



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 27 czerwca 2018 r.\*

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

W sprawie C-364/17

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

**„Varna Holideis” EOOD**

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (szósta izba),

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

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu „Varna Holideis” EOOD przez M. Popova, adwokata,
- w imieniu Direktor na Direktsia „Obzhavane i danachno-osiguritelna praktika” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite przez S. Petkova, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu bułgarskiego przez E. Petranovą i T. Mitovą, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez S. Jiménez Garcíę, działającego w charakterze pełnomocnika,

\* Język postępowania: bułgarski.

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios, P. Mihayłową i F. Clotuche-Duvieusart, działające w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 90 i 185 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy „Varna Holideis” EOOD a Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (dyrektorem dyrekcji do spraw odwołań oraz praktyk podatkowych i w dziedzinie zabezpieczenia społecznego dla miasta Varna, przy centralnej administracji krajowej agencji przychodów publicznych, Bułgaria) w przedmiocie korekty odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT), który spółka ta zapłaciła z tytułu nabycia budynku do użytku hotelowego.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Artykuł 63 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

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

- 4 Artykuł 90 dyrektywy VAT stanowi:

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

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

- 5 Artykuł 179 tej dyrektywy stanowi:

„Podatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy, kwoty VAT dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178.

[...]”.

- 6 Artykuł 184 tej dyrektywy brzmi następująco:

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

7 Artykuł 185 teŝe 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 obniŝek ceny.

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

Państwa członkowskie mogą jednakŝe wymagać dokonania korekty w przypadku transakcji całkowicie lub częściowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieŝy”.

8 Zgodnie z art. 186 dyrektywy VAT:

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

### ***Prawo bułgarskie***

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

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

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

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

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

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

12 W świetle wyroku Varhoven kasatsionen sad (najwyższego sądu kasacyjnego) z dnia 12 lutego 2015 r. (nr 201) Teritorialna direktسيا na Natsionalnata agentsia za prihodite Varna (terytorialna dyrekcja krajowej agencji przychodów publicznych w Warnie, Bułgaria) wydała decyzję o poborze podatku za luty 2015 r. w celu dokonania korekty VAT odliczonego przez Varna Holideis z tytułu VAT obciążającego nabycie tego budynku w 2004 r. Ta decyzja o poborze podatku została utrzymana w mocy decyzją dyrekcji do spraw odwołań oraz praktyk podatkowych i w dziedzinie zabezpieczenia społecznego dla miasta Warnia, przy centralnej administracji krajowej agencji przychodów publicznych.

Z decyzji tej wynikało, że wprowadzenie korekty VAT po stwierdzeniu nieważności transakcji nie jest sytuacją wyraźnie przewidzianą przez prawo bułgarskie, jednak przepisy tego prawa regulujące przypadki rozwiązania mogą być stosowane analogicznie, zgodnie z zasadą neutralności podatkowej.

- 13 W ramach skargi do sądu odsyłającego Varna Holideis kwestionuje nałożony na nią obowiązek korekty spornego VAT. Uważa ona, że prawo bułgarskie przewiduje korektę VAT w wypadku rozwiązania, ale nie w wypadku stwierdzenia nieważności. Pierwsze z tych pojęć odpowiada sytuacji, w której wierzyciel ze skutkiem wstecznym dokonuje zakończenia dostawy, podczas gdy drugie z nich dotyczy sytuacji, w których dana transakcja nigdy nie mogła wywołać skutków prawnych *ex tunc*. Bułgarskie prawo podatkowe nie reguluje tej ostatniej sytuacji.
- 14 Sąd odsyłający zauważa w tym względzie, że nieważność transakcji stwierdzona orzeczeniem sądu może zostać zakwalifikowana jako zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia w rozumieniu art. 185 dyrektywy VAT. Sąd ten uważa jednak, że nieważność transakcji może też oznaczać, iż nie miała miejsca dostawa w rozumieniu dyrektywy VAT, a w konsekwencji VAT nigdy nie był należny. W tej sytuacji nie należy dokonywać korekty, lecz należy odmówić prawa do odliczenia VAT.
- 15 W braku wyraźnego przepisu prawa bułgarskiego w celu wyciągnięcia konsekwencji z nieważności sprzedaży z podatkowego punktu widzenia należałoby zastosować dyrektywę VAT bezpośrednio. W wypadku bowiem, gdyby ową dyrektywę należało interpretować w ten sposób, że nieważność transakcji prowadzi do korekty odliczenia VAT naliczonego, należałoby zbadać kwestię, czy właściwe przepisy tej dyrektywy znajdują bezpośrednie zastosowanie. Gdyby bowiem nie dokonano korekty, istniałoby ryzyko utraty wpływów z VAT, w sytuacji gdy sprzedający zwrócił kupującemu cenę sprzedanej rzeczy oraz zapłacony przez tego ostatniego VAT, podczas gdy ten sam kupujący mógł zachować korzyść z VAT, który on sam odliczył.
- 16 W tym kontekście Administrativen sad – Varna (sąd administracyjny w Warnie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
  - „1) Czy art. 90 ust. 1 i art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że wymagają one dokonania korekty wykonanego w odniesieniu do dostawy prawa do odliczenia także w wypadkach takich jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, w którym w prawomocnym wyroku sądu stwierdzono nieważność transakcji, w związku z którą wykonano prawo do odliczenia, czy też w kontekście określonej w art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT definicji w takich wypadkach należy przyjąć, że nie miała miejsca dostawa i od początku nie nastąpiła wymagalność podatku?
  - 2) Czy art. 185 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przy braku krajowych uregulowań dotyczących dokonania korekty wykonanego prawa do odliczenia, w wypadku stwierdzonej w wyroku sądu nieważności transakcji, dopuszcza się dokonanie korekty bezpośrednio na podstawie art. 90 ust. 1 dyrektywy [VAT]?”.

### **W przedmiocie właściwości Trybunału**

- 17 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunał jest właściwy do dokonywania wykładni prawa Unii jedynie w zakresie, w jakim dotyczy to jego stosowania w nowym państwie członkowskim od momentu przystąpienia tego państwa do Unii Europejskiej (postanowienie z dnia 11 maja 2017 r., *Exmitiani*, C-286/16, niepublikowane, EU:C:2017:368, pkt 12).

- 18 Wynika z tego w szczególności, że Trybunał nie jest właściwy do dokonywania wykładni dyrektyw Unii dotyczących VAT, jeżeli okres poboru podatku spornego w postępowaniu głównym jest wcześniejszy niż przystąpienie danego państwa członkowskiego do Unii (postanowienie z dnia 11 maja 2017 r., Exmitiani, C-286/16, niepublikowane, EU:C:2017:368, pkt 13).
- 19 Zgodnie z postanowieniem odsyłającym w grudniu 2004 r., czyli przed przystąpieniem Republiki Bułgarii do Unii w dniu 1 stycznia 2007 r., Varna Holideis nabyła budynek do użytku hotelowego w Warnie.
- 20 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 63 dyrektywy VAT zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług (wyrok z dnia 7 marca 2013 r., Efir, C-19/12, niepublikowany, EU:C:2013:148, pkt 31).
- 21 Zatem przy założeniu, że dostawa nieruchomości spornej w postępowaniu głównym była regulowana przepisami takimi jak te przewidziane przez dyrektywę VAT, dostawa ta miała miejsce, a VAT stał się wymagalny przed przystąpieniem Republiki Bułgarii do Unii.
- 22 W odniesieniu do prawa do odliczenia przewidzianego przez dyrektywę VAT, w aspekcie zarówno materialnym, jak i czasowym, jest ono bezpośrednio związane z wymagalnością VAT należnego lub zapłaconego od towarów i usług.
- 23 Prawo podatników do odliczenia od VAT, który są oni zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego od towarów i usług nabytych przez nich na wcześniejszym etapie, stanowi zasadę podstawową wspólnego systemu VAT ustanowioną w prawie Unii. Jak wielokrotnie podkreślał 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 wykonywane jest bezpośrednio w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 37, 39).
- 24 Zgodnie z art. 167 i art. 179 akapit pierwszy dyrektywy VAT prawo do odliczenia VAT wykonywane jest co do zasady w tym samym okresie, w którym powstało, to znaczy z chwilą, gdy podatek stał się wymagalny (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 44).
- 25 Wynika z tego, że zgodnie z orzecznictwem przywołanym w pkt 17 i 18 niniejszego wyroku Trybunał nie jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na zadane pytania, ponieważ dotyczą one wymagalności VAT i wykonania prawa do odliczenia.
- 26 Co do korekty odliczeń VAT, art. 184–186 dyrektywy VAT ustanawiają przesłanki, na podstawie których organy podatkowe mogą żądać korekty od podatnika. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że mechanizm korekty przewidziany w tych artykułach stanowi integralną część systemu odliczeń VAT ustanowionego w dyrektywie VAT. Ma on na celu zwiększenie stopnia dokładności odliczeń w sposób zapewniający neutralność VAT (wyrok z dnia 22 lutego 2018 r., T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, pkt 23).
- 27 Wprawdzie korekta de facto nie może zmienić wstępnego odliczenia, ale powoduje zwiększenie lub zmniejszenie kwoty VAT należnej od podatnika w późniejszym okresie rozliczeniowym (zob. podobnie wyrok z dnia 11 kwietnia 2018 r., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, pkt 53), niemniej mechanizm korekty ma na celu skorygowanie odliczeń dokonanych w przeszłości.
- 28 Zgodnie bowiem z art. 184 dyrektywy VAT wstępne odliczenie VAT naliczonego podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującego podatnikowi.



- 29 Z łącznej lektury art. 184 i art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT wynika ponadto, że jeśli ze względu na zmianę jednego z czynników pierwotnie uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia korekta okaże się konieczna, obliczenie kwoty tej korekty powinno doprowadzić do tego, że kwota ostatecznie dokonanych odliczeń odpowiada kwocie, jaką podatnik miałby prawo odliczyć, gdyby ta zmiana została pierwotnie uwzględniona (wyrok z dnia 22 lutego 2018 r., T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, pkt 27).
- 30 Ponadto Trybunał orzekł już, że samo istnienie jakiegokolwiek elementu po dniu przystąpienia danego państwa członkowskiego do Unii, który to element jest powiązany z okolicznościami poprzedzającymi tę datę i który jest ich konsekwencją, nie wystarczy, by przyznać Trybunałowi kompetencję do udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne dotyczące wykładni dyrektywy (postanowienie z dnia 11 maja 2011 r., Semerdzhiev, C-32/10, niepublikowane, EU:C:2011:288, pkt 26).
- 31 Zatem skoro obowiązek dokonania korekty jest nierozzerwalnie związany z wymagalnością VAT należnego lub zapłaconego oraz z wynikającym z tego prawem do odliczenia, pojawienie się, po przystąpieniu państwa członkowskiego do Unii, okoliczności, które co do zasady mogą uzasadniać ten obowiązek, nie pozwala Trybunałowi na interpretację dyrektywy VAT, jeżeli dostawa towarów lub świadczenie usług miały miejsce przed tym przystąpieniem.
- 32 Wynika z tego, że Trybunał nie jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na pytania zadane przez Administrativen sad – Varna (sąd administracyjny w Warnie).

### **W przedmiocie kosztów**

- 33 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 (szósta izba) orzeka, co następuje:

**Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na pytania zadane przez Administrativen sad – Varna (sąd administracyjny w Warnie, Bułgaria)**

Podpisy