Podzielam stanowisko wyra?one co do istoty przez Komisj? (potwierdzone posi?kowo przez SEB bankas), i? nieprawid?owo przyznane odliczenie powinno jednak zosta? skorygowane, oczywi?cie z zastrze?eniem obowi?zuj?cych terminów. Wy?ej wskazana korekta powinna jednak?e nast?pi? wy??cznie na gruncie prawa krajowego. Jednocze?nie stwierdzenie, i? b??d pope?niony w post?powaniu g?ównym nie wchodzi w zakres stosowania mechanizmu korekty, nie oznacza, i? znajduje si? on zupe?nie poza zakresem stosowania wspólnego systemu VAT i zasady neutralno?ci podatkowej.

61.

Jak stwierdzono w motywie 7 dyrektywy VAT, „nawet je?eli stawki i zwolnienia nie zostan? ca?kowicie zharmonizowane, wspólny system VAT powinien pozwoli? na osi?gni?cie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, ?e na terytorium ka?dego pa?stwa cz?onkowskiego podobne towary i us?ugi podlegaj? takiemu samemu obci??eniu podatkowemu [...]”.

62.

Powy?sze obci??enie powinno by? jednakowo nak?adane na podatników znajduj?cych si? w podobnych sytuacjach (22). Owa neutralno?? nie b?dzie jednak przestrzegana, je?eli zostanie ustalone, ?e podatnik, taki jak SEB bankas, odniós? korzy?? z nieprawid?owo przyznanego odliczenia VAT. W zwi?zku z powy?szym pa?stwo cz?onkowskie, którego organy podatkowe przyzna?y odliczenie, zobowi?zane jest do dopilnowania, aby nienale?na korzy?? podatkowa zosta?a skorygowana.

63.

Powy?sze oznacza na konkretnym szczeblu, ?e pa?stwa cz?onkowskie musz? wprowadzi? ?rodki umo?liwiaj?ce organom podatkowym za??danie od podatników, takich jak SEB bankas, zwrotu pa?stwowemu inspektoratowi podatkowemu kwoty odpowiadaj?cej odliczeniu na podstawie obowi?zuj?cych przepisów prawa krajowego, z zastrze?eniem jasnych i przewidywalnych terminów.

64.

Zwracam uwag?, i? podobne rozwi?zanie w zakresie odpowiednich przepisów prawa krajowego by?oby potrzebne nawet gdyby mia? zastosowanie mechanizm korekty. Tak si? dzieje, poniewa?

art. 184 i 185 okrełaj materialne przesłanki stosowania mechanizmu korekty, natomiast art. 186 dyrektywy VAT zawiera odesłanie do przepisów prawa krajowego państw członkowskich odnośnie do rozwiła proceduralnych.

65.

Dla jasności można dodać, że powyższa konkluzja nie stoi na przeszkodzie temu, aby państwa członkowskie przewidziały na szczeblu krajowym przepisy proceduralne, które miałyby zastosowanie zarówno do korygowania wstępnych błędów co do kwalifikacji transakcji (jako zwolnionej z VAT bądź podlegającej mu), jak również i korekty odliczeń przyznanych w związku z opodatkowanymi transakcjami. Okoliczności, że pierwsza wymieniona sytuacja nie wchodzi w zakres stosowania mechanizmu korekty przewidzianego w dyrektywie VAT, nie oznacza, że musi on być wyodrębniony na szczeblu krajowym.

66.

W świetle powyższego dochodzi do wstępnego wniosku, iż art. 184–186 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym mechanizm korekty odliczenia przewidziany w tych przepisach nie ma zastosowania w przypadkach, gdy wstępne odliczenie VAT nie było w ogóle możliwe, ponieważ dana transakcja miała status transakcji zwolnionej z VAT. Zasada neutralności podatkowej wymaga jednak, aby państwo członkowskie dokonało windykacji kwoty odpowiadającej nienależnie przyznanego odliczenia VAT na gruncie obowiązujących przepisów prawa krajowego.

C. Czy szczególne okoliczności sprawy mają znaczenie dla przedmiotowego wniosku?

67.

Poprzez swoje drugie pytanie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy dla odpowiedzi na pytanie pierwsze ma znaczenie okoliczność wystawienia noty kredytowej z 2010 r. (1) oraz okoliczność, że transakcję najpierw uznawano za podlegającą opodatkowaniu VAT, a następnie uznano za zwolnioną z opodatkowania VAT (2).

68.

W świetle zaproponowanej przeze mnie odpowiedzi na pytanie pierwsze pytanie drugie należy aby rozumieć jako zagadnienie prawa krajowego, które nie wymaga wskazówek ze strony Trybunału. Skoro jednak pytanie drugie jest powiązane z pytaniem pierwszym, stanowi ono faktycznie rozwinięcie tego pytania pierwszego, w związku z czym w duchu współpracy przywiecay cym postępowaniu o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, przedstawiam poniżej skromne sugestie, których jestem w stanie udzielić w przedmiocie pytania drugiego.

1. Znaczenie noty kredytowej z 2010 r.

69.

Znaczenie noty kredytowej z 2010 r. można w mojej ocenie rozpatrywać z dwóch różnych punktów widzenia.

70.

Po pierwsze, można zadać sobie pytanie, czy mogła ona wyznaczyć zobowiązanie podatkowe dla SEB bankas. Odpowiedź oczywiście brzmi „nie”. Z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający dokądnych skutków prawnych, jakie prawo krajowe wiąże z tym dokumentem,

rozumiem, że nota kredytowa z 2010 r. jest dokumentem wystawionym przez podmiot prawa prywatnego, a nie dokumentem urzędowym wystawionym przez organ podatkowy. Jako taka może ona spowodować skutki dla strony wystawiającej dokument, lecz, co do zasady, nie dla drugiej strony transakcji (23).

71.

Po drugie, można zastanawiać się, czy wystawienie noty kredytowej z 2010 r. może mieć konsekwencje w zakresie obowiązków terminów, w ramach których państwowy inspektorat podatkowy może zmienić zobowiązania podatkowe SEB bankas. Znow – zbadanie tej kwestii należy do sądu odsyłającego.

72.

Funkcjonują systemy, w których prawo krajowe przewiduje nie tylko „obiektywne” (to znaczy bezwzględne) terminy, lecz także „subiektywne” (czyli względne) terminy. Bieg obiektywnego terminu może rozpoczynać się od zajścia danego zdarzenia niezależnie od wiedzy danego podmiotu. Subiektywny termin natomiast rozpoczyna bieg od momentu powzięcia przez ten podmiot wiedzy o zajściu zdarzenia.

73.

Jeżeli jest tak w istocie na gruncie prawa krajowego, można twierdzić, iż z chwilą otrzymania noty kredytowej z 2010 r. SEB bankas powzięła wiedzę, że powinna skorygować deklaracje VAT. Tym samym wspomnianą notę kredytową można by ewentualnie postrzegać jako początek biegu subiektywnego terminu.

74.

Jednocześnie nawet w przypadku gdyby prawo krajowe przewidywało subiektywny termin, to zazwyczaj nie może on być przedłużany ani wykraczać poza koniec terminu obiektywnego. Bieg terminu subiektywnego może zatem rozpocząć się później, lecz kończy się najpóźniej z chwilą zakończenia biegu obiektywnego terminu. Tym samym również w tym drugim potencjalnym wymiarze nie dostrzegam, jakie może mieć znaczenie nota kredytowa z 2010 r. dla terminów w postępowaniu gównym.

75.

Opierając się zatem na elementach przedstawionych Trybunałowi, nie uważam, by nota kredytowa z 2010 r. mogła mieć znaczenie dla oceny zobowiązań podatkowych SEB bankas.

2. Znaczenie (prze)kwalifikowania transakcji

76.

W odróżnieniu od noty kredytowej z 2010 r. wystawionej przez sprzedającego praktyka interpretacyjna i konkretne postępowanie administracji podatkowej względem SEB bankas mają znaczenie dla oceny zobowiązań podatkowych SEB bankas. Dzieje się tak, ponieważ – z zastrzeżeniem dokonania oceny stanu faktycznego przez sąd krajowy – elementy te mogą spowodować powstanie po stronie SEB bankas uzasadnionych oczekiwań odnośnie do zakresu jej zobowiązań, zależnie od charakteru i treści udzielonych jej zapewnień (24).

77.

Rz?d litewski przyznaje, i? w chwili, gdy transakcja mia?a miejsce, „urz?dowa” interpretacja poj?cia „terenu budowlanego” uzasadnia?a wniosek, ?e transakcja podlega opodatkowaniu VAT. Ów rz?d zwraca jednocze?nie uwag?, ?e interpretacja ta uleg?a zmianie w nast?pstwie wydanego w 2009 r. wyroku Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (litewskiego naczelnego s?du administracyjnego) (25).

78.

Jak przypomina? Trybuna? w wyroku w sprawie Nigl i in., „zasada pewno?ci prawa nie sprzeciwia si? temu, aby organ podatkowy [w maj?cym zastosowanie terminie] dokona? korekty VAT w odniesieniu do odliczonego ju? podatku lub wy?wiadczonych ju? us?ug, które powinny by?y zosta? obj?te tym podatkiem”. Trybuna? orzek? tak?e, i? powy?sze musi obowi?zywa? równie? wtedy, gdy „system, z którego korzysta zobowi?zany do zap?aty VAT, jest kwestionowany przez organ podatkowy, w tym kiedy ma to miejsce w odniesieniu do okresu poprzedzaj?cego dzie? wydania tej oceny, jednak?e z zastrze?eniem, ?e rzeczona ocena nast?puje przed up?ywem terminu odnosz?cego si? do dzia?ania organu administracji, a jej skutki nie maj? mocy wstecznej w stosunku do okresu sprzed dnia, w którym wyst?pi?y okoliczno?ci prawne i faktyczne, na których si? ona opiera” (26).

79.

Identyczne rozumowanie zdaje si? dotyczy? niniejszej sprawy. Je?eli termin na dokonanie oceny zobowi?za? podatkowych SEB bankas jeszcze w jakim? sposób nie up?yn??, a wi?c ponowny wymiar i ponowne obliczenie jest w dalszym ci?gu dozwolone, bowiem sprawa mie?ci si? w obowi?zuj?cych terminach, a tak?e je?eli w tym?e okresie w drodze orzeczenia s?du wy?szej instancji (takiego jak naczelny s?d administracyjny) zostanie ujednolicona uprzednia niespójna praktyka interpretacyjna, wypracowana tym?e sposobem jednolita interpretacja mo?e mie? po?rednie skutki dla wyk?adni prawa, jak? nale?y stosowa? we wszystkich tocz?cych si? sprawach, dla których owa wyk?adnia ma znaczenie.

80.

Powy?sza po?rednia retrospektywno?? orzecze? wy?szych instancji s?dowych jest zreszt? dosy? powszechna (27). Stanowi ona logiczn? konsekwencj? takich orzecze? interpretacyjnych, które „zostaj? wszczepione” do przepisów poddawanych wyk?adni, a tym samym (chyba ?e skutki takie zosta?y wyra?nie wykluczone) faktycznie obowi?zuj? ze skutkiem ex tunc wraz z przepisami poddawanymi wyk?adni.

81.

Mo?na twierdzi?, tak jak Komisja zdawa?a si? podnosi? na rozprawie, ?e zastosowanie orzeczenia interpretacyjnego wy?szej krajowej instancji s?dowej w odniesieniu do okresu rozliczeniowego, który up?yn??, ju? nie by?oby retrospektywne, lecz wr?cz posiada?oby moc wsteczn?.

82.

Nie podzielam tego stanowiska. Dopóki i o ile nie up?ynie przewidziany w prawie krajowym okres na ponowne obliczenie i skorygowanie, ocena tego okresu rozliczeniowego nie jest w istocie zamkni?ta. Ponowna ocena nadal pozostaje otwarta, i to – co mo?na doda? – nie tylko dla administracji podatkowej, lecz tak?e dla podatnika. Tym samym w tym okresie podatnik tak?e mo?e si? powo?ywa? – na swoj? korzy?? – na ujednolicenie interpretacji wynikaj?ce z orzeczenia

organu sądowego wyższej instancji. Ujmując rzecz metaforycznie, okno pozostaje otwarte w na obie strony.

83.

Jednak nawet jeżeli w ramach obowiązujących terminów istnieje możliwość mówienia o uwzględnienia i zastosowania przez organy podatkowe orzeczenia wyższej instancji sądowej ujednolicającego uprzednio niespójną interpretację przepisów prawa, to powyższe nie zwalnia właściwych organów podatkowych od podejmowania w każdym przypadku z osobna próby znalezienia właściwej równowagi pomiędzy koniecznością jednolitego stosowania prawa a szczególnymi okolicznościami sprawy danego podmiotu, które mogły spowodować powstanie uzasadnionych oczekiwań po stronie podatnika.

84.

W niniejszej sprawie można by na przykład pomyśleć, że właściwa równowaga pomiędzy ewentualną prawną koniecznością skorygowania kwalifikacji transakcji a ochroną uzasadnionych oczekiwań SEB bankas (o ile w wyniku oceny stanu faktycznego można by stwierdzić, że w istocie powstały one wskutek postępowania organów krajowych) polega być może na umożliwieniu zmiany kwalifikacji transakcji, bez jednoczesnego karania w jakikolwiek sposób SEB bankas, czyli poprzez zaniechanie obciążenia jej odsetkami za zwłokę bądź grzywnę (28).

85.

W świetle powyższego dochodzi do wniosku, iż dla odpowiedzi na pytanie pierwsze nie ma znaczenia okoliczność wystawienia noty kredytowej z 2010 r. Jednakże gdy właściwe organy skorygują zobowiązania podatkowe podatnika, takiego jak SEB bankas, w następstwie (prze)kwalifikowania dostawy dla celów VAT, takiej jak dostawa terenów w postępowaniu głównym, to organy te powinny znaleźć właściwą równowagę pomiędzy obowiązkiem zapewnienia neutralności podatkowej i jednolitego stosowania prawa a uzasadnionymi oczekiwaniami tego podatnika.

D. W przedmiocie pytań trzeciego i czwartego

86.

Pomimo iż hipotezy wprowadzające pytania trzecie i czwarte w związku z dosłownym brzmieniem pytania pierwszego nie są do końca jasne, z logiki leżącej u podstaw postanowienia odsyłającego rozumiem, że pytania trzecie i czwarte zadawane są wyjątkowo na wypadek stwierdzenia, że mechanizm korekty ma zastosowanie do sprawy będącej przedmiotem postępowania głównego.

87.

Z uwagi na to, iż uważam, że mechanizm korekty nie ma zastosowania do skargi w postępowaniu głównym, nie zachodzi potrzeba udzielania odpowiedzi na pytania trzecie i czwarte.

V. Wnioski

88.

W świetle powyższych rozważań proponuję, by na przedłożone przez Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (naczelný sąd administracyjny, Litwa) pytania prejudycjalne Trybunał udzielił następujących odpowiedzi:

—

Artykuły 184–186 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 w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym mechanizm korekty odliczenia przewidziany w tych przepisach nie ma zastosowania w przypadkach, gdy wstępne odliczenie podatku od wartości dodanej nie było w ogóle możliwe, ponieważ transakcja, której sprawa dotyczy, miała status transakcji zwolnionej z podatku od wartości dodanej. Zasada neutralności podatkowej wymaga jednakże, aby państwo członkowskie dokonało windykacji kwoty odpowiadającej nienależnie przyznanemu odliczeniu podatku od wartości dodanej na gruncie obowiązujących przepisów prawa krajowego.

—

Gdy właściwe organy skorygują zobowiązania podatkowe podatnika w następstwie (prze)kwalifikowania do celów podatku od wartości dodanej dostawy, takiej jak dostawy terenów w postępowaniu głównym, organy te zobowiązane są do znalezienia właściwej równowagi pomiędzy obowiązkiem zapewnienia neutralności podatkowej i jednolitego stosowania prawa a uzasadnionymi oczekiwaniami podatnika.

(1) Język oryginału: angielski.

(2) Dyrektywa 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).

(3) W przedmiocie zasady skuteczności w tym kontekście zob. wyrok z dnia 14 czerwca 2017 r., Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

(4) Zobacz podobnie wyroki: z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in. (C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

(5) Zobacz podobnie wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in. (C-105/14, EU:C:2015:555, w szczególności pkt 46, 47). Ale zob. również wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 51–58).

(6) Wyrok z dnia 15 września 2011 r., Săbău i in. (C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo). Co się tyczy zakresu uznania państw członkowskich w kontekście art. 12 dyrektywy VAT zob. wyrok z dnia 16 listopada 2017 r., Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, pkt 44 i nast. oraz przytoczone tam orzecznictwo).

(7) W tym względzie rzędn litewski w szczególności powołał się na wyrok (wielkiej izby) Lietuvos vyriausiosios administracinės teismedas (litewskiego naczelnego sądu administracyjnego) z dnia 7 grudnia 2009 r., nr A-438-1346/2009.

(8) Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 13 grudnia 1989 r., Genius Holding (C-342/87, EU:C:1989:635, pkt 13); z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 53); z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 39).

(9) Wyrok z dnia 22 października 2015 r., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz także opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:138, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

(10) Wyroki: z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in. (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 30 września 2010 r., Uszodaépít (C-392/09, EU:C:2010:569, pkt 34, 35 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 22 marca 2012 r., Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 35, 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

(11) Zobacz w szczególności opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, pkt 27, 28).

(12) Zobacz wyrok z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

(13) Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 16 czerwca 2016 r., Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

(14) Postanowienie z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

(15) Wyrok z dnia 16 czerwca 2016 r., Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz także wyrok z dnia 16 czerwca 2016 r., Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, pkt 47).

(16) Wyrok z dnia 29 listopada 2012 r., Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759, pkt 37–42). Zobacz podobnie wyrok z dnia 18 października 2012 r., TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, pkt 32–37).

(17) Artykuł 185 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT odnosi się do sytuacji związanej z kradzieżą. Wyrok z dnia 4 października 2012 r., PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614).

(18) Wyrok z dnia 9 czerwca 2016 r., Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, pkt 37–47).

(19) Podkreślenie moje.

(20) Wyrok z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214). Zobacz art. 20 ust. 1 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Korekta odliczeń”. Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1).

(21) Wyrok z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 37). Zobacz także wyrok z dnia 2 czerwca 2005 r., Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335, pkt 44), w którym Trybunał orzekł, że „podmiot prawa publicznego, który nabywa dobro inwestycyjne jako władza publiczna [...], nie działa w charakterze podatnika, i który następnie sprzedaje to dobro, działa w charakterze podatnika, nie korzysta w zakresie tej sprzedaży z prawa do dokonania korekty na podstawie art. 20 tej dyrektywy na potrzeby odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu tego dobra”. Zobacz także postanowienie z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

(22) Zobacz analogicznie wyrok z dnia 14 czerwca 2017 r., Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, pkt 30–32 i przytoczone tam orzecznictwo), który dotyczy przepisów krajowych w sprawie zwrotu nienależnie zapłaconego VAT na rzecz wystawcy faktury. Podobnie Trybunał orzekł, że w celu zapewnienia neutralności VAT to do państw członkowskich

należą do ustanowienia w ich wewnętrznych porządkach prawnych możliwości skorygowania wszystkich nienależnie zafakturowanych podatków, o ile wystawca faktury wykazuje swój dobry wiarę bądź jeżeli wystawca faktury we właściwym czasie w pełni wyeliminował zagrożenie utraty wpływów podatkowych – wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 36, 37 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz także wyrok z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth and Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 56–58).

(23) Zobacz podobnie wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r., Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 41–44).

(24) Wyroki: z dnia 9 lipca 2015 r., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo); Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz także wyrok z dnia 14 września 2006 r., Elmeke (od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

(25) Zobacz przypis 7 powyżej.

(26) Wyrok z dnia 12 października 2016 r. (C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 48, 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

(27) Ostatnio omawianie w kontekście stosowania w czasie orzeczeń Trybunału w dziedzinie VAT, w szczególności w mojej opinii w sprawach: Cussens i in., (C-251/16, EU:C:2017:648, pkt 35 i nast.) oraz Scialdone (C-574/15, EU:C:2017:553, pkt 179).

(28) Jak już zwrócono uwagę powyżej (zob. pkt 18 niniejszej opinii), z postanowienia odsyłającego wynika, że państwowy inspektorat podatkowy częściowo odstąpił od zobowiązania SEB bankas do uiszczenia narosłych odsetek za zwłokę.