

POSTANOWIENIE TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 18 maja 2021 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Artykuł 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Odliczenie podatku od wartości dodanej naliczonego na etapie budowy budynku – System wyboru opodatkowania – Zaniechanie pierwotnie planowanej działalności – Korekta odliczenia podatku naliczonego – Odpowiedź na pytanie prejudycjalne, które można wywieść w sposób jednoznaczny z orzecznictwa

W sprawie C-248/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższego sądu administracyjnego, Szwecja) postanowieniem z dnia 19 maja 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 czerwca 2020 r., w postępowaniu:

Skatteverket

przeciwko

Skellefteå Industrihus AB,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: N. Wahl, prezes izby, F. Biltgen (sprawozdawca) i L.S. Rossi, sędziowie,

rzecznik generalny: H. Saugmandsgaard Øe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

postanowiwszy, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem, zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem,

wydaje następujące

Postanowienie

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 137, 168, 184–187, 189 i 192 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 pomiędzy Skatteverket (organem podatkowym, Szwecja) a Skellefteå Industrihus AB w przedmiocie nałożenia na tę spółkę obowiązku dokonania korekty odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT) w wyniku zaprzestania realizacji projektu inwestycji dotyczącej nieruchomości.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z brzmieniem art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT:

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

4 Artykuł 135 ust. 1 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

l) dzierżawę i wynajem nieruchomości”.

5 Artykuł 137 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„1. Państwa członkowskie mogą przyznać podatnikom prawo wyboru opodatkowania następujących transakcji:

[...]

b) dostaw budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu innych niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a);

c) dostawy terenów niezabudowanych innych niż dostawy terenów budowlanych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b);

d) dzierżawy i wynajmu nieruchomości.

2. Państwa członkowskie określają szczegółowe zasady korzystania z prawa wyboru przewidzianego w ust. 1.

Państwa członkowskie mogą ograniczyć zakres tego prawa wyboru”.

6 Zgodnie z art. 168 owej dyrektywy:

„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”.

7 Artyku? 184 dyrektywy VAT przewiduje:

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

8 Artyku? 185 tej dyrektywy stanowi:

„1. Korekta jest dokonywana w szczeg?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.

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

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

9 Artyku? 186 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie okre?laj? szczeg?lne przepisy wykonawcze dla art. 184 i 185”.

10 Artyku? 187 dyrektywy VAT ma nast?puj?ce brzmienie:

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

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

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

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

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

11 Zgodnie z art. 188 dyrektywy VAT:

„1. W przypadku dostaw dokonanych w okresie obj?tym korekt? uznaje si?, ?e dobra inwestycyjne s? u?ywane do celów prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej podatnika a? do zak?czenia okresu obj?tego korekt?.

Uznaje si?, ?e dzia?alno?? gospodarcza jest ca?kowicie opodatkowana, w przypadku gdy dostawa dóbr inwestycyjnych jest opodatkowana.

Uznaje si?, ?e dzia?alno?? gospodarcza jest ca?kowicie zwolniona, w przypadku gdy dostawa

dóbr inwestycyjnych jest zwolniona.

2. Korekta przewidziana w ust. 1 dokonywana jest jednorazowo dla całego pozostałego okresu korekty. 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”.

12 Artykuł 189 tej dyrektywy 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”.

13 Artykuł 190 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Do celów art. 187, 188, 189 i 191, państwa członkowskie mogą uznać za dobra inwestycyjne usługi o charakterze podobnym do tego zwykle przypisywanego dobrom inwestycyjnym”.

14 Artykuł 191 dyrektywy VAT stanowi:

„Jeżeli w którymkolwiek z państw członkowskich skutki stosowania art. 187 i 188 są nieistotne, państwo to może, po konsultacji z Komitetem ds. VAT, powstrzymać się od ich stosowania, biorąc pod uwagę ogólny wpływ VAT w danym państwie członkowskim i potrzebę uproszczenia procedur administracyjnych, oraz pod warunkiem że nie spowoduje to zakłóceń konkurencji”.

15 Zgodnie z art. 192 tej dyrektywy:

„W przypadku gdy podatnik przechodzi z ogólnego systemu opodatkowania na opodatkowanie według procedury szczególnej lub odwrotnie, państwa członkowskie mogą przedsięwziąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec odniesieniu przez tego podatnika nieuzasadnionych korzyści lub poniesieniu przez niego nieuzasadnionych strat”.

Prawo szwedzkie

16 Zgodnie z § 2 rozdziału 3 Mervärdesskattelag (1994:200) [ustawy o podatku od wartości dodanej (1994:200)] z dnia 30 marca 1994 r. (SFS 1994, nr 200), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o VAT”), wynajem nieruchomości jest co do zasady zwolniony z VAT. Jednakże właściciel nieruchomości, który wynajmuje ją w całości lub w części na rzecz najemcy do trwałego jej użytkowania w celach działalności podlegającej opodatkowaniu, może wybrać opodatkowanie na podstawie § 3 rozdziału 3 i § 1 rozdziału 9 ustawy o VAT.

17 O ile co do zasady możliwe jest dokonanie wyboru opodatkowania dopiero po zakończeniu budowy budynku i po rozpoczęciu najmu, o tyle z § 3 ust. 3 pkt 3 rozdziału 3 i § 2 rozdziału 9 ustawy o VAT wynika, że właściciel nieruchomości może wybrać opodatkowanie na etapie

budowy budynku, w szczególności pod warunkiem, że ma zamiar oddać budynek w najem zaraz po zakończeniu jego budowy.

18 Na mocy § 6 ust. 2 rozdziału 9 tej ustawy organ podatkowy może w trakcie budowy nieruchomości, jeszcze przed rozpoczęciem najmu, zakończyć opcjonalne opodatkowanie, jeżeli okaże się, że warunki związane z tym systemem nie są już spełniane.

19 Rozdziały 8 i 8a ustawy o VAT zawierają przepisy dotyczące, odpowiednio, prawa do odliczenia VAT naliczonego od transakcji na wcześniejszych etapach oraz korekty.

20 Na podstawie § 3 rozdziału 8 i § 8 rozdziału 9 tej ustawy właściciel nieruchomości, który wybrał opodatkowanie, ma prawo do odliczenia naliczonego VAT związanego z nabyciem dokonany w związku z jego działalnością. Odliczenie może nastąpić albo poprzez wybór opodatkowania na etapie budowy, albo w drodze odliczenia z mocą wsteczną, albo poprzez korektę.

21 Z § 4 rozdziału 8a wspomnianej ustawy wynika, że korekta odliczeń powinna co do zasady zostać dokonana w przypadku zmiany sposobu wykorzystania dóbr inwestycyjnych, których nabycie objęte było w całości lub częściowo prawem do odliczenia podatku naliczonego, a tym samym prawo do odliczenia podlega ograniczeniu. Należy również dokonać korekty odliczeń w odwrotnej sytuacji, to znaczy gdyby zakup nie dawał prawa do odliczenia lub dawał prawo do odliczenia tylko częściowo oraz gdy w wyniku zmiany wykorzystania stwierdza się prawo do odliczenia lub gdy ono się zwiększa.

22 Zgodnie z § 6 rozdziału 8a tej ustawy korekty dokonuje się tylko wtedy, gdy doszło do zmiany sposobu wykorzystania dóbr inwestycyjnych lub do ich zbycia w określonym terminie (okres objęty korektą). Okres ten w odniesieniu do nieruchomości wynosi 10 lat.

23 Paragraf 11 rozdziału 9 ustawy o VAT zawiera przepisy szczególne dotyczące korekty w przypadku zakończenia opcjonalnego opodatkowania na etapie budowy przed rozpoczęciem najmu podlegającego opodatkowaniu. Korekta dokonywana jest jednorazowo dla całego pozostałego okresu objętego korektą. Ponadto podatek naliczony za okres pomiędzy wydaniem decyzji o przyznaniu opcjonalnego opodatkowania a jego końcem powinien zostać zapłacony na rzecz państwa wraz z odsetkami. Przepisy te skutkują tym, że każdy podatek naliczony, który został odliczony, podlega natychmiastowemu zwrotowi wraz z odsetkami.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

24 Zamierzając wybudować na należącej do niego gruncie budynek do użytku biurowego przeznaczony do wynajmu, Skellefteå Industrihus, spółka prawa szwedzkiego, wniosł w trakcie budowy nieruchomości o skorzystanie z systemu wyboru opodatkowania od listopada 2012 r. i uzyskał je. Następnie dokonał odliczenia w wysokości 966 508 koron szwedzkich (SEK) (około 95 400 EUR) naliczonego VAT obciążającego dokonane przez niego zakupy, głównie usługi architekta dotyczące planowanej nieruchomości. Dokonana po ogłoszeniu przez jednego z przyszłych najemców, że nie jest już zainteresowany najmem lokali w omawianej nieruchomości, ponowna ocena kosztów wykazała, że projekt nie był rentowny. Pozwana w postępowaniu głównym postanowiła zatem we wrześniu 2013 r. odstąpić od projektu, co zakończyło opcjonalne opodatkowanie.

25 W grudniu 2013 r. Skellefteå Industrihus dokonał zwrotu całego VAT odliczonego w okresie, w którym skorzystał z systemu wyboru opodatkowania. Jednakże trzy lata później, uznając, że obowiązek dokonania zwrotu naliczonego VAT był sprzeczny z dyrektywą VAT, wniosł on o ponowne dopuszczenie odliczenia naliczonego VAT.

26 Ponieważ organ podatkowy oddalił ten wniosek, Skellefteå Industrihus wniósł skargę do Förvaltningsrätten i Umeå (sądu administracyjnego w Umeå, Szwecja), który uwzględnił tę skargę ze względu na to, że mające zastosowanie przepisy krajowe nie były zgodne z prawem Unii. W konsekwencji organ podatkowy zwrócił Skellefteå Industrihus kwotę VAT, którą spółka ta pierwotnie zapłaciła.

27 Ponieważ odwołanie wniesione przez organ podatkowy zostało oddalone, organ ten wniósł skargę do sądu odsyłającego, żądając nakazania Skellefteå Industrihus zwrotu odliczonego VAT.

28 Sąd odsyłający wskazuje przede wszystkim, że w niniejszej sprawie nie doszło do nadużycia lub oszustwa oraz że nabycia nie służyły realizacji transakcji zwolnionych z podatku. Spór w postępowaniu głównym dotyczy zatem wyłóżcznie kwestii zgodności § 11 rozdziału 9 ustawy o VAT z dyrektywą VAT, jeżeli obowiązek opodatkowania ustał z powodu zaniechania projektu budowy budynku przed jego ukończeniem i w związku z tym nie została zrealizowana żadna transakcja najmu.

29 Sąd odsyłający zauważa następnie, że przepisy § 11 rozdziału 9 ustawy o VAT nie mają bezpośredniego odpowiednika w dyrektywie VAT i że należy zatem ustalić, czy, jak podnosi organ podatkowy, przepisy te wpisują się rzeczywiście w ramy zakresu swobodnego uznania przyznanego państwom członkowskim w art. 137 rzeczonej dyrektywy w celu doprecyzowania systemu opcjonalnego opodatkowania najmu nieruchomości. Otóż odpowiedzi na takie pytanie nie można wyprowadzić z orzecznictwa Trybunału, a w szczególności z wyroków: z dnia 12 stycznia 2006 r., Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22), z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), oraz z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134).

30 Sąd odsyłający wyjaśnia wreszcie, że w przypadku gdyby Trybunał uznał, iż uregulowanie sporne w postępowaniu głównym nie jest objęte zakresem swobodnego uznania przyznanym państwom członkowskim, należałoby jeszcze zbadać, czy przepisy te mogły jednak zostać dopuszczone w świetle zasad dyrektywy VAT dotyczących korekty odliczeń. Sąd odsyłający uważa, że również w tej kwestii orzecznictwo Trybunału, a w szczególności jego wyrok z dnia 29 lutego 1996 r., Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67), nie pozwala na udzielenie odpowiedzi na to pytanie.

31 W tych okolicznościach Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy zgodna z dyrektywą VAT, w szczególności z jej art. 137, 168, 184–187, 189 i 192, jest sytuacja, w której właściciel nieruchomości, który skorzystał z wyboru opodatkowania w trakcie budowy budynku i który odliczył podatek naliczony w związku z zakupami dotyczącymi projektu budowlanego, musi natychmiast zwrócić całą kwotę podatku naliczonego powiększoną o odsetki z tej przyczyny, że opodatkowanie kończy się wraz z zaprzestaniem realizacji projektu budowlanego przed ukończeniem budynku, a co za tym idzie nie dochodzi do rozpoczęcia najmu?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

32 Zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania Trybunał może w każdej chwili, w szczególności jeżeli odpowiedź na pytanie prejudycjalne można wywieść w sposób jednoznaczny z orzecznictwa lub jeżeli odpowiedź na takie pytanie nie pozostawia żadnych uzasadnionych

właściwość, na wniosek sądziego sprawozdawcy i po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem.

33 Przepis ten należy zastosować w niniejszej sprawie.

34 Przez swoje pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy art. 137, 168, 184–187, 189 i 192 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które przewidują obowiązek natychmiastowego zwrotu przez właściciela nieruchomości, któremu przyznano prawo do korzystania z systemu opcjonalnego opodatkowania w trakcie budowy budynku, który ma zamiar oddać w najem, i który to właściciel odliczy VAT naliczony przy zakupach przeznaczonych na ów projekt budowlany, całej kwoty tego VAT wraz z odsetkami z tego względu, że odstąpiło od realizacji zamierzonego projektu dającego prawo do odliczenia i nie doszło do wykonywania opodatkowanej działalności, w którym to przypadku został przewidziany obowiązek dokonania korekty naliczonego VAT.

35 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy stwierdzić, że okoliczności faktyczne leżące u podstaw sprawy w postępowaniu głównym dotyczą nie sytuacji zakończenia opodatkowania, lecz sytuacji, w której brak jest czynności opodatkowanych. W rzeczywistości bowiem, ponieważ na podstawie artykułu 9 ust. 1 dyrektywy VAT „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności (zob. podobnie wyrok z dnia 12 października 2016 r., Nigl i in., C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo), opodatkowanie VAT nie ustaje automatycznie w chwili, gdy podatnik postanawia zrezygnować z planowanej wcześniej działalności.

36 Jeżeli chodzi o to, czy państwa członkowskie mogą przy wykonywaniu przyznanego im w art. 137 dyrektywy VAT zakresu uznania przewidzieć zasadę, zgodnie z którą prawo do odliczenia udzielone w wyniku wykonania przewidzianego w tym artykule prawa wyboru może zostać cofnięte ze skutkiem wstecznym, jeżeli zrezygnowano z zamierzonej działalności, należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału to nabycie towarów lub usług przez podatnika dającego w takim charakterze decyduje o stosowaniu systemu VAT, a w konsekwencji, mechanizmu odliczenia. Faktyczne lub zamierzone wykorzystanie towarów i usług wyznacza jedynie zakres wstępnego odliczenia, do którego podatnik jest uprawniony na mocy art. 168 dyrektywy VAT, oraz zakres ewentualnych korekt w późniejszych okresach, nie ma ono jednak wpływu na powstanie prawa do odliczenia (wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Trybunał orzeka również wielokrotnie, że powstałe już prawo do odliczenia co do zasady pozostaje nabyte, nawet jeżeli następnie planowana działalność gospodarcza nie będzie wykonywana, a co za tym idzie nie doprowadziła do dokonania opodatkowanych transakcji (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 lutego 1996 r., Inzo, C-110/94, EU:C:1996:67, pkt 20; z dnia 17 października 2018 r., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 25), lub jeżeli ze względu na okoliczności niezależne od jego woli podatnik nie skorzystał z towarów i usług, które dawały prawo do odliczenia w ramach opodatkowanych transakcji (wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Każda inna wykładnia dyrektywy VAT byłaby sprzeczna z zasadą neutralności VAT w odniesieniu do obciążenia podatkowego przedsiębiorstwa. W rzeczywistości bowiem przy traktowaniu pod względem podatkowym tych samych działalności inwestycyjnych mogłaby ona stworzyć nieuzasadnione różnice między przedsiębiorstwami dokonującymi już transakcji podlegających opodatkowaniu a innymi przedsiębiorstwami, które poprzez inwestycje zamierzają rozpocząć działalność bądź też źródłem opodatkowanych transakcji. Podobnie powstałyby arbitralne różnice między tymi ostatnimi przedsiębiorstwami w zakresie, w jakim ostateczna

akceptacja odlicze? zale? a? aby od tego, czy takie inwestycje prowadz?, czy nie prowadz? do opodatkowanych transakcji (wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timi?oara, C?734/19, EU:C:2020:919, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Z orzecznictwa wynika równie?, ?e nawet je?li art. 137 ust. 2 dyrektywy VAT pozostawia pa?stwom cz?onkowskim szeroki zakres uprawnie? dyskrejonalnych, umo?liwiaj?c im okre?lanie szczeg?owych zasad korzystania z prawa wyboru, a nawet jego wy??czenie, to jednak pa?stwa cz?onkowskie nie mog? wykorzystywa? tego uprawnienia do naruszania art. 167 i 168 tej dyrektywy, cofaj?c ju? nabyte prawo do odliczenia (wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo). Ograniczenie odliczenia VAT zwi?zanego z transakcjami opodatkowanymi po skorzystaniu z prawa wyboru nie dotyczy?oby bowiem „zakresu” prawa wyboru, który pa?stwa cz?onkowskie mog? ograniczy? na podstawie art. 137 ust. 2 dyrektywy VAT, lecz skutków wykonania tego prawa (wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 W zwi?zku z tym, o ile pa?stwa cz?onkowskie mog? okre?li? warunki i zasady umo?liwiaj?ce wdro?enie prawa wyboru, o tyle owe warunki i zasady nie mog? narusza? samego prawa do odliczenia i powinny by? zgodne z celami i zasadami ogólnymi dyrektywy VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 9 wrze?nia 2004 r., Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C?269/03, EU:C:2004:512, pkt 24; z dnia 12 stycznia 2006 r., Turn- und Sportunion Waldburg, C?246/04, EU:C:2006:22, pkt 31; a tak?e z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, pkt 45, 46).

41 Z powy?szego wynika, ?e art. 137 ust. 2 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on krajowemu przepisowi ustawowemu, takiemu jak § 11 rozdzia?u 9 ustawy o VAT, który przewiduje w rzeczywisto?ci cofni?cie prawa do odliczenia podatku naliczonego, gdy prawo to zosta?o przyznane podatnikowi w ramach korzystania przez niego z prawa wyboru.

42 W odniesieniu do kwestii, w jaki sposób zasad? podkre?lon? w wyroku z dnia 29 lutego 1996 r., Inzo (C?110/94, EU:C:1996:67), zgodnie z któr? prawo do odliczenia pozostaje nabyte nawet wtedy, gdy zako?czono dzia?alno??, zanim doprowadzi?a ona do realizacji opodatkowanych transakcji, nale?y po??czy? z zasadami dyrektywy VAT dotycz?cymi korekty odlicze?, a w szczeg?ólnoci, czy przepis taki jak § 11 rozdzia?u 9 ustawy o VAT mo?e jednak zosta? dopuszczony w ?wietle tych zasad, nale?y przypomnie?, ?e Trybuna? orzek?, po pierwsze, ?e mechanizm korekty przewidziany w art. 184–187 dyrektywy VAT stanowi integraln? cz??? systemu odlicze? VAT ustanowionego w tej dyrektywie i ma na celu ustanowienie ?cis?ego i bezpo?redniego zwi?zku pomi?dzy prawem do odliczenia naliczonego VAT a wykorzystaniem towarów lub us?ug do celów opodatkowanych transakcji (zob. podobnie wyroki: z dnia 9 lipca 2020 r., Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C?374/19, EU:C:2020:546, pkt 20; z dnia 17 wrze?nia 2020 r., Stichting Schoonzicht, C?791/18, EU:C:2020:731, pkt 26). Trybuna? wyja?ni?, po drugie, ?e je?eli towary lub us?ugi nabyte przez podatnika s? wykorzystywane do wykonywania transakcji zwolnionych z VAT lub niepodlegaj?cych opodatkowaniu VAT, nie mo?e doj?? ani do poboru podatku naliczonego, ani do odliczenia podatku naliczonego (wyrok z dnia 9 lipca 2020 r., Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C?374/19, EU:C:2020:546, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Ponadto art. 184 dyrektywy VAT definiuje powstanie obowi?zku dokonania korekty w mo?liwie jak najszerszy sposób, poniewa? „[w]st?pne odliczenie podlega korekcie, je?eli jego kwota jest wy?sza lub ni?sza od kwoty odliczenia przys?uguj?cej podatnikowi”. Sformu?owanie to nie wyklucza a priori ?adnej mo?liwo?ci nienale?nego odliczenia, poniewa? ogólny zakres obowi?zku korekty znajduje potwierdzenie w wyra?nym wyliczeniu wyj?tków przewidzianych w art.

185 ust. 2 tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 17 września 2020 r., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, pkt 30, 31).

44 Nadto, jeżeli z powodów niezależnych od jego woli podatnik nie wykorzystuje towarów i usług będących podstawą odliczenia w ramach opodatkowanych transakcji, w celu stwierdzenia istnienia „zmian” w rozumieniu art. 185 dyrektywy VAT nie wystarczy, aby nieruchomości pozostała niezajęta po rozwiązaniu umowy najmu, której była przedmiotem, nawet gdy zostało wykazane, że podatnik nadal zamierza wykorzystywać ją do celów opodatkowanej działalności i podejmuje niezbędne w tym celu kroki, gdy prowadzioby to do ograniczenia prawa do odliczenia w drodze przepisów mających zastosowanie w dziedzinie korekt (wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 W ten sposób w sytuacji, gdy podatnik nie zamierza już wykorzystywać odnośnych towarów i usług do realizacji podlegających opodatkowaniu transakcji lub gdy wykorzystuje je do realizacji transakcji zwolnionych z podatku, który i bezpośredni zwizek w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 42 niniejszego postanowienia, który musi istnieć między prawem do odliczenia naliczonego VAT a realizacją planowanych transakcji podlegających opodatkowaniu, zostaje przerwany (zob. podobnie wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 44).

46 W konsekwencji, jeżeli, jak wynika z postanowienia odsyłającego, sytuacja w postępowaniu głównym odpowiada sytuacji opisanej w poprzednim punkcie, czego weryfikacja należy do sądu odsyłającego, to powinna ona prowadzić do zastosowania mechanizmu korekty przewidzianego w art. 184–187 dyrektywy VAT.

47 Odnosząc się dodatkowo do art. 187 dyrektywy VAT, Trybunał orzekł, że przepis ten nie reguluje jednak zasad korekty, jakie należy stosować, jeżeli w chwili pierwszego wykorzystania dobra inwestycyjnego prawo do odliczenia okaże się wyższe lub niższe od wstępnego odliczenia (wyrok z dnia 17 września 2020 r., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, pkt 43). Ponadto ustanowienie zasad dotyczących korekty wstępnego odliczenia, która dokonywana jest w chwili pierwszego wykorzystania danego dobra inwestycyjnego, jeżeli okaże się wówczas, że odliczenie to było wyższe niż odliczenie, do którego dokonania podatnik był uprawniony ze względu na rzeczywisty sposób wykorzystania tego dobra, jest objęte art. 187 dyrektywy VAT, lecz przepisami wykonawczymi do art. 184 i 185 tej dyrektywy, które państwa członkowskie zgodnie z jej art. 186 mają obowiązek określić (wyrok z dnia 17 września 2020 r., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, pkt 48).

48 Tymczasem w niniejszej sprawie, ponieważ nie doszło do „pierwszego użycia” lub „faktycznego wykorzystania” nabytych towarów i usług, należy stwierdzić, że zasady dotyczące korekty wstępnego odliczenia VAT przewidziane w prawie szwedzkim nie są objęte art. 187 dyrektywy VAT i nie mogą zatem, wbrew rozważaniom sądu odsyłającego, być sprzeczne z tym przepisem.

49 Ten sam wniosek nasuwa się w odniesieniu do art. 192 dyrektywy VAT, ponieważ z brzmienia tego przepisu jasno wynika, że pozostawia on państwu członkowskiemu możliwość przyjęcia „wszelkich niezbędnych środków”, aby zapobiec odniesieniu przez tego podatnika nieuzasadnionych korzyści lub poniesieniu przez niego nieuzasadnionych strat.

50 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na pytanie prejudycjalne trzeba odpowiedzieć, iż art. 137, 168, 184–187, 189 i 192 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które przewidują obowiązek natychmiastowego zwrotu przez właściciela nieruchomości, któremu przyznano prawo do korzystania z systemu opcjonalnego opodatkowania w trakcie budowy budynku, który miał zostać oddany w najem, i

który to w?a?ciciel odliczy? naliczony VAT obci??aj?cy zakupy przeznaczone na ów projekt budowlany, ca?ej kwoty tego podatku, ewentualnie wraz z odsetkami, z tego powodu, ?e zamierzony projekt daje prawo do odliczenia nie doprowadzi? do ?adnej opodatkowanej dzia?alno?ci, jednak?e artyku?y te nie sprzeciwiaj? si? uregulowaniu krajowemu, które w takiej sytuacji przewiduje obowi?zek dokonania korekty naliczonego VAT.

W przedmiocie kosztów

51 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (ósma izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku?y 137, 168, 184–187, 189 i 192 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one przepisom krajowym, które przewiduj? obowi?zek natychmiastowego zwrotu przez w?a?ciciela nieruchomości, któremu przyznano prawo do korzystania z systemu opcjonalnego opodatkowania w trakcie budowy budynku, który mia? zosta? oddany w najem, i który to w?a?ciciel odliczy? naliczony podatek od warto?ci dodanej (VAT) obci??aj?cy zakupy przeznaczone na ów projekt budowlany, ca?ej kwoty tego podatku, ewentualnie wraz z odsetkami, z tego powodu, ?e zamierzony projekt daje prawo do odliczenia nie doprowadzi? do ?adnej opodatkowanej dzia?alno?ci, jednak?e artyku?y te nie sprzeciwiaj? si? uregulowaniu krajowemu, które w takiej sytuacji przewiduje obowi?zek dokonania korekty naliczonego podatku od warto?ci dodanej (VAT).

Podpisy

* J?zyk post?powania: szwedzki.