

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 17 września 2020 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Nieruchomości nabyte jako dobra inwestycyjne – Odliczenie podatku naliczonego – Korekta wstępnego odliczenia – Jednorazowa korekta całości tego odliczenia w następstwie pierwszego wykorzystania danego dobra – Okres korekty

W sprawie C-791/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) postanowieniem z dnia 14 grudnia 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 grudnia 2018 r., w postępowaniu:

Stichting Schoonzicht

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, K. Lenaerts, prezes Trybunału, pełniący obowiązki sędziego drugiej izby, P.G. Xuereb, T. von Danwitz i A. Kumin (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Stichting Schoonzicht – B.G. van Zadelhoff, w charakterze doradcy,
- w imieniu rządu niderlandzkiego – M.K. Bulterman i A.M. de Ree, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu szwedzkiego – początkowo A. Falk, J. Lundberg, C. Meyer-Seitz, H. Shev i H. Eklinder, a następnie C. Meyer-Seitz, H. Shev i H. Eklinder, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – W. Roels i N. Gossement, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 3 marca 2020 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 184–187 i art. 189 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) (zwanej dalej „dyrektyw? VAT”).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy Stichting Schoonzicht a Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów, Niderlandy) w przedmiocie wynikaj?cej z wykorzystania cz??ci kompleksu nieruchomo?ci do dzia?alno?ci zwolnionej z podatku jednorazowej korekty ca?o?ci odliczenia podatku od warto?ci dodanej (VAT) pierwotnie zap?aconego w zwi?zku z budow? tego kompleksu nieruchomo?ci.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 14 ust. 3 dyrektywy VAT pa?stwa cz?onkowskie mog? uzna? za dostaw? towarów przekazanie niektórych robót budowlanych.

4 Artyku? 167 tej dyrektywy stanowi, ?e prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje si? wymagalny.

5 Artyku? 168 lit. a) wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Je?eli towary i us?ugi wykorzystywane s? na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w pa?stwie cz?onkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia nast?puj?cych kwot od kwoty VAT, któr? jest zobowi?zany zap?aci?:

a) VAT nale?nego lub zap?aconego w tym pa?stwie cz?onkowskim od towarów i us?ug, które zosta?y mu dostarczone lub które maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika”.

6 Artyku? 184 tej dyrektywy przewiduje:

„Wst?pne odliczenie podlega korekcie, je?eli jego kwota jest wy?sza lub ni?sza od kwoty odliczenia przys?uguj?cej podatnikowi”.

7 Zgodnie z art. 185 dyrektywy VAT:

„1. Korekta jest dokonywana w szczególno?ci w przypadku, gdy po z?o?eniu deklaracji VAT nast?pi zmiana czynników uwzgl?dnianych przy okre?laniu kwoty odliczenia, na przykad w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obni?ek ceny.

2. W drodze odst?pstwa od ust. 1 korekta nie jest dokonywana w przypadkach transakcji w ca?o?ci lub cz??ciowo niezap?aconych, w przypadku nale?ycie udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzie?y w?asno?ci oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o ma?ej warto?ci i próbki, o których mowa w art. 16.

Pa?stwa cz?onkowskie mog? jednak?e wymaga? dokonania korekty w przypadku transakcji ca?kowicie lub cz??ciowo niezap?aconych oraz w przypadku kradzie?y”.

8 Artyku? 186 tej dyrektywy przewiduje, ?e pa?stwa cz?onkowskie okre?laj? szczegó?owe przepisy wykonawcze dla jej art. 184 i 185.

9 Artyku? 187 wspomnianej dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„1. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta obejmuje okres pi?ciu lat, w??cznie z rokiem, w którym towary zosta?y nabyte lub wytworzone.

Pa?stwa cz?onkowskie mog? jednak?e uwzgl?dnia? przy korekcie okres pi?ciu pe?nych lat, licząc od dnia, w którym dobra te zosta?y u?yte po raz pierwszy.

W odniesieniu do nieruchomo?ci nabytych jako dobra inwestycyjne okres stanowi?cy podstaw? obliczania korekty mo?e zosta? przed?u?ony do 20 lat.

2. Roczna korekta dokonywana jest wy??cznie w odniesieniu do jednej pi?tej VAT na?o?onego na te dobra inwestycyjne lub, w przypadku gdy okres korekty zosta? przed?u?ony, w odniesieniu do odpowiedniej cz??ci u?amkowej VAT.

Korekta, o której mowa w akapicie pierwszym, dokonywana jest z uwzgl?dnieniem zmian w zakresie prawa do odliczenia, które nast?pi?y w kolejnych latach, w stosunku do prawa, które obowi?zywa?o w roku, w którym towary zosta?y nabyte, wytworzone lub, w stosownych przypadkach, u?yte po raz pierwszy”.

10 Zgodnie z art. 189 owej dyrektywy:

„Do celów stosowania przepisów art. 187 i 188 pa?stwa cz?onkowskie mog? przedsi?wzi?? nast?puj?ce ?rodki:

- a) zdefiniowa? poj?cie dóbr inwestycyjnych;
- b) okre?li? kwot? VAT, któr? nale?y uwzgl?dnia? przy korekcie;
- c) przyj?? wszelkie niezb?dne ?rodki, aby korekty nie prowadzi?y do ?adnych nieuzasadnionych korzy?ci;
- d) zezwoli? na uproszczenie procedur administracyjnych”.

Prawo niderlandzkie

11 Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (ustawa w sprawie zast?pienia obowi?zuj?cego podatku obrotowego podatkiem obrotowym opartym na systemie podatku od warto?ci dodanej) z dnia 28 czerwca 1968 r. (Stb. 1968, nr 329), w brzmieniu maj?cym zastosowanie do sporu w post?powaniu g?ównym (zwana dalej „ustaw? o VAT”), przewiduje w art. 15 ust. 4:

„Odliczenie podatku dokonywane jest zgodnie z przeznaczeniem towarów i us?ug, gdy podatek zostaje naliczony przedsi?biorcy w fakturze lub gdy staje si? on wymagalny. Je?eli w chwili, gdy przedsi?biorca zaczyna wykorzystywa? te towary i us?ugi, oka?e si?, i? dokona? on odliczenia owego podatku w stosunku wy?szym lub ni?szym od tego, do którego ma prawo z uwagi na okre?lone wykorzystanie towarów lub us?ug, warto?? odliczonej nadwy?ki staje si? z tym momentem wymagalna. Podatek, który sta? si? wymagalny, podlega zap?acie zgodnie z art. 14. Cz??? podatku, której nie odliczono mimo takiego uprawnienia, b?dzie zwrócona podatnikowi na jego wniosek”.

12 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (rozporz?dzenie wykonawcze do ustawy o VAT) z

dnia 12 sierpnia 1968 r. (Stb. 1968, nr 423), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwane dalej „rozporządzeniem wykonawczym”), stanowi w art. 12 ust. 2 i 3:

„2. Korekta, o której mowa w art. 15 ust. 4 ustawy [o VAT], jest dokonywana na podstawie informacji dotyczących okresu rozliczeniowego, w którym przedsiębiorca zaczyna wykorzystywać towary lub usługi.

3. W chwili gdy zostaje deklaratywnie oświadczona deklaracja dotycząca ostatniego okresu rozliczeniowego w referencyjnym roku podatkowym, korekta odliczenia jest dokonywana na podstawie informacji dotyczących całego roku podatkowego”.

13 Zgodnie z art. 13 rozporządzenia wykonawczego:

„1. W drodze odstąpienia od art. 11 na potrzeby odliczenia uwzględnia się oddzielnie:

a. nieruchomości i prawa na nieruchomościach;

b. rzeczy ruchome, co do których przedsiębiorca dokonuje odpisów amortyzacyjnych od podatku dochodowego lub podatku dochodowego od osób prawnych lub co do których mógłby ich dokonać, gdyby podlegał opodatkowaniu jednym z tych podatków.

2. W przypadku nieruchomości i praw na nieruchomościach korekta odliczeń jest dokonywana w każdym z 9 lat podatkowych następujących po roku, w którym przedsiębiorca rozpoczyna wykorzystywanie danej nieruchomości. Korekta jest za każdym razem dokonywana w odniesieniu do jednej dziesiątej naliczonego podatku, z uwzględnieniem informacji dotyczących referencyjnego roku podatkowego, i następuje w momencie deklaracji dotyczącej ostatniego okresu rozliczeniowego tego roku podatkowego”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14 Skarżący w postępowaniu głównym zlecił budowę skądającego się z siedmiu apartamentów mieszkalnych kompleksu nieruchomości na gruncie, którego jest właścicielem. Roboty budowlane rozpoczęły się w 2013 r., zaś odbiór kompleksu przez skarżącego w postępowaniu głównym nastąpił w lipcu kolejnego roku.

15 Skarżący w postępowaniu głównym dokonał bezpośredniego i całkowitego odliczenia VAT, który został jej naliczony w roku podatkowym 2013 w związku z budową rzeczzonego kompleksu, ponieważ w owym czasie kompleks ten był przeznaczony do wykorzystania w celach podlegających opodatkowaniu.

16 W dniu 1 sierpnia 2014 r. skarżący w postępowaniu głównym wynajął cztery z siedmiu apartamentów przedmiotowego kompleksu nieruchomości przy zwolnieniu z VAT, natomiast pozostałe trzy apartamenty były w 2014 r. niezajęte.

17 Ze względu na rzeczzone zwolnienie skarżący w postępowaniu głównym musiał w drodze deklaracji dokonać korekty VAT i w związku z tym jednorazowo zapłacić, zgodnie z art. 15 ust. 4 zdania drugie i trzecie ustawy o VAT, całą kwotę tego podatku przypadającą na owe cztery apartamenty za okres, w którym były one zajęte, w łącznej wysokości 79 587 EUR.

18 Uznawszy jednak, że art. 187 dyrektywy VAT stoi na przeszkodzie art. 15 ust. 4 ustawy o VAT w zakresie, w jakim ten ostatni przepis przewiduje, że korekty całości wstępnego odliczenia należy dokonać w momencie pierwszego wykorzystania dobra inwestycyjnego, skarżąca w postępowaniu głównym wniosła zażalenie na korektę, której musiała w ten sposób dokonać.

19 Ze względu na oddalenie jej zażalenia skarżąca w postępowaniu głównym wniosła do rechtbank Noord-Holland (sądu dla prowincji Holandia Północna, Niderlandy) skargę na decyzję oddalającą to zażalenie, która to skarga również została oddalona jako bezzasadna. W związku z tym skarżąca w postępowaniu głównym wniosła od wyroku tego sądu apelację do Gerechtshof Amsterdam (sądu apelacyjnego w Amsterdamie, Niderlandy).

20 Z uwagi na to, że Gerechtshof Amsterdam (sąd apelacyjny w Amsterdamie) oddalił wyrokiem z dnia 11 stycznia 2017 r. apelację wniesioną przez skarżącą w postępowaniu głównym, ta ostatnia wniosła od rzeczonego wyroku skargę kasacyjną do sądu odsyłającego, Hoge Raad der Nederlanden (sądu najwyższego Niderlandów), ponownie podnosząc, że jednorazowa korekta wstępnego odliczenia w następstwie pierwszego wykorzystania dóbr inwestycyjnych jest sprzeczna z art. 187 dyrektywy VAT i że korekta, której została ona poddana, powinna być w związku z tym została rozłożona na kilka lat.

21 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 184–187 [dyrektywy VAT] stoją na przeszkodzie krajowemu uregulowaniu korekty VAT w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych, przewidującemu korektę obejmującą okres kilku lat, przy czym w roku rozpoczęcia korzystania z dobra inwestycyjnego – bądź cym jednocześnie pierwszym rokiem objętym korektą – całkowita kwota wstępnego odliczenia dokonanego w odniesieniu do tego dobra inwestycyjnego jest dostosowywana (korygowana) jednorazowo, jeżeli przy okazji rozpoczęcia korzystania z owego dobra okazuje się, że wstępne odliczenie odbiega od odliczenia, do którego stosowania podatnik jest uprawniony ze względu na rzeczywisty sposób wykorzystania dobra inwestycyjnego?

W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze:

2) Czy art. 189 lit. b) lub c) [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że jednorazowe dostosowanie wstępnego odliczenia, o którym mowa w pytaniu pierwszym, dokonane w pierwszym roku objętym korektą, stanowi środek, który [Królestwo Niderlandów] może przyjąć do celów stosowania art. 187 [dyrektywy VAT]?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

22 Poprzez pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 184–187 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które przewiduje maj?cy zastosowanie do dóbr inwestycyjnych system korekty zak?adaj?cy roz?o?enie korekty na kilka lat, w ramach którego ca?o?? wst?pnego odliczenia dokonanego w odniesieniu do danego dobra podlega jednorazowej korekcie w roku pierwszego wykorzystania tego dobra, b?d?cym jednocze?nie pierwszym rokiem obj?tym korekt?, w przypadku gdy przy owym pierwszym wykorzystaniu oka?e si?, ?e odliczenie to odbiega od odliczenia, do którego dokonania podatnik by? uprawniony ze wzgl?du na rzeczywisty sposób wykorzystania wspomnianego dobra.

23 Na wst?pie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z konstrukcj? systemu ustanowionego dyrektyw? VAT podatek naliczony obci??aj?cy towary i us?ugi wykorzystywane przez podatnika w zwi?zku z czynno?ciami opodatkowanymi podlega odliczeniu. Odliczenie podatku naliczonego jest zwi?zane z poborem podatku nale?nego. Gdy towary lub us?ugi nabyte przez podatnika s? wykorzystywane do wykonywania czynno?ci zwolnionych od podatku lub niepodlegaj?cych opodatkowaniu VAT, nie nast?puje ani pobór podatku nale?nego, ani odliczenie podatku naliczonego (wyroki: z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, pkt 24; a tak?e z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, pkt 30).

24 Z brzmienia art. 168 dyrektywy VAT wynika, ?e aby zainteresowanemu przys?ugiwa?o uprawnienie do odliczenia, musi on, po pierwsze, by? „podatnikiem” w rozumieniu tej dyrektywy, a po drugie, dane towary i us?ugi musz? by? wykorzystywane na potrzeby jego opodatkowanych transakcji (wyroki: z dnia 15 grudnia 2005 r., Centralan Property, C?63/04, EU:C:2005:773, pkt 52; a tak?e z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134 pkt 33).

25 Faktyczne lub zamierzone wykorzystanie towarów lub us?ug okre?la zakres pierwotnego odliczenia, do którego podatnik jest uprawniony, i zakres ewentualnych korekt podczas kolejnych okresów (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 grudnia 2005 r., Centralan Property, C?63/04, EU:C:2005:773, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo; a tak?e z dnia 18 pa?dziernika 2012 r., TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, pkt 29).

26 Mechanizm korekty stanowi bowiem integraln? cz??? systemu odliczenia ustanowionego przez dyrektyw? VAT i ma na celu zwi?kszenie stopnia dok?adno?ci odlicze? VAT w sposób zapewniaj?cy neutralno?? podatkow?, która stanowi podstawow? zasad? wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawodawc? Unii w tej dziedzinie (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C?255/02, EU:C:2006:121, pkt 92 i przytoczone tam orzecznictwo; a tak?e z dnia 11 kwietnia 2018 r., SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, pkt 37). Zgodnie z t? zasad? transakcje dokonane na wcze?niejszym etapie nadal b?d? uprawnia? do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim s?u?? one do ?wiadczenia dostaw obj?tych VAT. Dyrektywa VAT ma zatem na celu ustanowienie ?cis?ego i bezpo?redniego zwi?zku pomi?dzy prawem do odliczenia naliczonego VAT a wykorzystaniem danych towarów i us?ug do transakcji opodatkowanych (wyrok z dnia 18 pa?dziernika 2012 r., TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, pkt 30, 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 W tym wzgl?dzie nale?y zauwa?y?, ?e art. 184 i 185 dyrektywy VAT okre?laj? w sposób ogólny okoliczno?ci, w jakich krajowe organy podatkowe powinny ??da? korekty wst?pnie odliczonego VAT, nie przewiduj?c jednak, w jaki sposób korekty tej nale?y dokona? (wyrok z dnia 11 kwietnia 2018 r., SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, pkt 26).

28 Natomiast art. 186 dyrektywy VAT wyra?nie zobowi?zuje pa?stwa cz?onkowskie do

określenia przesłanek tej korekty, przewidując, że państwa członkowskie określają szczegółowe przepisy wykonawcze dla art. 184 i 185 dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 11 kwietnia 2018 r., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, pkt 27).

29 Tylko w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych art. 187–192 dyrektywy VAT przewidują pewne szczegółowe przepisy wykonawcze dotyczące korekty odliczenia VAT (wyrok z dnia 11 kwietnia 2018 r., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, pkt 27).

30 Co się tyczy, w pierwszej kolejności, powstania obowiązku dokonania korekty, należy zauważyć, że obowiązek ten jest zdefiniowany w art. 184 dyrektywy VAT w możliwie najszerszy sposób, ponieważ „[w]stępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującego podatnikowi” (wyrok z dnia 11 kwietnia 2018 r., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, pkt 32).

31 Sformułowanie to nie wyklucza a priori żadnej potencjalnej sytuacji nienależnie dokonanego odliczenia. Ogólny zakres obowiązku korekty potwierdza wyraźne wymienienie wyjątków przewidzianych w art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT (wyrok z dnia 11 kwietnia 2018 r., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, pkt 33).

32 Zgodnie z art. 185 ust. 1 tej dyrektywy taka korekta jest dokonywana w szczególności w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty owego odliczenia (wyrok z dnia 18 października 2012 r., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, pkt 32).

33 Przepisy te ustanawiają system mający zastosowanie w odniesieniu do powstania ewentualnego prawa organów podatkowych do żądania od podatnika dokonania korekty VAT, w tym także jeżeli chodzi o korektę odliczeń dotyczących dóbr inwestycyjnych (zob. podobnie wyrok z dnia 18 października 2012 r., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, pkt 26).

34 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że podatnik zlecił budowę kompleksu nieruchomości składającego się z siedmiu apartamentów i że dokonał on odliczenia VAT związanego z budową tego kompleksu ze względu na jego przeznaczenie do transakcji opodatkowanych. Po odbiorze rzeczonoego kompleksu, stanowił on dla celów poboru VAT dostawę towarów w rozumieniu uregulowania krajowego wdrażającego uprawnienie przewidziane w art. 14 ust. 3 dyrektywy VAT, podatnik wynajmował cztery z tych apartamentów przy zwolnieniu z VAT.

35 Z uwagi na to, że wstępne odliczenie zostało obliczone z uwzględnieniem przeznaczenia owego kompleksu do transakcji opodatkowanych, wynajem czterech apartamentów przy zwolnieniu z VAT wywołał zmianę czynników, które należy uwzględnić przy określaniu kwoty tego odliczenia, wskutek czego wspomniane odliczenie okazało się wyższe niż odliczenie, do którego dokonania podatnik był uprawniony ze względu na rzeczywisty sposób wykorzystania przedmiotowego dobra.

36 W związku z tym taka sytuacja zalicza się do sytuacji przewidzianych w art. 184 i art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT, w których organ podatkowy powinien żądać od podatnika korekty wstępnego dokonanego odliczenia VAT.

37 W drugiej kolejności należy zatem ustalić, czy korekta wstępnego odliczenia, która dokonywana jest w chwili pierwszego wykorzystania danego dobra, jeżeli okaże się wówczas, że odliczenie to było wyższe niż odliczenie, do którego dokonania podatnik jest uprawniony ze względu na rzeczywisty sposób wykorzystania tego dobra, jest objęta szczegółowymi przepisami wykonawczymi dla art. 184 i 185 dyrektywy VAT, które państwo członkowskie zgodnie z art. 186

tej dyrektywy ma obowiązek określić, czy też jest ona objęta przewidzianymi w art. 187 dyrektywy VAT zasadami dotyczącymi dóbr inwestycyjnych.

38 W tym względzie art. 187 dyrektywy VAT, zredagowany w sposób, który nie pozostawia żadnych wątpliwości co do jego bezwzględnie wiążącego charakteru (zob. podobnie: wyrok z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 26; postanowienie z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, pkt 24), przewiduje w ust. 1 akapit pierwszy w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych okres korekty obejmujący pięć lat, włącznie z rokiem, w którym dane dobro zostało nabyte lub wytworzone. Artykuł 187 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy umożliwia natomiast państwowym członkowskim zastosowanie okresu korekty obejmującego pięć pełnych lat, liczonego od dnia, w którym dane dobro zostało użyte po raz pierwszy. Artykuł 187 ust. 1 akapit trzeci przewiduje, że okres korekty może zostać przedłużony do 20 lat w odniesieniu do nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne.

39 Artykuł 187 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT stanowi, że roczna korekta dokonywana jest włącznie w odniesieniu do jednej piątej VAT należnego na dobra inwestycyjne lub, w przypadku gdy okres korekty został przedłużony, w odniesieniu do odpowiedniej części ujemkowej VAT. Artykuł 187 ust. 2 akapit drugi tej dyrektywy precyzuje, że owa korekta jest dokonywana z uwzględnieniem zmian w zakresie prawa do odliczenia, które nastąpiły w kolejnych latach, w stosunku do prawa, które obowiązywało w roku, w którym dane dobro zostało nabyte, wytworzone lub, w stosownych przypadkach, użyte po raz pierwszy.

40 Z art. 187 ust. 1 akapity drugi i trzeci owej dyrektywy wynika, że państwo członkowskie może zdecydować, że początkiem okresu korekty – który może być rozłożony na 20 lat w przypadku nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne – jest pierwsze wykorzystanie danego dobra inwestycyjnego.

41 W związku z tym w przypadku gdy państwo członkowskie skorzystało z tej możliwości, art. 187 ust. 2 dyrektywy VAT przewiduje obowiązek sprawdzania w odniesieniu do każdego roku, a do końca okresu korekty, czy w zakresie prawa do odliczenia nastąpiły zmiany w stosunku do prawa do odliczenia odnoszącego się do roku pierwszego wykorzystania tego dobra inwestycyjnego, a jeżeli tak – obowiązek dokonania korekty obejmującej odpowiednią część ujemkową VAT obciążającego to dobro inwestycyjne.

42 Wynika stąd, że w takim przypadku punktem odniesienia jest prawo do odliczenia odnoszące się do roku pierwszego wykorzystania danego dobra inwestycyjnego oraz że korekta dzielona przewidziana w art. 187 dyrektywy VAT dotyczy zmian, jakie nastąpiły po tym pierwszym wykorzystaniu w stosunku do prawa do odliczenia odnoszącego się do roku owego pierwszego wykorzystania.

43 Artykuł 187 dyrektywy VAT nie określa jednak zasad korekty, jakie należy stosować, jeżeli prawo do odliczenia okazało się wyższe lub niższe od wstępnego odliczenia już w chwili pierwszego wykorzystania.

44 Także wykadni potwierdza cel korekty ustanowionej w art. 187 i nast. dyrektywy VAT.

45 Otóż wytłumaczeniem i uzasadnieniem okresu korekty oraz korekty dzielonej, które art. 187 dyrektywy VAT przewiduje w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych, jest w szczególności to, że owe dobra są wykorzystywane przez okres wielu lat, w którym ich przeznaczenie może ulec zmianie (zob. podobnie: wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r., Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, pkt 55; wyrok z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 25; a także postanowienie z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, pkt 20).

46 Okres, w którym dokonywana jest korekta, określony w art. 187 dyrektywy VAT, pozwala na wyeliminowanie nieprawidłowości w obliczeniu kwoty podatku do odliczenia oraz powstania nieuzasadnionych korzyści lub strat dla podatnika, gdy, w szczególności, zmiana czynników uwzględnionych pierwotnie przy ustalaniu kwoty do odliczenia nastąpi po złożeniu deklaracji lub, w stosownym przypadku, po pierwszym wykorzystaniu (zob. podobnie: wyrok z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 25; postanowienie z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, pkt 20).

47 Tymczasem, jak zauważyć w istocie rzecznik generalny w pkt 47 opinii, logika rzędząca korektą, której należy dokonać, gdy zmiana czynników uwzględnionych pierwotnie przy ustalaniu kwoty do odliczenia nastąpi w okresie korzystania z danego dobra inwestycyjnego, jest odmienna od logiki rzędzącej korektą, której należy dokonać, gdy wstępne odliczenie jest niższe lub wyższe od odliczenia, do którego podatnik jest uprawniony w chwili pierwszego wykorzystania tego dobra ze względu na rzeczywisty sposób wykorzystania wspomnianego dobra.

48 W związku z tym ustanowienie zasad dotyczących korekty wstępnego odliczenia, która dokonywana jest w chwili pierwszego wykorzystania danego dobra inwestycyjnego, jeżeli okaże się wówczas, że odliczenie to było wyższe niż odliczenie, do którego dokonania podatnik był uprawniony ze względu na rzeczywisty sposób wykorzystania tego dobra, jest objęte nie art. 187 dyrektywy VAT, lecz szczegółowymi przepisami wykonawczymi dla art. 184 i 185 tej dyrektywy, które państwa członkowskie zgodnie z jej art. 186 mają obowiązek określić.

49 W tym względzie należy przypomnieć, w trzeciej kolejności, że państwa członkowskie, korzystając ze swobodnego uznania przysługującego im przy określaniu szczegółowych przepisów wykonawczych dla art. 184 i 185 dyrektywy VAT, powinny uwzględnić cel i strukturę tej dyrektywy, a w szczególności zasadę neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system VAT (zob. analogicznie wyroki: z dnia 13 marca 2008 r., Securita, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 35, 36; a także z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 Otóż należy zauważyć, po pierwsze, że uregulowanie krajowe, które – podobnie jak uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym – jako chwilę stanowić punkt odniesienia dla oceny, czy wstępne odliczenie VAT odpowiada odliczeniu, do którego dokonania podatnik był uprawniony ze względu na rzeczywisty sposób wykorzystania dobra inwestycyjnego, przyjmuje chwilę pierwszego wykorzystania tego dobra i które przewiduje, że cała nadwyżka odliczonego podatku staje się z tej chwili wymagalna, jeżeli wstępne odliczenie było wyższe niż odliczenie, do którego dokonania podatnik był uprawniony, jest zgodne z zasadą neutralności podatkowej przywołaną w pkt 26 niniejszego wyroku, ponieważ zasada ta wymaga, aby nienależne odliczenia w każdym wypadku podlegały korekcie (zob. podobnie wyrok z dnia 11 kwietnia 2018 r., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, pkt 38).

51 Po drugie, owo uregulowanie krajowe nie stoi na przeszkodzie dokonaniu korekty dzielonej obejmującej zmiany, jakie nastąpiły po pierwszym wykorzystaniu tego dobra, tak jak przewiduje to art. 187 dyrektywy VAT.

52 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika bowiem, że zgodnie z art. 13 rozporządzenia wykonawczego po pierwszym roku podatkowym objętym korektą przedsiębiorca powinien na koniec każdego z następujących 9 lat podatkowych sprawdzić, na podstawie informacji dotyczących owych kolejnych lat podatkowych, czy w korzystaniu z danego dobra inwestycyjnego nie nastąpiły zmiany w stosunku do pierwszego roku podatkowego objętego korektą, a jeżeli tak, to czy owa korekta obejmuje, w każdym z owych 9 nowych lat podatkowych, jedną dziesiątą podatku VAT związanego z nabyciem tego dobra inwestycyjnego, jaki naliczono wspomnianemu przedsiębiorcy.

53 W czwartej i ostatniej kolejności należy zauważyć, iż wniosku, że zasady dotyczące korekty wstępnego odliczenia, która dokonywana jest w chwili pierwszego wykorzystania dobra inwestycyjnego, jeżeli okaże się wówczas, że to wstępne odliczenie było wyższe niż odliczenie, do którego dokonania podatnik był uprawniony ze względu na rzeczywisty sposób wykorzystania tego dobra, nie są objęte art. 187 dyrektywy VAT, nie podważa rozważania przedstawione w postanowieniu z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

54 Prawdą jest, że w postanowieniu tym Trybunał stwierdził, że art. 187 dyrektywy VAT sprzeciwia się systemowi umożliwiającemu korektę odliczeń w okresie krótszym niż pięć lat i w związku z tym sprzeciwia się również systemowi korekty jednorazowej, takiemu jak powołany przez stronę skarżącą w postępowaniu głównym w sprawie, w której owo postanowienie wydano (postanowienie z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, pkt 27).

55 Jednakże, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 61 opinii, Trybunał doszedł do tego wniosku w kontekście prawnym i faktycznym innym niż kontekst wynikający ze stosowania uregulowania krajowego rozpatrywanego w postępowaniu głównym. W sprawie, w której wydano postanowienie z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), po pierwsze, przedmiotowe dobro inwestycyjne było najpierw przeznaczone do wykonywania działalności niedającej prawa do odliczenia VAT, a następnie do wykonywania działalności dającej takie prawo. Po drugie, zmiana przeznaczenia tego dobra nastąpiła w czasie, gdy wykorzystywano je już do celów działalności niedającej prawa do odliczenia (postanowienie z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, pkt 12, 13).

56 Nie jest tak natomiast w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym, w której zmiana przeznaczenia przedmiotowej nieruchomości nastąpiła przy pierwszym jej wykorzystaniu.

57 Ponadto, jak wynika z pkt 51 i 52 niniejszego wyroku, uregulowanie rozpatrywane w postępowaniu głównym nie stoi na przeszkodzie dokonaniu korekty dzielonej obejmującej zmiany, jakie nastąpiły po pierwszym wykorzystaniu tego dobra, tak jak przewiduje to art. 187 dyrektywy VAT.

58 W świetle ogółu powyższych rozważań na zadane pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, że art. 184–187 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które przewiduje mający zastosowanie do dóbr inwestycyjnych system korekty zakładający rozłożenie korekty na kilka lat, w ramach którego całość wstępnego odliczenia dokonanego w odniesieniu do danego dobra podlega jednorazowej korekcie w roku pierwszego wykorzystania tego dobra, będącym jednocześnie pierwszym rokiem objętym korektą, w przypadku gdy przy owym pierwszym wykorzystaniu okaże się, że odliczenie

to odbiega od odliczenia, do którego dokonania podatnik byłby uprawniony ze względu na rzeczywisty sposób wykorzystania wspomnianego dobra.

W przedmiocie pytania drugiego

59 Zważywszy na odpowiedź udzieloną na pierwsze pytanie prejudycjalne, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

60 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 184–187 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które przewiduje mający zastosowanie do dóbr inwestycyjnych system korekty zakładający rozłożenie korekty na kilka lat, w ramach którego całość wstępnego odliczenia dokonanego w odniesieniu do danego dobra podlega jednorazowej korekcie w roku pierwszego wykorzystania tego dobra, będącym jednocześnie pierwszym rokiem objętym korektą, w przypadku gdy przy owym pierwszym wykorzystaniu okaże się, że odliczenie to odbiega od odliczenia, do którego dokonania podatnik byłby uprawniony ze względu na rzeczywisty sposób wykorzystania wspomnianego dobra.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.