

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 25 lipca 2018 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 167, 168 i 184 – Odliczenie podatku naliczonego – Korekta – Nieruchomości nabyte jako dobra inwestycyjne – Pierwotne wykorzystanie do celów działalności nieuprawniającej do dokonania odliczenia, a następnie także do celów działalności podlegającej opodatkowaniu VAT – Podmiot prawa publicznego – Status podatnika w chwili dokonywania transakcji podlegającej opodatkowaniu

W sprawie C-140/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 22 grudnia 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 marca 2017 r., w postępowaniu:

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

przeciwko

Gminie Ryjewo,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: M. Ilešić, prezes izby, A. Rosas, C. Toader, A. Prechal (sprawozdawca) i E. Jarašinas, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 stycznia 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przez J. Kaute i B. Kołodzieja, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Gminy Ryjewo przez M. Gizickiego, adwokata, oraz B. Rasza, doradcę podatkowego,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczyną i A. Kramarczyk-Szałdzińską, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez F. Clotuche-Duvieusart i J. Habiakę, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 19 kwietnia 2018 r.,
wydaje następujący

Wyrok

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

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Szefem Krajowej Administracji Skarbowej (Polska) a Gminą Ryjewo (Polska) (zwaną dalej „Gminą”) w przedmiocie decyzji Ministra Finansów (Polska, zwanego dalej „ministrem”) odmawiającej Gminie korekty odliczenia VAT naliczonego od nieruchomości nabytej jako dobro inwestycyjne, wykorzystywanej najpierw do celów działalności zwolnionej z podatku, a następnie także do celów działalności opodatkowanej.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

4 Zgodnie z art. 9 ust. 1 tej dyrektywy:

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

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

5 Artykuł 13 ust. 1 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeżeli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

[...]”.

6 Artyku? 63 dyrektywy stanowi:

„Zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego ma miejsce, a VAT staje si? wymagalny, w momencie dostarczenia towarów lub wykonania us?ug”.

7 Artyku? 167 dyrektywy 2006/112 jest sformu?owany w sposób nast?puj?cy:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje si? wymagalny”.

8 Artyku? 168 tej 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;

[...]”.

9 Zgodnie z art. 184 przedmiotowej dyrektywy:

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

10 Zgodnie z art. 185 ust. 1 tej samej dyrektywy:

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

11 Artyku?y 187 i 189 dyrektywy 2006/112 zawieraj? zasady dotycz?ce korekty w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych, reguluj?c w szczegó?lno?ci okres korekty maj?cy zastosowanie do nieruchomo?ci nabytych jako dobra inwestycyjne.

Prawo polskie

12 Artyku? 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i us?ug (Dz.U. nr 54, poz. 535) w wersji maj?cej zastosowanie do sporu w post?powaniu g?ównym (zwanej dalej „ustaw? o VAT”) stanowi:

„1. Podatnikami s? osoby prawne, jednostki organizacyjne niemaj?ce osobowo?ci prawnej oraz osoby fizyczne, wykonuj?ce samodzielnie dzia?alno?? gospodarcz?, o której mowa w ust. 2, bez wzgl?du na cel lub rezultat takiej dzia?alno?ci.

2. Dzia?alno?? gospodarcza obejmuje wszelk? dzia?alno?? producentów, handlowców lub us?ugodawców, w tym podmiotów pozyskuj?cych zasoby naturalne oraz rolników, a tak?e dzia?alno?? osób wykonuj?cych wolne zawody. Dzia?alno?? gospodarcza obejmuje w szczegó?lno?ci czynno?ci polegaj?ce na wykorzystywaniu towarów lub warto?ci niematerialnych i prawnych w sposób ci?g?y dla celów zarobkowych.

[...]

6. Nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych”.

13 Artykuł 86 ust. 1 ustawy o VAT stanowi:

„W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysuguje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124”.

14 Zgodnie z art. 91 tej ustawy:

„[...]”

2. W przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 [złoty] polskich (PLN)], korekty, o której mowa w ust. 1, podatnik dokonuje w ciągu 5 kolejnych lat, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów – w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania.

[...]”

7. Przepisy ust. 1–6 stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy podatnik miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi i dokonał takiego obniżenia, albo nie miał takiego prawa, a następnie zmieniło się prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tego towaru lub usługi”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

15 Od 2005 r. Gmina jest zarejestrowana jako podatnik VAT.

16 W latach 2009–2010 Gmina realizowała inwestycję polegającą na budowie świetlicy. W ramach tej budowy dostarczono jej towary i świadczone usługi, za które odprowadziła VAT. Po zakończeniu budowy w 2010 r. świetlica została nieodpłatnie przekazana w zarządkę gminnemu ośrodkowi kultury.

17 W 2014 r. Gmina wyraziła zamiar przeniesienia tej nieruchomości do jej majątku i przejęcia bezpośredniego zarządu nad nią. Następnie zamierzała ona wykorzystywać nieruchomość zarówno nieodpłatnie, na cele gminnej społecznośc, jak i odpłatnie – na wynajem w celach komercyjnych. W odniesieniu do odpłatnego wykorzystywania Gmina wyraziła zadeklarować zamiar wystawiania faktur zawierających VAT. W tamtym czasie Gmina nie odliczyła jeszcze VAT naliczonego za realizację tej inwestycji.

18 Rozpatrując wniosek Gminy o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej, w decyzji z dnia 28 maja 2014 r. minister stwierdził, że w szczególności na podstawie art. 91 ust. 2 i 7 ustawy o VAT Gmina nie mogła skorzystać z korekty odliczenia VAT zasadniczo z tego względu, że nabywała dane towary i usługi celem nieodpłatnego przekazania nieruchomości gminnemu

o?rodkowi kultury nie naby?a tej nieruchomo?ci do celów dzia?alno?ci gospodarczej i tym samym nie dzia?a?a w charakterze podatnika VAT.

19 Wyrokiem z dnia 18 listopada 2014 r. Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku (Polska) uwzgl?dni? skarg? wniesion? przez Gmin? na decyzj? ministra z dnia 28 maja 2014 r.

20 S?d ten stwierdzi?, ?e pocz?tkowe przeznaczenie przez podatnika towarów i us?ug do wykonywania dzia?alno?ci niepodlegaj?cej opodatkowaniu VAT nie pozbawia go prawa do dokonania pó?niejszego odliczenia podatku naliczonego w razie zmiany przeznaczenia tych towarów lub us?ug i wykorzystania ich nast?pnie do wykonywania czynno?ci opodatkowanych. W tym zakresie, w kontek?cie wniosku, w odpowiedzi na który wydano decyzj? z dnia 28 maja 2014 r., nie mo?na zarzuca? Gminie, ?e w momencie nabycia nieruchomo?ci nie zadeklarowa?a wyra?nie zamiaru wykorzystywania jej do celów dzia?alno?ci gospodarczej.

21 Rozpatruj?c wniesion? przez ministra skarg? kasacyjn? s?d odsy?aj?cy – Naczelny S?d Administracyjny (Polska) zastanawia si? nad kwesti?, czy zgodnie z art. 167, 168 i 184 dyrektywy 2006/112 gmina jest uprawniona do odliczenia w drodze korekty VAT naliczonego od wydatków inwestycyjnych, je?eli sporne dobro inwestycyjne najpierw by?o wykorzystywane do celów dzia?alno?ci niepodlegaj?cej opodatkowaniu VAT, w tym wypadku w ramach realizacji przez Gmin? zada? organu w?adzy publicznej, a nast?pnie równie? do celów wykonywania czynno?ci opodatkowanych.

22 W tym wzgl?dzie s?d odsy?aj?cy uwa?a, ?e z wyroku z dnia 2 czerwca 2005 r., Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C?378/02, EU:C:2005:335) wynika, i? pytanie to wymaga udzielenia odpowiedzi przecz?cej, poniewa? w ?wietle powy?szego wyroku podmiot prawa publicznego, który w chwili nabycia dobra inwestycyjnego dzia?a? jako organ w?adzy publicznej, a nie w charakterze podatnika, nie ma prawa do odliczenia VAT naliczonego od tego towaru, tak?e wtedy, gdy nast?pnie podmiot ten dzia?a? jako podatnik.

23 Jednak?e rozumowanie wynikaj?ce z tego wyroku zrodzi?o w?tpliwo?ci, gdy w postanowieniu z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750), Trybuna? uzna?, i? w sytuacji gdy dana gmina zmieni?a przeznaczenie nieruchomo?ci nabytej jako dobro inwestycyjne z wykonywania w pierwszej kolejno?ci czynno?ci niedaj?cych prawa do odliczenia VAT na wykonywanie nast?pnie czynno?ci umo?liwiaj?cych skorzystanie z tego prawa, korekta odliczenia jest co do zasady dopuszczalna.

24 W tym wzgl?dzie s?d odsy?aj?cy uwa?a, ?e powstaje pytanie, czy ma znaczenie okoliczno??, czy w chwili nabycia dobra inwestycyjnego Gmina wyra?nie zadeklarowa?a zamiar wykorzystywania go w przysz?o?ci tak?e do celów wykonywania czynno?ci opodatkowanych b?d? go nie zadeklarowa?a.

25 W sytuacji braku takiego wyra?enia zamiaru powstaje zdaniem s?du odsy?aj?cego ponadto pytanie, czy charakter, w jakim dzia?a? organ w?adzy publicznej, nale?y ocenia? wy?zcznie na podstawie pierwszego wykorzystania dobra inwestycyjnego, czy te? nale?y wzi?? pod uwag? tak?e inne kryteria.

26 W tych okoliczno?ciach Naczelny S?d Administracyjny postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w ?wietle art. 167, 168 oraz 184 i nast. dyrektywy [2006/112] oraz zasady neutralno?ci gminie przys?ugiwa? b?dzie prawo do odliczenia (poprzez dokonanie korekty) podatku naliczonego zwi?zanego z jej wydatkami inwestycyjnymi, w sytuacji gdy:

– w początkowym okresie po wytworzeniu (nabyciu) dobro inwestycyjne wykorzystywane było na cele działalności niepodlegającej opodatkowaniu (w ramach realizacji przez gminę zadania organu władzy publicznej w zakresie przysługującego mu imperium);

– sposób wykorzystania dobra inwestycyjnego uległ zmianie i będzie ono wykorzystywane przez gminę również do wykonywania czynności opodatkowanych;

2) Czy dla odpowiedzi na pytanie [pierwsze] istotne jest to, że w momencie wytworzenia lub nabycia dobra inwestycyjnego zamiar wykorzystania w przyszłości tego dobra przez gminę do wykonywania czynności opodatkowanych nie był wyraźnie wskazany?

3) Czy dla odpowiedzi na pytanie [pierwsze] istotne jest to, że dobro inwestycyjne będzie wykorzystywane zarówno do wykonywania czynności opodatkowanych, jak i niepodlegających opodatkowaniu (w ramach realizacji zadania organu władzy publicznej) i nie ma możliwości obiektywnego przypisania konkretnych wydatków inwestycyjnych do jednej z wyżej wymienionych grup czynności?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

27 Poprzez swoje trzy pytania, które należy rozpatrzyć oddzielnie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 167, 168 i 184 dyrektywy 2006/112 oraz zasady neutralności VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, aby podmiot prawa publicznego korzystał z prawa do korekty odliczenia VAT zapłaconego od dobra inwestycyjnego stanowiącego nieruchomości w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, gdy w chwili nabycia tego dobra z jednej strony, ze względu na swój charakter, mogło ono być wykorzystywane zarówno do celów czynności opodatkowanych, jak i nieopodatkowanych, ale w początkowym okresie było wykorzystywane na cele działalności nieopodatkowanej, a z drugiej strony ten podmiot prawa publicznego nie wskazał wyraźnie zamiaru wykorzystywania tego dobra do celów działalności opodatkowanej, ale też nie wykluczył, że będzie ono wykorzystywane do takich celów.

28 Aby odpowiedzieć na to pytanie, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii (zob. w szczególności wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 37).

29 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia zatem neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że działalność ta, co do zasady, sama podlega opodatkowaniu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Jak wielokrotnie podkreśla Trybunał, prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 stanowi integralny część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. W szczególności prawo to przysuguje w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Przepisy art. 187 dyrektywy 2006/112 dotyczą korekty odliczeń w sytuacjach takich jak

sytuacja zaistniała w postępowaniu głównym, gdy dobro inwestycyjne, którego użycie nie daje prawa do odliczenia, zostaje następnie przeznaczone do celów użytkowania dającego to prawo (postanowienie z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Zasady dotyczące korekty odliczeń stanowi istotny element systemu ustanowionego przez dyrektywę 2006/112, bowiem są one zapewnieniem rzetelności odliczeń, a tym samym neutralności obciążenia podatkowego (postanowienie z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Prawo do odliczenia VAT podlega jednak wymogom lub przesłankom o charakterze zarówno materialnym, jak i formalnym (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 W odniesieniu do tych wymogów i przesłanek o charakterze materialnym zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału z art. 168 dyrektywy 2006/112 wynika, że jedynie posiadająca status podatnika osoba, która działa w takim charakterze w chwili nabycia dobra, ma prawo do odliczenia w związku z tym dobrem i może odliczyć VAT należny lub zapłacony od tego dobra, jeżeli wykorzystuje je na potrzeby opodatkowanych transakcji (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 lipca 1991 r., Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 8; z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Zgodnie z art. 63 i 167 dyrektywy 2006/112 prawo do odliczenia powstaje w chwili, gdy podatek podlegający odliczeniu staje się wymagalny, to znaczy w momencie dostarczenia towaru (wyrok z dnia 22 marca 2012 r., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Zasady te mają zastosowanie także do sytuacji, w której dana osoba jest podmiotem prawa publicznego domagającym się prawa do korekty odliczenia VAT na podstawie art. 184 i nast. dyrektywy 2006/112 (zob. podobnie wyrok z dnia 2 czerwca 2005 r., Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, pkt 32).

37 Wynika z tego, że gdy podmiot prawa publicznego, taki jak w niniejszym wypadku Gmina, w chwili nabycia dobra inwestycyjnego działa jako organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112, a zatem nie działa w charakterze podatnika, to co do zasady nie ma on prawa do korekty odliczenia w związku z tym dobrem, nawet jeżeli następnie jest ono wykorzystywane do celów działalności opodatkowanej (zob. podobnie wyrok z dnia 2 czerwca 2005 r., Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, pkt 44).

38 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału kwestia tego, czy w chwili dostawy dobra podatek działa w takim charakterze, czyli na potrzeby działalności gospodarczej, stanowi okoliczność faktyczną, której zbadanie należy do sądu odsyłającego, z uwzględnieniem całości okoliczności dotyczących sprawy, wśród których znajdują się charakter danych dóbr i okres, jaki upłynął pomiędzy ich nabyciem i wykorzystaniem do celów działalności gospodarczej tego podatnika (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 lipca 1991 r., Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 21; z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 21).

39 Badanie to ma na celu stwierdzenie, czy podatek nabył lub wytworzył jednoznaczne dobro inwestycyjne z potwierdzonym przez obiektywne okoliczności zamiarem wykonywania działalności gospodarczej i w konsekwencji działa jako podatek w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 (zob. podobnie wyrok z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 20).

40 W niniejszej sprawie przepisy krajowe mające zastosowanie w postępowaniu głównym przewidują w odniesieniu do nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne okres korekty wynoszący 5, a nawet 10 lat, licząc od dnia, w którym dobra te zostały uyte po raz pierwszy, zaś z ustaleń sądu odsyłającego wynika, że wniosek Gminy został złożony 4 lata po rozpoczęciu wykorzystywania nieruchomości przez gminny ośrodek kultury, któremu nieodpowiednie przekazano nieruchomości w zarząd.

41 Ponadto, z zastrzeżeniem potwierdzenia tego przez sąd odsyłający, jest bezsporne, że w niniejszej sprawie przy nabyciu spornej nieruchomości jako dobra inwestycyjnego Gmina działa na tych samych warunkach co osoba fizyczna zamierzająca wznieść budynek, nie korzystając w tym celu z prerogatyw władzy publicznej. Wynika z tego, zgodnie z art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 i dotyczącym go orzecznictwem, że nabywając daną nieruchomość Gmina nie działa jako organ władzy publicznej.

42 Zatem sytuacja, której dotyczy spór stanowiący przedmiot postępowania głównego, różni się od sytuacji istniejącej w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 2 czerwca 2005 r., *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, EU:C:2005:335), w której dany podmiot prawa publicznego nabył dobro inwestycyjne jako organ władzy publicznej w rozumieniu tego art. 13 ust. 1, a w rezultacie nie w charakterze podatnika.

43 Inny element odróżniający sytuację będącą przedmiotem postępowania głównego od sytuacji w sprawie zakończonej przywołanym wyrokiem polega na tym, że w niniejszym wypadku na etapie nabycia w 2010 r. nieruchomości jako dobra inwestycyjnego Gmina była zarejestrowana jako podatnik VAT, i to już od 2005 r.

44 Ponadto sytuacja będąca przedmiotem postępowania głównego jest odmienna od sytuacji w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 30 marca 2006 r., *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214), w której było bezsporne, że przy transakcjach nabycia nieruchomości dane miasto fińskie działało jako podatnik, zatem transakcje te zostały dokonane do celów działalności gospodarczej, czyli wynajmu budynków będących przedmiotem tych transakcji.

45 Podobnie sytuacja będąca przedmiotem postępowania głównego jest odmienna od sytuacji w sprawie zakończonej postanowieniem z dnia 5 czerwca 2014 r., *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750), ponieważ, jak wynika z pkt 11 tego postanowienia, w chwili dostawy spornego budynku Gmina Międzyzdroje działała jako podatnik, a sąd odsyłający wskazał, że już podczas prac budowlanych dotyczących budynku gmina ta wyraźnie zadeklarowała zamiar oddania budynku w najem spółce prawa handlowego, która miała pącić gminie czynsz.

46 Natomiast w ramach postępowania głównego dopiero po dostarczeniu spornego budynku Gmina wyraziła zamiar oddania go w najem w celach komercyjnych.

47 Jednakże nawet jeżeli jednoznaczna i wyraźna deklaracja zamiaru wykorzystania dobra do użytku gospodarczego przy jego nabyciu może być wystarczająca do stwierdzenia, że dobro zostało nabyte przez podatnika działającego w takim charakterze, to brak takiej deklaracji nie wyklucza, że taki zamiar może przejawiać się w sposób dorozumiany.

48 Prawdą jest, że w niniejszym wypadku w chwili dostawy nieruchomości spornej w postępowaniu głównym jedynym przedstawionym zamiarem Gminy było przeznaczenie tej nieruchomości do użytku publicznego jako wietlicy. Nawet jeżeli następnie zamiar ten skonkretyzował się poprzez nieodpowiednie udostępnienie tego dobra na rzecz gminnego ośrodka kultury, to jednak owo przeznaczenie samo w sobie nie wykluczało wykorzystania tego dobra, przynajmniej częściowo, do celów gospodarczych, na przykład w ramach transakcji najmu.

49 W tym zakresie charakter dobra, który zgodnie z orzecznictwem Trybunału przywołanym w pkt 38 niniejszego wyroku stanowi element podlegający uwzględnieniu na potrzeby ustalenia, czy w chwili dostawy nieruchomości podatnik działa w takim charakterze, może wskazywać, że Gmina zamierza działa jako podatnik.

50 Podobnie fakt, że już przed dostawą i nabyciem nieruchomości spornej w postępowaniu głównym Gmina była już zarejestrowana jako podatnik VAT, stanowi wskazówkę przemawiającą za takim wnioskiem.

51 Natomiast nie ma w istocie znaczenia, że dane dobro nie zostało bezpośrednio wykorzystane do celów czynności opodatkowanych, ponieważ wykorzystanie dobra wyznacza jedynie zakres wstępnego odliczenia lub ewentualnej późniejszej korekty, jednak nie ma ono wpływu na powstanie prawa do odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 39).

52 Co za tym idzie, nawet jeżeli w ramach pytania pierwszego sąd odsyłający odnosi się do faktu, że początkowe wykorzystanie nieruchomości zostało dokonane „w ramach realizacji przez Gminę zadań organu władzy publicznej w zakresie przysługującego mu imperium”, okoliczności ta – przy założeniu, że zostanie ona wykazana, co Gmina kwestionuje – nie przesądza o odrębnej kwestii, czy w momencie nabycia nieruchomości ów organ władzy publicznej działa jako podatnik, co otwierało mu tym samym prawo do odliczenia w związku z tym dobrem, lecz stanowi wskazówkę, że Gmina nie działa w charakterze podatnika.

53 W sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym – gdy przy nabyciu dobra inwestycyjnego stanowiłoby nieruchomość, które ze względu na swój charakter może być wykorzystywane zarówno do celów działalności opodatkowanej, jak też do celów działalności nieopodatkowanej, podmiot prawa publicznego posiadający już status podatnika nie zadeklarował wyrażnie, że zamierza przeznaczyć je do celów działalności opodatkowanej, ale też nie wykluczył, że dobro to będzie wykorzystywane w takim celu – początkowe wykorzystanie tego dobra do celów działalności nieopodatkowanej nie wyklucza stwierdzenia – po zbadaniu wszystkich faktów, co należy do sądu odsyłającego, jak przypomniano w pkt 38 niniejszego wyroku – że zostało spełniony warunek ustanowiony w art. 168 dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym podatnik działa w takim charakterze w momencie, w którym nabył dane dobro.

54 W tym względzie, jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 55 opinii, w każdym wypadku zbadanie, czy warunek ten został spełniony, powinno nastąpić z uwzględnieniem szerokiego rozumienia pojęcia czynności nabycia „jako podatnik”.

55 Szerokie rozumienie tego pojęcia jest konieczne, biorąc pod uwagę cel systemu odliczeń, a tym samym korekt, który, jak przypomniano w pkt 29–31 niniejszego wyroku, polega na zapewnieniu neutralności obciążenia podatkowego wszystkich rodzajów działalności gospodarczej, z której to zasady wynika, że generalnie każdy podmiot gospodarczy powinien mieć możliwość wykonania swojego prawa do odliczenia bezpośrednio w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku, a rzetelnie odliczyć w razie potrzeby może być zapewniona a posteriori w drodze korekty.

56 Wreszcie na badanie ustanowionego w art. 168 dyrektywy 2006/112 warunku, zgodnie z którym podatnik powinien działać w takim charakterze w chwili nabycia towaru, nie ma wpływu okoliczności, że obiektywny podział konkretnych wydatków inwestycyjnych na transakcje opodatkowane i nieopodatkowane jest trudny, a wręcz niemożliwy.

57 Podział ten jest szczegółowo uregulowany przez przepisy dotyczące proporcji odliczenia,

znajdujące się w art. 173–175 dyrektywy 2006/112. Obliczenie proporcji podlegającej odliczeniu w celu określenia kwoty VAT podlegającej odliczeniu jest co do zasady zastrzeżone jedynie dla towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika przy wykonywaniu transakcji gospodarczych dających prawo do odliczenia oraz transakcji gospodarczych niedających prawa do odliczenia (zob. w szczególności wyrok z dnia 14 grudnia 2016 r., Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, pkt 34).

58 Ponadto ustalenie metod i kryteriów podziału kwot VAT naliczonego pomiędzy działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego należy do swobodnego uznania państw członkowskich, które, korzystając z tego uprawnienia, powinny uwzględnić cel i strukturę tej dyrektywy i na tej podstawie określić sposób obliczania obiektywnie odzwierciedlający kosztów faktycznie przypadających odpowiednio na każdą z tych rodzajów działalności (wyrok z dnia 6 września 2012 r., Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 42).

59 W związku z powyższym na postawione pytania należy odpowiedzieć, że art. 167, 168 i 184 dyrektywy 2006/112 oraz zasadę neutralności VAT należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, aby podmiot prawa publicznego korzystał z prawa do korekty odliczenia VAT zapłaconego od dobra inwestycyjnego stanowiącego nieruchomość w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, gdy w chwili nabycia tego dobra z jednej strony, ze względu na swój charakter, mogło ono być wykorzystywane zarówno do celów czynności opodatkowanych, jak i nieopodatkowanych, ale w początkowym okresie było wykorzystywane na cele działalności nieopodatkowanej, a z drugiej strony ten podmiot prawa publicznego nie wskazał wyraźnie zamiaru wykorzystywania tego dobra do celów działalności opodatkowanej, ale też nie wykluczył, że będzie ono wykorzystywane do takich celów, o ile z analizy wszystkich okoliczności faktycznych, której przeprowadzenie należy do sądu krajowego, wynika, że został spełniony warunek ustanowiony w art. 168 dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym podatnik powinien działać w takim charakterze w momencie, w którym dokonał nabycia.

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 167, 168 i 184 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zasadę neutralności podatku od wartości dodanej (VAT) należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, aby podmiot prawa publicznego korzystał z prawa do korekty odliczenia VAT zapłaconego od dobra inwestycyjnego stanowiącego nieruchomość w

sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, gdy w chwili nabycia tego dobra z jednej strony, ze względu na swój charakter, mogło ono być wykorzystywane zarówno do celów czynności opodatkowanych, jak i nieopodatkowanych, ale w początkowym okresie było wykorzystywane na cele działalności nieopodatkowanej, a z drugiej strony ten podmiot prawa publicznego nie wskazał wyraźnie zamiaru wykorzystywania tego dobra do celów działalności opodatkowanej, ale tego nie wykluczyło, że będzie ono wykorzystywane do takich celów, o ile z analizy wszystkich okoliczności faktycznych, której przeprowadzenie należy do sądu krajowego, wynika, że został spełniony warunek ustanowiony w art. 168 dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym podatnik powinien działać w takim charakterze w momencie, w którym dokonał nabycia.

Ilešić

Rosas

Toader

Prechal

Jarašinas

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 25 lipca 2018 r.

Sekretarz

Prezes drugiej izby

A. Calot Escobar

M. Ilešić

* Język postępowania: polski.