

- *Wiem, że znów nie wiem, w jakich sytuacjach należy korygować podatek naliczony* – Małgorzata Militz, doradca podatkowy GWW Ladziński, Cmoch i Wspólnicy sp.k.

### **Wyrok TSUE z 6 października 2022 r. w sprawie C- 293/21 UAB Vittamed technologijos**

**Art. 184–187 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż podatnik jest zobowiązany do dokonania korekty odliczeń naliczonego VAT związanego z nabyciem towarów lub usług służących do wytworzenia dóbr inwestycyjnych, w przypadku gdy ze względu na decyzję właściciela lub jedyne go akcjonariusza tego podatnika o postawieniu tego podatnika w stan likwidacji oraz ze względu na wniosek o wykreślenie owego podatnika z rejestru podatników VAT i jego wykreślenie wytworzone dobra inwestycyjne nie były i nigdy nie będą wykorzystywane w ramach działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu.**

**Powody uzasadniające decyzję o postawieniu podatnika w stan likwidacji, a tym samym zaniechanie planowanej działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, takie jak stale rosnące straty, brak zleceń i wątpliwości akcjonariusza będącego podatnikiem co do rentowności planowanej działalności gospodarczej, nie mają wpływu na spoczywający na podatniku obowiązek dokonania korekty odnośnych odliczeń VAT, jeśli podatnik ten nie zamierza już wykorzystywać dóbr inwestycyjnych do celów transakcji podlegających opodatkowaniu.**

### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

(...) czy art. 184–187 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatnik jest zobowiązany do dokonania korekty odliczeń VAT naliczonego związanego z nabyciem towarów lub usług służących do wytworzenia dóbr inwestycyjnych, w przypadku gdy ze względu na decyzję właściciela lub jedyne go akcjonariusza tego podatnika o postawieniu tego podatnika w stan likwidacji oraz na wniosek o wykreślenie owego podatnika z rejestru podatników VAT i jego wykreślenie, wytworzone dobra inwestycyjne nie były i nigdy nie będą wykorzystywane w ramach działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu. (...) czy powody uzasadniające decyzję o postawieniu podatnika w stan likwidacji, a tym samym zaprzestanie planowanej działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, takie jak stale rosnące straty, brak zleceń i wątpliwości akcjonariusza będącego podatnikiem co do rentowności planowanej działalności gospodarczej, mają wpływ na spoczywający na podatniku obowiązek dokonania korekty odnośnych odliczeń VAT. (...) czy zwykła deklaracja danego podatnika dotycząca istnienia tych powodów jest wystarczająca, czy też, przeciwnie, istnienie owych powodów musi być potwierdzone dowodami (37).

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

Jeżeli zatem podatnik nie planuje już wykorzystywać odnośnych towarów lub usług do celów realizacji transakcji opodatkowanych na dalszym etapie obrotu lub wykorzystuje je do dokonywania transakcji zwolnionych z podatku, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego, ścisły i bezpośredni związek, który musi występować pomiędzy prawem do odliczenia VAT naliczonego a realizacją planowanych transakcji podlegających opodatkowaniu zostaje

przerwany, co musi prowadzić do zastosowania mechanizmu korekty przewidzianego w art. 184–187 dyrektywy VAT (zob. podobnie postanowienie z dnia 18 maja 2021 r., Skellefteå Industrihus, C-248/20) -pkt 48.

W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że ze względu na postawienie odnośnego podatnika w stan likwidacji z jednej strony i wykreślenie go z rejestru podatników VAT z drugiej strony nie ma on już zamiaru wykorzystywania wytworzonych dóbr inwestycyjnych do celów transakcji podlegających opodatkowaniu, i to w sposób ostateczny. Ponieważ sytuacja ta została potwierdzona – czego zweryfikowanie należy jednak do sądu odsyłającego – należy stwierdzić, że „ścisły i bezpośredni związek” w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 45 niniejszego wyroku, który powinien występować pomiędzy prawem do odliczenia VAT naliczonego a realizacją transakcji podlegających opodatkowaniu, został przerwany oraz że należy zastosować mechanizm korekty przewidziany w art. 184–187 dyrektywy VAT (pkt 49).

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

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

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

W drugiej kolejności, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, art. 167, 168, 184 i 185 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że prawo do odliczenia VAT naliczonego od towarów i usług nabytych w celu dokonania transakcji podlegających opodatkowaniu zostaje zachowane, w sytuacji gdy początkowo przewidziane projekty inwestycyjne zostały zaniechane z uwagi na okoliczności niezależne od woli podatnika, i nie należy dokonywać korekty tego VAT, jeżeli podatnik nadal ma zamiar wykorzystywać rzeczony towary do celów działalności podlegającej opodatkowaniu (wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara, C-734/19) – pkt 55.

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

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

Ponadto zadaniem organu podatkowego nie jest dokonywanie oceny zasadności powodów, które skłoniły podatnika do zaniechania początkowo planowanej działalności gospodarczej,

gdyż wspólny system VAT gwarantuje w zakresie ciężaru podatkowego neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama temu podatkowi (wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo) (pkt 58)

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

### **Orzeczenia powiązane:**

Gdy TSUE wskazuje na obowiązek dokonania korekty odliczonego VAT

- wyrok z 11.04. 2018 r. w sprawie C-532/16 SEB bankas
- wyrok z 31.05.2018 r. w sprawach połączonych C- 660/16 i C-661/16 Kollroß i Wirtl
- wyrok z 9.07. 2020 r. w sprawie C- 374/19 Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler
- wyrok z 12.11.2020 r. w sprawie C-734/19 ITH Comercial Timișoara

Gdy TSUE wskazuje na brak obowiązku dokonania korekty odliczonego VAT

- wyrok z 15.01.1998 r. w sprawie C- 37/95 Ghent Coal Terminal,
- wyrok z 28.02.2018 r. w sprawie C- 672/16 Imofloresmira – Investimentos Imobiliários
- wyrok z 17.10.2018 r., w sprawie C- 249/17, Ryanair.

### **Przepisy**

#### **Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dyrektywa VAT)**

**Artykuł 167** dyrektywy VAT - „Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

**Artykuł 168 lit. a)** 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, 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”.

**Artykuł 184** dyrektywy VAT- „Wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi”.

**Art. 185** dyrektywy VAT:

„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

### **Główne problemy:**

1. Czy mamy zmianę podejścia Trybunału do prawa do odliczenia – czy „zamiar” wykorzystania do czynności opodatkowanych w momencie zakupu towarów i usług nie jest już najważniejszy?
2. Brak obowiązku ustalania przez organ podatkowy „okoliczności niezależnych od podatnika”, które skłoniły podatnika do zaprzestania działalności.
3. Star- up’y i możliwe problemy, z jakimi mogą się zmierzyć podatnicy przy braku czynności opodatkowanych.