Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 12 listopada 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Odliczenie podatku naliczonego – Zaniechanie pierwotnie planowanej działalności – Korekta odliczeń VAT naliczonego – Działalność w sektorze nieruchomości

W sprawie C-734/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunalul Bucureşti (sąd wyższej instancji w Bukareszcie, Rumunia) postanowieniem z dnia 27 września 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 października 2019 r., w postępowaniu:

ITH Comercial Timişoara SRL

przeciwko

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucureşti,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucureşti – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: N. Wahl, prezes izby, F. Biltgen (sprawozdawca) i L.S. Rossi, sędziowie,

rzecznik generalny: H. Saugmandsgaard Øe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu rządu rumuńskiego – E. Gane oraz A. Rotăreanu, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – R. Lyal oraz A. Armenia, w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

* Język postępowania: rumuński.

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 28, 167, 168, 184 i 185 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został przedłożony w ramach sporu pomiędzy ITH Comercial Timişoara SRL (zwaną dalej „ITH") a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (krajową agencją administracji podatkowej – regionalną dyrekcją generalną finansów publicznych w Bukareszcie, Rumunia) oraz Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (krajową agencją administracji podatkowej – regionalną dyrekcją generalną finansów publicznych w Bukareszcie – administracja finansów publicznych dla sektora 1, Rumunia) w przedmiocie odliczenie podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego z tytułu wydatków związanych z zaniechanymi ostatecznie projektami budowlanymi.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu".

4 Artykuł 28 dyrektywy VAT stanowi:

„W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi".

5 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".

6 Artykuł 167 dyrektywy VAT stanowi:

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

7 Zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

b) VAT należnego od transakcji uznanych za dostawy towarów i świadczenie usług zgodnie z art. 18 lit. a) i art. 27;

c) VAT należnego od wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) [p]pkt (i);

d) VAT należnego od transakcji uznanych za wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów zgodnie z art. 21 i 22;

e) VAT należnego lub zapłaconego z tytułu importu towarów na terytorium tego państwa członkowskiego”.

8 Artykuł 184 dyrektywy VAT przewiduje:

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

9 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”.

Prawo rumuńskie

Kodeks podatkowy

10 Zgodnie z art. 125 bis ust. 1 pkt 28 Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal (ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy, zwanej dalej „kodeksem podatkowym”) nałożony podatek stanowi „podatek od podlegających opodatkowaniu dostaw towarów i/lub świadczenia usług, dokonanych przez podatnika, a także podatek od transakcji, z tytułu których odbiorca jest zobowiązany do zapłacenia podatku, zgodnie z art. 150–151 bis”.

11 Artykuł 126 kodeksu podatkowego ma następujące brzmienie:

„1. Do celów VAT operacje podlegające opodatkowaniu w Rumunii to operacje spełniające łącznie następujące warunki:

a) transakcje, które zgodnie z art. 128–130 stanowią lub są uznane za dostawę towarów lub świadczenie usług, objęte VAT, dokonane odpłatnie;

b) za miejsce sprzedaży towarów lub świadczenia usług uznaje się Rumunię, zgodnie z przepisami art. 132 i 133;

c) dostawa towarów lub świadczenie usług są dokonywane przez podatnika, który, zgodnie z definicją zawartą w art. 127 ust. 1, działa w takim charakterze;

d) dostawa towarów lub świadczenie usług są związane z jednym z rodzajów działalności gospodarczej przewidzianych w art. 127 ust. 2”.

12 Zgodnie z art. 128 ust. 1 kodeksu podatkowego „dostawa towarów oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.

13 Artykuł 129 kodeksu podatkowego stanowi:

„1. Świadczenie usług oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 128.

2. W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

3. Świadczenie usług obejmuje czynności takie jak:

a. najem towarów lub oddanie towarów do korzystania w ramach umowy leasingu.

[…]”.

14 Artykuł 145 ust. 2 kodeksu podatkowego przewiduje:

„Każdy podatnik ma prawo do odliczenia podatku dotyczącego nabycia, jeśli służy ono do celów następujących transakcji:

a) transakcji opodatkowanych;

[…]”.

15 Zgodnie z art. 148 ust. 1 kodeksu podatkowego:

„W zakresie, w jakim nie znajdują zastosowania zasady dotyczące dostawy na własny użytek lub świadczenia na własne potrzeby, wstępne odliczenie podlega korekcie w następujących przypadkach:

a) gdy odliczenie jest większe lub mniejsze od tego, do którego podatnik był uprawniony;

b) gdy po złożeniu deklaracji podatkowej nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę po określeniu kwoty podlegającej odliczeniu, w tym w przypadkach, o których mowa w art. 138;

c) gdy podatnik traci prawo do odliczenia podatku z tytułu niedostarczonych towarów lub niewykorzystanych usług w przypadku zdarzeń takich jak nowelizacja ustawy, zmiana przedmiotu działalności, przypisanie towarów lub usług do celów transakcji, w odniesieniu do których przysługuje prawo do odliczenia podatku, oraz następnie przypisanie ich do celów transakcji, w odniesieniu do których prawo do odliczenia podatku jest wyłączone, towary brakujące".

16 Artykuł 150 ust. 1 kodeksu podatkowego ma następujące brzmienie:

„Osobą zobowiązaną do zapłaty [VAT], należnego zgodnie z przepisami niniejszego tytułu, jest podatnik dokonujący dostawy towarów lub świadczenia usług, z wyjątkiem przypadków, w których zobowiązanym do zapłaty podatku jest odbiorca zgodnie z art. 160 ust. 2–6".

Przepisy wykonawcze do kodeksu podatkowego

17 Punkt 30 Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind codul fiscal (przepisów wykonawczych do ustawy nr 227/2015 ustanawiającej kodeks podatkowy) z dnia 6 stycznia 2016 r. stanowi:

„W przypadku wypowiedzenia umowy przed terminem wartość rzeczowych środków trwałych lub wartości niematerialnych, w trakcie nieukończonej realizacji, wykreślonych z ksiąg rachunkowych poprzez ujęcie ich po stronie wydatków, na mocy decyzji zatwierdzającej wypowiedzenie lub decyzji o zaprzestaniu, a także pozostała wartość inwestycji dokonanych z użyciem środków trwałych oddanych w koncesję, najem lub zarząd, stanowi koszt niepodlegający odliczeniu, jeżeli majątek ten nie został skapitalizowany w drodze sprzedaży lub likwidacji".

18 Zgodnie z pkt 45 ust. 6 przepisów wykonawczych do kodeksu podatkowego z dnia 22 stycznia 2004 r. z późniejszymi zmianami, dotyczącym wykonania art. 145 ust. 2 tegoż kodeksu:

„W przypadku środków trwałych w trakcie nieukończonej – na mocy decyzji o zaniechaniu inwestycji – realizacji, które zostały wykreślone z ksiąg rachunkowych i ujęte po stronie wydatków, podatnik zachowuje prawo do odliczenia przysługujące mu na mocy art. 145 ust. 2 kodeksu podatkowego, niezależnie od tego, czy te środki trwałe zostały zbyte jako takie lub po ich likwidacji, jeżeli z powodu okoliczności od niego niezależnych podatnik nigdy nie skorzystał z tych towarów i usług w celu prowadzenia swojej działalności gospodarczej, jak wynika z wyroku z dnia 15 stycznia 1998 r., Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1). Prawo do odliczenia może zostać zachowane również w innych sytuacjach, w których nabyte towary i usługi, w odniesieniu do których skorzystano z prawa do odliczenia na mocy art. 145 ust. 2 kodeksu podatkowego, nie są wykorzystywane do celów działalności gospodarczej podatnika z niezależnych od niego, obiektywnych powodów, jak wynika z wyroku z dnia 29 lutego 1996 r., INZO (C-110/94, EU:C:1996:67). W przypadku nabycia działki wraz ze stojącymi na niej budynkami podatnik ma prawo do odliczenia [VAT] związanego z nabyciem, w tym również budynków do rozbiórki, jeżeli przedstawi dowód zamiaru, potwierdzony obiektywnymi elementami, świadczący o tym, że działka, na której zbudowano budynki, w dalszym ciągu jest wykorzystywana na potrzeby podlegających opodatkowaniu transakcji tego podatnika, na przykład w celu budowy innych budynków przeznaczonych do transakcji podlegających opodatkowaniu, jak wynika z wyroku z dnia 29 listopada 2012 r., Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759)".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

19 W latach 2006–2007 ITH zawarła umowy zakupu nieruchomości, jak też porozumienia z osobami trzecimi, i rozpoczęła dwie inwestycje obejmujące wybudowanie szeregu budynków, dla których wymagane były określone pozwolenia.

20 W 2006 r. ITH nabyła w szczególności działkę wraz z licznymi stojącymi na niej budynkami od spółki produkującej windy. ITH dokonała tego zakupu w celu realizacji projektu budowlanego obejmującego biurowiec i centra handlowe, które miała następnie oddać w najem (zwanego dalej „pierwszym projektem"). ITH uzgodniła z producentem wind, że znajdzie i zaadaptuje miejsce produkcji, które wynajmie mu na okres co najmniej 10 lat. W 2007 r. ITH podjęła w związku z tym, po pierwsze, działania dotyczące tego projektu mające na celu uzyskanie pozwolenia na rozbiórkę istniejących budynków, a także pozwolenia na budowę biurowca i centrów handlowych, a po drugie, rozpoczęła projekt zwany „Dragomireşti Vale", (zwany dalej „drugim projektem") dotyczący utworzenia miejsca produkcji przeznaczonego dla producenta wind, w odniesieniu do najmu którego ITH zdecydowała się na opodatkowanie, podpisując jednocześnie umowy o doradztwo w celu uzyskania pozwolenia na budowę i przeprowadzając już prace przygotowawcze.

21 Wydatki związane z prowadzoną działalnością zostały zaksięgowane jako „inwestycje w toku", a ITH skorzystała z prawa do odliczenia związanego z tym VAT. W późniejszym czasie w związku między innymi z kryzysem gospodarczym, który nastąpił w 2008 r., te dwa projekty zostały najpierw zawieszone, a następnie związane z tym inwestycje zostały poddane likwidacji i ujęte jako wydatki za rok podatkowy 2015.

22 W ramach dwóch kontroli podatkowych przeprowadzonych w latach 2009 i 2013, obejmujących okres od marca 2006 r. do czerwca 2012 r., organ podatkowy stwierdził, że VAT został należycie odliczony i pobrany za odnośny okres i że sytuacja gospodarcza i finansowa nie pozwoliła na kontynuację planowanego przez ITH projektu inwestycyjnego.

23 W ramach kontroli podatkowej, która miała miejsce w 2016 r. i która obejmowała okres od lipca 2012 r. do czerwca 2016 r., organ podatkowy uznał, że ITH nie dokonała prawidłowego odliczenia i pobrania VAT związanego z dwoma projektami, i zobowiązała tę spółkę do zapłaty dodatkowej kwoty z tytułu VAT w wysokości 239 734 lei rumuńskich (RON) (około 49 316 EUR).

24 Organ podatkowy uznał w szczególności, że prawo do odliczenia VAT nie powinno przysługiwać, gdyż ITH wiedziała od chwili rozpoczęcia pierwszego projektu o występowaniu okoliczności mogących przeszkodzić w jego realizacji, w zakresie, w jakim plan zagospodarowania przestrzennego został już zatwierdzony, a ITH przyjęła na siebie ryzyko wynikające z niezachowania tego planu zagospodarowania przestrzennego w związku z jej projektem.

25 W odniesieniu do drugiego projektu organ podatkowy uznał, że ITH nabyła usługi na rzecz producenta wind, zmieniając kwalifikację transakcji w celu zastosowania mechanizmu agenta. W związku z tym ITH powinna była refakturować wszystkie koszty producentowi wind i pobrać związany z tym VAT.

26 Ponieważ zażalenie na decyzję podatkową wydaną na podstawie protokołu z kontroli podatkowej zostało oddalone, ITH skierowała sprawę do Tribunalul Bucureşti (sądu wyższej instancji w Bukareszcie, Rumunia), podnosząc, że decyzja podatkowa była sprzeczna z dyrektywą VAT.

27 Strona przeciwna w postępowaniu głównym twierdzi ze swej strony, że ITH wiedziała o okolicznościach, które mogły wpłynąć na nieukończenie projektów, i podjęła związane z tym ryzyko, a – w szczególności w ramach drugiego projektu – należało pobrać VAT od kontrahenta, na rzecz którego dokonano nabycia.

28 W tych okolicznościach Tribunalul Bucureşti (sąd wyższej instancji w Bukareszcie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) a) Czy przepisy dyrektywy [VAT], w szczególności art. 167 i 168, a także zasady: pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, niedyskryminacji i neutralności podatkowej dopuszczają odmówienie podatnikowi prawa do odliczenia VAT związanego z niektórymi kosztami

inwestycji poniesionymi przez podatnika z zamiarem ich przeznaczenia na dokonanie transakcji podlegającej opodatkowaniu w przypadku, gdy planowana inwestycja zostanie następnie zaniechana, czy też stoją temu na przeszkodzie?

b) Czy te same przepisy i te same zasady dopuszczają, czy też stoją na przeszkodzie temu, by prawo do odliczenia, w przypadku zaniechania inwestycji, było kwestionowane również w okolicznościach innych niż te, w których podatnik dopuścił się nadużycia lub [oszustwa]?

c) Czy te same przepisy i te same zasady dopuszczają, czy też stoją na przeszkodzie dokonaniu wykładni w ten sposób, że okoliczności, w których prawo do odliczenia może zostać zakwestionowane w przypadku zaniechania inwestycji, obejmują:

– późniejsze wystąpienie ryzyka braku realizacji inwestycji, znanego podatnikowi w chwili poniesienia kosztów inwestycji, wynikającego z okoliczności, że organ władzy publicznej nie zatwierdził planu zagospodarowania przestrzennego niezbędnego do realizacji danej inwestycji?

– zmianę w czasie okoliczności gospodarczych, w związku z czym planowana inwestycja traci rentowność, jaką miała w chwili jej rozpoczęcia?

d) Czy wykładni przepisów dyrektywy [VAT] i ogólnych zasad prawa [Unii] należy dokonywać w ten sposób, że w przypadku zaniechania inwestycji:

– nadużycie lub [oszustwo], uzasadniające zakwestionowanie prawa do odliczenia, mogą być przedmiotem domniemania, czy też muszą zostać udowodnione przez organy podatkowe?

– dowód nadużycia lub [oszustwa] może zostać przedstawiony w drodze domniemania faktycznego, czy też konieczne są obiektywne środki dowodowe?

e) Czy przepisy dyrektywy [VAT] i ogólne zasady prawa [Unii] zezwalają, czy też wykluczają, by w przypadku zaniechania inwestycji nadużycie lub [oszustwo], które uzasadniają zakwestionowanie prawa do odliczenia, były uwzględniane, jeżeli podatnik nie może skorzystać z towarów i usług, w odniesieniu do których odliczył VAT, w jakimkolwiek celu, a zatem nawet w celach wyłącznie prywatnych?

f) Czy wykładni przepisów dyrektywy [VAT] i ogólnych zasad prawa [Unii] należy dokonywać w ten sposób, że w przypadku zaniechania inwestycji okoliczności zaistniałe po poniesieniu kosztów przez podatnika, takie jak np. (i) wystąpienie kryzysu gospodarczego lub (ii) wystąpienie ryzyka braku realizacji inwestycji istniejącego w dniu, w którym zostały poniesione koszty inwestycji (np. okoliczność, że organ władzy publicznej nie zatwierdził planu zagospodarowania przestrzennego niezbędnego dla realizacji danej inwestycji), lub (iii) zmiana szacunków dotyczących rentowności inwestycji, stanowią okoliczności niezależne od podatnika, które mogą zostać uwzględnione przy ocenie jego dobrej wiary?

g) Czy wykładni przepisów dyrektywy [VAT], w szczególności art. 184 i 185, a także zasad: pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, niedyskryminacji i neutralności podatkowej należy dokonywać w ten sposób, że zaniechanie inwestycji stanowi przypadek korekty VAT?

Innymi słowy, czy zakwestionowanie prawa do odliczenia VAT z tytułu niektórych kosztów inwestycji poniesionych przez podatnika z zamiarem ich przeznaczenia na dokonanie transakcji podlegającej opodatkowaniu w przypadku, gdy inwestycja zostanie następnie zaniechana, odbywa się w ramach mechanizmu korekty VAT?

h) Czy przepisy dyrektywy [VAT] dopuszczają przepisy krajowe, które w sposób ograniczony przewidują zachowanie prawa do odliczenia VAT związanego z zaniechanymi inwestycjami wyłącznie w dwóch przypadkach określonych poprzez zwięzłe powołanie się na dwa wyroki Trybunału: (i) w przypadku, gdy ze względu na okoliczności, które są od niego niezależne, podatnik nigdy nie wykorzystuje takich towarów/usług na potrzeby swojej działalności gospodarczej, jak [wynika z wyroku z dnia 15 stycznia 1998 r., Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1)], a także (ii) w innych przypadkach, w których nabyte towary/usługi,

w odniesieniu do których skorzystano z prawa do odliczenia, nie są wykorzystywane na potrzeby działalności gospodarczej podatnika z przyczyn obiektywnych, które są od niego niezależne, jak [wynika z wyroku z dnia 29 lutego 1996 r. INZO (C-110/94, EU:C:1996:67)], czy też stoją na przeszkodzie takim przepisom krajowym?

i) Czy przepisy dyrektywy [VAT], zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań dopuszczają, czy też stoją na przeszkodzie temu, by organy podatkowe cofnęły zawarte we wcześniejszych protokołach kontroli podatkowej lub we wcześniejszych decyzjach dotyczących odwołań administracyjnych ustalenia, zgodnie z którymi:

– osoba fizyczna nabyła towary i usługi z zamiarem ich przeznaczenia na dokonanie transakcji podlegającej opodatkowaniu?

– zawieszenie lub zaniechanie projektu inwestycyjnego zostało spowodowane określoną okolicznością niezależną od podatnika?

2) a) Czy przepisy dyrektywy [VAT], w szczególności art. 28, dopuszczają stosowanie mechanizmu agenta również poza umową zlecenia bez reprezentacji, czy też stoją temu na przeszkodzie?

b) Czy wykładni przepisów dyrektywy [VAT], w szczególności jej art. 28, należy dokonywać w ten sposób, że mechanizm agenta ma zastosowanie w przypadku, gdy podatnik buduje budynek zgodnie z warunkami i wymogami dotyczącymi działalności innej osoby prawnej w celu zachowania własności budynku i jedynie oddania tego budynku w najem, po ukończeniu jego budowy, wspomnianej drugiej osobie prawnej?

c) Czy wykładni tych samych przepisów należy dokonywać w ten sposób, że w opisanej wyżej sytuacji wykonawca musi wystawić fakturę z tytułu kosztów inwestycji związanych z budową budynku, poniesionych przez osobę prawną, na rzecz której będzie on wynajmować wspomniany budynek po ukończeniu jego budowy, i pobrać VAT należny od tej osoby prawnej?

d) Czy wykładni tych samych przepisów należy dokonywać w ten sposób, że w opisanej wyżej sytuacji wykonawca ma obowiązek wystawić fakturę z tytułu kosztów inwestycji i pobrać należny VAT w przypadku, gdy ostatecznie zakończy prace budowlane z powodu drastycznego ograniczenia działalności gospodarczej osoby, na rzecz której wspomniany budynek powinien był zostać oddany w najem, które to zmniejszenie jest spowodowane nieuchronną niewypłacalnością tejże osoby?

e) Czy wykładni przepisów dyrektywy [VAT] i ogólnych zasad prawa [Unii] należy dokonywać w ten sposób, że organy podatkowe mogą dokonać zmiany kwalifikacji transakcji przeprowadzonych przez podatnika, bez uwzględnienia postanowień umów zawartych przez tego podatnika, nawet jeżeli dane umowy nie są pozorne?

f) Czy przepisy dyrektywy [VAT] oraz w szczególności zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań dopuszczają, czy też stoją na przeszkodzie temu, by organy podatkowe cofnęły ustalenia w zakresie prawa podatnika do odliczenia VAT, zawarte we wcześniejszych protokołach kontroli podatkowej lub we wcześniejszych decyzjach dotyczących odwołań administracyjnych?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego pkt a)–i)

29 Poprzez swe pierwsze pytanie pkt a)–i), sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 167, 168, 184 i 185 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że prawo do odliczenia VAT naliczonego od towarów, w tym przypadku od nieruchomości oraz usług nabytych w celu dokonania

transakcji podlegających opodatkowaniu, zostaje zachowane w sytuacji, gdy początkowo przewidziane projekty inwestycyjne zostały zaniechane, czy też należy w takim przypadku dokonać korekty tego VAT.

30 Należy na wstępie przypomnieć że aby osoba zainteresowana miała uprawnienie do odliczenia, po pierwsze, musi ona być „podatnikiem" w rozumieniu dyrektywy VAT, a po drugie, dane towary i usługi muszą być wykorzystywane na potrzeby jej opodatkowanych transakcji (wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo). Należy stwierdzić, że w sprawie w postępowaniu głównym nie ulega wątpliwości, że ITH jest podatnikiem.

31 Ponadto, zgodnie z art. 167 dyrektywy VAT prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym podlegający odliczeniu podatek staje się wymagalny. W konsekwencji o istnieniu prawa do odliczenia decyduje jedynie to, czy w odnośnym dniu dana osoba posiada przymiot podatnika oraz czy działa w takim charakterze (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału od chwili, w której organ podatkowy zaakceptował na podstawie danych przedstawionych przez dane przedsiębiorstwo, że zostanie mu przyznany status podatnika, co do zasady status ten nie może mu zostać później odebrany z mocą wsteczną w wyniku zaistnienia lub braku zaistnienia określonych zdarzeń, oprócz wypadku oszustwa lub nadużycia (wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 To zatem nabycie towaru lub usługi przez podatnika działającego w takim charakterze determinuje stosowanie systemu VAT i w konsekwencji mechanizmu odliczenia. Faktyczne lub zamierzone wykorzystanie towarów i usług wyznacza jedynie zakres wstępnego odliczenia, do którego podatnik jest uprawniony na mocy art. 168 dyrektywy VAT, oraz zakres ewentualnych korekt w późniejszych okresach, nie ma on jednakże wpływu na powstanie prawa do odliczenia (wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 W tym względzie Trybunał wielokrotnie orzekał, że nabyte prawo do odliczenia pozostaje co do zasady zachowane, nawet jeśli później, ze względu na okoliczności niezależne od jego woli, podatnik nie korzysta z tych towarów i usług, które prowadziły do odliczenia w ramach opodatkowanych transakcji (wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Co się tyczy okoliczności niezależnych od woli podatnika, z orzecznictwa Trybunału wynika, że nie jest zadaniem organu podatkowego dokonywanie oceny zasadności powodów, które skłoniły podatnika do zaprzestania początkowo planowanej działalności gospodarczej, gdyż wspólny system VAT gwarantuje w zakresie ciężaru podatkowego neutralność jakiejkolwiek działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama temu podatkowi (zob. w szczególności wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, pkt 19; z dnia 17 października 2018 r., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 23).

36 Nie można dopuścić sytuacji, w której dowód na występowanie okoliczności niezależnych od woli podatnika nie może być przedstawiony wówczas, gdy podatnik ten wiedział, że istniało związane z niezatwierdzeniem przez organ władzy publicznej planu zagospodarowania przestrzennego koniecznego do realizacji odnośnej inwestycji lub związane z utratą rentowności projektu inwestycyjnego z powodu zmiany okoliczności gospodarczych ryzyko, że planowana działalność nie będzie mogła zostać zrealizowana, gdyż z orzecznictwa Trybunału wynika, że taka wykładnia dyrektywy VAT byłaby sprzeczna z zasadą neutralności VAT w zakresie obciążeń podatkowych przedsiębiorstw. Sytuacja ta przy traktowaniu pod względem podatkowym podobnej działalności

inwestycyjnej mogłaby bowiem stworzyć nieuzasadnione różnice między przedsiębiorstwami już dokonującymi transakcji podlegających opodatkowaniu i innymi, które poprzez inwestycje zamierzają rozpocząć działalność będącą źródłem transakcji podlegających opodatkowaniu. Podobnie powstawałyby arbitralne różnice między tymi ostatnimi przedsiębiorstwami w odniesieniu do tego, że ostateczna akceptacja odliczeń zależy od kwestii tego, czy takie inwestycje prowadzą do opodatkowanych transakcji, czy do nich nie prowadzą (zob. w szczególności wyroki: z dnia 29 lutego 1996 r., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, pkt 22; z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 43; z dnia 17 października 2018 r., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 25).

37 W związku z tym wystarczy, że podatnik rzeczywiście miał zamiar wykorzystać odnośne towary i/lub usługi do prowadzenia działalności gospodarczej, z tytułu której skorzystał on z przysługującego mu prawa do odliczenia (zob. w szczególności wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, pkt 24; z dnia 29 lutego 1996 r., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, pkt 17; z dnia 8 czerwca 2000 r., Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, pkt 39; z dnia 17 października 2018 r., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 18).

38 Wprawdzie organ podatkowy może zwrócić się do podatnika o wykazanie, że jego zamiar jest potwierdzony obiektywnymi okolicznościami, i może – w sytuacjach stanowiących oszustwo lub nadużycie, w których podatnik, pod pretekstem zamiaru prowadzenia konkretnej działalności gospodarczej, faktycznie zamierza nabyć jako swój prywatny majątek towary, w odniesieniu do których można dokonać odliczenia – żądać ze skutkiem wstecznym zwrotu odliczonych kwot na tej podstawie, iż odliczenia te zostały dokonane na podstawie fałszywych oświadczeń (zob. w szczególności wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, pkt 24; z dnia 29 lutego 1996 r., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, pkt 23, 24; a także z dnia 8 czerwca 2000 r., Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Jednakże, zważywszy nawet, że zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć stanowi cel uznany i wspierany przez dyrektywę VAT (zob. w szczególności wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 51), możliwość ta nie może prowadzić organu podatkowego do ustalenia w przypadku zaniechania inwestycji zasad dowodowych, takich jak domniemanie występowania nadużycia lub oszustwa, powodujących, że skorzystanie z prawa do odliczenia VAT przez podatników, stanowiące podstawową zasadę wspólnego systemu VAT, stanie się praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione.

40 W niniejszym przypadku i z zastrzeżeniem kontroli, jaką musi przeprowadzić sąd odsyłający, który jako jedyny jest właściwy w przedmiocie dokonania oceny okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, należy stwierdzić, po pierwsze, że z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wynika, iż ITH dopuściła się oszustwa czy też że występowało ryzyko dokonania nadużycia z jej strony. Po drugie, nie ulega również wątpliwości, że początkowy zamiar ITH wykorzystywania towarów i usług będących przedmiotem postępowania głównego do celów transakcji podlegających opodatkowania potwierdzają obiektywne okoliczności.

41 Co się tyczy kwestii, czy w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego należy dokonać korekty odliczonego VAT, należy przypomnieć, że mechanizm korekty przewidziany w art. 184–187 dyrektywy VAT stanowi integralną część ustanowionego przez tę dyrektywę systemu odliczeń VAT. Ma on na celu zwiększenie stopnia dokładności odliczeń w sposób zapewniający neutralność VAT, tak aby transakcje dokonane na wcześniejszym etapie nadal uprawniały do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim służą do realizacji świadczeń podlegających takiemu podatkowi. Ów mechanizm ma tym samym na celu ustanowienie ścisłego i bezpośredniego związku między prawem do odliczenia zapłaconego naliczonego VAT a wykorzystaniem odnośnych towarów lub usług do celów podlegających opodatkowaniu transakcji (wyrok z dnia 9 lipca 2020 r., Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, pkt 20).

42 We wspólnym systemie VAT bowiem jedynie podatek naliczony obciążający towary i usługi wykorzystywane przez podatników do celów opodatkowanych transakcji podlega odliczeniu. Odliczenie podatku naliczonego związane jest z poborem podatku należnego. Gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do wykonywania transakcji zwolnionych z podatku lub nieobjętych zakresem stosowania VAT, nie ma miejsca ani pobór podatku należnego, ani odliczenie podatku naliczonego (wyrok z dnia 9 lipca 2020 r., Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, pkt 21).

43 Trybunał wyjaśnił ponadto, że jeżeli z powodów niezależnych od jego woli podatnik nie wykorzystuje danych towarów i usług będących podstawą odliczenia w ramach opodatkowanych transakcji, w celu stwierdzenia istnienia „zmian" w rozumieniu art. 185 wspomnianej dyrektywy nie wystarczy, aby nieruchomość pozostała niezajęta po rozwiązaniu umowy najmu, której była przedmiotem, z powodu okoliczności niezależnych od woli jej właściciela, nawet gdy zostało wykazane, że ten ostatni nadal zamierza wykorzystywać ją do celów działalności opodatkowanej i podejmuje niezbędne w tym celu kroki, gdyż prowadziłoby to do ograniczenia prawa do odliczenia w drodze przepisów mających zastosowanie w dziedzinie korekt (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 47).

44 Wyłącznie w sytuacji, gdy podatnik nie zamierza już wykorzystywać odnośnych towarów i usług do celów realizacji podlegających opodatkowaniu transakcji lub gdy wykorzystuje je do realizacji transakcji zwolnionych z podatku, ścisły i bezpośredni związek w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 41 niniejszego wyroku, który musi występować między odliczeniem naliczonego VAT a realizacją planowanych transakcji podlegających opodatkowaniu, zostaje naruszony.

45 Wynika stąd, że jeżeli – jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – podatnik ma wciąż zamiar, czego sprawdzenie należy do sądu odsyłającego, wykorzystywać nabyte towary i usługi w celach dokonania podlegających opodatkowaniu transakcji, nie można uznać, że nastąpiła zmiana okoliczności uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia VAT, w rozumieniu art. 185 dyrektywy VAT. Sytuacja taka jak ta będąca przedmiotem postępowania głównego nie może być zatem objęta zakresem art. 184 i 185 tej dyrektywy w odniesieniu do korekty odliczonego VAT.

46 W świetle ogółu powyższych uwag na pytanie pierwsze pkt a)–i) należy odpowiedzieć, że art. 167, 168, 184 i 185 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że prawo do odliczenia VAT naliczonego od towarów, w tym przypadku od nieruchomości, i usług nabytych w celu dokonania transakcji podlegających opodatkowaniu zostaje zachowane w sytuacji, gdy początkowo przewidziane projekty inwestycyjne zostały zaniechane z uwagi na okoliczności niezależne od woli podatnika, i nie należy dokonywać korekty tego VAT, jeżeli podatnik nadal ma zamiar wykorzystywać rzeczone towary do celów podlegającej opodatkowaniu działalności.

W przedmiocie pytania drugiego pkt a)–f)

47 Poprzez swe drugie pytanie pkt a)–f) sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywę VAT, a w szczególności jej art. 28, należy interpretować w ten sposób, że w braku umowy zlecenia bez reprezentacji znajduje zastosowanie mechanizm agenta, w sytuacji gdy podatnik wznosi budynek zgodnie z warunkami i wymogami innej osoby, której budynek ten ma być oddany w najem.

48 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przede wszystkim przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału uwzględnienie rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT (wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 Ponadto art. 28 dyrektywy VAT – zgodnie z którym w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi – tworzy fikcję prawną dwóch identycznych usług świadczonych kolejno po sobie. Zgodnie z tą fikcją przyjmuje się, że podmiot gospodarczy, który pośredniczy w świadczeniu usług i który jest agentem, w pierwszej kolejności otrzymał dane usługi od podmiotu, na rachunek którego działa, będącego zleceniodawcą, zanim w drugiej kolejności wyświadczył owe usługi na rzecz klienta (wyrok z dnia 4 maja 2017 r., Komisja/Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, pkt 85, 86 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 Wreszcie, Trybunał orzekł, że to samo rozumowanie narzuca się w odniesieniu do nabycia towarów na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu, na mocy art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT, który również należy do jej tytułu IV, „Transakcje podlegające opodatkowaniu". Przepis ten tworzy zatem fikcję prawną dwóch identycznych dostaw towarów dokonywanych kolejno po sobie, które wchodzą w zakres stosowania VAT (wyrok z dnia 4 maja 2017 r., Komisja/Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, pkt 88).

51 Wynika stąd, że w celu zastosowania tych przepisów spełnione muszą być dwie przesłanki: po pierwsze, musi istnieć zlecenie, w wykonaniu którego agent realizuje na rachunek zleceniodawcy dostawę towaru i/lub świadczenie usług, a po drugie, dostawa towarów i/lub świadczenie usług nabyte przez agenta oraz dostawa towarów i/lub świadczenie usług sprzedane lub zbyte na rzecz zleceniodawcy są identyczne.

52 Co się tyczy pierwszej z tych przesłanek, do której w szczególności odnosi się sąd odsyłający, należy stwierdzić, że dyrektywa VAT nie przewiduje wprawdzie, w jakiej formie: ustnej czy pisemnej, powinno zostać przekazane dane zlecenie, jednakże ponieważ art. 14 ust. 2 lit. c) tej dyrektywy posługuje się wyraźnie terminem „umowa", a art. 28 rzeczonej dyrektywy stanowi, że podatnik działa „na rzecz osoby trzeciej", należy przyjąć, iż między agentem a zleceniodawcą musi istnieć porozumienie, którego przedmiotem jest udzielenie danego zlecenia.

53 Tymczasem z informacji znajdujących się w aktach sprawy przedłożonych Trybunałowi nie wynika, że takie porozumienie występowało w sprawie rozstrzyganej w postępowaniu głównym. Do sądu odsyłającego, który jako jedyny jest właściwy do oceny okoliczności faktycznych rozpoznawanej przez niego sprawy, będzie ostatecznie należało ustalenie, czy tak faktycznie jest.

54 Co się tyczy drugiej przesłanki dotyczącej identyczności odnośnych transakcji, wystarczy stwierdzić, że zarówno art. 14 ust. 2 lit. c), jak i art. 28 dyrektywy VAT przewidują, że towary otrzymane przez agenta i/lub wyświadczone mu usługi są przekazywane zleceniodawcy. Oznacza to nie tylko, jak wynika z orzecznictwa Trybunału, że odnośne transakcje są identyczne, ale również, że stosownie do okoliczności następuje przeniesienie związanego z nimi prawa własności.

55 Otóż w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego, w której podatnik nabywa towary i usługi we własnym imieniu i na własny rachunek, a nie na rzecz osoby trzeciej, tak aby móc świadczyć usługi przystosowane do szczególnych potrzeb danego klienta, druga przesłanka wskazana w pkt 48 niniejszego wyroku nie jest w oczywisty sposób spełniona, gdyż nie dochodzi do przeniesienia prawa własności między rzekomym agentem a rzekomym zleceniodawcą.

56 W świetle ogółu powyższych uwag na pytanie drugie pkt a)–f) należy odpowiedzieć, że dyrektywę VAT, a w szczególności jej art. 28, należy interpretować w ten sposób, że w braku umowy zlecenia bez reprezentacji nie znajduje zastosowania mechanizm agenta, w sytuacji gdy podatnik wznosi budynek zgodnie z warunkami i wymogami innej osoby, której budynek ten ma być oddany w najem.

W przedmiocie kosztów

57 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 (ósma izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuły 167, 168, 184 i 185 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 prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego od towarów, w tym przypadku od nieruchomości, i usług nabytych w celu dokonania transakcji podlegających opodatkowaniu zostaje zachowane w sytuacji, gdy początkowo przewidziane projekty inwestycyjne zostały zaniechane z uwagi na okoliczności niezależne od woli podatnika, i nie należy dokonywać korekty tego VAT, jeżeli podatnik nadal ma zamiar wykorzystywać rzeczone towary do celów podlegającej opodatkowaniu działalności.**

2) **Dyrektywę 2006/112, a w szczególności jej art. 28, należy interpretować w ten sposób, że w braku umowy zlecenia bez reprezentacji nie znajduje zastosowania mechanizm agenta, w sytuacji gdy podatnik wznosi budynek zgodnie z warunkami i wymogami innej osoby, której budynek ten ma być oddany w najem.**

Podpisy