



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 11 kwietnia 2018 r.\*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Ograniczenie prawa do odliczenia podatku naliczonego – Korekta odliczenia podatku naliczonego – Dostawa terenu – Błędna kwalifikacja „działalności opodatkowanej” – Wykazanie podatku na pierwotnej fakturze – Zmiana tej informacji dokonana przez dostawcę

W sprawie C-532/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (najwyższy sąd administracyjny Litwy) postanowieniem z dnia 3 października 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 października 2016 r., w postępowaniu:

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

przeciwko

**SEB bankas AB,**

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, J.C. Bonichot (sprawozdawca), A. Arabadjiev, S. Rodin i E. Regan, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 4 października 2017 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu SEB bankas AB przez M. Bielskienę, działającą w charakterze doradcy, wspieraną przez A. Medelienę, advokatę,
- w imieniu rządu litewskiego przez D. Kriauciūnasa, R. Krasuckaitę oraz J. Prasauskienę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz J. Jokubauskaitę, działające w charakterze pełnomocników,

\* Język postępowania: litewski.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 20 grudnia 2017 r.,  
wydaje następujący

### **Wyrok**

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 184–186 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, sprostowanie Dz.U. 2015, L 323, s. 31; zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (państwowym inspektorem podatkowym przy ministerstwie finansów Republiki Litewskiej, zwanym dalej „organem podatkowym”) a SEB bankas AB w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego wobec tej spółki w celu dokonania korekty odliczenia dokonanego przez tę spółkę w zakresie podatku od wartości dodanej (VAT), jaki zapłaciła ona od nabycia terenów.

### **Ramy prawne**

#### ***Prawo Unii***

- 3 Artykuł 12 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT stanowi:  
„1. 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”.
- 4 Artykuł 135 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT brzmi następująco:  
„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:  
[...]  
k) dostawy terenów niezabudowanych inne niż dostawy terenów budowlanych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b)”.  
Zgodnie z art. 179 dyrektywy VAT:  
„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.  
Państwa członkowskie mogą jednakże wymagać od podatników dokonujących okazjonalnych transakcji, o których mowa w art. 12, stosowania prawa do odliczenia dopiero w momencie dostawy”.
- 6 Rozdział 5 dyrektywy VAT, zatytułowany „Korekta odliczeń”, zawiera w szczególności art. 184–189.

7 Artykuł 184 dyrektywy VAT stanowi:

„Wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej 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 określaniu kwoty odliczenia, na przykład w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny.

2. W drodze odstępstwa od ust. 1 korekta nie jest dokonywana w przypadkach transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych, w przypadku należycie udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży własności 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 całkowicie lub częściowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieży”.

9 Artykuł 186 dyrektywy VAT stanowi:

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

10 Artykuł 187 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

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

Państwa członkowskie mogą jednakże uwzględniać 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 wyłącznie w odniesieniu do jednej piątej VAT nałożonego 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”.

11 Zgodnie z art. 188 dyrektywy VAT:

„1. W przypadku dostaw dokonanych w okresie objętym korektą uznaje się, że dobra inwestycyjne są używane do celów prowadzenia działalności gospodarczej podatnika aż do zakończenia okresu objętego korektą.

Uznaje się, że działalność gospodarcza jest całkowicie opodatkowana, w przypadku gdy dostawa dóbr inwestycyjnych jest opodatkowana.

Uznaje się, że działalność gospodarcza jest całkowicie zwolniona, w przypadku gdy dostawa dóbr inwestycyjnych jest zwolniona.

2. Korekta przewidziana w ust. 1 dokonywana jest jednorazowo dla całego pozostałego okresu korekty. W przypadku jednak gdy dostawa dóbr inwestycyjnych jest zwolniona, państwa członkowskie mogą uchylić wymóg dokonywania korekty, o ile nabywca jest podatnikiem wykorzystującym dane dobra inwestycyjne wyłącznie do transakcji objętych prawem do odliczenia VAT”.

12 Artykuł 189 dyrektywy VAT stanowi:

„Do celów stosowania przepisów art. 187 i 188 państwa członkowskie mogą przedsięwziąć następujące środki:

- a) zdefiniować pojęcie dóbr inwestycyjnych;
- b) określić kwotę VAT, którą należy uwzględnić przy korekcie;
- c) przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby korekty nie prowadziły do żadnych nieuzasadnionych korzyści;
- d) zezwolić na uproszczenie procedur administracyjnych”.

13 W świetle art. 250 ust. 1 dyrektywy VAT:

„1. Każdy podatnik składa deklarację VAT zawierającą wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty należnych odliczeń, włączając w to, o ile jest to niezbędne do ustalenia podstawy opodatkowania, całkowitą wartość transakcji odnoszących się do tego podatku i do tych odliczeń oraz wartość transakcji zwolnionych”.

### ***Prawo litewskie***

14 Artykuł 65 Lietuvos Respublikos pridėnitės vertės mokesčio įstatymas (ustawy Republiki Litewskiej nr IX-751 o podatku od wartości dodanej), zmienionej ustawą nr IX-1960 z dnia 15 stycznia 2004 r., zatytułowany „Ogólne zasady korekty odliczeń VAT”, stanowi:

„Jeżeli po złożeniu deklaracji VAT za okres rozliczeniowy podatnik zwrócił część nabytych towarów w określonej ilości, otrzymał od dostawcy towarów lub usług dodatkowe obniżki cen lub kwota VAT podlegającego uiszczeniu na rzecz dostawcy towarów lub usług uległa obniżeniu z jakiegokolwiek innego powodu bądź podatnik otrzymał zwrot podatku od importu, a kwota VAT naliczonego lub VAT od importu zostały odliczone, należy dokonać korekty odliczenia VAT poprzez odpowiednie zwiększenie (zmniejszenie) 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)”.

15 Artykuł 83 ust. 1 tej ustawy przewiduje:

„Jeżeli po sformalizowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług wartość podlegająca opodatkowaniu lub ilość dostarczonych towarów lub świadczonych usług ulega zmianie, zostały przyznane obniżki, towary (lub część towarów) zostają zwrócone sprzedającemu, towary (lub część towarów) lub usługi zostają anulowane lub wynagrodzenie należne od nabywcy (klienta) ulega zmianie z jakiegokolwiek innego powodu, osoba, która wystawiła pierwotny dokument księgowy formalizujący dostawę towarów lub świadczenie usług, powinna wystawić dokument korygujący (kredytowy) formalizujący tę zmianę okoliczności. Za obopólną zgodą stron zwrot towarów lub rezygnacja z usług mogą zostać sformalizowane nie w formie dokumentu kredytowego wystawionego przez dostawcę towarów lub usług, lecz w formie dokumentu debetowego (noty debetowej) wystawionego przez nabywcę (klienta), o ile jest on podatnikiem VAT”.

- 16 Artykuł 68 ust. 1 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (ustawy Republiki Litewskiej o administracji podatkowej), w wersji wynikającej z ustawy nr IX-2112 z dnia 13 kwietnia 2004 r., przewiduje:

„Jeżeli niniejszy artykuł lub ustawa dotycząca danego podatku nie stanowią inaczej, 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 1 stycznia roku, w którym dokonano pierwotnego obliczenia lub ponownego obliczenia podatku”.

- 17 Artykuł 80 ust. 1 tej ustawy ma następujące brzmienie:

„Podatnik ma prawo dokonać korekty deklaracji podatkowej, jeżeli termin przewidziany na obliczenie (ponowne obliczenie) podatku określony w art. 68 tej ustawy jeszcze nie upłynął”.

### **Okoliczności faktyczne w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne**

- 18 SEB Lizingas UAB, w którego prawa wstąpił SEB bankas, który przejął go w listopadzie 2013 r., kupił w marcu 2007 r. sześć działek od VKK Investicija za cenę 4 800 000 litów litewskich (LTL), czyli około 1 387 200 EUR, łącznie z wszystkimi podatkami. Przy tej transakcji strony uznały, że chodzi o „teren budowlany”, a zatem czynność podlega opodatkowaniu VAT. W konsekwencji SEB Lizingas zapłacił kwotę VAT od tej czynności i dokonał odliczenia VAT wymagalnego za marzec 2007 r.
- 19 Jednocześnie SEB Lizingas przekazał VKK Investicija działki w ramach umowy leasingu. Jednakże ponieważ ta ostatnia spółka nie wykonała swoich zobowiązań na mocy umowy leasingu, SEB Lizingas jednostronnie wypowiedział umowę w marcu 2009 r.
- 20 W dniu 14 kwietnia 2010 r. VKK Investicija wystawiła notę kredytową w imieniu skarżącej, która wskazywała, że w braku należnego VAT znajdująca się na pierwszej fakturze cena wraz ze wszystkimi podatkami stanowiła cenę netto, i wystawiła nową fakturę opiewającą na cenę do zapłaty 4 800 000 LTL, bez VAT. Uznała ona, że sporna transakcja sprzedaży ostatecznie nie stanowiła dostawy terenów budowlanych, a zatem nie podlegała VAT. Złożyła też sprostowaną deklarację VAT za marzec 2007 r.
- 21 Wobec SEB Lizingas, który odmówił uwzględnienia noty kredytowej i nowej faktury oraz korekty odliczenia dokonanego w marcu 2007 r. zgodnie z jej dokumentami, przeprowadzono kontrolę podatkową w roku 2012. Uznając, że dostawa spornych terenów w rzeczywistości stanowiła transakcję zwolnioną, decyzją z dnia 16 maja 2014 r. organ podatkowy nakazał zwrot nienależnie odliczonej kwoty VAT powiększonej o odsetki za zwłokę i nałożył na SEB bankas grzywnę podatkową.
- 22 SEB bankas zaskarżył tę decyzję przed Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisją ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej), która uchyliła tę decyzję w części dotyczącej należnego VAT i kwot powiązanych. Organ podatkowy wniosł do Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalnego sądu administracyjnego w Wilnie, Litwa) skargę zmierzającą do uchylenia tej części wskazanej decyzji. Sąd ów oddalił tę skargę. Organ podatkowy wniosł apelację od wyroku wydanego przez Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalny sąd administracyjny w Wilnie) do Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (najwyższego sądu administracyjnego Litwy).
- 23 Sąd odsyłający uznał, że sprawa ta wchodzi w zakres wykładni i stosowania prawa Unii.



24 W tych okolicznościach Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (najwyższy sąd administracyjny Litwy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy art. 184–186 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym mechanizm korekty odliczenia przewidziany w dyrektywie VAT nie ma zastosowania w przypadkach, gdy wstępne odliczenie podatku od wartości dodanej (VAT) nie było 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 rozpatrywaną dostawę błędnie zakwalifikowano jako dostawę terenu budowlanego podlegającą opodatkowaniu VAT, w myśl art. 12 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, 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 185 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy dokonanie wstępnego odliczenia nie było 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 było możliwe?
- 4) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej – czy w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym dyrektywę VAT, a w szczególności jej art. 179, 184–186 i 250, należy interpretować w ten sposób, że skorygowane kwoty podlegającego 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?”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### ***Uwagi wstępne***

- 25 Na wstępie należy przypomnieć, że art. 184 dyrektywy VAT ustanawia obowiązek dokonania korekty wstępnego odliczenia, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi. Artykuł 185 ust. 1 tej dyrektywy wyjaśnia, że obowiązek ten istnieje w szczególności w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji podatkowej zmianie ulegną czynniki, które są uwzględniane przy określaniu kwoty odliczenia. Ustęp 2 tego artykułu wymienia przypadki, w których w drodze odstępstwa nie dokonuje się korekty. Zgodnie z art. 186 omawianej dyrektywy państwa członkowskie określają szczegółowe przepisy wykonawcze do jej art. 184 i 185.
- 26 Zatem przepisy przytoczonych art. 184 i 185, do których odnosi się pierwsze pytanie prejudycjalne, ustanawiają, jednocześnie wyjaśniając i ograniczając, obowiązek korekty nienależnie dokonanego odliczenia VAT. Nie przewidują one jednak, w jaki sposób należy dokonać tej korekty.

- 27 Natomiast art. 186 dyrektywy VAT wyraźnie zobowiązuje państwa członkowskie do określenia przesłanek tej korekty. Tylko w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych, a w konsekwencji dla szczególnych przypadków, art. 187–189 dyrektywy VAT przewidują pewne szczegółowe przepisy wykonawcze dotyczące korekty odliczenia VAT.
- 28 W konsekwencji należy rozróżnić zakres obowiązku dokonania korekty ustanowionego w art. 184 dyrektywy VAT i zakres stosowania mechanizmu korekty opisanego w art. 187–189 tej dyrektywy.

***W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego***

- 29 Ponieważ sąd odsyłający w pytaniu pierwszym powołuje się jednocześnie na art. 184–186 dyrektywy VAT i na mechanizm korekty nienależnie dokonanych odliczeń VAT przewidziany przez tę dyrektywę, należy przeformułować to pytanie z uwzględnieniem następujących uwag.
- 30 Poprzez pytania pierwsze i drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, po pierwsze, czy art. 184 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że ustanowiony w tym artykule obowiązek dokonania korekty nienależnie dokonanego odliczenia VAT znajduje zastosowanie także w przypadkach, w których wstępne odliczenie nie mogło zostać dokonane zgodnie z prawem, ponieważ transakcja, która doprowadziła do jego zastosowania, była zwolniona z VAT, oraz po drugie, czy art. 187–189 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przewidziany w tych artykułach mechanizm korekty nienależnie dokonanego odliczenia VAT znajduje zastosowanie w takich wypadkach, w szczególności w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której wstępne odliczenie VAT było nieuzasadnione, ponieważ chodziło o transakcję dostawy terenów zwolnioną z VAT.
- 31 Ponadto sąd ten zastanawia się nad ewentualnym wpływem, do celów odpowiedzi na pytanie pierwsze, okoliczności, że w sporze w postępowaniu głównym VAT od ceny nabycia terenów został zapłacony i błędnie odliczony z powodu niewłaściwej praktyki organu podatkowego oraz ze względu na to, że dostawca tych terenów wystosował do nabywcy notę kredytową korygującą kwotę VAT wykazaną na pierwotnie wystawionej fakturze.
- 32 W pierwszej kolejności należy zauważyć, że obowiązek dokonania korekty jest zdefiniowany w art. 184 dyrektywy VAT w jak najszerszy sposób, ponieważ „wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującego podatnikowi”.
- 33 Sformułowanie to nie wyklucza a priori żadnej potencjalnej sytuacji nienależnie dokonanego odliczenia. Ogólny zakres obowiązku dokonywania korekty potwierdza wyraźne wymienienie wyjątków dopuszczonych przez dyrektywę VAT w jej art. 185 ust. 2.
- 34 W szczególności przypadek, w którym dokonano odliczenia, podczas gdy nie istniało prawo do odliczenia, wchodzi w zakres pierwszej sytuacji przewidzianej w art. 184 dyrektywy VAT, tzn. sytuacji, w której wstępne odliczenie jest wyższe od odliczenia, do jakiego był uprawniony podatnik.
- 35 Ponadto jest zgodne z konstrukcją wspólnego systemu VAT, że dyrektywa VAT, która co do zasady przejęła przepisy szóstej dyrektywy Rady 77/388/WE 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, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), ustanawia ogólny obowiązek dokonania korekty odliczeń VAT.
- 36 Z jednej strony obowiązek ten jest bowiem nierozzerwalnie związany z ciążącym na każdym państwie członkowskim obowiązkiem podjęcia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mogących zapewnić pełen pobór VAT należnego na swoim terytorium. W tym zakresie państwa członkowskie są odpowiedzialne za kontrolę deklaracji podatników, ich rachunkowości i innych właściwych

dokumentów oraz za obliczanie i pobieranie należnego podatku (wyrok z dnia 17 lipca 2008 r., Komisja/Włochy, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 37). Tymczasem takie kontrole byłyby bez znaczenia, gdyby nie została przewidziana korekta nieuzasadnionych odliczeń.

- 37 Z drugiej strony ogólny obowiązek dokonania korekty nieuzasadnionych odliczeń VAT wynika również z neutralności podatkowej VAT, która stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawodawcę Unii w tej dziedzinie (wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 92 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 38 W tym systemie bowiem jedynie podatek naliczony obciążający towary i usługi wykorzystywane przez podatników w związku z czynnościami opodatkowanymi podlega odliczeniu. Odliczenie podatku naliczonego związane jest z poborem podatku należnego. Gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do wykonywania czynności zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu VAT, nie następuje ani pobór podatku należnego, ani możliwość odliczenia tego podatku naliczonego (wyrok z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 24). Zasada neutralności podatkowej VAT wymaga zatem również, aby nienależne odliczenia w każdym wypadku podlegały korekcie.
- 39 Z powyższego wynika, że art. 184 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż obowiązek dokonania korekty nienależnie dokonanego odliczenia VAT istnieje także w przypadkach, gdy wstępne odliczenie nie mogło zostać dokonane zgodnie z prawem, jak ma to miejsce, gdy okazuje się, że transakcja, która doprowadziła do odliczenia, należy do transakcji zwolnionych z VAT.
- 40 W drugiej kolejności – art. 187–189 dyrektywy VAT nie mają zatem w takim wypadku zastosowania.
- 41 Z art. 187 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT wynika bowiem, że przewidziana w tym przepisie korekta dokonywana jest, w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych, z uwzględnieniem zmian w zakresie prawa do odliczenia, które nastąpiły po nabyciu, wytworzeniu lub użyciu po raz pierwszy tych dóbr. Szczegółowe przepisy wykonawcze dotyczące korekty opisane w art. 187 dyrektywy VAT odnoszą się więc do szczególnego przypadku, o którym mowa art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT, gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia. Tych szczegółowych przepisów nie można zatem zastosować w celu korekty odliczenia dokonanego w braku jakiegokolwiek prawa do odliczenia ab initio. Niektóre z tych rozwiązań, takie jak podział korekty na pięć lat przewidziany w art. 187 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT, są ponadto wyraźnie nieodpowiednie dla takiego przypadku. W odniesieniu do art. 188 dyrektywy VAT dotyczy on przypadku, jeszcze bardziej szczególnego i również odmiennego, dostawy dobra inwestycyjnego w okresie objętym korektą.
- 42 Ponadto w odniesieniu do przepisów szóstej dyrektywy, które w istocie są identyczne jak przepisy dyrektywy VAT, Trybunał orzekł (wyrok z dnia 30 września 2010 r., *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, pkt 31), że mechanizm korekty odliczenia przewidziany przez szóstą dyrektywę ma zastosowanie tylko wtedy, gdy istnieje prawo do odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 30 marca 2006 r., *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 37).
- 43 Z powyższego wynika, że mechanizm korekty nienależnie dokonanych odliczeń VAT przewidziany w art. 187 i 188 dyrektywy VAT nie ma zastosowania, jeżeli wstępne odliczenie dokonano przy braku jakiegokolwiek prawa do odliczenia. Mechanizm ten nie ma zatem w szczególności zastosowania do transakcji dostawy terenów, takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego, która według informacji sądu odsyłającego była zwolniona z VAT, a w konsekwencji nie powinna była uprawniać ani do poboru tego podatku, ani do jego odliczenia.



- 44 W tym kontekście okoliczności, że w postępowaniu głównym z jednej strony VAT od ceny nabycia terenów został zapłacony i błędnie odliczony z powodu niewłaściwej praktyki organu podatkowego, a z drugiej strony dostawca tych terenów wystosował do nabywcy notę kredytową korygującą kwotę VAT wykazaną na pierwotnie wystawionej fakturze, nie mają wpływu na brak możliwości zastosowania owego mechanizmu.
- 45 W świetle powyższych rozważań na pytania pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, iż art. 184 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że ustanowiony w tym artykule obowiązek dokonania korekty nienależnie dokonanego odliczenia VAT znajduje zastosowanie także w wypadkach, w których wstępne odliczenie nie mogło zostać dokonane zgodnie z prawem, ponieważ transakcja, która doprowadziła do jego zastosowania, była zwolniona z VAT. Natomiast art. 187–189 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przewidziany w tych artykułach mechanizm korekty nienależnie dokonanego odliczenia VAT nie znajduje w takich wypadkach zastosowania, w szczególności w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której wstępne odliczenie VAT było nieuzasadnione, ponieważ chodziło o transakcję dostawy terenów zwolnioną z VAT.

### ***W przedmiocie pytań trzeciego i czwartego***

- 46 Poprzez pytania trzecie i czwarte, które należy przeanalizować łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy przepisy dyrektywy VAT dotyczące korekty odliczenia należy interpretować w ten sposób, że w wypadkach, w których wstępnego odliczenia VAT nie można było dokonać zgodnie z prawem, pozwalają one na określenie daty, w której powstaje obowiązek korekty nienależnego odliczenia VAT, i okresu, w jakim ta korekta powinna nastąpić.
- 47 Pytania te dotyczą przesłanek korekty VAT. Jak stwierdzono w pkt 43 niniejszego wyroku, mechanizm korekty VAT przewidziany w art. 187–189 dyrektywy VAT nie ma zastosowania do sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym. Dlatego do państw członkowskich należy określenie w takim wypadku szczegółowych przepisów wykonawczych w odniesieniu do tej korekty, na podstawie art. 186 dyrektywy VAT.
- 48 Jednak to państwa członkowskie, gdy przyjmują przepisy krajowe ustanawiające te szczegółowe przepisy wykonawcze, są zobowiązane do przestrzegania prawa Unii. W tych okolicznościach Trybunał, rozpatrując pytanie prejudycjalne, powinien udzielić sądowi krajowemu wszelkich wyjaśnień interpretacyjnych koniecznych do oceny zgodności tego uregulowania z prawem Unii, którego poszanowanie zapewnia Trybunał, a w szczególności z jego zasadami podstawowymi (zob. podobnie wyrok z dnia 29 maja 1997 r., Kremzow, C-299/95, EU:C:1997:254, pkt 15; postanowienie z dnia 26 marca 2009 r., Pignataro, C-535/08, niepublikowane, EU:C:2009:204, pkt 22).
- 49 W tym względzie SEB bankas w uwagach na piśmie podnosi, że z zasadami pewności prawa oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeczne jest dokonanie korekty odliczenia VAT dotyczącego transakcji, która miała miejsce w 2007 r., podczas gdy do roku 2013 sam organ podatkowy bronił poglądu, zgodnie z którym transakcja ta stanowiła transakcję opodatkowaną.
- 50 Należy jednak przypomnieć, po pierwsze, że ochrona uzasadnionych oczekiwań nie może opierać się na niezgodnej z prawem praktyce administracji (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lutego 1986 r., Vlachou/Trybunał Obrachunkowy, 162/84, EU:C:1986:56, pkt 6). Według postanowienia odsyłającego Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (najwyższy sąd administracyjny Litwy) zakwestionował, jako opartą na błędnej wykładni prawa krajowego, praktykę administracyjną, na mocy której sporna transakcja została pierwotnie zakwalifikowana jako „transakcja podlegająca opodatkowaniu VAT”, w wyniku czego wstępne odliczenie VAT było niezgodne z prawem.

- 51 Po drugie, należy wskazać, że zasada pewności prawa nie sprzeciwia się praktyce administracyjnej krajowych organów podatkowych polegającej na uchyleniu w terminie zawitym decyzji, na mocy której przyznały one podatnikowi prawo do odliczenia VAT, i wezwaniu do zapłaty tego podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 12 października 2016 r., Nigl i in., C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 52 Zasada ta wymaga jednak, aby sytuacja podatnika w zakresie praw i obowiązków względem organów podatkowych nie była w nieskończoność narażona na kwestionowanie (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo). Dlatego też fakt, że początek biegu terminu przedawnienia zależy od przypadkowych okoliczności, w których pojawiła się niezgodność z prawem odliczenia, oraz że w szczególności, tak jak chciałby rząd litewski, zostaje on wyznaczony na dzień otrzymania przez nabywcę noty kredytowej, którą sprzedawca dokonał jednostronnej korekty kwoty za teren bez podatków, w tym VAT, kilka lat po sprzedaży, może naruszyć zasadę pewności prawa – co powinien ocenić sąd krajowy.
- 53 Na pytania trzecie i czwarte należy zatem odpowiedzieć, iż art. 186 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w wypadkach, w których wstępnego odliczenia VAT nie można było dokonać zgodnie z prawem, do państw członkowskich należy określenie daty, w której powstaje obowiązek dokonania korekty nienależnego odliczenia VAT, i okresu, w jakim ta korekta powinna nastąpić, z poszanowaniem zasad prawa Unii, w szczególności zasad pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań. Do sądu krajowego należy zbadać, czy w wypadku takim jak w postępowaniu głównym zasady te są przestrzegane.

#### **W przedmiocie kosztów**

- 54 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

- 1) Artykuł 184 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 ustanowiony w tym artykule obowiązek dokonania korekty nienależnie dokonanego odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) znajduje zastosowanie także w wypadkach, w których wstępne odliczenie nie mogło zostać dokonane zgodnie z prawem, ponieważ transakcja, która doprowadziła do jego zastosowania, była zwolniona z VAT. Natomiast art. 187–189 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że przewidziany w tych artykułach mechanizm korekty nienależnie dokonanego odliczenia VAT nie znajduje w takich wypadkach zastosowania, w szczególności w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której wstępne odliczenie VAT było nieuzasadnione, ponieważ chodziło o transakcję dostawy terenów zwolnioną z VAT.

- 2) Artykuł 186 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w wypadkach, w których wstępnego odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) nie można było dokonać zgodnie z prawem, do państw członkowskich należy określenie daty, w której powstaje obowiązek korekty nienależnego odliczenia VAT, i okresu, w jakim ta korekta powinna nastąpić, z poszanowaniem zasad prawa Unii, w szczególności zasad pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy w wypadku takim jak w postępowaniu głównym zasady te są przestrzegane.

Podpisy