

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 27 marca 2019 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Harmonizacja ustawodawstw podatkowych – Odliczenie podatku naliczonego – Nieruchomości nabyte jako dobra inwestycyjne – Sprzedaż i leasing zwrotny (sale and lease back) – Korekta odliczenia VAT – Zasada neutralności VAT – Zasada równego traktowania

W sprawie C-201/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez cour d'appel de Mons (sąd apelacyjny w Mons, Belgia) postanowieniem z dnia 9 marca 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 marca 2018 r., w postępowaniu:

Mydibel SA

przeciwko

État belge,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

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

rzecznik generalny: G. Pitruzzella,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Mydibel SA przez W. Hubera, avocat,
- w imieniu rządu belgijskiego przez J.C. Halleux'go, P. Cottina oraz C. Pochet, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez J. Jokubauskaitę oraz N. Gossement, działające w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 14, 15, 168, 184, 185, 187 i 188 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), zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. (Dz.U. 2010, L 10, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), a także zasad neutralności podatku od wartości dodanej (VAT) oraz równego traktowania.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Mydibel SA a État belge (państwem belgijskim) w przedmiocie korekty odliczenia VAT.

Ramy prawne

3 Zgodnie z art. 14 dyrektywy VAT:

„1. »Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

2. Poza czynności, o której mowa w ust. 1, za dostawę towarów uznaje się następujące czynności:

a) przeniesienie prawa własności do towaru w zamian za odszkodowanie, z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa;

b) faktyczne przekazanie towaru, zgodnie z umową najmu towarów na czas określony lub sprzedaży towarów na warunkach odroczonej płatności, która przewiduje klauzulę przeniesienia własności w następstwie normalnych zdarzeń nie później niż z chwilą zapłaty ostatniej raty;

c) przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu lub sprzedaży.

3. Państwa członkowskie mogą uznać za dostawę towarów przekazanie niektórych robót budowlanych”.

4 Artykuł 15 tej dyrektywy stanowi:

„1. Energia elektryczna, gaz, energia cieplna lub chłodnicza i tym podobne są uważane za rzeczy.

2. Państwa członkowskie mogą uznać za rzeczy:

a) określone udziały w nieruchomości;

b) prawa rzeczowe dające ich posiadaczowi prawo do korzystania z nieruchomości;

c) udziały i inne równoważne udziałom tytuły prawne dające ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności lub posiadania nieruchomości lub jej części”.

5 Artykuł 168 omawianej dyrektywy stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

b) VAT należnego od transakcji uznanych za dostawy towarów i świadczenie usług zgodnie z art. 18 lit. a) i art. 27;

c) VAT należnego od wewnętrznych nabyci towarów zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) pkt (i);

d) VAT należnego od transakcji uznanych za wewnętrzne nabycia towarów zgodnie z art. 21 i 22;

e) VAT należnego lub zapłaconego z tytułu importu towarów na terytorium tego państwa członkowskiego”.

6 W niniejszym do tytułu X rozdziale 5, zatytułowanym „Korekta odliczeń”, znajdują się art. 184–189 dyrektywy VAT. Artykuł 184 wspomnianej dyrektywy brzmi:

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

7 Artykuł 185 dyrektywy VAT stanowi:

„1. Korekta jest dokonywana w szczególności, w przypadku gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia, na przykład w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny.

2. W drodze odstępstwa od ust. 1, korekta nie jest dokonywana w przypadkach transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych, w przypadku naliczenia udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży w całości oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o małej wartości i próbki, o których mowa w art. 16.

Państwa członkowskie mogą jednakże wymagać dokonania korekty w przypadku transakcji całościowo lub częściowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieży”.

8 Zgodnie z brzmieniem art. 186 owej dyrektywy:

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

9 Artykuł 187 rzeczony dyrektywy stanowi:

„1. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta obejmuje okres pięciu lat, włącznie z rokiem, w którym towary zostały nabyte lub wytworzone.

Państwa członkowskie mogą jednakże uwzględnić przy korekcie okres pięciu pełnych lat, licząc od dnia, w którym dobra te zostały użyte po raz pierwszy.

W odniesieniu do nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne okres stanowiący podstawę obliczania korekty może zostać przedłużony do 20 lat.

2. Roczna korekta dokonywana jest włącznie w odniesieniu do jednej piątej VAT należnego na te dobra inwestycyjne lub, w przypadku gdy okres korekty [objęty korektą] został przedłużony, w odniesieniu do odpowiedniej części ułamkowej VAT.

Korekta, o której mowa w akapicie pierwszym, dokonywana jest z uwzględnieniem zmian w zakresie prawa do odliczenia, które nastąpiły w kolejnych latach, w stosunku do prawa, które obowiązywało w roku, w którym towary zostały nabyte, wytworzone lub, w stosownych przypadkach, użyte po raz pierwszy”.

10 Artykuł 188 dyrektywy uściśla:

„1. W przypadku dostaw dokonanych w okresie objętym korektą, uznaje się, że dobra inwestycyjne są używane do celów prowadzenia działalności gospodarczej podatnika a) do zakończenia okresu objętego korektą.

Uznaje się, że działalność gospodarcza jest całkowicie opodatkowana, w przypadku gdy dostawa dóbr inwestycyjnych jest opodatkowana.

Uznaje się, że działalność gospodarcza jest całkowicie zwolniona, w przypadku gdy dostawa dóbr inwestycyjnych jest zwolniona.

2. Korekta przewidziana w ust. 1 dokonywana jest jednorazowo dla całego pozostałego okresu korekty [okresu objętego korektą]. W przypadku jednak gdy dostawa dóbr inwestycyjnych jest zwolniona, państwa członkowskie mogą uchylić wymóg dokonywania korekty, o ile nabywca jest podatnikiem wykorzystującym dane dobra inwestycyjne wyłącznie do transakcji objętych prawem do odliczenia VAT”.

11 Artykuł 189 dyrektywy VAT stanowi:

„Do celów stosowania przepisów art. 187 i 188 państwa członkowskie mogą przedsięwziąć następujące środki:

- a) zdefiniować pojęcie dóbr inwestycyjnych;
- b) określić kwotę VAT, którą należy uwzględnić przy korekcie;
- c) przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby korekty nie prowadziły do żadnych nieuzasadnionych korzyści;
- d) zezwolić na uproszczenie procedur administracyjnych”.

Spór w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

12 Spółka Mydibel prowadzi działalność w zakresie przetwórstwa ziemniaków i jest z tego tytułu podatnikiem VAT. Spółka ta jest właścicielem kilku budynków, w stosunku do których odliczyła w całości podatek naliczony w fakturach związanych z budową, przebudową lub renowacją.

13 W dniu 1 października 2009 r., dla zwiększenia płynności finansowej, Mydibel przeprowadziła z udziałem dwóch instytucji finansowych niepodlegających opodatkowaniu VAT transakcje typu „sale and lease back” (sprzedaż i leasing zwrotny) dotyczących tych nieruchomości, podzielonych na dwie części. W odniesieniu do każdej z tych części Mydibel zawarła z tymi instytucjami dwie umowy mające formę aktu notarialnego. Z jednej strony zawarła ona umowę ustanawiającą prawo dzierżawy na rzeczonych nieruchomościach na rzecz owych instytucji finansowych na okres 99 lat, w zamian za natychmiastową zapłatę czynszu dzierżawnego w kwocie 9 630 000 EUR, za pierwszą część, oraz 2 700 000 EUR, za drugą, oraz zapłatę rocznego czynszu dzierżawnego wynoszącego 25 EUR. Z drugiej strony zawarła ona umowę leasingu nieruchomości dotyczącą tych samych nieruchomości, na mocy której te same instytucje finansowe oddały rzeczone nieruchomości spółce Mydibel do używania na czas oznaczony 15 lat (bez możliwości wypowiedzenia) w zamian za zapłatę kwartalnego czynszu leasingowego odpowiadającego wartości inwestycji w wysokości 9 630 000 EUR w przypadku pierwszej części oraz 2 700 000 EUR w przypadku drugiej, każdorazowo powiększonej o odsetki. Zgodnie z tym

drugą umowę. Mydibel przysuguje po zakończeniu leasingu opcję zakupu przedmiotu leasingu za cenę odpowiadającą 10% wartości inwestycji w przypadku pierwszej działości i 3% tej wartości w przypadku drugiej z nich.

14 W następstwie kontroli podatkowej przeprowadzonej w dniach 11 maja i 8 czerwca 2012 r., obejmującej okres od 1 stycznia 2009 r. do 31 grudnia 2010 r., belgijski organ podatkowy zakwestionował, stosując mechanizm korekty, odliczenia VAT, jakie zostały wstępnie dokonane w stosunku do tych nieruchomości z uwagi na przeprowadzone transakcje typu „sale and lease back”.

15 W dniu 18 września 2012 r. przedstawiono do akceptacji Mydibel zestawienie dotyczące korekty, a następnie, w dniu 22 listopada 2013 r. został sporządzony, i w tym samym dniu doręczony, protokół wraz z decyzją w sprawie korekty. W decyzji tej zidentyfikowano, po pierwsze, błędne dokonanie odliczeń VAT na kwotę 981 381,28 EUR, po drugie, ustalono kwotę proporcjonalnej grzywny na kwotę 98 130 EUR, a po trzecie, ustalono wysokość odsetek za zwłokę liczonych od dnia 21 stycznia 2011 r. Poprzez potrącenia z dodatniego salda na skutek do rozliczeń VAT rachunku bieżącym Mydibel belgijski organ podatkowy pobrał tytułem rozliczenia korekty łączną kwotę 1 363 971,20 EUR.

16 Pismem z dnia 1 kwietnia 2014 r. Mydibel zaskarżył decyzję w sprawie korekty oraz protokół z dnia 22 listopada 2013 r. do tribunal de première instance du Hainaut (sądu pierwszej instancji w Hainaut, Belgia).

17 Wyrokiem z dnia 13 października 2015 r. tribunal de première instance du Hainaut (sąd pierwszej instancji w Hainaut) uznał skargę za dopuszczalną i w części zasadną. Orzekł, że nie było podstaw do wymierzania grzywny, zasądził od État belge (państwa belgijskiego) zwrot na rzecz Mydibel wszelkich kwot części tych tytułem uchylonej grzywny wraz z odsetkami za zwłokę, oddalając w pozostałym zakresie podania Mydibel.

18 W dniu 4 marca 2016 r. Mydibel wniosł apelację od tego wyroku do cour d'appel de Mons (sądu apelacyjnego w Mons, Belgia).

19 Sąd odsyłający zastanawia się, czy w okolicznościach takich jak zaistniała w postępowaniu głównym przepisy dyrektywy VAT ustanawiają obowiązek korekty odliczenia VAT i – na wypadek udzielenia na to pytanie odpowiedzi twierdzącej – czy taka korekta jest zgodna z zasadami neutralności VAT oraz równego traktowania.

20 W tych okolicznościach cour d'appel de Mons (sąd apelacyjny w Mons) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„[1] Czy art. 14, 15, 168, 184, 185, 187 i 188 dyrektywy [VAT] należy interpretować i stosować w ten sposób, że wymagana jest korekta VAT w odniesieniu do nieruchomości będącej dobrem inwestycyjnym, który to podatek został wstępnie prawidłowo odliczony, gdy nieruchomością tą stała się przedmiotem transakcji typu „sale and lease back” (sprzedaż i leasing zwrotny), mając na względzie, że:

– transakcja typu „sale and lease back” została przeprowadzona w drodze łącznego i jednoczesnego ustanowienia przez podatnika prawa dzierżawy wieczystej (będącej prawem rzeczowym o ograniczonym czasie trwania) na rzecz dwóch instytucji finansowych i zawarcia umowy leasingu pomiędzy tymi dwiema instytucjami a podatnikiem;

- transakcja typu „sale and lease back” jest transakcją wyłączenie finansową, mającą na celu zwiększenie płynności finansowej podatnika;
- transakcja typu „sale and lease back” (sprzedaż i leasing zwrotny) nie była opodatkowana VAT;
- nieruchomości będąca dobrem inwestycyjnym pozostała w posiadaniu podatnika i była wykorzystywana w sposób ciągły, zarówno przed dokonaniem tej transakcji, jak i później, do prowadzenia działalności opodatkowanej wykonywanej przez tego podatnika?

[2] Czy wykładnia i stosowanie przytoczonych wyżej przepisów, skutkujące koniecznością korekty odliczonego wstąpienia VAT, są zgodne z zasadą neutralności VAT lub z zasadą równego traktowania?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

21 Poprzez swoje pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 184, 185, 187 i 188 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że ustanawiają one obowiązek korekty VAT obciążającego nieruchomości, który został wstąpienie prawidłowo odliczony, w przypadku gdy nieruchomości ta była przedmiotem niepodlegającej opodatkowaniu VAT transakcji sale and lease back (sprzedaż i leasing zwrotny) w okolicznościach takich jak okoliczności rozpatrywane w postępowaniu głównym.

22 Artykuły 184 i 185 dyrektywy VAT ustanawiają ogólne przesłanki, na podstawie których krajowe organy podatkowe przeprowadzają korektę wstąpienia odliczonego VAT. Natomiast art. 187–189 tej dyrektywy zawierają uregulowanie szczególne korekty odliczenia VAT w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych (zob. podobnie wyrok z dnia 11 kwietnia 2018 r., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, pkt 25–28).

23 Na wstąpienie należy stwierdzić, że z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, iż nieruchomości, których dotyczy postępowanie główne, należy zakwalifikować jako „dobra inwestycyjne”, co sąd odsyłający powinien zweryfikować w oparciu o prawo krajowe. Na mocy art. 189 lit. a) wspomnianej dyrektywy państwa członkowskie mogą bowiem zdefiniować pojęcie „dóbr inwestycyjnych”. Trybunał orzekł już, że pojęcie „dóbr inwestycyjnych” obejmuje dobra, wykorzystywane do celów działalności gospodarczej, wyróżniające się trwałym charakterem i wartością oraz których koszty nabycia nie są księgowane zwyczajnie jako wydatki bieżące, lecz podlegają amortyzacji w ciągu kilku lat obrotowych (wyrok z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 W pierwszej kolejności należy zbadać, czy obowiązek korekty odliczenia VAT wynika z art. 184 i 185 rzeczonyj dyrektywy.

25 Zgodnie z art. 184 dyrektywy VAT wstąpienie odliczenia VAT podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi. Z kolei z art. 185 ust. 1 tej dyrektywy wynika, że korekta jest dokonywana w szczególności w przypadku, gdy zmiana czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia nastąpi po złożeniu deklaracji VAT.

26 W odniesieniu do ewentualnego wpływu na odliczenie przez podatnika VAT zdarzeń, które nastąpiły po dokonaniu tego odliczenia, z orzecznictwa Trybunału wynika, że faktyczne lub zamierzone wykorzystanie towarów lub usług określa zakres wstępnego odliczenia, do którego

podatnik jest uprawniony, oraz zakres ewentualnych korekt podczas kolejnych okresów (wyrok z dnia 31 maja 2018 r., Kollroß i Wirtl, C-660/16 i C-661/16, EU:C:2018:372, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Mechanizm korekty przewidziany w art. 184–186 dyrektywy VAT stanowi bowiem integralną część ustanowionego tym dyrektywą systemu odliczeń VAT. Ma on na celu zwiększenie stopnia dokonadości odliczeń w sposób zapewniający neutralność VAT, tak aby transakcje dokonane na wcześniejszym etapie nadal uprawniały do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim służyły do realizacji świadczeń objętych takim podatkiem. Mechanizm ów ma zatem na celu ustanowienie przejrzystości i bezpośredniego związku pomiędzy prawem do odliczenia naliczonego VAT a wykorzystaniem danych towarów i usług do podlegających opodatkowaniu transakcji (wyrok z dnia 31 maja 2018 r., Kollroß i Wirtl, C-660/16 i C-661/16, EU:C:2018:372, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 W badanej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że nieruchomości, których dotyczy spór stanowiły przedmiot postępowania głównego, były wykorzystywane przez Mydibel w sposób ciągły do prowadzenia przez nią działalności. Ponadto zgodnie ze wskazówkami zawartymi w tym postanowieniu, o ile transakcje sale and lease back (sprzedaż i leasing zwrotny), których dotyczy postępowanie główne, doprowadziły do uiszczenia natychmiastowej zapłaty czynszu dzierżawnego na rzecz Mydibel, o tyle spółka ta zobowiązała się do zapłaty na rzecz owych instytucji finansowych przez okres 15 lat kwartalnego czynszu leasingowego, którego całkowita kwota odpowiada kwocie owego czynszu powiększonej o odsetki. Wydaje się zatem, że spółka ta w dalszym ciągu wykorzystywała przywołane powyżej transakcje przeprowadzone dla potrzeb budowy, przebudowy lub remontu budynków do celów dokonywanych przez nią transakcji objętych podatkiem należnym. Stwierdzenie to sugeruje – z zastrzeżeniem weryfikacji, której musi dokonać sąd odsyłający – że po złożeniu deklaracji VAT nie nastąpiła zmiana czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia.

29 Wbrew twierdzeniom Komisji Europejskiej zawartym w przedstawionym przez nią uwagach samego aktu ustanowienia niepodlegającej opodatkowaniu VAT dzierżawy nie można uważać za następującą po złożeniu deklaracji VAT zmianą czynnika uwzględnianego przy określeniu kwoty odliczenia. Ustanowienie tego prawa nie powoduje samo w sobie przerwania przejrzystości i bezpośredniego związku między prawem do odliczenia naliczonego VAT a wykorzystaniem odnośnych towarów lub usług dla celów transakcji objętych podatkiem należnym.

30 Z tego wynika, że – z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający – art. 184 i 185 dyrektywy TVA nie ustanawiają obowiązku korekty wstępnie odliczonego VAT w warunkach takich jak zaistniała w postępowaniu głównym.

31 W drugiej kolejności należy zbadać, czy okoliczności zaistniałe w postępowaniu głównym podlegają przepisom szczególnym regulującym korektę odliczenia VAT w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych, a w szczególności uregulowaniu art. 187 i 188 dyrektywy VAT.

32 Artykuł 187 rzeczowej dyrektywy zawiera niektóre przepisy wykonawcze regulujące korektę odliczenia VAT w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych. Z art. 187 ust. 1 owej dyrektywy wynika w szczególności, że w przypadku tych dóbr inwestycyjnych korekta obejmuje okres pięciu lat, który w przypadku nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne może zostać przedłużony do lat dwudziestu.

33 Na mocy art. 188 ust. 1 tej samej dyrektywy w przypadku dostawy dokonanej w okresie objętym korektą dobro inwestycyjne jest uznawane za w dalszym ciągu używane do celów prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, i to aż do zakończenia okresu objętego korektą.

34 Trybuna uważa, że pojęcie „dostawy towarów” nie odnosi się do przeniesienia własności w formie przewidzianej we właściwych przepisach krajowych, lecz obejmuje każdą transakcję przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem (zob. podobnie wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 O ile to do sądu krajowego należy ustalenie, w którym konkretnym przypadku, na podstawie okoliczności danej sprawy, czy określona transakcja dotycząca towaru skutkuje przeniesieniem uprawnienia do rozporządzania towarem jak właściciel (zob. podobnie wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r., Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, pkt 63), Trybuna może jednak udzielić użytecznych wskazówek w tym zakresie.

36 Należy stwierdzić, że transakcje sale and lease back (sprzedaż i leasing zwrotny), stanowiące przedmiot sporu w postępowaniu głównym, charakteryzuje łączne i jednocześnie ustanowienie, z jednej strony, prawa dzierżawy przez podatnika na rzecz dwóch instytucji finansowych występujących w postępowaniu głównym i, z drugiej strony, oddania nieruchomości w leasing przez owe instytucje finansowe na rzecz podatnika.

37 Należy w związku z tym ustalić, czy w kontekście postępowania głównego przyznanie prawa dzierżawy i oddanie nieruchomości w leasing należy rozpatrywać oddzielnie, czy też łącznie.

38 Trybuna orzekł, że jedno świadczenie występuje w przypadku, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności, dokonane przez podatnika, są ze sobą ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby sztuczny charakter (wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Do sądu krajowego należy ocena, czy przedstawione mu dowody wykazują istnienie jednej transakcji, niezależnie od sposobu jej sformułowania w umowie (wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 54).

40 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że transakcje sale and lease back (sprzedaż i leasing zwrotny), których dotyczy postępowanie główne, stanowiły transakcje o charakterze czysto finansowym, służące zwiększeniu płynności finansowej Mydibel, a nieruchomości będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym pozostały w posiadaniu tej ostatniej, która wykorzystywała je w sposób ciągły do celów przeprowadzanych przez nią opodatkowanych transakcji. Fakty te zdają się wskazywać – z zastrzeżeniem weryfikacji, której musi dokonać sąd odsyłający – że każda z tych transakcji stanowi jedną transakcję. Ustanowienie prawa dzierżawy na objętych postępowaniem głównym nieruchomościach jest nierozdzielnie związane z leasingiem tych samych nieruchomości.

41 Z tego wynika, że – z zastrzeżeniem weryfikacji, której miałyby dokonać sąd odsyłający – każda transakcja sale and lease back (sprzedaż i leasing zwrotny), o której mowa w postępowaniu głównym, stanowi jedną transakcję. W tej sytuacji transakcji tych nie można uznać za „dostawę towarów”, ponieważ prawa przeniesione w wyniku tych transakcji na instytucje finansowe występujące w postępowaniu głównym, mianowicie stanowiły instytucję prawa cywilnego prawo

dzierżawy, zmniejszone o przysługujące Mydibel prawa wynikające z leasingu nieruchomości, nie uprawniają ich do rozporządzania spornymi nieruchomościami jak właściciel.

42 W świetle powyższych rozważań i z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający należy orzec, że art. 187 i 188 dyrektywy VAT nie ustanawiają obowiązku korekty wstępnie odliczonego VAT w warunkach takich jak zaistniałe w postępowaniu głównym.

43 W tej sytuacji na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że – z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający istotnych elementów stanu faktycznego i krajowych ram prawnych – art. 184, 185, 187 i 188 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie ustanawiają one obowiązku korekty VAT obciążającego nieruchomość, który został wstępnie prawidłowo odliczony, w przypadku gdy nieruchomości ta była przedmiotem niepodlegającej opodatkowaniu VAT transakcji sale and lease back (sprzedaż i leasing zwrotny) w okolicznościach takich jak okoliczności rozpatrywane w postępowaniu głównym.

W przedmiocie pytania drugiego

44 Poprzez swoje pytanie drugie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy interpretowanie art. 184, 185, 187 i 188 dyrektywy VAT w ten sposób, iż ustanawiają one obowiązek korekty wstępnie odliczonego VAT w okolicznościach takich jak okoliczności rozpatrywane w postępowaniu głównym, jest zgodne z zasadami neutralności VAT i równego traktowania.

45 W świetle odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze pytanie drugie powstaje jedynie, jeżeli sąd odsyłający, po dokonaniu weryfikacji, miałby rozstrzygnąć, czy sporne w postępowaniu głównym transakcje sale and lease back (sprzedaż i leasing zwrotny) stanowią zmianę czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia podatku, która nastąpiła po złożeniu deklaracji VAT w rozumieniu art. 185 dyrektywy VAT, czy też dostawę w rozumieniu art. 188 tej dyrektywy i czy w związku z tym w okolicznościach takich jak okoliczności rozpatrywane w postępowaniu głównym istnieje obowiązek dokonania korekty wstępnie odliczonego VAT.

46 Taki obowiązek korekty wstępnie odliczonego VAT byłby w każdym razie zgodny z zasadami neutralności podatku VAT oraz równego traktowania.

47 W kwestii tej wystarczy stwierdzić, że w opisanych warunkach podatnik dokonujący rzeczonych transakcji niepodlegających VAT i dotyczących nieruchomości, której jest właścicielem, nie będzie – z punktu widzenia VAT – znajdował się w sytuacji porównywalnej do podatnika, który pozostałby właścicielem nieruchomości w nieprzerwany sposób od momentu przeprowadzenia prac powodujących nabycie przez niego uprawnienia do odliczenia naliczonego VAT.

48 W tej sytuacji na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że interpretowanie art. 184, 185, 187 i 188 dyrektywy VAT w taki sposób, iż ustanawiają one obowiązek korekty wstępnie odliczonego VAT w okolicznościach takich jak okoliczności rozpatrywane w postępowaniu głównym, jest zgodne z zasadami neutralności VAT i równego traktowania.

W przedmiocie kosztów

49 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

1) Z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający istotnych elementów stanu faktycznego i krajowych ram prawnych art. 184, 185, 187 i 188 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r., należy interpretować w ten sposób, że nie ustanawiają one obowiązku korekty podatku od wartości dodanej (VAT) obciążającego nieruchomości, który został wstępnie prawidłowo odliczony, w przypadku gdy nieruchomości ta była przedmiotem niepodlegającej opodatkowaniu VAT transakcji sale and lease back (sprzedaż i leasing zwrotny) w okolicznościach takich jak okoliczności rozpatrywane w postępowaniu głównym.

2) Interpretowanie art. 184, 185, 187 i 188 dyrektywy 2006/112 w taki sposób, iż ustanawiają one obowiązek korekty wstępnie odliczonego podatku od wartości dodanej (VAT) w okolicznościach takich jak okoliczności rozpatrywane w postępowaniu głównym, jest zgodne z zasadami neutralności VAT i równego traktowania.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.