

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 9 czerwca 2016 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Opodatkowanie – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 17 ust. 5 akapit trzeci – Zakres stosowania – Odliczenie podatku naliczonego – Towary i usługi wykorzystane równocześnie w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu i transakcji zwolnionych z podatku (towary i usługi o użyciu mieszanym) – Określenie przeznaczenia towarów i usług nabytych dla celów budowy, użycia, konserwacji i utrzymania budynku służącego do realizacji w ramach transakcji uprawniających do odliczenia i w ramach transakcji nieuprawniających do odliczenia – Zmiana przepisów krajowych przewidujących sposób obliczania części podlegającej odliczeniu – Artykuł 20 – Korekta odliczeń – Pewność prawna – Uzasadnione oczekiwania

W sprawie C-332/14

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożonego przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 5 czerwca 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 lipca 2014 r., w postępowaniu

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR

przeciwko

Finanzamt Krefeld

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: L. Bay Larsen, prezes trzeciej izby, pełniący obowiązki prezesa czwartej izby, J. Malenovský (sprawozdawca), M. Safjan, A. Prechal i K. Jürimäe, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 9 lipca 2015 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez J. Kraehling oraz L. Christie, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez R. Hill, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Wasmeiera, G. Brauna oraz przez C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 listopada 2015 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17, 19 i 20 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (zwanej dalej „Rey Grundstücksgemeinschaft”) a Finanzamt Krefeld (urzędem skarbowym w Krefeld) w przedmiocie sposobu określenia prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) podlegającego zapłacie lub zapłaconego w odniesieniu do towarów i usług używanych dla celów budowy, utrzymania, użycia i konserwacji budynku o użytku mieszanym, służycego w części do realizacji transakcji uprawniających do odliczenia i w części transakcji nieuprawniających do odliczenia (zwanego dalej „budynkiem o użytku mieszanym”).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 17 szóstej dyrektywy zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczenia” stanowi:

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

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawierania transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego w kraju podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub, które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

[...]

5. W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek od wartości dodanej podlega odliczeniu, jak te transakcje, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od wartości dodanej, jaka przypada na kwoty tych pierwszych transakcji.

Ta część podlegająca odliczeniu zostanie ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika.

Państwa członkowskie mogą również:

- a) upoważni podatnika do określenia proporcjonalnej części każdego obszaru jego działalności, pod warunkiem że dla każdego z tych obszarów będzie prowadzona osobna rachunkowość;
- b) zobowiąza podatnika do stosowania specjalnej stawki podlegającej odliczeniu dla każdego z obszarów jego działalności i do prowadzenia osobnych rozliczeń dla każdego z sektorów;
- c) upoważni lub zobowiąza podatnika do stosowania odliczenia na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług;
- d) upoważni lub zobowiąza podatnika do stosowania odliczenia zgodnie z przewidzianymi zasadami ustanowionymi w ust. 1 [akapicie pierwszym], w stosunku do wszystkich towarów i usług używanych dla transakcji tam wymienionych;
- e) przewidzie, że kwota podatku od wartości dodanej, która nie podlega odliczeniu przez podatnika nie jest uwzględniana, jeżeli jest bardzo niska.

[...].

4 Artykuł 19 owej dyrektywy, zatytułowany „Obliczanie części podlegającej odliczeniu” stanowi w ust. 1:

„Na część podlegającą odliczeniu na podstawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy składa się: b) gdzie proporcja mająca [u]amek mający]:

- jako licznik – całkowita kwota, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji, do których stosuje się odliczenie podatku od wartości dodanej zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3.
- jako mianownik całkowita kwota, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji, dla których nie przysuguje odliczenie podatku od wartości dodanej [...]

[...].

5 Artykuł 20 owej dyrektywy zatytułowany „Korekta odliczeń” stanowi co następuje:

„1. Wstępne odliczenie korygowane jest zgodnie z procedurami ustalonymi przez państwa członkowskie, w szczególności:

- 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 przy określeniu kwoty odliczenia, w szczególności w przypadku odwołania zamówień lub uzyskania obniżki ceny; [...]

2. W przypadku dóbr inwestycyjnych, korekta będzie obejmować okres pięciu lat, w tym z rokiem, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane. Roczna korekta dokonywana jest wyłącznie w odniesieniu do jednej piątej VAT nałożonego na te dobra inwestycyjne. Korekta jest dokonywana na podstawie zmian uprawnienia do odliczenia w kolejnych latach w stosunku do kwoty za rok, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane.

Na zasadzie odstąpienia od akapitu poprzedniego państwa członkowskie mogą ustalić korektę na okres pięciu pełnych lat, licząc od dnia, w którym towary po raz pierwszy znalazły swe

zastosowanie.

W przypadku mienia nieruchomego, nabytego jako dobro inwestycyjne, okres dostosowania może być przedłużony do 20 lat.

[...].

Prawo niemieckie

6 Właściwe przepisy prawa niemieckiego mające zastosowanie w dziedzinie podatku VAT zostały zawarte w Umsatzsteuergesetz 1999 (ustawy o podatku obrotowym z 1999 r., BGBl. 1999 I, s. 1270, zwanej dalej UStG”).

7 Paragraf 15 UStG przewiduje:

„(1) Przedsiębiorca może odliczyć następujące kwoty podatku naliczonego:

1. Podatki podlegające zapłacie na mocy przepisów prawnych za dostawy i inne usługi, które zostały wykonane na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę.

[...]

(2) Odliczenie podatku naliczonego jest wyłączone w przypadku podatków z tytułu dostaw, przywozu, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz usług, z których przedsiębiorca korzysta, dokonując następujących transakcji:

1. transakcje zwolnione z podatku;

[...]

4. Jeżeli przedsiębiorca korzysta z towarów dostarczonych, przywiezionych lub nabytych wewnątrż Wspólnoty lub te z usług świadczonych na rzecz jego przedsiębiorstwa tylko częściowo w celu dokonania transakcji, w odniesieniu do których prawo do odliczenia podatku jest wyłączone, nie przysuguje mu prawo do odliczenia części podatku naliczonego, która przypada na te transakcje. Przedsiębiorca może dokonać stosownego oszacowania kwot niepodlegających odliczeniu”.

8 Steueränderungsgesetz 2003 (ustawa zmieniająca ustawę podatkową z 2003 r.) z dnia 15 grudnia 2003 r. (BGBl. 2003 I, s. 2645), która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2004 r. dodała do art. 15 ust. 4 UStG zdanie trzecie o następującym brzmieniu:

„Ustalenie niepodlegającej odliczeniu części podatku naliczonego na podstawie stosunku transakcji, dla których odliczenie jest wyłączone, do transakcji uprawniających do odliczenia podatku naliczonego jest dopuszczalne jedynie w sytuacji, gdy z ekonomicznego punktu widzenia nie jest możliwe inne przyporządkowanie”.

9 Uzasadnienie tej zmiany, jak zostało ono przedstawione we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, jest następujące:

Przepis ten ma na celu racjonalny podział podatku naliczonego w odniesieniu do dostaw lub innych usług. Nowy system ogranicza stosowanie kryterium podziału według wielkości obrotów jako jedynego kryterium podziału. Takie kryterium podziału jest dopuszczalne tylko w sytuacji, gdy z ekonomicznego punktu widzenia nie jest możliwe inne przyporządkowanie.

Zmiana ta jest konieczna, ponieważ Bundesfinanzhof [federalny trybunał finansowy, Niemcy]

orzek? w wyroku z dnia 17 sierpnia 2001 r. [...], ?e podzia? podatku naliczonego wed?ug wysoko?ci obrotów ko?cowych powinien zosta? uznany za uzasadniony szacunek w rozumieniu § 15 ust. 4 [UStG].

Jednak?e stosowanie kryterium podzia?u wed?ug wielko?ci obrotów jako generalnego kryterium podzia?u prowadzi?oby, w szczególno?ci w przypadku wytworzenia budynku do u?ytku mieszanego, do podzia?u nieprawid?owego [...].

Stosowanie kryterium podzia?u wed?ug wielko?ci obrotów jako kryterium generalnego nie jest jednak bezwzgl?dnie ustanowione przez szóst? dyrektyw?. Taki system »proporcjonalny« [...] nie jest wi???cy dla pa?stw cz?onkowskich, zwa?ywszy, ?e mog? one na mocy art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy okre?la? kryteria podzia?u odbiegaj?ce od tego systemu.

W przypadku nabycia budynku pozostaje równie? mo?liwy podzia? podatku naliczonego na podstawie stosunku pomi?dzy warto?ci? produkcyjn? i warto?ci? rynkow? [...].”

10 Paragraf 15a UStG, zatytu?owany „Korekta podatku naliczonego”, w ust. 1 i 2 stanowi:

„(1) Gdy nast?pi zmiana czynników branych pod uwag? przy okre?laniu kwoty wst?pnego odliczenia w okresie pi?ciu lat od oddania do u?ytkowania towaru, nale?y dokona? kompensacji w odniesieniu do ka?dego roku kalendarzowego, którego zmiany te dotycz?, w drodze korekty odliczenia podatku naliczonego obci??aj?cego koszty nabycia i wytworzenia. W odniesieniu do budynków, wraz z ich cz??ciami sk?adowymi, w przypadku korekt, do których zastosowanie maj? przepisy prawa cywilnego dotycz?ce budynków i budowli na cudzym gruncie, okres pi?ciu lat zostaje zast?piony okresem dziesi?ciu lat.

(2) Do celów korekty przewidzianej w ust. 1 nale?y przyj??, w odniesieniu do ka?dego roku kalendarzowego, którego dotycz? zmiany, w wypadkach, o których mowa w zdaniu pierwszym tego ust?pu, jedn? pi?t?, a w wypadkach, o których mowa w zdaniu drugim tego ust?pu, jedn? dziesi?t? kwot podatku naliczonego, które obci??aj? towar [...].”

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

11 W latach 1999–2004 Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, spółka cywilna prowadz?ca dzia?alno?? w bran?y nieruchomo?ci, przeprowadzi?a na nale??cym do niej gruncie prace w postaci rozbiórki istniej?cego budynku i budowy innego budynku do u?ytku mieszkalnego i handlowego. Budynek ten zosta? uko?czony w 2004 r., sk?ada si? on z sze?ciu pomieszcze? mieszkalnych i handlowych oraz dziesi?ciu miejsc postojowych w gara?u podziemnym. Niektóre z tych pomieszcze? i miejsc zosta?y wynaj?te w pa?dzierniku 2002 r.

12 W odniesieniu do okresu obejmuj?cego lata podatkowe 1999–2003 spółka Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR obliczy?a wysoko?? przys?uguj?cego jej odliczenia podatku VAT zap?aconego od prac rozbiórkowych i budowlanych, stosuj?c kryterium podzia?u obliczone na podstawie stosunku mi?dzy obrotem generowanym z obj?tej podatkiem VAT dzia?alno?ci z zakresu najmu pomieszcze? handlowych i przynale?nych do nich miejsc parkingowych i wynikaj?cym z innych transakcji najmu, zwolnionych z podatku VAT (zwane dalej „kryterium podzia?u wed?ug wielko?ci obrotów”). Zgodnie z tym kryterium podzia?u podlegaj?ca odliczeniu cz??? podatku VAT wynosi?a 78,15%. W ramach dwóch skarg wniesionych w przedmiocie kwoty VAT podlegaj?cej odliczeniu za lata 2001 i 2002 do Finanzgericht Düsseldorf (s?du finansowego w Düsseldorfie) urz?d skarbowy w Krefeld zgodzi? si? z tym kryterium podzia?u.

13 W 2004 r. niektóre cz??ci budynku, co do których pocz?tkowo planowano u?ytek

podlegaj?cy opodatkowaniu podatkiem VAT, zosta?y wynaj?te przy zwolnieniu z podatku. Z zamiarem korekty wcze?niej dokonanych odlicze? spó?ka Rey Grundstücksgemeinschaft obliczy?a w swojej deklaracji za 2004 r. kwot? wyrównuj?c?, któr? ustali?a, stosuj?c kryterium podzia?u wed?ug wielko?ci obrotów. W owej deklaracji Rey Grundstücksgemeinschaft zg?osi?a równie? kwoty podatku VAT podlegaj?ce odliczeniu, zwi?zane z towarami i us?ugami nabytymi dla celów u?ycia, konserwacji i utrzymania tego budynku. ??cznie kwota podatku VAT podlegaj?ca zwrotowi na rzecz spó?ki Rey Grundstücksgemeinschaft GbR wynosi?a wedle jej oblicze? oko?o 3500 EUR.

14 Na mocy koryguj?cej decyzji podatkowej z dnia 1 wrze?nia 2006 r. urz?d finansowy w Krefeld zakwestionowa? ten rezultat ze wzgl?du na to, ?e w wyniku wej?cia w ?ycie, w dniu 1 stycznia 2004 r., § 15 ust. 4 zdanie trzecie UStG, kryterium podzia?u wed?ug wielko?ci obrotów mo?na zastosowa? tylko wtedy, gdy nie jest mo?liwe pos?u?enie si? ?adn? inn? metod? gospodarczego przyporz?dkowania towarów i us?ug o u?ytku mieszanym Zwa?ywszy, ?e mo?liwe jest bardziej precyzyjne ustalenie gospodarczego przyporz?dkowania towarów i us?ug wykorzystywanych do rozbiórki lub budowy budynku poprzez zastosowanie kryterium podzia?u polegaj?cego na stosunku pomi?dzy powierzchni? w metrach kwadratowych pomieszcze? handlowych i pomieszcze? mieszkalnych (zwanego dalej „kryterium podzia?u wed?ug powierzchni”) ów urz?d skarbowy uzna?, ?e spó?ka Rey Grundstücksgemeinschaft powinna by?a zastosowa? to kryterium. W konsekwencji ustali? on procent odliczenia podatku VAT na 38,74%, co odpowiada ??cznej powierzchni budynku, którego najem jest opodatkowany, i ustali? kwot? podatku VAT podlegaj?c? zwrotowi na rzecz Rey Grundstücksgemeinschaft za 2004 r. w wysoko?ci 950 EUR.

15 Finanzgericht Düsseldorf (s?d finansowy w Düsseldorfie) stwierdzi? cz??ciow? niewa?no?? rzeczonej koryguj?cej decyzji podatkowej ze wzgl?du na to, ?e kryterium podzia?u wed?ug powierzchni mog?o by? stosowane tylko w odniesieniu do podatku VAT nale?nego z tytu?u kosztów poniesionych pocz?wszy od 1 stycznia 2004 r. W konsekwencji ustali? on kwot? podatku VAT podlegaj?c? zwrotowi na rzecz Rey Grundstücksgemeinschaft za 2004 r. na nieco ponad 1700 EUR.

16 Obie strony w post?powaniu gównym wnios?y rewizj? od tego wyroku do Bundesfinanzhof (federalnego trybuna?u finansowego).

17 Zdaniem s?du odsy?aj?cego spór ten wi??e si?, po pierwsze, z kwestiami zwi?zanymi z wyk?adni? art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy dokonanej przez Trybuna? w wyroku z dnia 8 listopada 2012 r., BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689).

18 Po pierwsze, s?d odsy?aj?cy zauwa?a, ?e w rzeczonym wyroku Trybuna? uzna?, i? mo?na stosowa? metod? przyporz?dkowania towarów i us?ug o u?ytku mieszanym inn?, ni? przewidzian? przez ow? dyrektyw?, opart? na wielko?ci obrotów, tylko wtedy, gdy metoda ta umo?liwia dok?adniejsze ustalenia prawa do odliczenia. Tymczasem metoda polegaj?ca na ustaleniu, w odniesieniu do jakiej cz??ci budynku powsta? podatek VAT i na stosowaniu kryterium podzia?u tylko do pozosta?ych kwot nie odnosz?cych si? konkretnie do tych cz??ci lub odnosz?cych si? do cz??ci wspólnych budynku o u?ytku mieszanym prowadzi?aby do dok?adniejszych wyników. W zwi?zku z tym s?d odsy?aj?cy zmierza do ustalenia, czy tego rodzaju metoda nie powinna mie? pierwsze?stwa.

19 Po drugie, s?d odsy?aj?cy wskazuje zasadniczo, ?e w pkt 19 wyroku z dnia 8 listopada 2012 r., BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689, pkt 19) Trybuna? sprecyzowa?, i? pos?u?enie si? przez pa?stwo cz?onkowskie metod? przyporz?dkowania towarów i us?ug o u?ytku mieszanym inn? ni? przewidziana przez szóst? dyrektyw? jest mo?liwe jedynie w przypadku „danej transakcji, takiej jak wzniesienie budynku mieszanego u?ytku”. Metoda na zasadzie

odstępstwa przyjęta przez niemieckie organy podatkowe dla celów podziału towarów i usług użytych do celów budowy lub nabycia budynku o użyciu mieszanym ma również zastosowanie do towarów i usług nabytych dla celów użycia, konserwacji lub utrzymania tego rodzaju budynków. W konsekwencji sądów zastanawia się, czy zastosowanie tej samej metody do owych dwóch kategorii wydatków jest zgodne z szóstą dyrektywą.

20 W drugiej kolejności sąd odsyłający stwierdza, że o ile Trybunał miał okazję przyznać, iż zmiana prawodawcza może pociągać za sobą obowiązek skorygowania niektórych odliczeń podatku VAT, o tyle dotychczas orzeka wyjącznie w przedmiocie zmian prawodawczych dotyczących samego istnienia prawa do odliczenia. W tych okolicznościach pozostaje wątpliwość w kwestii, czy art. 20 owej dyrektywy stoi na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które nakazują korektę podatku VAT po zmianie przez to państwo metody przypisywania zapłaconego podatku VAT od towarów i usług o użyciu mieszanym.

21 W trzeciej kolejności sąd odsyłający zastanawia się, czy w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym korekcie podatku VAT nie sprzeciwiają się zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewnościami prawa. W tym zakresie sąd wskazał w pierwszej kolejności, że przepisy niemieckie nie zawierają wyraźnego przepisu przewidującego, że wejście w życie art. 15 ust. 4 zdanie trzecie UStG może prowadzić do korekty. Ponadto, przepisy te nie przewidziały okresu przejściowego, podczas gdy z pkt 70 wyroku z dnia 29 kwietnia 2004 r., *Gemeente Leusden et Holin Groep* (C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263) wynika, że przyjęcie tego rodzaju regulacji jest wymagane, gdy adresaci nowych przepisów mogą być zaskoczeni jego natychmiastowym zastosowaniem. Wreszcie, metoda przyporządkowania towarów i usług o użyciu mieszanym zastosowana przez *Rey Grundstücksgemeinschaft* została dopuszczona przez organy podatkowe dla lat podatkowych 2001 i 2002 wskutek postępowania przed *Finanzgericht Düsseldorf* (sędziom finansowym w Düsseldorfie).

22 W tych okolicznościach *Bundesfinanzhof* (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł, że art. 17 ust. 5 akapit trzeci [szóstej dyrektywy] uprawnia państwa członkowskie do ustanowienia, dla celów obliczenia proporcjonalnej części naliczonego podatku VAT dla danej transakcji, takiej jak wzniesienie budynku o mieszanym użyciu, w pierwszej kolejności innego kryterium podziału niż kryterium, o którym mowa w art. 19 ust. 1 tej dyrektywy, pod warunkiem że przyjęta metoda gwarantuje dokładniejsze ustalenie rzeczony proporcjonalnej części odliczenia (zob. wyrok z dnia 8 listopada 2012 r., *BLC Baumarkt*, C-511/10, EU:C:2012:689).

a) Czy w celu dokładniejszego określenia kwoty podatku podlegającego odliczeniu należy w przypadku nabycia lub wzniesienia budynku o mieszanym użyciu najpierw przyporządkować świadczenia powodujące powstanie podatku naliczonego – w przypadku których podstawa wymiaru podatku zaliczana jest do wydatków związanych z nabyciem lub wytworzeniem – do transakcji związanych z użytkowaniem (opodatkowanej lub wolnej od podatku) budynku, a jedynie pozostały podatek naliczony podzielić według kryterium uwzględniającego powierzchnię lub wielkość obrotu?

b) Czy zasady ustanowione przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689) oraz odpowiedź na pytanie zadane powyżej, obowiązują także w stosunku do nabycia towarów lub usług obcych podatkiem naliczonym przeznaczonych na użytkowanie, utrzymanie lub konserwację budynku o mieszanym użyciu?

2) Czy art. 20 [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że przewidziana w tym przepisie korekta wstępnego odliczenia znajduje zastosowanie także odnośnie do stanu

faktycznego, w którym podatnik dokonuje podziału podatku naliczonego w związku ze wzniesieniem budynku o mieszanym użyciu zgodnie z dopuszczalnym w prawie krajowym i przewidzianym w art. 19 ust. 1 tej dyrektywy kryterium wielkości obrotu, zaś państwo członkowskie później w okresie objętym korektą nakazuje w pierwszej kolejności stosowanie innego kryterium podziału?

3) Czy zasady pewności prawa oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań uniemożliwiają stosowanie art. 20 [szóstej dyrektywy], jeżeli państwo członkowskie dla wypadków takiego rodzaju, jak te opisane powyżej, nie przewiduje wyraźnej korekty odliczenia ani też nie ustanawia przepisów intertemporalnych, a jednocześnie dokonany przez podatnika podział podatku naliczonego według kryterium wielkości obrotu został zasadniczo uznany przez Bundesfinanzhof [(federalny trybunał finansowy)] jako prawidłowy?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

23 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do wyjaśnienia, czy art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji, w której budynek jest używany na późniejszym etapie obrotu dla celów dokonywania transakcji uprawniających do odliczenia i transakcji nieuprawniających do odliczenia, państwa członkowskie są zobowiązane do ustanowienia, że towary i usługi używane na wcześniejszym etapie obrotu w celach wzniesienia lub nabycia tego budynku są w pierwszej kolejności przyporządkowane wyłączenie do jednego albo do drugiego rodzaju transakcji, a w dalszej kolejności jedynie prawo do odliczenia przysługujące w związku z tymi towarami i usługami, które nie mogły być w ten sposób przyporządkowane jest określone poprzez zastosowanie kryterium podziału wedle wielkości obrotu lub, pod warunkiem, że metoda ta zapewni dokładniejsze ustalenie części odliczenia, wedle powierzchni. Sąd odsyłający zmierza ponadto do ustalenia, czy odpowiedź Trybunału na to pytanie będzie miała zastosowanie również do towarów i usług zastosowanych przy używaniu, konserwacji lub utrzymania budynku o użyciu mieszanym.

24 Na wstępie należy wskazać, że pytanie to odnosi się do przepisów art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy i nie wskazuje konkretnie jednej z opcji przewidzianych w akapicie trzecim tego przepisu. Należy w związku z tym rozumieć to pytanie jako odnoszące się do interpretacji, jaką należy nadać w sposób ogólny art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy.

25 W tym względzie należy przypomnieć, że zakres prawa do odliczenia zmienia się w zależności od użycia, do jakiego przeznaczone są rozpatrywane towary i usługi. W przypadku towarów i usług przeznaczonych do użycia wyłącznie dla celów realizacji transakcji opodatkowanych, art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy przewiduje, że podatnicy są uprawnieni do odliczenia całości podatku związanego z ich nabyciem lub ich dostawą, natomiast w przypadku towarów i usług przeznaczonych do użycia mieszanego art. 17 ust. 5 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi, że prawo do odliczenia jest ograniczone do części podatku VAT która jest proporcjonalna do kwoty związanej z transakcjami uprawniającymi do odliczenia, realizowanymi przy wykorzystaniu tych towarów i usług.

26 Mając na uwadze tę różnicę w zakresie prawa do odliczenia wedle przeznaczenia towarów i usług podlegających podatkowi VAT, państwa członkowskie są co do zasady zobowiązane do ustanowienia, że dla celów określenia kwoty prawa do odliczenia podatnicy powinni w pierwszej kolejności przyporządkować towary i usługi nabyte na wcześniejszym etapie obrotu różnym transakcjom dokonywanym na późniejszym etapie obrotu, dla realizacji których zostały one przeznaczone. Po drugie właściwe wadze tych państw członkowskich powinny stosować w odniesieniu do tych towarów lub usług system odliczeń odpowiadający ich przeznaczeniu, mając

na uwadze, że w zakresie dotyczącym towarów i usług, które nie są związane z jednolitym typem transakcji należy zastosować system przewidziany w art. 17 ust. 5 tej dyrektywy.

27 Co się tyczy na wstępie pierwszego etapu, a mianowicie etapu przyporządkowania towarów lub usług transakcjom, dla których są one używane, bez uszczerbku dla zastosowania niektórych przepisów szczególnych zawartych w art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy, do sądu krajowego należy ustalenie, czy w przypadku, w którym są one używane dla celów wzniesienia budynku o użytku mieszanym, tego rodzaju przyporządkowanie staje się w praktyce nadmiernie skomplikowane i w związku z tym trudne do wykonania.

28 Przepisy krajowe mogą bowiem zezwalać podatnikom na odstępnie od przyporządkowania tych towarów i usług niezależnie od ich użycia, jeżeli owe towary i usługi są związane z nabyciem lub wzniesieniem budynku o użytku mieszanym i to przyporządkowanie jest w praktyce trudne do przeprowadzenia.

29 Ponadto, co się tyczy przyporządkowania towarów i usług nabytych w celu użytkowania, konserwacji lub utrzymania budynku o użytku mieszanym do różnych transakcji realizowanych na późniejszym etapie obrotu przy pomocy tej nieruchomości, wydaje się ono być generalnie łatwiej wykonywalne w praktyce, co należy jednak do zweryfikowania przez sąd krajowy w odniesieniu do towarów i usług rozpatrywanych w postępowaniu głównym.

30 W tym wypadku państwo członkowskie nie miałooby prawa przewidzieć, że podatnicy są zwolnieni z przyporządkowania towarów i usług nabytych w celu użytkowania, konserwacji lub utrzymania budynku o użytku mieszanym do różnych transakcji realizowanych na późniejszym etapie obrotu przy pomocy tej nieruchomości.

31 Co się tyczy w dalszej kolejności etapu drugiego, a mianowicie etapu obliczenia kwoty odliczenia, należy przypomnieć, że w zakresie dotyczącym towarów i usług przyporządkowanych jednocześnie transakcjom uprawniającym do odliczenia i transakcjom nieuprawniającym do odliczenia, zgodnie z art. 17 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy kwota ta jest zasadniczo obliczana na podstawie określonej proporcjonalnej części dla wszystkich transakcji dokonanych przez podatnika zgodnie z art. 19 tej dyrektywy w zastosowaniu kryterium podziału wedle wielkości obrotu.

32 Należy jednocześnie wskazać, że Trybunał dopuścił, by państwa członkowskie mogły, przy korzystaniu z danych opcji przewidzianych w art. 17 ust. 5 akapit trzeci owej dyrektywy, stosować inną metodę obliczania, niż wskazana w punkcie poprzednim niniejszego wyroku, pod warunkiem że przyjęta metoda gwarantuje dokładniejsze ustalenie rzeczowej proporcjonalnej części odliczenia naliczonego podatku VAT, niż w przypadku stosowania tej pierwszej metody (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2012 r., BLC Baumarkt C-511/10, EU:C:2012:689, pkt 24).

33 Wskazany warunek nie oznacza jednak, jakoby wybrana metoda musiała być koniecznie najbardziej dokładna z możliwych. Jak bowiem wskazał rzecznik generalny w pkt 90 opinii, sentencja wyroku z dnia 8 listopada 2012 r., BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) ogranicza się do ustanowienia wymogu, by wybrana metoda zapewniała wynik dokładniejszy, niż wynikający z zastosowania kryterium podziału według wielkości obrotów (zob. również podobnie wyrok z dnia 10 lipca 2014 r., Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, pkt 29).

34 W związku z tym, w przypadku transakcji tego rodzaju, jak transakcje rozpatrywane w postępowaniu głównym, polegających na wynajmie różnych części budynku, z których niektóre uprawniają do odliczenia, a inne nie uprawniają do odliczenia, do sądu krajowego należy weryfikacja, czy zastosowanie metody obliczania prawa do odliczenia poprzez użycie kryterium

podziału wedle powierzchni może prowadzić do dochodniejszych wyników, niż wynikają one z zastosowania metody opartej na wielkości obrotów.

35 Uprawnienie, którym dysponuje w danym przypadku państwo czeskie, do ustanowienia, że podatnicy nie są zobowiązani do przyporządkowania kadego z towarów i usług używanych do celów nabycia lub wzniesienia nieruchomości o użytku mieszanym do szczególnej transakcji realizowanej na późniejszym etapie obrotu nie jest podważone poprzez wybór przez to państwo czeskie metody odliczenia odmiennej od przewidzianej przez szóstą dyrektywę, ponieważ wymóg dochodności wskazany w pkt 32 niniejszego wyroku dotyczy sposobu obliczenia proporcjonalnej części kwoty podatku VAT uprawniającej do odliczenia, a nie przyporządkowania używanych towarów i usług.

36 Mając na uwadze całość powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, że art. 17 ust. 5 owej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji, w której budynek jest używany na późniejszym etapie obrotu dla celów dokonywania transakcji uprawniających do odliczenia i transakcji nieuprawniających do odliczenia, państwa czeskie nie są zobowiązane do ustanowienia, że towary i usługi używane na wcześniejszym etapie obrotu w celach wzniesienia, nabycia, używania, konserwacji lub utrzymania tego budynku są w pierwszej kolejności przyporządkowane tym różnym transakcjom, gdy tego rodzaju przyporządkowanie jest trudne do wykonania, by w dalszej kolejności jedynie prawo do odliczenia przysługujące w związku z tymi towarami i usługami, które są używane jednocześnie dla niektórych transakcji uprawniających do odliczenia i dla innych transakcji nieuprawniających do odliczenia było określone poprzez zastosowanie kryterium podziału wedle wielkości obrotu lub, pod warunkiem, że metoda ta zapewni dochodniejsze ustalenie części odliczenia, wedle powierzchni.

W przedmiocie pytania drugiego

37 Poprzez drugie pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza zasadniczo do wyjaśnienia, czy art. 20 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przeprowadzenia korekty odliczeń podatku VAT dokonanych w związku z towarami lub usługami objętymi art. 17 ust. 5 tej dyrektywy wskutek zmiany podczas okresu rozpatrywanego okresu korekty kryterium podziału podatku VAT stosowanego dla celów obliczenia odliczeń.

38 W tym względzie należy wskazać, że art. 20 ust. 1 lit. b) wskazanej dyrektywy przewiduje, że wstępne odliczenia powinny być przedmiotem korekty, gdy po złożeniu deklaracji skutkującej odliczeniem nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określaniu kwoty odliczenia, „w szczególności” w przypadku odwołania zamówień lub uzyskania obniżki ceny. Owo użycie słowa „w szczególności” wskazuje, że określone w ten sposób hipotezy nie stanowią wyczerpującego.

39 Wynika z tego, że o ile przepis ten nie przewiduje w sposób wyraźny hipotezy zmiany metody obliczania prawa do odliczenia mającego zastosowanie do towarów i usług o użytku mieszanym, o tyle również jej nie wyklucza.

40 W konsekwencji, w celu ustalenia, czy ów przepis obejmuje także hipotezy należy zbadać jego kontekst oraz cele regulacji, której przepis ten stanowi (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 27 listopada 2003 r., Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, pkt 34).

41 W zakresie dotyczącym kontekstu, w którym ustanowiony został art. 20 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, z art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy w związku z art. 19 ust. 1 owej dyrektywy wynika, że podlegającym odliczeniu kwota naliczonego podatku VAT w związku z towarami dostarczonymi lub usługami świadczonymi o mieszanym użytku jest określana poprzez zastosowanie kryterium

podziału, które może stanowić kryterium przewidziane w tych przepisach, oparte na wielkości obrotów lub inne kryterium podziału wybrane zgodnie z art. 17 ust. 5 akapit trzeci owej dyrektywy, o ile umożliwia ono dla danej działalności, osiągnięcie dokładniejszych wyników obliczania proporcjonalnej części odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2012 r., BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, pkt 24).

42 W związku z tym kryterium podziału, a zatem metoda obliczenia kwoty mającego zastosowanie odliczenia stanowić czynniki brane pod uwagę przy określeniu kwoty odliczeń w rozumieniu art. 20 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.

43 Co się tyczy celu zamierzonego w ramach mechanizmu korekty ustanowionego w owej dyrektywie, polega on, w szczególności na zwiększeniu dokładności odliczeń podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 25; z dnia 18 października 2012 r., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, pkt 31).

44 Tymczasem, jak przypomniano w pkt 32 i 33 niniejszego wyroku, w zakresie dotyczącym towarów i usług o użyciu mieszanym można odstąpić od metody określenia prawa do odliczenia przewidzianej w tej dyrektywie jedynie w celu zastosowania innej metody gwarantującej dokładniejszy wynik.

45 W związku z tym dokonanie korekty odliczeń przy zastosowaniu innej metody może jedynie prowadzić do zwiększenia dokładności tych odliczeń, a zatem przyczynia się do wykonania celu zamierzonego w ramach mechanizmu korekty.

46 W związku z tym, z badania kontekstu art. 20 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy i celu zamierzonego w ramach ustanowionego w niej mechanizmu korekty odliczeń wynika, że przepis ten należy interpretować w ten sposób, że obejmuje on hipotezę zmiany metody obliczania prawa do odliczenia mającego zastosowanie do towarów i usług o użyciu mieszanym.

47 Mając na uwadze całość powyższych rozważań, na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi, że art. 20 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wymaga on przeprowadzenia korekty odliczeń podatku VAT dokonanych w związku z towarami lub usługami objętymi art. 17 ust. 5 tej dyrektywy wskutek przyjęcia podczas okresu rozpatrywanego okresu korekty kryterium podziału tego podatku, stosowanego dla celów obliczenia odliczeń, odbiegającego od metody określenia prawa do odliczenia przewidzianej w owej dyrektywie.

W przedmiocie pytania trzeciego

48 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy ogólne zasady prawa Unii pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one mającym zastosowanie przepisom krajowym, które nie ustanawiają w sposób wyraźny korekty podatku naliczonego w rozumieniu art. 20 szóstej dyrektywy po dokonaniu zmiany kryterium podziału podatku VAT, używanego dla celów obliczenia niektórych odliczeń, ani nie przewidują przepisów przejściowych, jakkolwiek podział podatku naliczonego dokonany przez podatnika wedle klucza podziału mającego zastosowanie przed tą zmianą został uznany w sposób ogólny jako prawidłowy przez najwyższy organ sędziowski.

49 Na wstępie należy przypomnieć, że zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań i zasada pewności prawa stanowi część porządku prawnego Unii Europejskiej. W związku z tym powinny one być szanowane nie tylko przez instytucje Unii, lecz również przez państwa członkowskie przy wykonywaniu uprawnień udzielonych im w dyrektywach Unii (wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., *Gemeente Leusden et Holin Groep*, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, pkt 57).

50 Ponadto, jakkolwiek wydaje się, że sąd odsyłający ma pewne wątpliwości co do sposobu, w jakim art. 20 szóstej dyrektywy można pogodzić z zasadami pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, to nie podważa on formalnie ważności tego przepisu.

51 Jednocześnie tekst wtórnego prawa Unii, tego rodzaju, jak art. 20 wskazanej dyrektywy należy interpretować, na tyle, na ile jest to możliwe, przede wszystkim w zgodzie z ogólnymi zasadami prawa Unii i w szczególności z zasadami pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań (zob. podobnie wyrok z dnia 29 kwietnia 2010 r., *M e. a.*, C-340/08, EU:C:2010:232, pkt 64).

52 W zakresie dotyczącym braku wyraźnego wskazania w przepisach krajowych tego rodzaju, jak przepisy sporne w postępowaniu głównym obowiązkowi dokonania korekty w przypadku zmiany metody obliczania prawa do odliczenia, należy przypomnieć, że jak wskazano w pkt 47 niniejszego wyroku, tego rodzaju obowiązek wynika z przepisów art. 20 szóstej dyrektywy.

53 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że przy stosowaniu przepisów prawa wewnętrznego dokonujących transpozycji dyrektywy państwa członkowskie są zobowiązane do interpretowania ich w najwikszym możliwym stopniu w zgodzie z tą dyrektywą (zob. podobnie wyrok z dnia 27 czerwca 2000 r., *Océano Grupo Editorial i Salvat Editores*, od C-240/98 do C-244/98, EU:C:2000:346, pkt 31).

54 Z powyższego wynika, że zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań nie mogą być interpretowane w ten sposób, że aby można było przyjąć korektę prawa do odliczenia w przypadku zmiany metody obliczania tego prawa, krajowe przepisy, na podstawie których dokonano tej zmiany muszą w sposób wyraźny wskazywać obowiązkowy charakter tej korekty.

55 Co się tyczy, w dalszej kolejności okoliczności, że przepisy krajowe tego rodzaju, jak rozpatrywane w postępowaniu głównym dokonują zmiany metody obliczania prawa do odliczenia bez ustanowienia przepisów przejściowych, należy wskazać na wstępie, że z kontekstu wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że sąd odsyłający rozumie pojęcie „przepisów przejściowych” jako opisujące przepisy, w ramach których, w celu tymczasowego odstąpienia od stosowania nowego prawa, stosuje się w okresie przejściowym szczególne regulacje dostosowane do sytuacji.

56 W tym względzie należy przypomnieć, że co do zasady stosowanie nowego przepisu od momentu wejścia w życie aktu, który go wprowadza jest zgodne z prawem Unii (wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., *Gemeinde Altrip e. a.*, C-72/12, EU:C:2013:712, pkt 22). W konsekwencji zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań nie stoją zasadniczo na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie mogło zmieniać stare prawo ze skutkiem natychmiastowym, bez ustanawiania przepisów przejściowych.

57 Jednocześnie, w szczególnych sytuacjach, gdy wymagają tego zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań konieczne może być ustanowienie tego rodzaju przepisów przejściowych dostosowanych do okoliczności.

58 W związku z tym, jak przypomina sąd odsyłający, Trybunał stwierdza, że jest możliwe, i

prawodawca krajowy naruszy zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, gdy przyjmie w sposób nagły i nieprzewidziany nową regulację uchylając prawo, z którego do tej pory korzystali podatnicy bez udzielenia im czasu koniecznego do dostosowania się, i to nawet wówczas, gdy nie wymaga tego zamierzony cel (zob. podobnie wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. *Gemeente Leusden i Holin Groep*, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, pkt 70).

59 W szczególności podatnicy powinni dysponować czasem na adaptację, gdy uchylenie prawa, z którego do tej pory korzystali zobowiązuje ich do dokonania odpowiednich dostosowań ekonomicznych (zob. podobnie wyrok z dnia 11 czerwca 2015 r., *Berlington Hungary i in.*, C-98/14, EU:C:2015:386, pkt 87).

60 Tymczasem nawet, gdyby przyjąć, że zmiana przepisów krajowych definiujących metod obliczania prawa do odliczenia może być uznana za nagłą i nieprzewidzianą, to należy stwierdzić, że wskazane okoliczności uzasadniają przyjęcie przepisów przejściowych, przypomniane w dwóch punktach poprzednich niniejszego wyroku nie występują w okolicznościach tego rodzaju, jak w niniejszej sprawie.

61 Należy bowiem wskazać z jednej strony, że zmiana metody obliczania nie skutkuje uchyleniem prawa do odliczenia, z którego korzystają podatnicy, stanowi natomiast określenie jego zakresu.

62 Z drugiej strony, tego rodzaju modyfikacja nie oznacza sama w sobie, w okolicznościach tego rodzaju, jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, że podatnicy dokonują w konsekwencji dostosowań gospodarczych i w związku z tym czas na adaptację nie jest ściśle konieczny.

63 Co się wreszcie tyczy okoliczności, że na podstawie przepisów krajowych tego rodzaju, jak rozpatrywane w postępowaniu głównym dokonana zostanie zmiana metody obliczania prawa do odliczenia, jakkolwiek poprzednia metoda została zakwalifikowana za „prawidłową” przez jeden z najwyższych organów sądowych danego państwa członkowskiego, należy wskazać, że zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, w świetle których należy interpretować art. 20 szóstej dyrektywy, nie stoją zasadniczo na przeszkodzie temu, by ustawodawca krajowy zmienił swe regulacje wykonując prawo Unii (zob. analogicznie wyrok z dnia 14 stycznia 2010 r., *Stadt Papenburg*, C-226/08, EU:C:2010:10, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

64 Z powyższego wynika w szczególności, iż sam fakt, że określone przepisy krajowe zostały zakwalifikowane jako „prawidłowe” przez jeden z najwyższych organów sądowych danego państwa członkowskiego nie stoi na przeszkodzie temu, by ustawodawca dokonał ich zmiany i temu, by w następstwie tej zmiany zostały dokonane korekty.

65 Z całości powyższych rozważań wynika, że ogólne zasady prawa Unii pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one mającym zastosowanie przepisom krajowym, które nie ustanawiają w sposób wyraźny korekty podatku naliczonego w rozumieniu art. 20 szóstej dyrektywy po dokonaniu zmiany kryterium podziału podatku VAT, używanego dla celów obliczenia niektórych odliczeń, ani nie przewidują przepisów przejściowych, jakkolwiek podział podatku naliczonego dokonany przez podatnika wedle klucza podziału mającego zastosowanie przed tą zmianą został uznany w sposób ogólny jako prawidłowy przez najwyższy organ sądowy.

W przedmiocie kosztów

66 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 17 ust. 5 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji, w której budynek jest używany na późniejszym etapie obrotu dla celów dokonywania transakcji uprawniających do odliczenia i transakcji nieuprawniających do odliczenia, państwa członkowskie nie są zobowiązane do ustanowienia, że towary i usługi używane na wcześniejszym etapie obrotu w celach wzniesienia, nabycia, używania, konserwacji lub utrzymania tego budynku są w pierwszej kolejności przyporządkowane tym różnym transakcjom, gdy tego rodzaju przyporządkowanie jest trudne do wykonania, by w dalszej kolejności jedynie prawo do odliczenia przysługiwało w związku z tymi towarami i usługami, które są używane jednocześnie dla niektórych transakcji uprawniających do odliczenia i dla innych transakcji nieuprawniających do odliczenia, o czym określone poprzez zastosowanie kryterium podziału wedle wielkości obrotu lub, pod warunkiem, że metoda ta zapewni dokładniejsze ustalenie części odliczenia, wedle powierzchni.

2) Artykuł 20 szóstej dyrektywy 77/388 zmienionej dyrektywą 95/7 należy interpretować w ten sposób, że wymaga on przeprowadzenia korekty odliczonego podatku od wartości dodanej dokonanych w związku z towarami lub usługami objętymi art. 17 ust. 5 tej dyrektywy wskutek przyjęcia podczas okresu rozpatrywanego okresu korekty kryterium podziału tego podatku, stosowanego dla celów obliczenia odliczonego, odbiegającego od metody określania prawa do odliczenia przewidzianej w owej dyrektywie.

3) Ogólne zasady prawa Unii pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się one mającym zastosowanie przepisom krajowym, które nie ustanawiają w sposób wyraźny korekty podatku naliczonego w rozumieniu art. 20 szóstej dyrektywy zmienionej dyrektywą 95/7 po dokonaniu zmiany kryterium podziału podatku od wartości dodanej, używanego dla celów obliczenia niektórych odliczeń, ani nie przewidują przepisów przejściowych, jakkolwiek podział podatku naliczonego dokonany przez podatnika wedle klucza podziału mającego zastosowanie przed tą zmianą został uznany w sposób ogólny jako prawidłowy przez najwyższy organ sądowy.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.