

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MICHALA BOBEKA

przedstawiona w dniu 3 marca 2020 r.(1)

Sprawa C-791/18

Stichting Schoonzicht

przy udziale:

Staatssecretaris van Financiën

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Sąd Najwyższy Niderlandów)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej – Korekta odliczeń – Dobra inwestycyjne – Różnica między zamierzonym wykorzystaniem a pierwszym rzeczywistym wykorzystaniem – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 185 i 187 – Stosowanie

I. Wprowadzenie

1. Niniejsza sprawa dotyczy tego, w jaki sposób przedsiębiorca, który zmienił swój zamiar odnośnie do sposobu korzystania z kompleksu apartamentów, powinien dokonać korekty wstępnego odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT). W analizowanym przypadku odliczenia dokonano, gdy kompleks apartamentów był jeszcze w trakcie budowy. Przedsiębiorca miał wówczas zamiar późniejszego przeznaczenia owego kompleksu do celów podlegających opodatkowaniu. Czyżby apartamentów została jednak następnie wynajęta, co pociągnęło za sobą skutek tego rodzaju, że pierwsze wykorzystanie owych apartamentów było zwolnione z podatku.

2. W tych okolicznościach organ niderlandzki zwrócił się do przedsiębiorcy o jednorazowy zwrot części wstępnego odliczenia przypadającej na apartamenty, które zostały następnie oddane w najem. Zgodnie bowiem z uregulowaniem krajowym, jeżeli w chwili gdy przedsiębiorca zaczyna wykorzystywać dobra po raz pierwszy okazuje się, że dokonał on odliczenia VAT w kwocie większej niż kwota przysługująca mu z tytułu korzystania z tych dóbr, korekta nadwyżki odliczonego wstępnego VAT należy dokonać *jednorazowo*.

3. Powstaje zatem kwestia prawna, czy owo uregulowanie jest zgodne z art. 187 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”)(2), który stanowi, że w przypadku dóbr inwestycyjnych korekta odliczeń obejmuje okres kilku lat i jest dokonywana w proporcjonalnych

człowiekach ujemkowych.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii: dyrektywa VAT

4. Artykuły 184–187 i art. 189 dyrektywy VAT dotyczą korekty odliczeń.
 5. Zgodnie z art. 184 „[w]ystępnego odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi”.
 6. Artykuł 185 owej dyrektywy ma następujące brzmienie:
 7. „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.
 8. 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.
 9. Państwa członkowskie mogą jednakże wymagać dokonania korekty w przypadku transakcji całościowo lub częściowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieży”.
 10. Jak stanowi art. 186 dyrektywy VAT, „[p]aństwa członkowskie określają szczegółowe przepisy wykonawcze dla art. 184 i 185”.
 11. Artykuł 187 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:
 12. „1. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta obejmuje okres pięciu lat, włącznie z rokiem, w którym towary zostały nabyte lub wytworzone.
 13. Państwa członkowskie mogą jednakże uwzględnić przy korekcie okres pięciu pełnych lat, licząc od dnia, w którym dobra te zostały użyte po raz pierwszy.
 14. W odniesieniu do nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne okres stanowiący podstawę obliczania korekty może zostać przedłużony do 20 lat.
 15. 2. Roczna korekta dokonywana jest włącznie w odniesieniu do jednej piątej VAT należnego na te dobra inwestycyjne lub, w przypadku gdy okres korekty został przedłużony, w odniesieniu do odpowiedniej części ujemkowej VAT.
 16. 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”.
17. Artykuł 189 dyrektywy VAT stanowi:
 18. „Do celów stosowania przepisów art. 187 i 188, państwa członkowskie mogą przedsięwziąć następujące środki:

[...]

b) określi kwotę VAT, którą należy uwzględnić przy korekcie;

[...]”.

B. Prawo niderlandzkie

19. Przepisy regulujące korektę odliczeń znajdują się w art. 15 ust. 4 Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (ustawy z dnia 28 czerwca 1968 r. w sprawie zastąpienia obowiązującego podatku obrotowego podatkiem obrotowym opartym o system poboru podatku od wartości dodanej) (zwanego dalej „OB”) oraz w art. 12 i 13 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku obrotowym z 1968 r.) (zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym”).

20. Artykuł 15 ust. 4 OB ma następujące brzmienie:

21. „Odliczenie podatku dokonywane jest zgodnie z przeznaczeniem towarów i usług, gdy podatek zostaje naliczony przedsiębiorcy w fakturze lub gdy staje się wymagalny. Jeżeli w chwili, gdy przedsiębiorca zaczyna wykorzystywać towary i usługi, okazuje się, iż odlicza podatek na nie przypadający w stosunku wyższym lub niższym od tego, do którego ma prawo z uwagi na wykorzystanie towarów lub usług, wartość odliczonej nadwyżki staje się z tym momentem wymagalna. Podatek, który stał się wymagalny, podlega wpłaconiu zgodnie z art. 14. Człowiek podatku, której nie odliczono, mimo takiego uprawnienia, będzie mu zwrócona na jego wniosek”.

22. Artykuł 12 ust. 2 i ust. 3 rozporządzenia wykonawczego stanowi:

23. „2. Korekta, o której mowa w art. 15 ust. 4 [OB], jest dokonywana w oparciu o dane dotyczące okresu rozliczeniowego, w którym przedsiębiorca zaczyna wykorzystywać towary lub usługi.

24. 3. W chwili gdy zostaje deklaratorem ostatniego okresu rozliczeniowego korekta odliczenia jest dokonywana w oparciu o dane dotyczące całego roku podatkowego”.

25. Artykuł 13 rozporządzenia wykonawczego, w części mającej znaczenie w niniejszej sprawie, ma następujące brzmienie:

26. „1. W drodze odstąpienia od art. 11 na potrzeby odliczenia uwzględnia się oddzielnie:

a) nieruchomości i prawa związane z nieruchomościami;

b) rzeczy ruchome, które są odpisywane przez przedsiębiorcę od podatku dochodowego lub podatku dochodowego od osób prawnych lub które mogłyby zostać przez niego odpisane, gdyby podlegały on opodatkowaniu takim podatkiem.

2. W przypadku nieruchomości i praw związanych z nieruchomościami korekta odliczeń jest dokonywana w każdym z dziewięciu lat podatkowych następujących po roku, w którym przedsiębiorca rozpoczyna wykorzystywanie danej nieruchomości. Korekta jest za każdym razem dokonywana w odniesieniu do jednej dziesiątej naliczonego i zapłaconego podatku z uwzględnieniem danych za rok podatkowy zawartych w deklaracji dotyczącej ostatniego okresu rozliczeniowego tego roku podatkowego”.

III. Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne

27. Stichting Schoonzicht, która ma siedzibę w Amsterdamie, zleciła budowę kompleksu apartamentów na należącem do niej gruncie. Kompleks ten składa się z siedmiu apartamentów mieszkalnych. Jego budowa rozpoczęła się w 2013 r., natomiast do użytku oddano go w lipcu 2014 r.

28. Pierwotnie był on przeznaczony do wykorzystania w celach podlegających opodatkowaniu. W związku z tym Stichting Schoonzicht dokonała całkowitego odliczenia VAT należnego od tej dostawy.

29. Następnie, z dniem 1 sierpnia 2014 r., Stichting Schoonzicht oddała w najem cztery apartamenty. Z postanowienia odsyłającego wynika, że stanowiło to pierwsze wykorzystanie (czyli) owego kompleksu apartamentów i że takie wykorzystanie było, odmiennie niż w przypadku pierwotnego zamiaru, *zwolnione* z VAT. Trzy pozostałe apartamenty pozostawały w 2014 r. niezasiedlone.

30. Dlatego też dokonano, zgodnie z prawem niderlandzkim, tj. na podstawie art. 15 ust. 4 OB, korekty odpowiedniej części wstępnego odliczenia. W wyniku tego powstało po stronie Stichting Schoonzicht zobowiązanie do zapłaty kwoty 79 587 EUR z tytułu VAT należnego od czterech wynajmionych apartamentów. Z postanowienia odsyłającego wynika, że korekty dokonano za trzeci kwartał 2014 r. (okres od dnia 1 lipca do dnia 30 września 2014 r.), kiedy to miało miejsce pierwsze wykorzystanie kompleksu apartamentów.

31. Stichting Schoonzicht zapłaciła VAT, a następnie wniosła niedewolutywny administracyjny środek odwoławczy (zażalenie), za pomocą którego zakwestionowała decyzję określającą wysokość jej zobowiązania podatkowego VAT. Wskazała ona, że w przypadku dóbr inwestycyjnych korekta całego wstępnego odliczenia w momencie pierwszego wykorzystania dobra inwestycyjnego, zgodnie z wymogami art. 15 ust. 4 OB, jest sprzeczna z art. 187 dyrektywy VAT.

32. Powyższe zażalenie zostało oddalone przez Inspecteur van de Belastingdienst (inspektora administracji podatkowej). Stichting Schoonzicht odwołała się od jego decyzji do Rechtbank Noord-Holland (sądu rejonowego dla prowincji Holandia Północna, Niderlandy). Sąd ten uznał odwołanie za bezzasadne, w związku z czym Stichting Schoonzicht wniosła apelację do Gerechtshof Amsterdam (sądu apelacyjnego w Amsterdamie, Niderlandy). Sąd ten orzekł również, że uregulowanie zawarte w art. 15 ust. 4 OB jest zgodne z dyrektywą VAT, i oddalił apelację jako bezzasadną. Zdaniem Gerechtshof Amsterdam (sądu apelacyjnego w Amsterdamie, Niderlandy) ustawodawca niderlandzki skorzystał z przyznanej państwu członkowskiemu na mocy art. 189 lit. b) dyrektywy VAT możliwości określenia kwoty VAT, której należy uwzględnić przy korekcie w przypadku dóbr inwestycyjnych. Według owego sądu jednorazowa korekta przewidziana w art. 15 ust. 4 OB należy traktować jako „wstępna korekta”, która poprzedza standardowe procedury korekty i której dyrektywa VAT nie reguluje (a zatem jej nie wyklucza). Dyrektywa VAT nie stanowi przeszkody dla takiej korekty, ponieważ nie stoi ona w sprzeczności ani z zasadą neutralności podatkowej, ani z zasadą proporcjonalności.

33. Stichting Schoonzicht wniosła od tego wyroku skargę kasacyjną do Hoge Raad der Nederlanden (sądu najwyższego Niderlandów) będącego sądem ostatecznym.

34. W postępowaniu głównym Stichting Schoonzicht ponownie wysuwa argument, zgodnie z którym jednorazowa korekta wstępnego odliczenia zastosowana przy okazji rozpoczęcia wykorzystywania dóbr inwestycyjnych jest sprzeczna z art. 187 dyrektywy VAT. Jej zdaniem uregulowanie korekty w art. 187 dyrektywy VAT należy rozpatrywać niezależnie od przepisów art. 184 i 185 owej dyrektywy. Artykuł 187 dyrektywy VAT przewiduje szczególne uregulowanie dotyczące dóbr inwestycyjnych, które stosuje się z pominięciem ogólnego uregulowania art. 184 i 185. Zgodnie z art. 187 korekta wstępnego odliczenia w przypadku dóbr inwestycyjnych musi obejmować okres kilku lat, zaś pod koniec każdego roku objętego korektą można dokonać jedynie korekty proporcjonalnej części wstępnego odliczenia. Korekta na podstawie art. 187 dyrektywy VAT w przypadku czterech apartamentów może zostać dokonana najwcześniej w chwili złożenia deklaracji za ostatni kwartał 2014 r., nawet jeżeli te apartamenty były już wcześniej w tym roku wykorzystane po raz pierwszy. Korekta taka może wówczas być dokonana wyłączenie w odniesieniu do jednej dziesiątej uzyskanego w 2013 r. odliczenia.

35. Sąd ostateczny wyraża wątpliwość co do zgodności przewidzianego w prawie niderlandzkim wymogu dokonania „korekty części odliczenia w chwili pierwszego wykorzystania” z art. 187 dyrektywy VAT.

36. W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

37. „1) Czy art. 184–187 [dyrektywy VAT] stoją na przeszkodzie krajowemu uregulowaniu korekty VAT w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych, przewidującemu korektę obejmującą okres kilku lat, przy czym w roku rozpoczęcia korzystania z dobra inwestycyjnego – będącym jednocześnie pierwszym rokiem objętym korektą – całkowita kwota wstępnego odliczenia dokonanego w odniesieniu do tego dobra inwestycyjnego jest dostosowywana (korygowana) jednorazowo, jeżeli przy okazji rozpoczęcia korzystania z owego dobra inwestycyjnego okazuje się, że wstępne odliczenie odbiega od odliczenia, do którego stosowania podatnik jest uprawniony ze względu na rzeczywisty sposób wykorzystania dobra inwestycyjnego?

38. W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze:

39. 2) Czy art. 189 lit. b) lub c) [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że

jednorazowe dostosowanie wstępnego odliczenia dokonanego w pierwszym roku objętym korektą, o którym mowa w pytaniu pierwszym, stanowi środek, który Niderlandy mogą przyjąć do celów stosowania art. 187 [dyrektywy VAT]”.

40. Uwagi na piśmie zostały złożone przez Stichting Schoonzicht, rząd niderlandzki i szwedzki oraz przez Komisję Europejską.

IV. Analiza

41. Uważam, że sporne uregulowanie krajowe jest zgodne z dyrektywą VAT. Aby dojść do tego wniosku, na samym początku przedstawię pewne wstępne wyjaśnienia dotyczące mających zastosowanie (lub też potencjalnie mających zastosowanie) przepisów dyrektywy VAT (czyli A). Następnie wskażę, że wymóg dokonania „korekty całości odliczenia w chwili pierwszego wykorzystania” nie wchodzi w zakres art. 187 dyrektywy VAT, lecz jej art. 184–186, z którymi to przepisami jest on zgodny (czyli B).

A. Mające zastosowanie (i potencjalnie mające zastosowanie) przepisy dyrektywy VAT

42. Zgodnie z art. 167 dyrektywy VAT „[p]rawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”. W tym kontekście Trybunał wielokrotnie podkreśla, że prawo do odliczenia „stanowi integralną część mechanizmu VAT i zasadniczo nie podlega ograniczeniu”(3). Orzekł on również, że „[s]ystem odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy, pod warunkiem że co do zasady jego działalność podlega VAT”(4).

43. W art. 184 i nast. dyrektywy VAT ustanowiono bardziej szczegółowe przepisy dotyczące prawa do odliczenia oraz przewidziano mechanizm korekty(5). Mechanizm ten pozwala zapewnić, że transakcje dokonane na wcześniejszym etapie nadal będą uprawniać do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim sąużyte do świadczenia dostaw objętych VAT(6). Innymi słowy, „mechanizm ów ma [...] na celu ustanowienie poprzez te zasady przejrzystości i bezpośredniego związku pomiędzy prawem do odliczenia naliczonego podatku VAT a wykorzystaniem danych towarów i usług do transakcji opodatkowanych”(7).

44. Przewidziany w dyrektywie VAT system odliczeń obejmuje przepisy ogólne (art. 184–186) i przepisy szczególne mające zastosowanie do dóbr inwestycyjnych (art. 187–192).

45. Po pierwsze, jeżeli chodzi o przepisy ogólne, art. 184 dyrektywy VAT stanowi, że „[w]stępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi”. Jak przewidziano dalej w art. 185 ust. 1, „[k]orekta jest dokonywana w szczególności, w przypadku gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia, na przykład w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny”(8).

46. Zgodnie z art. 186 szczegółowe przepisy wykonawcze dla art. 184 i 185 są określone przez państwa członkowskie(9).

47. Po drugie, art. 187 i nast. dyrektywy VAT zawierają przepisy szczególne dotyczące korekty odliczeń w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych(10). Regulują one pewne aspekty określające sposób dokonywania korekty.

48. W zakresie istotnym dla niniejszego postępowania należy zwrócić uwagę na trzy aspekty.

49. Po pierwsze, korekta obejmuje okres pięciu lat, który może zostać przedłużony do

dwudziestu lat w odniesieniu do nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne. Z postanowienia odsyłającego wynika, że Niderlandy zdecydowały się – w przypadku nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne – stosować okres korekty wynoszący dziesięć lat. To właśnie ów okres ma potencjalnie znaczenie w odniesieniu do kompleksu apartamentów, którego dotyczy postępowanie główne.

50. Po drugie, zgodnie z art. 187 ust. 1 dyrektywy VAT, okres korekty obejmuje rok, w którym dobra zostały nabyte lub wytworzone, przy czym państwa członkowskie mogą uwzględnić przy korekcie okres liczony od dnia, w którym dobra te zostały użyte po raz pierwszy. Z postanowienia odsyłającego wynika, że Niderlandy zdecydowały się skorzystać z tej drugiej możliwości.

51. Po trzecie, na mocy art. 187 ust. 2 rocznej korekty dokonuje się wyłączenie w odniesieniu do jednej piątej VAT nałożonego na te dobra inwestycyjne lub, w przypadku gdy okres korekty został przedłużony, w odniesieniu do odpowiedniej części ułamkowej VAT. Zgodnie z uregulowaniem niderlandzkim ową odpowiednią część ułamkową jest jedna dziesiąta.

B. Kwalifikacja wymogu dokonania „korekty całości odliczenia w chwili pierwszego wykorzystania”

52. Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy przepisy dyrektywy VAT dotyczącej korekty odliczeń stoją na przeszkodzie wymogowi dokonania „korekty całości odliczenia w chwili pierwszego wykorzystania”.

53. Aby odpowiedzieć na to pytanie, należy zbadać, czy wymóg dokonania „korekty całości odliczenia w chwili pierwszego wykorzystania” jest objęty zakresem ogólnego uregulowania korekty przewidzianego w dyrektywie VAT (art. 184 i nast.), zakresem przewidzianego w niej uregulowania szczególnego (art. 187 i nast.), czy też może nie wchodzi on w zakres żadnego z tych uregulowań.

54. Stichting Schoonzicht utrzymuje, że ustanowione w art. 184–186 dyrektywy VAT uregulowanie ogólne nie ma zastosowania do rozpatrywanej sytuacji, ponieważ korekta dotyczy nieruchomości i reguluje ją art. 187 owej dyrektywy, z czego wynika, iż korekta ma obejmować okres dziesięciu lat. Z uwagi na fakt, że zgodnie z art. 15 ust. 4 OB odpowiednia część wstępnego odliczenia ma zostać zwrócona jednorazowo, ów przepis jest sprzeczny z art. 187 dyrektywy VAT.

55. Rządy niderlandzki i szwedzki oraz Komisja formułują odmienny wniosek. Ich zdaniem, co do zasady, wymóg dokonania „korekty całości odliczenia w chwili pierwszego wykorzystania” jest objęty zakresem ogólnego uregulowania korekty przewidzianego w dyrektywie VAT, a zatem z nim zgodny.

56. Przychylam się do tego drugiego stanowiska.

57. Prawdą jest, że zgodnie z art. 187 dyrektywy VAT „korekta obejmuje okres pięciu [lub więcej] lat, włącznie z rokiem, w którym towary zostały nabyte lub wytworzone [lub wykorzystane]” (11). Prawdą jest również, że – jak zauważają sąd odsyłający – na państwach członkowskich ciąży obowiązek wprowadzenia uregulowania korekty w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych (12).

58. Z powyższego nie wynika jednak odpowiedź na pytanie, w jaki sposób należy zaradzić rozbieżności między zamierzonym wykorzystaniem a pierwszym rzeczywistym wykorzystaniem.

59. W istocie, o ile z przewidzianego w art. 167 i 168 dyrektywy VAT prawa do odliczenia VAT należy w odniesieniu do towarów dostarczanych i usług świadczonych przez innego

podatnika, można skorzystać w sposób bezpośredni i pełny, nawet jeżeli odnośne towary nie były bezpośrednio wykorzystywane do celów działalności gospodarczej przedsiębiorstwa(13), to uprawnienie do dokonania odliczenia przysuguje o tyle, o ile owe towary i usługi są używane na potrzeby opodatkowanych transakcji(14). Jak ujął to rzecznik generalna J. Kokott, „[p]rawo do odliczenia na podstawie art. 167 w związku z art. 63 dyrektywy VAT jest zwykle przyznawane już w momencie nabycia towaru, na podstawie jego *zamierzonego* wykorzystania. [...] Przesłanką odliczenia jest zwykle to, aby podatnik wykorzystywał nabyty towar na potrzeby opodatkowanych transakcji. Zgodnie z orzecnictwem przepisy dotyczące korekty mają na celu zwiększenie stopnia dokądności odliczeń w ten sposób, że po dacie nabycia towaru kontroluje się, w jakim stopniu podatnik rzeczywiście wykorzystuje go do celów uprawniających do odliczenia”(15).

60. W niniejszej sprawie, jak wynika to z postanowienia odsyłającego, prawo do odliczenia powstało, gdy naliczony VAT stał się wymagalny, zgodnie z zadeklarowanym przez Stichting Schoonzicht zamiarem (w 2013 r.). Moim zdaniem jednak zakres prawa do odliczenia w odniesieniu do czterech wynajmowanych apartamentów został zmniejszony do zera wskutek zmiany sposobu wykorzystania, która doprowadziła do przekształcenia transakcji realizowanej przez Stichting Schoonzicht z transakcji, która w zamierzeniu miała być opodatkowana, w transakcję, która w rzeczywistości nie podlega opodatkowaniu, jeszcze *przed pierwszym wykorzystaniem* dóbr.

61. Jak wskazałem powyżej, specyficzny charakter uregulowania w art. 187 dyrektywy VAT korekty w przypadku dóbr inwestycyjnych polega na możliwości rozłożenia korekty odliczeń w okresie kilku lat.

62. Wspomniane uregulowanie opiera się na założeniu, zgodnie z którym „prawdopodobieństwo wystąpienia [...] zmian [dotyczących wykorzystania] jest szczególnie wysokie w zakresie dóbr inwestycyjnych, wykorzystywanych często przez okres wielu lat, w którym ich przeznaczenie może ulec zmianie”(16).

63. Jak podnoszą rząd szwedzki i Komisja, co do zasady to założenie ma związek ze zmianami sposobu wykorzystania występującymi w okresie korzystania z dóbr inwestycyjnych. Jednak czymś zupełnie innym jest zastosowanie tego podejścia w odniesieniu do okresu *poprzedzającego* to wykorzystywanie, czy też, bardziej dokładnie, do okresu rozpoczynającego się z chwilą zadeklarowania zamiaru dotyczącego wykorzystania i kończącego się wraz z pierwszym okresem rozliczeniowym wyznaczającym początek rzeczywistego wykorzystania.

64. Prawdą jest, że zgodnie z art. 12 ust. 2 rozporządzenia wykonawczego obowiązek dokonania korekty dotyczy pierwszego okresu rozliczeniowego, w którym towary *zaczęły być wykorzystywane*, oraz że w tym kontekście należy uznać, iż rozpoczęcie wykorzystywania stanowi część samego tego wykorzystywania. Można by zatem stwierdzić, że chwila pierwszego wykorzystania wchodzi w zakres art. 187 dyrektywy VAT. Uzasadnione, a także dość logiczne, wydaje się jednak przyjąć, że badanie kwestii tego, czy zadeklarowane wcześniej *zamierzone* wykorzystanie odpowiada *rzeczywistemu* wykorzystaniu, powinno mieć miejsce wówczas, gdy po raz pierwszy dochodzi do owego rzeczywistego wykorzystania, ponieważ (w braku uprzedniej autokorekty dokonywanej przez samego przedsiębiorcę, jeżeli przeprowadzenie takiej procedury jest dopuszczalne) jej zbadanie na wcześniejszym etapie rodzioby pewne trudności, o ile w ogóle byłoby możliwe.

65. Wniosek ten znajduje potwierdzenie w konieczności zapewnienia poszanowania zasady neutralności podatkowej w obu jej, ogólnie rozumianych, aspektach.

66. Po pierwsze, zgodnie z pierwszym aspektem owej zasady, przedsiębiorca powinien być zwolniony z obciążenia VAT, „jeżeli działalność gospodarcza jako taka sączy (zasadniczo)

uzyskaniu obrotów podlegających opodatkowaniu”(17). Sąd natomiast, że jeżeli okazuje się, iż przedsiębiorca zaczyna wykorzystywać towary w celu dokonania transakcji *niepodlegających opodatkowaniu*, niezgodnie z zadeklarowanym wcześniej zamiarem, oznacza to, że z chwili rozpoczęcia korzystania z towarów po prostu znika istniejąca dotychczas podstawa zwolnienia przedsiębiorcy z obciążenia VAT.

67. Stosując powyższe rozważania do niniejszej sprawy, wydaje się, że prawo do odliczenia powstało, gdy Stichting Schoonzicht została zobowiązana do zapłaty naliczonego VAT oraz gdy zgodnie z zadeklarowanym przez nią zamiarem dobra miały być wykorzystywane do celów podlegających opodatkowaniu. Jednakże wraz ze zmianą tego zamiaru, czego skutkiem było przekształcenie transakcji w transakcję zwolnioną z podatku, jakiegokolwiek powody przemawiającej za zwolnieniem przedsiębiorcy z odliczonego podatku przestały istnieć. Podstawa do odliczenia zniknęła wraz z rozpoczęciem rzeczywistego wykorzystywania (a być może nawet wcześniej(18)).

68. Zgodnie z drugim aspektem zasady neutralności podatkowej, „sprzeciwia się [ona] temu, aby podmioty gospodarcze, które dokonują tych samych transakcji, były traktowane w różny sposób w dziedzinie poboru podatku VAT”(19). W istocie ten wymiar zasady neutralności podatkowej „stoi na przeszkodzie temu, aby towary lub usługi podobne, które są konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia VAT”(20).

69. Jeżeli chodzi o niniejszą sprawę, jestem zdania, że przyjęcie stanowiska Stichting Schoonzicht doprowadziłoby do powstania sytuacji, która byłaby sprzeczna z owym drugim aspektem zasady neutralności podatkowej.

70. Jak bowiem wskazuje sąd odsyłający i jak argumentują rzędy szwedzki i niderlandzki, a także Komisja, takie rozważanie skutkowałoby powstaniem nieuzasadnionej korzyści finansowej po stronie przedsiębiorcy, który zadeklarował, że dane dobra inwestycyjne będą wykorzystywane do celów podlegających opodatkowaniu; w ten sposób pozostawałby on bowiem dysponentem środków pieniężnych w wysokości odpowiadającej wartości wstępnego odliczenia, mimo że ani pierwsze rzeczywiste wykorzystanie ani żadne późniejsze wykorzystywanie w kolejnych latach w okresie objętym korektą nie uprawniałyby go do takiego odliczenia. Innymi słowy, skupienie analizy na chwili zadeklarowania zamiaru dotyczącego wykorzystania z pominięciem pierwszego rzeczywistego wykorzystania, oznaczałoby, że państwo członkowskie w istocie finansowałoby takiego przedsiębiorcę, na którym spoczywałby jedynie obowiązek zwrotu środków pieniężnych w proporcjonalnych częściach ułamkowych w stosownym okresie korekty, wynoszącym kilka lat(21).

71. Z kolei przedsiębiorca wykorzystujący podobne dobra inwestycyjne w dokądnie tych samych niepodlegających opodatkowaniu celach nie uzyskałby takiej korzyści finansowej, jeżeli od samego początku powstrzymałby się od dokonania odliczenia w oparciu o swój deklarowany początkowo zamiar wykorzystania dóbr inwestycyjnych do celów niepodlegających opodatkowaniu.

72. Pierwsze rzeczywiste wykorzystanie dóbr inwestycyjnych byłoby w przypadku obu tych hipotetycznych przedsiębiorców takie samo, jednak byłiby oni bardzo odmiennie traktowani pod względem odliczenia VAT, i to tylko ze względu na różnicę w zadeklarowanych (zapewne w dobrej wierze) zamiarach co do sposobu wykorzystania rozpatrywanych dóbr. Pod kątem innym względem znajdowałiby się oni natomiast w takiej samej sytuacji.

73. Uważam, że w obu przypadkach należy również zastosować to samo traktowanie pod względem odliczenia VAT.

74. Z art. 15 ust. 4 OB wynika, że przepis niderlandzki ma na celu wyeliminowanie opisanego powyżej niepożądanego rezultatu przez ustanowienie wymogu, zgodnie z którym zakres prawa do

odliczenia powinien być dostosowany do sytuacji istniejącej na samym początku rzeczywistego wykorzystania (od którego to momentu zaczyna wchodzić w grę uregulowanie korekty w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych). Moim zdaniem w ten sposób ów przepis przyczynia się do zapewnienia neutralności podatkowej w obu wymienionych powyżej aspektach. Wydaje się, że jest tak tym bardziej z tego względu, iż działa on w obie strony: nie tylko na „szkodę” przedsiębiorcy, który zamierza korzystać z dobra do celów podlegających opodatkowaniu, lecz zmienia swój zamiar i zdecydować o korzystaniu z niego do celów niepodlegających opodatkowaniu, ale również na korzyść przedsiębiorcy, który zamierza korzystać z dobra do celów niepodlegających opodatkowaniu, lecz zmienia swój zamiar i zdecydować o korzystaniu z niego do celów podlegających opodatkowaniu.

75. Dlatego też uważam, że sytuacja analizowana w postępowaniu głównym nie wchodzi w zakres art. 187 i nast. dyrektywy VAT (w związku z czym nie jest niezgodna z tymi przepisami).

76. Tego wniosku nie podważa postanowienie wydane przez Trybunał w sprawie Gmina Międzyzdroje, w którym stwierdzono, że przepisy art. 187 dyrektywy VAT „dotyczą korekty odliczeń [...] gdy dobro inwestycyjne, którego użycie nie daje prawa do odliczenia, zostaje następnie przeznaczone do celów użytkowania dającego to prawo”(22). Trybunał dodał następnie, że art. 187 dyrektywy VAT „sprzeciwia się systemowi umożliwiającemu korektę odliczeń w okresie krótszym niż pięć lat i w związku z tym sprzeciwia się również systemowi korekty jednorazowej [...] co umożliwiałoby korektę w przeciwieństwie do jednego roku podatkowego”(23).

77. Z okoliczności faktycznych owej sprawy przedstawionych w dalszej części postanowienia(24) wynika, że owe stwierdzenia dotyczą sytuacji, gdy analizowane dobra znajdują się już w użyciu. Dopiero wówczas doszło do zmiany sposobu wykorzystania (czy też zamiaru dotyczącego takiego sposobu wykorzystania). Jest to sytuacja, która istotnie różni się jednak od sytuacji rozpatrywanej w postępowaniu głównym. Uważam w związku z tym, że art. 187 dyrektywy VAT nie ma zastosowania w niniejszej sprawie.

78. Następnie należy rozważyć, czy analizowana sytuacja wchodzi w zakres art. 184 i nast. owej dyrektywy.

79. Moim zdaniem tak właśnie jest.

80. W wyroku SEB bankas Trybunał dokonał dość szerokiej wykładni ogólnego uregulowania korekty w dyrektywie VAT. Orzekł on, że sformułowanie art. 184 „nie wyklucza a priori żadnej potencjalnej sytuacji nienależnego dokonania odliczenia”(25). Uznał on, że ów przepis ma zastosowanie do „[przypadku], w którym dokonano odliczenia, podczas gdy nie istniało prawo do odliczenia”, ponieważ wchodzi on „w zakres pierwszej sytuacji przewidzianej w art. 184 dyrektywy VAT, tzn. sytuacji, w której wstępne odliczenie jest wyższe od odliczenia, do jakiego byłby uprawniony podatnik”(26).

81. Niniejsza sprawa niewątpliwie dotyczy „sytuacji nienależnie dokonanego odliczenia” zgodnie z rozumieniem przedstawionym przez Trybunał w wyroku SEB bankas. Prawdą jest, że owa sprawa dotyczyła przypadku, w którym dokonano odliczenia, mimo że prawo do odliczenia nie istniało od samego początku. W niniejszej sprawie prawo do odliczenia powstało, jednak nastąpiło – ze względów przedstawionych powyżej – wygasło w odniesieniu do czterech apartamentów. Niemniej jednak skoro przyjmuje się, tak jak uczynił to Trybunał w wyroku SEB bankas, że art. 184–186 dyrektywy VAT reguluje sytuacje, w których zachodzi konieczność korekty błędnie dokonanego odliczenia, to ten sam wniosek należy odnieść również do sytuacji, w której wcześniej istniejące prawo do odliczenia w rzeczywistości przestało istnieć zanim rozpatrywane dobra zostały użyte po raz pierwszy.

82. Uważam, że sytuacje analizowane w wyroku SEB bankas i w niniejszej sprawie stanowią dwa przejawy tego samego problemu, a mianowicie, w jaki sposób należy dokonać korekty przyznanego odliczenia w sytuacji, gdy owo odliczenie w ogóle nie powinno być (wyrok SEB bankas) lub nie może być (niniejsza sprawa) przyznane. Dlatego też sąd, że rozwiązanie przyjęte przez Trybunał w wyroku SEB bankas powinno znaleźć zastosowanie w niniejszej sprawie, i dochodzi do wniosku, iż rozpatrywana sytuacja wchodzi w zakres ogólnego uregulowania korekty odliczeń przewidzianego w art. 184–186 dyrektywy VAT i jest z nim zgodna.

83. Z powodów przedstawionych powyżej stwierdzam, że wymóg dokonania „korekty całości odliczenia w chwili pierwszego wykorzystania”, który jest przewidziany w rozpatrywanym uregulowaniu krajowym, nie wchodzi w zakres art. 187 i nast. dyrektywy VAT, lecz wchodzi w zakres art. 184–186 owej dyrektywy i jest zgodny z tymi przepisami.

C. Drugie pytanie prejudycjalne

84. Ponieważ jestem zdania, że wątpliwe dla niniejszej sprawy przepisy dyrektywy VAT nie stoją na przeszkodzie rozpatrywaniu krajowemu uregulowaniu korekty, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie zadane przez sąd odsyłający.

V. Wnioski

85. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił Hoge Raad der Nederlanden (sądowi najwyższemu Niderlandów) następującej odpowiedzi:

Krajowe uregulowanie korekty VAT w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych, przewidujące, że w roku rozpoczęcia korzystania z dobra całkowita kwota wstępnego odliczenia może być korygowana jednorazowo, jeżeli przy okazji rozpoczęcia korzystania okazuje się, że wstępne odliczenie odbiega od odliczenia, do którego podatnik jest uprawniony ze względu na rzeczywisty sposób wykorzystania dobra inwestycyjnego, nie wchodzi w zakres art. 187 i nast. dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, natomiast wchodzi w zakres art. 184–186 owej dyrektywy. Przepisy te nie stoją na przeszkodzie takiemu krajowemu uregulowaniu korekty VAT.

1 Język oryginału: angielski.

2 Dz.U. 2006, L 347, s. 1, ze zm.

3 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 21 marca 2000 r., *Gabalfriśa i in.*, od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 30 września 2010 r., *Ușodaépít*, C-392/09, EU:C:2010:569, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo.

4 Wyrok z dnia 3 października 2019 r., *Altic*, C-329/18, EU:C:2019:831, pkt 26 i przytoczone

tam orzecznictwo. Zobacz takżę wyroki: z dnia 18 października 2012 r., TETS Haskowo, C?234/11, EU:C:2012:644, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 17 października 2018 r., Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo.

5 Wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r., Centralan Property, C?63/04, EU:C:2005:773, pkt 57. Zobacz takżę postanowienie z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Międzyzdroje, C?500/13, EU:C:2014:1750, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo.

6 Zobacz na przykąd wyroki: z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 16 czerwca 2016 r., Mateusiak, C?229/15, EU:C:2016:454, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo.

7 Ibidem.

8 Wyroki: z dnia 16 czerwca 2016 r., Mateusiak, C?229/15, EU:C:2016:454, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 16 czerwca 2016 r., Kreissparkasse Wiedenbrück, C?186/15, EU:C:2016:452, pkt 47.

9 W tym względzie Trybunał wyjaśni, że o ile „przepisy [...] art. 184 i 185 [...] ustanawiają [...] obowiązek korekty nienależnie dokonanego odliczenia VAT [...], to nie przewidują one jednak, w jaki sposób należy dokonać tej korekty”; wyjątkiem jest przypadek dóbr inwestycyjnych. Wyrok z dnia 11 kwietnia 2018 r., SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, pkt 26.

10 Zdefiniowanie pojęcia dóbr inwestycyjnych pozostawiono państwom członkowskim. Zobacz art. 189 lit. a) dyrektywy VAT. Zgodnie z art. 190 dyrektywy VAT „[d]o celów art. 187, 188, 189 i 191, państwa członkowskie mogą uznać za dobra inwestycyjne usługi o charakterze podobnym do tego zwykle przypisywanego dobrom inwestycyjnym”.

11 Podkreślenie moje.

12 Zobacz podobnie postanowienie z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Międzyzdroje, C?500/13, EU:C:2014:1750, pkt 24, 27 i przytoczone tam orzecznictwo.

13 Wyrok z dnia 22 marca 2012 r., Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, pkt 45.

14 Wyrok z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C?126/14, EU:C:2015:712, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo. Zobacz jednak szczególne sytuacje, o których mowa na przykąd w wyrokach: z dnia 8 czerwca 2000 r., Schloßstraße, C?396/98, EU:C:2000:303, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 8 czerwca 2000 r., Breitsohl, C?400/98, EU:C:2000:304, pkt 41; z dnia 28 lutego 2018 r. Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C 672/16, EU:C:2018:134, pkt 42. W tym ostatnim wyroku Trybunał orzekł, że podatnik zachowuje prawo do odliczenia, gdy prawo to powstało, nawet jeżeli ów podatnik z przyczyn niezależnych od jego woli nie mógł wykorzystać towarów lub usług stanowiących podstawę odliczenia w ramach opodatkowanych transakcji.

15 Opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Mateusiak, C?229/15, EU:C:2016:138, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo. Zobacz takżę opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie TETS Haskowo, C?234/11, EU:C:2012:352, pkt 27, 28 i przytoczone tam orzecznictwo.

16 Wyrok z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, pkt 25, który dotyczy równoważnego przepisu (tj. art. 20) szóstej dyrektywy.

17 Opinia rzecznik generalnej J. Kokott z dnia 19 grudnia 2019 r. w sprawie AGROBET CZ, C?446/18, EU:C:2019:1137, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo.

18 Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e cztery apartamenty, o których mowa, zosta?y oddane w najem od sierpnia 2014 r. Trudno mi sobie wyobrazi?, cho? kwestia ta musi zosta? zweryfikowana przez s?d odsy?aj?cy, ?e charakter transakcji (opodatkowana b?d? niepodlegaj?ca opodatkowaniu) wykryalizowa? si? dopiero w pierwszym dniu najmu (tj. rzeczywistego wykorzystania); przypuszczam bowiem, i? niezbd?ne umowy (wskazuj?ce na charakter transakcji) najprawdopodobniej sporz?dzono wcze?niej.

19 Opinia rzecznik generalnej J. Kokott z dnia 19 grudnia 2019 r. w sprawie AGROBET CZ, C?446/18, EU:C:2019:1137, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo.

20 Zobacz na przyk?ad wyroki: z dnia 9 marca 2017 r., Oxycure Belgium, C?573/15, EU:C:2017:189, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 27 czerwca 2019 r., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i in., C?597/17, EU:C:2019:544, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 19 grudnia 2019 r., Segler-Vereinigung Cuxhaven, C?715/18, EU:C:2019:1138, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo.

21 Chcia?bym bardzo wyra?nie podkre?li?, ?e w niniejszej sprawie brak jest jakichkolwiek dowodów istnienia nieprawid?owo?ci, a nawet poszlak na nie wskazuj?cych. Jednak w uj?ciu ogólnym i wykraczaj?cym poza okoliczno?ci faktyczne analizowanej sprawy nie da si? nie zauwa?y?, ?e mo?liwo?? roz?o?enia na raty zap?aty zwracanej kwoty odpowiadaj?cej nienale?nemu odliczeniu poprzez zadeklarowanie (fikcyjnego) zamiaru, stwarza potencjalnie pole do nadu?y?.

22 Postanowienie z dnia 5 czerwca 2014 r., C?500/13, EU:C:2014:1750, pkt 23. Owa sprawa dotyczy?a przepisu przewiduj?cego – podobnie jak uregulowanie badane w niniejszej sprawie – w odniesieniu do nieruchomo?ci nabytych jako dobra inwestycyjne okres korekty wynosz?cy dziesi?? lat, liczc od chwili, w której dobra te zosta?y u?yte po raz pierwszy. Gmina Mi?dzyzdroje uiszcza?a VAT z tytu?u towarów dostarczanych i us?ug ?wiadczonych w zwi?zku z rozbudow? nale??cej do niej hali sportowej. W toku tych prac zacz??a ona rozwa?a? zmian? systemu zarz?dzania ow? nieruchomo?ci? i oddanie jej w dzier?aw? spó?ce prawa handlowego. Nast?pnie zamierza?a ona dokona? *jednorazowego* odliczenia zap?aconego VAT, poniewa? hala sportowa mia?a przesta? by? wykorzystywana do celów niepodlegaj?cych opodatkowaniu i zacz?? by? wykorzystywana do celów podlegaj?cych opodatkowaniu. Organ podatkowy odmówi? tego odliczenia i uzna?, ?e do tej sytuacji zastosowanie ma system wprowadzony w wykonaniu art. 187 dyrektywy VAT.

23 Postanowienie z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Mi?dzyzdroje, C?500/13, EU:C:2014:1750, pkt 27.

24 Zobacz przedstawienie okoliczno?ci faktycznych w postanowieniu z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, pkt 10, 12, zw?aszcza pkt 12 in fine: „[...] przy czym 1/10 owej kwoty nie mog?a by? obj?ta korekt? ze wzgl?du na u?ytowanie hali sportowej w 2010 roku do celów dzia?alno?ci niedaj?cej prawa do odliczenia”).

25 Wyrok z dnia 11 kwietnia 2018 r., C?532/16, EU:C:2018:228, pkt 33.

26 Wyrok z dnia 11 kwietnia 2018 r., SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, pkt 34.