

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 9 lipca 2020 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Korekta odliczeń – Zmiana prawa do odliczenia – Dobra inwestycyjne wykorzystywane zarówno do transakcji podlegających opodatkowaniu, jak i do transakcji zwolnionych z podatku – Zaprzestanie działalności dającej prawo do odliczenia – Szczegółowe i wyłączone wykorzystanie do transakcji zwolnionych z podatku

W sprawie C-374/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 27 marca 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 maja 2019 r., w postępowaniu:

HF

przeciwko

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: L.S. Rossi, prezes izby, A. Prechal (sprawozdawczyni), prezes trzeciej izby, i N. Wahl, sędziowie,

rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu HF – M.S. Thum, Steuerberater,
- w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller oraz S. Eisenberg, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė oraz R. Pethke, 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. 185 i 187 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, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między HF a Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (urzędem podatkowym w Bad Neuenahr-Ahrweiler, Niemcy) (zwanym dalej „urzędem podatkowym”) w przedmiocie korekty odliczonego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”), który spółka ta zapłaciła od budowy kawiarni zamieszczonej do domu spokojnej starości wykorzystywanego do celów transakcji zwolnionych z VAT.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 167 dyrektywy VAT stanowi, że prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.

4 Artykuł 168 tej dyrektywy ma przewiduje, że:

„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, które jest zobowiązany zapłacić:

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

[...]”

5 Artykuł 184 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

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

6 Zgodnie z art. 185 tej dyrektywy:

„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 należycie udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży własności 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”.

7 Artykuł 187 dyrektywy VAT przewiduje, że:

„1. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta obejmuje okres pięciu lat, wlicznie 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 przedłożony do 20 lat.

2. Roczna korekta dokonywana jest wyłącznie w odniesieniu do jednej piątej VAT nałożonego na te dobra inwestycyjne lub, w przypadku gdy okres korekty został przedłożony, 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”.

Prawo niemieckie

8 Paragraf 15a ust. 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniach głównych (zwanej dalej „UStG”) stanowi:

„Gdy nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określeniu kwoty wstępnego odliczenia w okresie pięciu lat od pierwszego użycia dobra inwestycyjnego, które zostało użyte tylko jeden raz do dokonania transakcji, należy dokonać kompensaty w odniesieniu do każdego roku kalendarzowego, którego zmiany te dotyczą, w drodze korekty odliczenia podatku naliczonego obciążającego koszty nabycia i wytworzenia. W odniesieniu do nieruchomości, wraz z ich częściami składowymi, w przypadku korekt, do których zastosowanie mają przepisy prawa cywilnego dotyczącej nieruchomości i budynków na cudzym gruncie, okres pięciu lat zostaje zastąpiony okresem dziesięciu lat”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

9 Skarżąca w postępowaniu głównym przed sądem krajowym jest spółką dominującą prowadzącą dom spokojnej starości w celu dokonywania transakcji zwolnionych z VAT. W 2003 r. spółka ta wybudowała kawiarnię dołączoną do tego domu spokojnej starości, dostępną dla osób odwiedzających przez wejście z zewnątrz, a przez jadalnię wspomnianego domu spokojnej starości dla jego pensjonariuszy.

10 Skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym początkowo oświadczyła, że będzie używać omawianej kawiarni wyłącznie do celów opodatkowanych transakcji, ponieważ kawiarnia jest przeznaczona dla osób odwiedzających przychodzących z zewnątrz, a nie dla pensjonariuszy domu spokojnej starości, ponieważ ci ostatni mieli pozostać w jadalni. W następstwie pierwszej kontroli przeprowadzonej w 2006 r. urząd podatkowy, co do zasady zgadzał się z tą deklaracją, uznał jednak za mało prawdopodobne, by jeden pensjonariusz domu spokojnej starości nie uczęszczał do wspomnianej kafejki i nie korzystał z niej razem z odwiedzającymi go osobami. Strony w postępowaniu głównym uzgodniły zatem, że korzystanie z rozpatrywanej kawiarni do celów transakcji zwolnionych VAT wynosiłoby 10%. Doprowadziło to do korekty na podstawie § 15a UStG za rok 2003 i następne lata.

11 Po drugiej kontroli urząd podatkowy stwierdził, że rozpatrywana w postępowaniu głównym spółka zaprzestała realizacji transakcji sprzedaży w omawianej kawiarni w latach 2009–2012, a ponadto w lutym 2013 r. działalność ta została wykreślona z rejestru handlowego. Stwierdzenie to skłoniło urząd podatkowy do dokonania nowej korekty na podstawie § 15a UStG za te lata, ponieważ kawiarnia ta nie była wykorzystywana już w najmniejszym stopniu w celu dokonywania transakcji dających prawo do odliczenia naliczonego VAT.

12 Po bezskutecznym odwołaniu od decyzji urzędu podatkowego nakazującej dokonania drugiej korekty skarżąca w postępowaniu głównym wniosła do właściwego Finanzgericht (sądu

finansowego, Niemcy) skarg?, któr? ten ostatni oddali?. W swoim wyroku s?d ten wskaza?, ?e znikn??o zamierzone wykorzystanie omawianej kawiarni do podlegaj?cych opodatkowaniu transakcji restauracyjnych. Ze wzgl?du na brak ucz?szczania do lokalu przez zewn?trznych go?ci stosunki wykorzystywania uleg?y automatycznej zmianie w ten sposób, ?e obecnie kawiarnia jest u?ywana wy??cznie przez pensjonariuszy domu spokojnej staro?ci, tak ?e wykorzystanie wspomnianej kawiarni obecnie w 100% nast?puje w celu transakcji zwolnionych z VAT.

13 Skar??ca w post?powaniu g?ównym wnios?a rewizj? od tego wyroku do s?du odsy?aj?cego, podnosz?c, ?e o ile omawiana kawiarnia, która stanowi cz??? maj?tku przedsi?biorstwa bez mo?liwo?ci wykorzystania jej do celów prywatnych, nie jest ju? wykorzystywana do celów transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu, o tyle nie stanowi to zmiany sposobu wykorzystania tej kawiarni mog?cej prowadzi? do korekty na podstawie § 15a UStG. Ów brak wykorzystania powinien by? rozumiany jako rezultat b???dnej inwestycji. Okoliczno??, ?e urz?d podatkowy odmówi? dokonania cz???ciowego odpisu amortyzacyjnego wspomnianej kawiarni wskazuje na istniej?cy nadal zamiar wykorzystywania jej w latach 2009–2012. Dost?p do omawianej kawiarni zosta? zablokowany wy??cznie ze wzgl?du bezpiecze?stwa. Korzystanie z niej przez pensjonariuszy domu spokojnej staro?ci nie zwi?kszy?o si?.

14 S?d odsy?aj?cy wyja?nia, powo?uj?c si? w szczególno?ci na wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134), ?e prawo do odliczenia podatku naliczonego jest zachowane nawet wtedy, gdy podatnik, ze wzgl?du na okoliczno?ci niezale?ne od jego woli, nie móg? wykorzysta? w ramach transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu towarów lub us?ug, które doprowadzi?y do odliczenia. W takiej sytuacji brak korzystania z towarów lub us?ug pomimo zamiaru ich wykorzystania do celów opodatkowanych transakcji mo?na by zrówna? z sytuacj? niezale?nego od woli przedsi?biorcy braku ich wykorzystania.

15 Wspomniany s?d zauwa?a, ?e zaprzestanie eksploatacji omawianej kawiarni wynika z braku rentowno?ci ekonomicznej, a tym samym z niepowodzenia skar??cej w post?powaniu g?ównym, co nie stanowi samo w sobie ?adnej zmiany okoliczno?ci daj?cych prawo do odliczenia w rozumieniu art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT, poniewa? korzystanie z tej kawiarni przez pensjonariuszy domu spokojnej staro?ci w celu dokonywania transakcji zwolnionych z podatku VAT pozostao niezmienione. W ten sposób ca?kowicie zaprzestano wykorzystywania wspomnianej kawiarni do celów transakcji podlegaj?cych VAT, przy czym zwi?kszone korzystanie z niej przez pensjonariuszy domu spokojnej staro?ci nie zast?pi?o dotychczasowego wykorzystania. Dokonywanie wyk?adni braku wykorzystania omawianej kawiarni w ten sposób, ?e obecnie jest ona wykorzystywana wy??cznie do transakcji zwolnionych z VAT, mog?oby stanowi? naruszenie prawa.

16 W tych okoliczno?ciach Bundesfinanzhof (federalny trybuna? finansowy, Niemcy) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy podatnik, który wytwarza dobro inwestycyjne w celu u?ywania go w ramach podlegaj?cej opodatkowaniu dzia?alno?ci daj?cej prawo do odliczenia (w niniejszej sprawie: wybudowanie budynku na potrzeby prowadzenia kawiarni), musi dokona? korekty podatku naliczonego zgodnie z art. 185 ust. 1 i art. 187 dyrektywy VAT, je?eli zaprzesta? on prowadzenia dzia?alno?ci daj?cej prawo do odliczenia (w niniejszej sprawie: prowadzenia kawiarni), a w zakresie dotychczas prowadzonej dzia?alno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu dobro inwestycyjne pozostaje obecnie nieu?ywane?”

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

17 Poprzez swoje pytanie s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 184, 185 i

187 dyrektywy VAT naleŹy interpretowa? w ten spos?b, Źe sprzeciwiaj? si? one uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym podatnik, który naby? prawo do odliczenia proporcjonalnej cz??ci VAT zwi??zanego z budow? kawiarni za??czonej do domu spokojnej staro?ci, który prowadzi w celu dokonywania transakcji zwolnionych z VAT, która to kawiarnia jest przeznaczona do wykorzystywania zarówno do celów transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu, jak i do celów transakcji zwolnionych, jest zobowi??zany do dokonania korekty wst?pnego odliczenia VAT, je?eli podatnik ten zaprzestaje dokonywania w lokalach tej kawiarni wszelkich podlegaj?cych opodatkowaniu transakcji.

18 W tym wzgl?dzie naleŹy przypomnie?, Źe system odlicze? ma na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru VAT nale?nego b?d? zap?aconego w ramach ca?ej prowadzonej przez niego dzia?alno?ci gospodarczej. Wsp?lny system VAT zapewnia w konsekwencji pe?n? neutralno?? jakiegokolwiek dzia?alno?ci gospodarczej w zakresie obci??e? podatkowych, bez wzgl?du na cel czy rezultaty tej dzia?alno?ci, pod warunkiem, Źe co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, pkt 29).

19 Aby zainteresowany m?g? uzyska? prawo do odliczenia, konieczne jest, po pierwsze, aby by? on „podatnikiem” w rozumieniu dyrektywy VAT, a po drugie, aby dane towary i us?ugi by?y wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji, przy czym faktyczne lub zamierzone wykorzystanie towarów lub us?ug powinno okre?la? jedynie zakres wst?pnego odliczenia, do którego podatnik ma prawo, i zakres ewentualnych korekt w kolejnych okresach, lecz nie powinno mie? wp?ywu na powstanie prawa do odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, pkt 33 i 39).

20 Mechanizm korekty przewidziany w art. 184–186 dyrektywy VAT stanowi integraln? cz??? ustanowionego przez t? dyrektyw? systemu odlicze? VAT. Ma on na celu zwi?kszenie stopnia dok?adno?ci odlicze? w spos?b zapewniaj?cy neutralno?? VAT, tak aby transakcje dokonane na wcze?niejszym etapie nadal uprawnia?y do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim s?u?? one do ?wiadczenia us?ug podlegaj?cych takiemu podatkowi. Ów mechanizm ma tym samym na celu ustanowienie ?cis?ego i bezpo?redniego zwi?zku mi?dzy prawem do odliczenia zap?aconego naliczonego VAT a wykorzystaniem odno?nych towarów lub us?ug do celów podlegaj?cych opodatkowaniu transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 27 marca 2019 r., Mydibel, C?201/18, EU:C:2019:254, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 We wsp?lnym systemie VAT bowiem jedynie podatek naliczony obci??aj?cy towary i us?ugi wykorzystywane przez podatników do celów opodatkowanych transakcji podlega odliczeniu. Odliczenie podatku naliczonego zwi??zane jest z poborem podatku nale?nego. Gdy towary lub us?ugi nabyte przez podatnika s? wykorzystywane do wykonywania transakcji zwolnionych z podatku lub nieobj?tych zakresem stosowania VAT, nie ma miejsca ani pob?r podatku nale?nego, ani odliczenie podatku naliczonego (zob. podobnie wyrok z dnia 11 kwietnia 2018 r., SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, pkt 38).

22 W niniejszej sprawie bezsporne jest, Źe skar??ca w post?powaniu g?ównym naby?a prawo do odliczenia VAT, który zap?aci?a przy budowie kawiarni b?d?cej przedmiotem post?powania g?ównego. Prawo to zosta?o po raz pierwszy skorygowane w 2006 r., kiedy to urz?d skarbowy ustali? zakres prawa do odliczenia na 90% VAT zwi??zanego z budow? tej kawiarni na podstawie jego niezakwestionowanego przez skar??c? w post?powaniu g?ównym oszacowania, zgodnie z którym kawiarnia ta zosta?a przeznaczona w 10% na transakcje zwolnione.

23 Je?li chodzi o korekt? dotycz?c? lat 2009–2012, która jest przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym, to z akt sprawy znajduj?cych si? w posiadaniu Trybuna?u wynika, Źe urz?d podatkowy dokona? jej na podstawie stwierdzenia, iŹ w tym okresie w omawianej w

postępowaniu głównym kawiarni nie została dokonana żadna opodatkowana transakcja, a tym samym, że kawiarnia ta byłaby obecnie wykorzystywana tylko do celów transakcji zwolnionych. Okoliczności ta stanowi zdaniem wspomnianego urzędu zmianę w rozumieniu art. 185 dyrektywy VAT wymagającą korekty odliczenia za te lata.

24 Sąd odsyłający ma jednak wątpliwości co do istnienia takiej zmiany w niniejszej sprawie, ponieważ uważa, że zwykłe zaprzestanie opodatkowanej działalności wynika z okoliczności, iż podlegające opodatkowaniu wykorzystywanie wspomnianej kawiarni okazało się ekonomicznie nierentowne i w niniejszym przypadku nie spowodowało ani jakiegokolwiek zmiany ani jakiegokolwiek zwiększenia działalności zwolnionej.

25 W tym względzie należy przypomnieć, po pierwsze, że z orzecznictwa przytoczonego w pkt 20 niniejszego wyroku wynika, iż co do zasady można wykonać prawo do odliczenia tylko wtedy, gdy istnieje ścisły i bezpośredni związek pomiędzy prawem do odliczenia naliczonego VAT a wykorzystaniem danych towarów lub usług do opodatkowanych transakcji. W związku z tym, jeżeli chodzi o dobra inwestycyjne, takie jak omawiana w postępowaniu głównym kawiarnia, to o ile wykazano, że w okresie, którego dotyczy korekta, ustalonym na podstawie art. 187 ust. 1 dyrektywy VAT, związek ten, pomimo iż byłby on rzeczywisty na wcześniejszym etapie, obecnie przestał istnieć, to doszło co do zasady do zmiany w rozumieniu art. 185 tej dyrektywy, powodującej obowiązkowo korekty odliczenia.

26 Po drugie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału nabyte prawo do odliczenia pozostaje co do zasady zachowane, nawet jeżeli później, ze względu na okoliczności niezależne od jego woli, podatnik nie korzysta z tych towarów i usług, które prowadziły do odliczenia w ramach opodatkowanych transakcji (wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo). W tym względzie Trybunał wyjaśnił, iż w takich okolicznościach uznanie, że w celu stwierdzenia istnienia zmian w rozumieniu art. 185 wspomnianej dyrektywy, wystarczy, aby nieruchomości pozostała niezajęta po rozwiązaniu umowy najmu, której byłaby przedmiotem, z powodu okoliczności niezależnych od woli jej właściciela, nawet gdy została wykazana, że ten ostatni nadal zamierza wykorzystywać ją do celów działalności opodatkowanej i podejmuje niezbędne w tym celu kroki, prowadziłoby do ograniczenia prawa do odliczenia w drodze przepisów mających zastosowanie w dziedzinie korekt (wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 47).

27 Tymczasem w niniejszej sprawie wydaje się, że przedstawiona przez sąd odsyłający sytuacja rozpatrywana w postępowaniu głównym różni się znacząco od sytuacji, w której zapadł ten wyrok.

28 W tym względzie należy zauważyć, że wspomniane orzecznictwo odnosi się do sytuacji, w których, o ile odnośne wydatki zostały poczynione w celu realizacji opodatkowanych transakcji, o tyle transakcje te nie zostały w rzeczywistości zmaterializowane, a tym samym nie dokonano żadnej transakcji. W tym przypadku prawo do odliczenia VAT zapłaconego od tych wydatków ma pozostać zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 20 niniejszego wyroku w ścisłym i bezpośrednim związku z realizacją zamierzonych opodatkowanych transakcji.

29 Natomiast w rozpatrywanej w postępowaniu głównym sytuacji z informacji dostarczonych przez sąd odsyłający wynika, że w pierwszym okresie obejmującym lata 2003–2008 omawiana w postępowaniu głównym kawiarnia rzeczywiście została oddana do użytku w celu dokonania jednocześnie transakcji opodatkowanych i transakcji zwolnionych z podatku, wobec czego istniał – przynajmniej w latach 2003–2008 i w zakresie proporcjonalnej, ustalonej przez urząd podatkowy – części 90% – ścisły i bezpośredni związek pomiędzy prawem do odliczenia VAT zapłaconym w związku z wydatkami poniesionymi na budowę tej kawiarni, a rzeczywistymi opodatkowanymi

transakcjami, do dokonywania których by?a ona przeznaczona.

30 Niemniej jednak z informacji tych wynika równie?, ?e w drugim okresie od 2009 r. do 2012 r., który jako jedyny jest przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym, zaprzestano, niezale?nie od powodu, dlaczego tak si? sta?o, transakcji opodatkowanych w okresie obejmuj?cym lata 2009–2012, podczas gdy transakcje zwolnione by?y nadal dokonywane. Skutkuje to oczywi?cie tym, ?e w przeciwie?stwie do okoliczno?ci sprawy, w której zapad? wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (672/16, EU:C:2018:134), lokale tej kawiarni, które stanowi? zreszt? integraln? cz?? domu spokojnej staro?ci prowadzonego w celu dokonywania czynno?ci zwolnionych z VAT, nie pozosta?y puste, lecz s? odt?d przeznaczone wy??cznie do transakcji zwolnionych z podatku.

31 Inaczej by?oby tylko wtedy, gdyby – jak s?uszenie podnie?li rz?d niemiecki i Komisja Europejska – skar??ca w post?powaniu g?ównym znalaz?a w tym okresie dla tych lokali inne wykorzystanie do celów transakcji daj?cych prawo do odliczenia VAT. O ile w ?wietle akt sprawy, którymi dysponuje Trybuna?, nie wydaje si?, aby tak by?o w niniejszej sprawie, to do s?du odsy?aj?cego nale?y dokonanie koniecznych ustale? w tym wzgl?dzie.

32 W zwi?zku z tym, zgodnie z orzecnictwem przytoczonym w pkt 20 i 21 niniejszego wyroku, w zakresie, w jakim towary lub us?ugi nabyte przez skar??c? w post?powaniu g?ównym do celów budowy wspomnianej kawiarni by?y wykorzystywane w latach 2009–2012 wy??cznie na potrzeby jej zwolnionych transakcji, czego weryfikacja nale?y jednak do s?du odsy?aj?cego, transakcje dokonane na wcze?niejszym etapie nie s?u?? ju? ?wiadczeniu opodatkowanych us?ug i w zwi?zku z tym podlegaj? mechanizmowi korekty odlicze?. W takich okoliczno?ciach bowiem obecnie przerwany jest ?cis?y i bezpo?redni zwi?zek pomi?dzy prawem do odliczenia VAT zap?aconego od wydatków poniesionych na wcze?niejszym etapie a dzia?alno?ci? opodatkowan? wykonywan? nast?pnie przez podatnika, mimo ?e istnia? on na wcze?niejszym etapie.

33 Wynika z tego, jak wskazano w pkt 25 niniejszego wyroku, ?e w tych okoliczno?ciach co do zasady dosz?oby do zmiany w rozumieniu art. 185 dyrektywy VAT, powoduj?cej konieczno?? dokonania korekty odliczenia. Fakt, ?e wynika to z okoliczno?ci niezale?nych od woli podatników, nie podwa?a sam w sobie tej konieczno?ci (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 55).

34 Wreszcie nale?y wskaza?, ?e zasada neutralno?ci podatkowej nie sprzeciwia si? takiemu wnioskowi. W istocie bowiem sytuacja przedsi?biorstwa, które dokonuje inwestycji w celu prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej prowadz?cej jednocze?nie do transakcji opodatkowanych i transakcji zwolnionych i które nadal wykonuje transakcje zwolnione, ró?ni si? od sytuacji przedsi?biorstwa, które dokonuje inwestycji w celu wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej prowadz?cej jedynie do transakcji opodatkowanych, przy czym dzia?alno?? ta nie doprowadza ostatecznie do takich transakcji.

35 Z uwagi na powy?sze na przedstawione pytanie trzeba odpowiedzie?, i? art. 184, 185 i 187 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie sprzeciwiaj? si? uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym podatnik, który naby? prawo do odliczenia proporcjonalnej cz??ci VAT zwi?zanego z budow? kawiarni za??czonej do domu spokojnej staro?ci, który prowadzi on w celu wykonywania transakcji zwolnionych z VAT, i która to kawiarnia jest przeznaczona do wykorzystywania zarówno do celów opodatkowanych transakcji jak i transakcji zwolnionych, jest zobowi?zany do dokonania korekty wst?pnego odliczenia VAT, wówczas gdy podatnik ten zaprzesta? w lokalach tej kawiarni dokonywania jakichkolwiek opodatkowanych transakcji, o ile nadal dokonywa? transakcji zwolnionych w tych lokalach, przeznaczaj?c je w ten sposób jedynie do tych zwolnionych transakcji.

W przedmiocie kosztów

36 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 (ósma izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 184, 185 i 187 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym podatnik, który nabył prawo do odliczenia proporcjonalnej części podatku od wartości dodanej (VAT) związanej z budową kawiarni załączanej do domu spokojnej starości, który prowadzi on w celu wykonywania transakcji zwolnionych z VAT, i która to kawiarnia jest przeznaczona do wykorzystywania zarówno do celów opodatkowanych transakcji jak i transakcji zwolnionych, jest zobowiązany do dokonania korekty wstępnego odliczenia VAT, wówczas gdy podatnik ten zaprzestaje w lokalach tej kawiarni dokonywania jakichkolwiek opodatkowanych transakcji, o ile nadal dokonywa transakcji zwolnionych w tych lokalach, przeznaczając je w ten sposób jedynie do tych zwolnionych transakcji.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.