Zbiór Orzeczeń

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, którą 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”).

* Język postępowania: szwedzki.

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 jakąkolwiek 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 wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) [ppkt] (i);

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

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

7 Artykuł 184 dyrektywy VAT przewiduje:

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

8 Artykuł 185 tej dyrektywy stanowi:

„1. Korekta 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.

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 całkowicie lub częściowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieży".

9 Artykuł 186 wspomnianej dyrektywy stanowi:

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

10 Artykuł 187 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

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

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

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

2. Roczna korekta dokonywana jest wyłącznie 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.

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".

11 Zgodnie z art. 188 dyrektywy VAT:

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

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

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

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

„Jeśli 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 używania 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 dokonanym 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 należącym do niego gruncie budynek do użytku biurowego przeznaczony do wynajmu, Skellefteå Industrihus, spółka prawa szwedzkiego, wniósł 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, wniósł 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 wyłącznie 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 mogą 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 wątpliwości, na wniosek sędziego 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 miał zamiar oddać w najem, i który to właściciel odliczył VAT naliczony przy zakupach przeznaczonych na ów projekt budowlany, całej kwoty tego VAT wraz z odsetkami z tego względu, że odstąpiono 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 jakąkolwiek 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 działającego 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 jednakże wpływu na powstanie prawa do odliczenia (wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Trybunał orzekał również wielokrotnie, że powstałe już prawo do odliczenia co do zasady pozostaje nabyte, nawet jeśli następnie planowana działalność gospodarcza nie była 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 jeśli 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 Timişoara, 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 będącą źródłem opodatkowanych transakcji. Podobnie powstałyby arbitralne różnice między tymi ostatnimi przedsiębiorstwami w zakresie, w jakim ostateczna akceptacja odliczeń zależałaby od tego, czy takie inwestycje prowadzą, czy nie prowadzą do opodatkowanych transakcji (wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Z orzecznictwa wynika również, że nawet jeśli art. 137 ust. 2 dyrektywy VAT pozostawia państwom członkowskim szeroki zakres uprawnień dyskrecjonalnych, umożliwiając im określanie szczegółowych zasad korzystania z prawa wyboru, a nawet jego wyłączenie, to jednak państwa członkowskie nie mogą wykorzystywać tego uprawnienia do naruszania art. 167 i 168 tej dyrektywy, cofając już 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 związanego z transakcjami opodatkowanymi po skorzystaniu z prawa wyboru nie dotyczyłoby bowiem „zakresu" prawa wyboru, który państwa członkowskie mogą ograniczyć 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 związku z tym, o ile państwa członkowskie mogą określić warunki i zasady umożliwiające wdrożenie prawa wyboru, o tyle owe warunki i zasady nie mogą naruszać samego prawa do odliczenia i powinny być zgodne z celami i zasadami ogólnymi dyrektywy VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 9 września 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 także z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 45, 46).

41 Z powyższego wynika, że art. 137 ust. 2 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on krajowemu przepisowi ustawowemu, takiemu jak § 11 rozdziału 9 ustawy o VAT, który przewiduje w rzeczywistości cofnięcie prawa do odliczenia podatku naliczonego, gdy prawo to zostało przyznane podatnikowi w ramach korzystania przez niego z prawa wyboru.

42 W odniesieniu do kwestii, w jaki sposób zasadę podkreśloną w wyroku z dnia 29 lutego 1996 r., Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67), zgodnie z którą prawo do odliczenia pozostaje nabyte nawet wtedy, gdy zakończono działalność, zanim doprowadziła ona do realizacji opodatkowanych transakcji, należy połączyć z zasadami dyrektywy VAT dotyczącymi korekty odliczeń, a w szczególności, czy przepis taki jak § 11 rozdziału 9 ustawy o VAT może jednak zostać dopuszczony w świetle tych zasad, należy przypomnieć, że Trybunał orzekł, po pierwsze, że mechanizm korekty przewidziany w art. 184–187 dyrektywy VAT stanowi integralną część systemu odliczeń VAT ustanowionego w tej dyrektywie i ma na celu ustanowienie ścisłego i bezpośredniego związku pomiędzy prawem do odliczenia naliczonego VAT a wykorzystaniem towarów lub usług 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 września 2020 r., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, pkt 26). Trybunał wyjaśnił, po drugie, że jeżeli towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do wykonywania transakcji zwolnionych z VAT lub niepodlegających opodatkowaniu VAT, nie może dojść 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 obowiązku dokonania korekty w możliwie jak najszerszy sposób, ponieważ „[w]stępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi". Sformułowanie to nie wyklucza a priori żadnej możliwości nienależnego odliczenia, ponieważ ogólny zakres obowiązku korekty znajduje potwierdzenie w wyraźnym wyliczeniu wyjątków 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 nieruchomość 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, gdyż prowadziłoby to do ograniczenia prawa do odliczenia w drodze przepisów mających zastosowanie w dziedzinie korekt (wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timişoara, 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, ścisły i bezpośredni związek 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 Timişoara, 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 dokładniej 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 nie 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 państwom członkowskim możliwość przyjęcia „wszelki[ch] niezbędn[ych] środk[ów], 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 właściciel odliczył naliczony VAT obciążający zakupy przeznaczone na ów projekt budowlany, całej kwoty tego podatku, ewentualnie wraz z odsetkami, z tego powodu, że zamierzony projekt dający prawo do odliczenia nie doprowadził do żadnej opodatkowanej działalności, jednakże artykuły te nie sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, które w takiej sytuacji przewiduje obowiązek dokonania korekty naliczonego VAT.

W przedmiocie kosztów

51 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach.

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

Artykuły 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 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 właściciel odliczył naliczony podatek od wartości dodanej (VAT) obciążający zakupy przeznaczone na ów projekt budowlany, całej kwoty tego podatku, ewentualnie wraz z odsetkami, z tego powodu, że zamierzony projekt dający prawo do odliczenia nie doprowadził do żadnej opodatkowanej działalności, jednakże artykuły te nie sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, które w takiej sytuacji przewiduje obowiązek dokonania korekty naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT).

Podpisy