

## Downloaded via the EU tax law app / web

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 30 kwietnia 2020 r. (\*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Odliczenie podatku naliczonego – Artykuł 173 – Podatnik mieszany – Metody odliczenia – Człociowe odliczenie – Odliczenie na podstawie wykorzystania – Artykuły 184–186 – Korekta odliczeń – Zmiana czynników branych pod uwagę przy określeniu kwoty odliczenia – Transakcja objęta podatkiem należnym będzie uznana za zwolnioną z VAT – Wyrodek krajowy zakazujący zmiany metody odliczenia w odniesieniu do minionych lat – Termin zawity – Zasady neutralności podatkowej, pewności prawa, skuteczności i proporcjonalności

W sprawie C-661/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia] postanowieniem z dnia 15 października 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 października 2018 r., w postępowaniu:

### **CTT – Correios de Portugal**

przeciwko

### **Autoridade Tributária e Aduaneira,**

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: P.G. Xuereb (sprawozdawca), prezes izby, T. von Danwitz i A. Kumin, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu CTT – Correios de Portugal – A. Fernandes de Oliveira, advogado,
- w imieniu rządu portugalskiego – L. Inez Fernandes, T. Larsen, R. Campos Laires oraz P. Barros da Costa, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego – S. Jiménez García, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej – L. Lozano Palacios oraz B. Rechen, w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni dyrektywy 2006/112/WE Rady 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”), a także zasad neutralności podatkowej, skuteczności, równoważności i proporcjonalności.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu między spółką CTT – Correios de Portugal (zwaną dalej „CTT”) a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem podatkowym i celnym, Portugalia) w przedmiocie korekty odliczeń podatku od wartości dodanej (VAT) dokonanych przez CTT w ramach jej działalności świadczenia usług pocztowych.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

3 Tytuł IX dyrektywy VAT, zatytułowany „Zwolnienia”, zawiera między innymi rozdział 2, odnoszący się do „[z]wolnień dotyczących określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym” i rozdział 3, odnoszący się do „[z]wolnień dotyczących innych czynności”.

4 Artykuł 132 tej dyrektywy, znajdujący się w rozdziale 2 tytułu IX, stanowi w ust. 1:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

a) świadczenie usług przez pocztę państwową [publiczne służby pocztowe] i dostawa towarów z tymi usługami związana, z wyjątkiem przewozu osób i usług telekomunikacyjnych;

[...]”.

5 Artykuł 135 ust. 1 dyrektywy VAT, znajdujący się w rozdziale 3 tytułu IX, ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

d) transakcje, ściśle związane z pośrednictwem, dotyczące rachunków depozytowych, rachunków bieżących, płatności, przelewów, długów, czeków i innych zbywalnych instrumentów finansowych, z wyłączeniem windykacji należności;

[...]”.

6 Tytuł X dyrektywy VAT, zatytułowany „Odliczenia”, zawiera między innymi rozdział 2, zatytułowany „Proporcja podlegająca odliczeniu”, w którym znajduje się art. 173–175, a także rozdział 5, zatytułowany „Korekta odliczeń”, w którym znajduje się między innymi art. 184–189 tej dyrektywy.

7 Artykuł 173 dyrektywy VAT stanowi, co następuje:

„1. W odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do dokonywania transakcji dających prawo do odliczenia [...], jak i transakcji niedających prawa do odliczenia, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części VAT, która proporcjonalnie przypada na

kwoty tych pierwszych transakcji.

Proporcja podlegająca odliczeniu jest ustalana, zgodnie z art. 174 i 175, dla wszystkich transakcji dokonanych przez podatnika.

2. Państwa członkowskie mogą przedsięwziąć następujące środki:

[...]

c) zezwoli podatnikowi lub zobowiązać go do stosowania odliczenia w zależności od wykorzystania całości lub części towarów i usług;

[...]”.

8 Artykuł 175 ust. 3 tej dyrektywy stanowi, co następuje:

„Ustalenie ostatecznej proporcji podlegającej odliczeniu, które odbywa się na dany rok w toku roku kolejnego, wymaga korekty odliczeń dokonanych na podstawie tymczasowej proporcji”.

9 Artykuł 184 wspomnianej dyrektywy uściśla:

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

10 Artykuł 185 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Korekta jest dokonywana w szczególności, w przypadku gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia [...]”.

11 Zgodnie z brzmieniem art. 186 owej dyrektywy:

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

### ***Prawo portugalskie***

12 Artykuł 9 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeksu podatku od wartości dodanej), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu górnym (zwanego dalej „CIVA”), stanowi:

„Z podatku są zwolnione:

[...]

23) świadczenie usług przez publiczne służby pocztowe i dostawy towarów z nimi związanych, z wyjątkiem usług telekomunikacyjnych;

24) dostawy, za wartość nominalną, znaczków pocztowych w obiegu lub znaczków wartościowych oraz związanych z nimi opłat od sprzedaży;

[...]”.

13 Artykuł 22 CIVA, zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczenia”, stanowi w ust. 1 i 3:

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

wymagalny, zgodnie z przepisami art. 7 i 8, i jest wykonywane w drodze odjęcia z ogólnej kwoty podatku należnego za opodatkowane transakcje podatnika, w okresie objętym deklaracją, podlegającej odliczeniu kwoty podatku wymagalnego za ten okres.

2. Bez uszczerbku dla przepisów art. 78 odliczenia dokonuje się w deklaracji za okres, w którym otrzymano faktury lub pokwitowanie zapłaty podatku VAT stanowiącej deklaracji przywozowych lub za okres następujący po tym okresie.

3. Jeżeli otrzymanie dokumentów, o których mowa w poprzednim ustępie, następuje w innym okresie rozliczeniowym niż okres ich wydania, odliczenie może zostać dokonane, jeżeli jest to jeszcze możliwe, w okresie rozliczeniowym, w którym zostały one wystawione”.

14 Artykuł 23 CIVA, zatytułowany „Sposoby odliczenia dla towarów o przeznaczeniu mieszanym”, stanowi:

„1. Jeżeli podatnik przy wykonywaniu działalności dokonuje transakcji dających prawo do odliczenia i niedających tego prawa, zgodnie z art. 20 odliczenie podatku poniesionego przy nabyciu towarów i usług, które są wykorzystywane przy wykonywaniu dwóch rodzajów transakcji, jest ustalane w następujący sposób:

[...]

b) Bez uszczerbku dla postanowień litery poprzedzającej, jeżeli chodzi o towar lub usług przeznaczony dla celów dokonywania transakcji wynikających z prowadzenia działalności gospodarczej przewidzianej w art. 2 ust. 1 lit. a), których nie daje prawa do odliczenia, podatek podlega odliczeniu w proporcji odpowiadającej kwocie rocznej transakcji dającej prawo do odliczenia.

[...]

2. Bez uszczerbku dla przepisów ust. 1 lit. b) podatnik może dokonać odliczenia w zależności od rzeczywistego wykorzystania całości lub części użytych towarów i usług na podstawie obiektywnych kryteriów, pozwalających ustalić stopień wykorzystania tych towarów i usług w ramach transakcji dających prawo do odliczenia oraz transakcji niedających tego prawa, bez uszczerbku dla możliwości nałożenia przez generalną dyrekcję ds. podatków szczególnych warunków lub zakazania takiego sposobu postępowania, jeżeli stwierdzi, że powoduje to lub może spowodować istotne zakłócenia w opodatkowaniu.

[...]

4. Proporcjonalna część odliczenia, o której mowa w ust. 1 lit. b), stanowi ułamek obejmujący w liczniku roczną kwotę, z wyłączeniem VAT, transakcji dających prawo do odliczenia zgodnie z art. 20 ust. 1 i w mianowniku roczną kwotę, z wyłączeniem VAT, wszystkich transakcji dokonanych przez podatnika i wynikających z prowadzenia działalności gospodarczej przewidzianej w art. 2 ust. 1 lit. a) oraz subwencje niepodlegające opodatkowaniu, inne niż subwencje na wyposażenie.

[...]

6. Proporcjonalna część odliczenia wskazana w ust. 1 lit. b), obliczana tymczasowo na podstawie kwoty transakcji przeprowadzonych w poprzednim roku, a także odliczenie dokonane zgodnie z ust. 2, określone w sposób tymczasowy na podstawie obiektywnych kryteriów przyjętych początkowo w celu zastosowania metody rzeczywistego wykorzystania, zostaną dostosowane zgodnie z ostatecznymi kwotami odnoszącymi się do roku, którego dotyczy,

powodują odpowiednie korekty dokonanych odliczeń, które zostaną ujęte w deklaracji odnoszącej się do ostatniego okresu danego roku”.

15 Artykuł 78 CIVA, zatytułowany „Korekty”, stanowi w ust. 6:

„Korekta błędów materialnych lub rachunkowych we wpisach, które odnoszą się do art. 44–51 i 65, w deklaracjach, o których mowa w art. 41, oraz w przewodnikach lub deklaracjach, o których mowa w art. 67 ust. 1 lit. b) i c), jest fakultatywna, jeżeli wynika z tego podatek na korzyść podatnika, lecz może ona zostać dokonana jedynie w terminie dwóch lat, który w przypadku wykonania prawa do odliczenia jest liczony od momentu, w którym prawo to powstaje zgodnie z art. 22 ust. 1, i jest obowiązkowa, jeżeli wynika z tego podatek na korzyść państwa”.

16 Artykuł 98 CIVA, zatytułowany „Weryfikacja z urzędu i termin do skorzystania z prawa do odliczenia”, stanowi w ust. 2:

„O ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej, z prawa do odliczenia lub do zwrotu nadpłaconego podatku można skorzystać wyłącznie w ciągu czterech lat następujących, odpowiednio, po powstaniu prawa do odliczenia lub po nadpłacie podatku”.

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

17 CTT prowadzi działalność na rynku usług pocztowych w Portugalii. Wykonuje ona przy tym, między innymi, zobowiązania z zakresu usług publicznych.

18 Transakcje CTT, które należą do powszechnych usług pocztowych, są zwolnione z VAT na podstawie art. 132 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT i nie dają zatem prawa do odliczenia. Ponieważ CTT dokonuje również transakcji podlegających VAT i dających prawo do odliczenia, przedsiębiorstwo to jest podatnikiem zwanym „mieszanym”.

19 W interpretacji sporządzonej w 2007 r. (zwanej dalej „interpretacją z 2007 r.”) organ podatkowy i celny uznał, że oferowane przez CTT usługi płatności faktur za pośrednictwem poczty były zwolnione z VAT. Ważność tej interpretacji upływa w dniu 31 grudnia 2012 r.

20 W 2012 r. ustawodawca portugalski dokonał zmiany systemu prawnego mającego zastosowanie do świadczenia usług pocztowych w celu liberalizacji rynku od dnia 1 stycznia 2013 r. na podstawie dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/6/WE z dnia 20 lutego 2008 r. zmieniającej dyrektywę 97/67/WE w odniesieniu do pełnego urzeczywistnienia rynku wewnętrznego usług pocztowych Wspólnoty (Dz.U. 2008, L 52, s. 3).

21 Niemniej jednak dopiero w 2015 r. pojawiły się wątpliwości co do skutków podatkowych liberalizacji portugalskiego rynku pocztowego. CTT zaczęła rozliczać VAT od usług płatności faktur za pośrednictwem poczty począwszy od kwietnia 2015 r., a w dniu 23 czerwca 2015 r. wniosła o aktualizację interpretacji z 2007 r.

22 W nowej interpretacji z dnia 20 listopada 2015 r. organ podatkowy i celny wyjaśnił skutki liberalizacji rynku usług pocztowych dla zwolnienia z VAT i wskazał, że usługi płatności faktur za pośrednictwem poczty wykonywane od dnia 1 stycznia 2013 r. nie są już objęte zwolnieniem z VAT w odniesieniu do publicznych usług pocztowych w świetle wyroku z dnia 23 kwietnia 2009 r., TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248).

23 W konsekwencji w 2016 r. CTT naliczyła VAT od pocztowych transakcji płatności faktur za pośrednictwem poczty dokonanych od dnia 1 stycznia 2013 r. i dokonała dodatkowego naliczenia VAT z mocą wsteczną za rok 2013 oraz za lata 2014 i 2015, składając deklaracje korygujące. Ponadto w ramach tych wniosków o dokonanie korekty CTT zmieniła metodologię odliczenia,

ponieważ czynniki VAT odliczana wcześniej przy zastosowaniu metody odliczenia proporcjonalnego została obecnie odliczona zgodnie z metodą wykorzystania. Zmiana ta doprowadziła do dodatkowego odliczenia VAT w łącznej wysokości 1 967 567,82 EUR.

24 W następstwie kontroli CTT dotyczącej roku podatkowego 2015 organ podatkowy i celny przypomnieli, że metoda odliczenia nie może ulec zmianie, jeżeli została zastosowana ostateczna proporcja, i wywnioskowali z tego, że wobec CTT, która już została zastosowana ostateczną proporcją, upłynął już termin na dokonanie zmiany metody odliczenia. Ponadto uznał on, że wnioskowana przez CTT korekta dotycząca zmiany metody odliczenia nie znajduje żadnej podstawy prawnej w CIVA. W konsekwencji organ ten odmówił dodatkowego odliczenia opartego na zmianie metody odliczenia, dokonał natomiast korekty ostatecznych proporcji za lata 2013–2015 ze względu na okoliczności, że transakcje płatności faktur za pośrednictwem poczty dokonane w tych latach nie były zwolnione z VAT.

25 W dniu 21 marca 2018 r. CTT złożyła do sądu odsyłającego wniosek o wydanie orzeczenia w trybie arbitrażowym, podnosząc, że wykładnia CIVA, zgodnie z którą określenie metody odliczenia jest możliwe dopiero w chwili otrzymania faktur jest niezgodna z zasadami skuteczności i równoważności.

26 W tych okolicznościach Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zasady neutralności, skuteczności, równoważności i proporcjonalności sprzeciwiają się takiej wykładni art. 98 ust. 2 [CIVA], która wyklucza zastosowanie tego przepisu do zmiany lub korekty dokonanych już odliczeń?

2) Czy zasady te sprzeciwiają się przepisom takim, jak art. 23 ust. 1 lit. b) i ust. 6 [CIVA], które interpretowane są w ten sposób, że podatnik, który wybrał metodę opartą na współczynnikach lub kryterium podziału w celu obliczenia prawa do odliczenia podatku naliczonego od towarów lub usług o przeznaczeniu mieszanym oraz dokonał korekt na podstawie ostatecznych wartości odnoszących się do roku, którego dotyczą te odliczenia, zgodnie z ust. 6 tego przepisu nie może dokonywać zmian tych elementów z mocą wsteczną, ponownie obliczając pierwotne odliczenie już dostosowane zgodnie z tym przepisem w ramach zapłaty z mocą wsteczną VAT z tytułu działaności, która początkowo została uznana za zwolnioną?”.

### **W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

27 W swoich uwagach na piśmie rząd portugalski wyraża wątpliwości co do dopuszczalności pytań prejudycjalnych. Po pierwsze, sąd odsyłający nie przedstawił bowiem powodów, dla których zasady neutralności podatkowej, proporcjonalności, równoważności i skuteczności miałyby znaczenie w niniejszej sprawie. Po drugie, w pytaniach tych zwrócono się do Trybunału o określenie zakresu stosowania przepisów prawa krajowego.

28 W tym zakresie należy przypomnieć, że system współpracy ustanowiony w art. 267 TFUE opiera się na rozdziale kompetencji pomiędzy sądami krajowymi a Trybunałem. W ramach postępowania wszczętego na podstawie tego artykułu wykładnia przepisów prawa krajowego należy do sądów państw członkowskich, a nie do Trybunału; do tego ostatniego nie należy zatem orzekanie w przedmiocie zgodności norm prawa krajowego z postanowieniami prawa Unii. Natomiast zadaniem Trybunału jest dostarczenie sądowni krajowemu wszystkich elementów wykładni prawa Unii, które mogą mu być pomocne w dokonaniu oceny zgodności norm prawa krajowego z uregulowaniami Unii (wyrok z dnia 15 października 2015 r., Iglesias Gutiérrez i Rion Bea, C-352/14 i C-353/14, EU:C:2015:691, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 W związku z tym, nawet wówczas, gdy literalne brzmienie pytań prejudycjalnych postawionych przez sąd odsyłający wzywa Trybunał do wypowiedzenia się w przedmiocie zgodności przepisu prawa krajowego z prawem Unii, nic nie stoi na przeszkodzie, aby Trybunał udzielił użytecznej odpowiedzi sądowni odsyłającemu poprzez dostarczenie mu elementów wykładni prawa Unii, które pozwolą temu sądowni na samodzielne orzeczenie o zgodności prawa krajowego z prawem Unii (wyrok z dnia 15 października 2015 r., Iglesias Gutiérrez i Rion Bea, C-352/14 i C-353/14, EU:C:2015:691, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo). W związku z tym jeżeli postawione pytania dotyczą wykładni prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (zob. podobnie postanowienie z dnia 13 grudnia 2012 r., Debiasi, C-560/11, niepublikowane, EU:C:2012:802, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Zadane pytania należy zatem rozumieć w ten sposób, że dotyczą one w istocie wykładni dyrektywy VAT, a w szczególności art. 173 i 184–186, w związku z wynikającymi z prawa Unii zasadami neutralności podatkowej, skuteczności, równoważności i proporcjonalności.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### ***W przedmiocie pytania pierwszego***

31 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 173 dyrektywy VAT rozpatrywany w świetle zasad neutralności podatkowej, skuteczności, równoważności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie zezwalać podatnikom, zgodnie z tym przepisem, na dokonanie odliczenia VAT na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług użytych do wykonania zarówno czynności rodzajowych prawo do odliczenia, jak i czynności nierodzących takiego prawa zakazało tym podatnikom dokonywania zmian metody odliczenia po ustaleniu ostatecznej proporcji.

32 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 173 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT proporcja podlegająca odliczeniu jest ustalana, zgodnie z art. 174 i 175 tejże dyrektywy, dla wszystkich transakcji dokonanych przez podatnika w odniesieniu do obrotu. Jednak zgodnie z art. 173 ust. 2 lit. c) wspomnianej dyrektywy państwa członkowskie mogą zezwolić podatnikowi na stosowanie lub zobowiązać go do stosowania odliczenia na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług [zob. podobnie wyrok z dnia 18 października 2018 r., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, pkt 49, 50].

33 W niniejszej sprawie jest bezsporne, że ustawodawca portugalski na mocy ostatniego z wskazanych przepisów zezwolił podatnikom mieszanym na dokonanie odliczenia na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług oraz że CTT miałaby zatem możliwość dokonania odliczeń VAT od towarów i usług o użyciu mieszanym zgodnie z metodą proporcji lub metodą wykorzystania.

34 W tym względzie należy zauważyć, że zgodnie z art. 173 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT stosowanie systemu odliczeń VAT poprzez wykorzystanie całości lub części towarów i usług stanowi opcję fakultatywną, którą dysponują państwa członkowskie w zakresie organizacji swojego systemu opodatkowania. Jednakże, o ile państwa członkowskie dysponują swobodą uznania w wyborze środków, jakie mogą przyjąć w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom, o tyle jednak muszą one wykonywać swoje kompetencje z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a zwłaszcza z poszanowaniem zasad proporcjonalności, neutralności podatkowej i pewności prawa (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 listopada 2012 r., BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, pkt 22, 23; a także z dnia 17 maja 2018 r., Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Co się tyczy tych zasad, należy przede wszystkim przypomnieć w odniesieniu do zasady proporcjonalności, że zasada ta nie stoi na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie, które skorzystało z uprawnienia do przyznania swoim podatnikom prawa wyboru szczególnego systemu podatkowego, przyjmie przepisy, które uzależniają stosowanie tego systemu od uprzedniego zatwierdzenia przez organ podatkowy, bez mocy wstecznej, i że brak mocy wstecznej procedury w sprawie zatwierdzenia nie czyni tej procedury nieproporcjonalną. W konsekwencji przepisy krajowe takie jak bądące przedmiotem postępowania głównego, które odmawiają podatnikom możliwości stosowania, po ustaleniu ostatecznej proporcji, systemu odliczeń poprzez wykorzystanie, nie wykraczają poza to, co jest konieczne do prawidłowego poboru VAT (zob. analogicznie do systemu zwolnienia mających przedsięwzięcia wyrok z dnia 17 maja 2018 r., Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, pkt 43–45 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Następnie, jeżeli chodzi o zasadę neutralności podatkowej, prawdą jest, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż państwa członkowskie mogą, zgodnie z art. 173 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT, stosować w odniesieniu do danej transakcji metodę lub kryterium podziału inne niż metoda oparta na obrocie, pod warunkiem że zgodnie z ową zasadę neutralności podatkowej metoda ta gwarantuje ustalenie podlegającej odliczeniu części naliczonego VAT w sposób dokładniejszy niż ustalenie wynikające z zastosowania metody opartej na obrocie. Zatem państwo członkowskie, które postanowi zezwolić podatnikowi na stosowanie lub zobowiązać go do stosowania odliczenia w zależności od wykorzystania całości lub części towarów i usług, powinno czuwać nad tym, aby sposób obliczania prawa do odliczenia umożliwiał ustalenie w sposób jak najbardziej precyzyjny części podatku VAT, która przypada na transakcje dające prawo do odliczenia. W istocie zasada neutralności podatkowej wdrażana dla wspólnego systemu VAT wymaga, aby sposób kalkulacji odliczenia odzwierciedlał obiektywnie rzeczywiste koszty wydatków na nabycie towarów i usług o mieszanym wykorzystaniu, którą można przyporządkować transakcjom dającym prawo do odliczenia [zob. podobnie wyrok z dnia 18 października 2018 r., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, pkt 51, 52 i przytoczone tam orzecznictwo].

37 W tym względzie Trybunał wyjął jednak, że wybrana metoda nie musi być koniecznym najbardziej dokładnym z możliwych, lecz musi ona zapewnić wynik dokładniejszy, niż wynikający z zastosowania kryterium podziału według wielkości obrotów [zob. podobnie wyrok z dnia 18 października 2018 r., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo].

38 Wynika z tego, że wbrew temu, co twierdzi w istocie CTT, zasady neutralności podatkowej nie można interpretować w ten sposób, że w każdej sytuacji należy poszukiwać najdokładniejszej metody odliczenia do tego stopnia, by wymagała systematycznego podważania zastosowanej początkowo metody odliczenia, nawet po ustaleniu ostatecznej proporcji.

39 Po pierwsze, taka wykładnia pozbawiaaby wszelkiego sensu przewidziane w art. 173 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT uprawnienie państw członkowskich do zezwalania podatnikom na



dokonanie odliczenia na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług, ponieważ upoważnienie stałoby się w praktyce obowiązkiem. W tym względzie wystarczy przypomnieć, że uwzględnienie zasad regulujących system podatku VAT, od których jednak prawodawca może w sposób zgodny z prawem wprowadzić wyjątek, nie może w każdym razie uzasadniać wyjątki, która pozbawiałaby wszelkiej skuteczności (effet utile) wyraźnie zamierzonego przez prawodawcę wyjątku (wyrok z dnia 14 grudnia 2016 r., Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, pkt 42).

40 Po drugie, taka wyjątki byłaby sprzeczna z orzecznictwem, zgodnie z którym dyrektywa VAT nie nakłada na podatnika mającego wybór pomiędzy dwiema czynnościami obowiązku dokonania tej, która wiąże się z zapłatą najwyższej kwoty VAT. Przeciwnie, podatnikowi przysuguje prawo do dokonania wyboru takiej struktury swojej działalności, poprzez którą ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe (zob. podobnie wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 73).

41 Wreszcie, co się tyczy zasady pewności prawa, wymaga ona, aby sytuacja podatnika w zakresie praw i obowiązków względem organów podatkowych nie była w nieskończoność narażona na kwestionowanie (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 46; z dnia 17 maja 2018 r., Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, pkt 51). Tymczasem, jak sędziowie przypominają rzecznik portugalski, nierozsądne wydaje się wymaganie od organów podatkowych, aby zaakceptowały one w każdym okolicznościach, aby podatnik mógł jednostronnie zmienić metodę odliczenia, którą zastosował w celu określenia kwoty VAT podlegającego odliczeniu.

42 Z powyższego wynika, że art. 173 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT rozpatrywany w świetle zasad neutralności podatkowej, pewności prawa i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie zezwalałoby podatnikom, zgodnie z tym przepisem, na dokonanie odliczenia VAT na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług użytych do wykonania zarówno czynności rodzajowych prawo do odliczenia, jak i czynności nierodzajowych takiego prawa zakazało tym podatnikom dokonywania zmian metody odliczenia VAT po ustaleniu ostatecznej proporcji.

### ***W przedmiocie pytania drugiego***

43 Poprzez pytanie drugie sędziowie odsyłają do ustalenia, czy art. 184–186 dyrektywy VAT rozpatrywane w świetle zasad neutralności podatkowej, skuteczności, równoważności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, na mocy którego podatnikowi odmawia się, po ustaleniu ostatecznej proporcji na podstawie art. 175 ust. 3 tej dyrektywy, możliwość skorygowania, przy użyciu metody wykorzystania dopuszczonej w prawie krajowym na podstawie art. 173 ust. 2 lit. c) tej dyrektywy, odliczeń VAT naliczonego w związku z nabyciem towarów i usług użytych do wykonania zarówno czynności rodzajowych prawo do odliczenia, jak i czynności nierodzajowych takiego prawa, w sytuacji, w której podatnik nie był świadomy przy wyborze metody odliczenia, że transakcja, którą uważał za zwolnioną, w rzeczywistości nie była zwolniona, a nie upłynął jeszcze ogólny termin zawity określony w prawie krajowym dla celów dokonania korekty odliczeń.

44 Z postanowienia odsyłającego i z odpowiedzi udzielonych przez strony na pytania zadane przez Trybunał wynika, że CTT, decydując się na odliczenie podatku VAT związanego z niektórymi towarami i usługami zgodnie z metodą opartą na obrocie w odniesieniu do lat spornych w postępowaniu głównym, wzięła pod uwagę okoliczności, że dokonane przez nią transakcje płatności faktur za pośrednictwem poczty były zgodne z interpretacją z 2007 r. zwolnione z podatku VAT. Tymczasem w 2015 r. właściwy organ podatkowy uznał, że liberalizacja rynku pocztowego, która nastąpiła od dnia 1 stycznia 2013 r., ograniczyła zakres zwolnienia jedynie do

usług świadczonych przez publiczne służby pocztowe. W związku z tym CTT błędnie uznała, w odniesieniu do lat 2013–2015, że płatności faktur za pośrednictwem poczty były zwolnione z VAT.

45 Na wstępie należy przypomnieć, że o ile wyjącznie do sądu krajowego należy ustalenie i ocena stanu faktycznego sporu w postępowaniu głównym, jak również wykładnia i zastosowanie prawa krajowego, o tyle do Trybunału należy udzielenie sądowni krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 37, 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 W niniejszej sprawie Komisja Europejska w swoich uwagach na piśmie oraz CTT w odpowiedzi na pytania Trybunału podnoszą, że usługi płatności faktur za pośrednictwem poczty budżetowych przedmiotem postępowania głównego mogą stanowić transakcje płatnicze zwolnione z VAT na podstawie art. 135 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT. CTT dodaje, że to zresztą na tej podstawie, a nie na podstawie art. 132 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, zostały one uznane za zwolnione z VAT w interpretacji z 2007 r. Do sądu odsyłającego należy zatem zbadanie, czy usługi te wchodziły w zakres stosowania zwolnienia z VAT przewidzianego we wspomnianym art. 135 ust. 1 lit. d).

47 Tymczasem w celu udzielenia odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne należy wyjść z zawartego w postanowieniu odsyłającym założenia, zgodnie z którym o ile usługi te przestały być zwolnione z VAT już od dnia 1 stycznia 2013 r., o tyle dopiero w 2015 r. zmiana ta stała się widoczna, wobec czego CTT nie wiedziała w chwili wyboru metody odliczenia, że transakcje, które uważała za zwolnione z VAT, w rzeczywistości zwolnieniu nie podlegały.

48 W tym względzie do sądu odsyłającego należy jednak zbadanie, czy CTT działała w dobrej wierze, co zależy również w szczególności od tego, czy w następstwie liberalizacji portugalskiego rynku pocztowego zmiany dotyczące zwolnienia usług świadczonych przez publiczne służby pocztowe były przewidywalne, czy też nie.

49 Wyjaśniony powyżej, należy przypomnieć przede wszystkim, że art. 184 dyrektywy VAT przewiduje, że wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującego podatnikowi. Według art. 185 ust. 1 tej dyrektywy korekta jest dokonywana w szczególności w przypadku zmiany czynników pierwotnie uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia (zob. wyrok z dnia 16 czerwca 2016 r., Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, pkt 46).

50 Mechanizm korekty przewidziany w art. 184–186 dyrektywy VAT ma na celu ustanowienie cisłego i bezpośredniego związku między prawem do odliczenia zapłaconego VAT a wykorzystaniem odpowiednich towarów lub usług dla celów transakcji podlegających opodatkowaniu (wyrok z dnia 27 marca 2019 r., Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, pkt 27). Tymczasem uchylenie zwolnienia usług płatności faktur za pośrednictwem poczty skutkowało zerwaniem tego cisłego i bezpośredniego związku między prawem do odliczenia naliczonego VAT a wykorzystaniem danych towarów lub usług do transakcji objętych podatkiem należnym. Owo uchylenie stanowiło zatem w odniesieniu do lat 2013–2015 zmianą jednego z czynników pierwotnie uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia w rozumieniu art. 185 dyrektywy VAT. Wynika z tego, że CTT miała prawo do korekty na podstawie art. 184 tej dyrektywy (zob. analogicznie w odniesieniu do transakcji błędnie uznanej za podlegającej VAT, a w rzeczywistości zwolnionej z podatku, wyrok z dnia 11 kwietnia 2018 r., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, pkt 39).

51 Z art. 184 w związku z art. 185 dyrektywy VAT wynika również, że korekta odliczeń powinna

prowadzi? do tego, ?e kwota ostatecznie dokonanych odlicze? b?dzie odpowiada? kwocie odlicze?, do jakiej podatek, taki jak CTT, mia?by prawo, gdyby poczynkowo uwzgl?dni? okoliczno??, ?e us?ugi p?atno?ci faktur za po?rednictwem poczty nie by?y zwolnione z VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 16 czerwca 2016 r., Kreissparkasse Wiedenbrück, C?186/15, EU:C:2016:452, pkt 47).

52 W tym wzgl?dzie kwestia, czy okre?lona transakcja jest zwolniona z podatku, czy te? nie, stanowi istotny element brany pod uwag? przez podatnika mieszanego dla celów ustalenia, w jaki sposób nale?y dokona? odlicze? VAT. W tym wzgl?dzie wystarczy stwierdzi?, ?e zakwestionowanie zwolnienia transakcji obj?tej podatkiem nale?nym mo?e skutkowa? tym, ?e niektóre towary lub us?ugi, co do których uznawano, ?e s? przeznaczone do u?ytku mieszanego, s? w rzeczywisto?ci wykorzystywane wy?zcznie do transakcji daj?cych prawo do odliczenia VAT. Tymczasem z brzmienia art. 173 dyrektywy VAT jasno wynika, ?e ma on zastosowanie wy?zcznie do towarów i us?ug przeznaczonych do u?ytku mieszanego. W odniesieniu do towarów i us?ug przeznaczonych wy?zcznie do wykonywania czynno?ci opodatkowanych podatnicy s? uprawnieni do odliczenia ca?ego podatku obci??aj?cego ich nabycie lub dostaw? [zob. podobnie wyrok z dnia 18 pa?dziernika 2018 r., Volkswagen Financial Services (UK), C?153/17, EU:C:2018:845, pkt 47].

53 Wynika z tego w niniejszym przypadku, ?e CTT nale?a?o przyzna? prawo do zmiany metody odliczenia, aby mog?a dokona? odlicze? VAT, do których by?aby uprawniona, gdyby poczynkowo mog?a uwzgl?dni? okoliczno??, ?e p?atno?ci faktur za po?rednictwem poczty nie by?y zwolnione z VAT za lata rozpatrywane w post?powaniu g?ównym. W tym wzgl?dzie nie mo?na uwzgl?dni? argumentu rz?du portugalskiego, wedle którego mia?a miejsce korekta odlicze? w zakresie, w jakim organ podatkowy dopu?ci? rewizj? ostatecznych proporcji za lata rozpatrywane w post?powaniu g?ównym, poniewa? p?atno?ci faktur za po?rednictwem poczty zosta?y b??dnie uznane za zwolnione z VAT.

54 Nast?pnie, nawet je?li art. 186 dyrektywy VAT wyra?nie zobowi?zuje pa?stwa cz?onkowskie do okre?lenia warunków korekty VAT, to do nich nale?y, gdy przyjmuj? one przepisy krajowe okre?laj?ce te zasady, przestrzeganie prawa Unii, a w szczególno?ci jego podstawowych zasad (zob. podobnie wyrok z dnia 11 kwietnia 2018 r., SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, pkt 27, 48).

55 Zasada neutralno?ci podatkowej wymaga, jak przypomniano w pkt 36 niniejszego wyroku, aby sposób kalkulacji odliczenia odzwierciedla? obiektywnie rzeczywist? cz??? wydatków na nabycie towarów i us?ug o mieszanym wykorzystaniu, któr? mo?na przyporz?dkowa? transakcjom daj?cym prawo do odliczenia. Zasada ta sprzeciwia si? zatem temu, aby pa?stwo cz?onkowskie odmówi?o korekty metody odliczenia VAT w sytuacji takiej jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym, chyba ?e taka korekta nie pozwala na ustalenie z wi?ksz? dok?adno?ci? cz???ci VAT przypadaj?cej na transakcje daj?ce prawo do odliczenia.

56 Zgodnie z zasad? proporcjonalno?ci ustawodawca krajowy ma mo?liwo?? na?o?enia w zwi?zku z formalnymi obowi?zkami podatników sankcji mog?cych zach?ci? ich do poszanowania wspomnianych obowi?zków w celu zapewnienia prawid?owego funkcjonowania systemu VAT. Bior?c pod uwag? dominuj?ce miejsce, jakie zajmuje prawo do odliczenia we wspólnym systemie VAT, sankcja polegaj?ca na bezwzgl?dnej odmowie wykonania prawa do odliczenia, do którego podatek by? uprawniony, wydaje si? nieproporcjonalna w przypadku, gdy nie zosta?o wykazane ?adne oszustwo ani szkoda dla bud?etu pa?stwa (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, pkt 48, 51).

57 Tymczasem w niniejszym przypadku z akt sprawy, którymi dysponuje Trybuna?, nie wynika ?adna wskazówka dotycz?ca praktyk stanowi?cych oszustwo lub nadu?ycie ze strony CTT.

58 Wreszcie, rząd portugalski zauważa, że o ile CTT miała prawo do zmiany metody odliczenia VAT, o dokonanie korekty wystąpiło po terminie. O ile bowiem art. 98 ust. 2 CIVA przewiduje w odniesieniu do zmiany lub korekty odliczenia ogólny czteroletni termin, który zaczyna biec od powstania prawa do odliczenia lub nadpłacenia podatku, o tyle stosowanie tego terminu jest wykluczone, jeżeli ostateczna proporcja została ustalona na podstawie art. 175 ust. 3 dyrektywy VAT.

59 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z zasadą pewności prawa terminu zawitego, którego upływ wiódłby dla niewystarczająco starannego podatnika, który nie zgłosił odliczenia VAT naliczonego, z sankcją w postaci utraty prawa do odliczenia, nie można uznać za niezgodny z systemem ustanowionym przez dyrektywę VAT, o ile, po pierwsze, termin ten ma zastosowanie w taki sam sposób do analogicznych praw w zakresie podatków wynikających z prawa krajowego i z prawa Unii (zasada równoważności), a po drugie, praktycznie nie uniemożliwia lub nadmiernie nie utrudnia wykonywania prawa do odliczenia (zasada skuteczności) (wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 38).

60 Tymczasem w niniejszej sprawie, o ile z danych przedstawionych przez sąd odsyłający nie wynika, że omawiane w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe przewiduje w dziedzinie VAT inny system niż przewidziany w pozostałych dziedzinach podatkowych prawa krajowego, o tyle jednak zasada skuteczności sprzeciwia się takiemu uregulowaniu, ponieważ jest ono w stanie pozbawić podatnika w okolicznościach takich, jak w postępowaniu głównym, możliwości skorygowania jego deklaracji VAT, jeżeli ustalono ostateczną proporcję, nawet wówczas, gdy nie upłynął jeszcze czteroletni termin zawity przewidziany przez rzeczony uregulowanie. W takich okolicznościach bowiem wykonanie prawa do korekty odliczeń VAT, o którym mowa w pkt 51 niniejszego wyroku, byłoby w praktyce niemożliwe lub co najmniej nadmiernie utrudnione (zob. analogicznie wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 40, 41).

61 W tym względzie należy jeszcze przypomnieć, że sądy krajowe zobowiązane są tak dalece, jak jest to możliwe, dokonywać wykładni prawa krajowego w sposób zgodny z prawem Unii i jeżeli obowiązek wykładni zgodnej nie może stanowić podstawy do dokonywania wykładni prawa krajowego contra legem, to sądy krajowe powinny w razie potrzeby zmieniać orzecznictwo lub praktykę decyzyjną, jeżeli opierają się one na interpretacji prawa krajowego, której nie da się pogodzić z celami dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 8 maja 2019 r., Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, pkt 48, 49).

62 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, na drugie pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że art. 184–186 dyrektywy VAT rozpatrywane w świetle zasad neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, na mocy którego podatnikowi, który dokonał odliczeń VAT naliczonego w związku z nabyciem towarów i usług użytych do wykonania zarówno czynności rodzajowych prawo do odliczenia, jak i czynności nierodzowych takiego prawa według metody opartej na obrocie, odmawia się, po ustaleniu ostatecznej proporcji na podstawie art. 175 ust. 3 tej dyrektywy, możliwości skorygowania tych odliczeń przy użyciu metody wykorzystania w sytuacji, gdy:

– dane państwo członkowskie zezwala podatnikom na podstawie art. 173 ust. 2 lit. c) wskazanej dyrektywy na dokonanie odliczenia VAT według wykorzystania całości lub części towarów i usług użytych do wykonania zarówno czynności rodzajowych prawo do odliczenia, jak i czynności nierodzowych takiego prawa;

- przy wyborze metody odliczenia podatnik nie był świadomy, działając w dobrej wierze, że transakcja, którą uważał za zwolnioną, w rzeczywistości nie była zwolniona;
- nie upłynął jeszcze ogólny termin zawity określony w prawie krajowym dla celów dokonania korekty odliczeń i
- zmiana metody odliczenia pozwala na ustalenie z większą pewnością czy VAT przypadający na transakcje daje prawo do odliczenia.

## **W przedmiocie kosztów**

63 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 (siódma izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Artykuł 173 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej rozpatrywany w świetle zasad neutralności podatkowej, pewności prawa i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie zezwalać podatnikom, zgodnie z tym przepisem, na dokonanie odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług użytych do wykonania zarówno czynności rodzajowych prawo do odliczenia, jak i czynności nierodzących takiego prawa zakazało tym podatnikom dokonywania zmian metody odliczenia VAT po ustaleniu ostatecznej proporcji.**
- 2) **Artykuły 184–186 dyrektywy 2006/112 rozpatrywane w świetle zasad neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, na mocy którego podatnikowi, który dokonał odliczeń podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego w związku z nabyciem towarów i usług użytych do wykonania zarówno czynności rodzajowych prawo do odliczenia, jak i czynności nierodzących takiego prawa według metody opartej na obrocie, odmawia się, po ustaleniu ostatecznej proporcji na podstawie art. 175 ust. 3 tej dyrektywy, możliwości skorygowania tych odliczeń przy użyciu metody wykorzystania w sytuacji, gdy:**
  - dane państwo członkowskie zezwala podatnikom na podstawie art. 173 ust. 2 lit. c) wskazanej dyrektywy na dokonanie odliczenia VAT według wykorzystania całości lub części towarów i usług użytych do wykonania zarówno czynności rodzajowych prawo do odliczenia, jak i czynności nierodzących takiego prawa;
  - przy wyborze metody odliczenia podatnik nie był świadomy, działając w dobrej wierze, że transakcja, którą uważał za zwolnioną, w rzeczywistości nie była zwolniona;
  - nie upłynął jeszcze ogólny termin zawity określony w prawie krajowym dla celów dokonania korekty odliczeń i
  - zmiana metody odliczenia pozwala na ustalenie z większą pewnością czy VAT przypadający na transakcje daje prawo do odliczenia.

Podpisy

\* Język postępowania: portugalski.