Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 9 lipca 2020 r.*

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

W sprawie C-374/19

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

HF

przeciwko

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

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

rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu HF – M.S. Thum, Steuerberater,

– w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller oraz S. Eisenberg, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė oraz R. Pethke, w charakterze pełnomocników,

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

* Język postępowania: niemiecki.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 185 i 187 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT").

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

Ramy prawne

Prawo Unii

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

4 Artykuł 168 tej dyrektywy ma przewiduje, że:

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

[…]".

5 Artykuł 184 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

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

6 Zgodnie z art. 185 tej dyrektywy:

„1. Korekta jest dokonywana w szczególności, w przypadku gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy 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".

7 Artykuł 187 dyrektywy VAT przewiduje, że:

„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".

Prawo niemieckie

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

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

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

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

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

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

12 Po bezskutecznym odwołaniu od decyzji urzędu podatkowego nakazującej dokonanie drugiej korekty skarżąca w postępowaniu głównym wniosła do właściwego Finanzgericht (sądu finansowego, Niemcy) skargę, którą ten ostatni oddalił. W swoim wyroku sąd ten wskazał, że zniknęło zamierzone wykorzystanie omawianej kawiarni do podlegających opodatkowaniu transakcji restauracyjnych. Ze względu na brak uczęszczania do lokalu przez zewnętrznych gości stosunki wykorzystywania uległy automatycznej zmianie w ten sposób, że obecnie kawiarnia jest używana wyłącznie przez pensjonariuszy domu spokojnej starości, tak że wykorzystanie wspomnianej kawiarni obecnie w 100% następuje w celu transakcji zwolnionych z VAT.

13 Skarżąca w postępowaniu głównym wniosła rewizję od tego wyroku do sądu odsyłającego, podnosząc, że o ile omawiana kawiarnia, która stanowi część majątku przedsiębiorstwa bez możliwości wykorzystania jej do celów prywatnych, nie jest już wykorzystywana do celów transakcji podlegających opodatkowaniu, o tyle nie stanowi to zmiany sposobu wykorzystania tej kawiarni mogącej prowadzić do korekty na podstawie § 15a UStG. Ów brak wykorzystania powinien być rozumiany jako rezultat błędnej inwestycji. Okoliczność, że urząd podatkowy odmówił dokonania częściowego odpisu amortyzacyjnego wspomnianej kawiarni, wskazuje na istniejący nadal zamiar wykorzystywania jej w latach 2009–2012. Dostęp do omawianej kawiarni został zablokowany wyłącznie ze względu bezpieczeństwa. Korzystanie z niej przez pensjonariuszy domu spokojnej starości nie zwiększyło się.

14 Sąd odsyłający wyjaśnia, powołując się w szczególności na wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134), że prawo do odliczenia podatku naliczonego jest zachowane nawet wtedy, gdy podatnik, ze względu na okoliczności niezależne od jego woli, nie mógł wykorzystać w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu towarów lub usług, które doprowadziły do odliczenia. W takiej sytuacji brak korzystania z towarów lub usług pomimo zamiaru ich wykorzystania do celów opodatkowanych transakcji można by zrównać z sytuacją niezależnego od woli przedsiębiorcy braku ich wykorzystania.

15 Wspomniany sąd zauważa, że zaprzestanie eksploatacji omawianej kawiarni wynika z braku rentowności ekonomicznej, a tym samym z niepowodzenia skarżącej w postępowaniu głównym, co nie stanowi samo w sobie żadnej zmiany okoliczności dających prawo do odliczenia w rozumieniu art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT, ponieważ korzystanie z tej kawiarni przez pensjonariuszy domu spokojnej starości w celu dokonywania transakcji zwolnionych z podatku VAT pozostało niezmienione. W ten sposób całkowicie zaprzestano wykorzystywania wspomnianej kawiarni do celów transakcji podlegających VAT, przy czym zwiększone korzystanie z niej przez pensjonariuszy domu spokojnej starości nie zastąpiło dotychczasowego wykorzystania. Dokonywanie wykładni braku wykorzystania omawianej kawiarni w ten sposób, że obecnie jest ona wykorzystywana wyłącznie do transakcji zwolnionych z VAT, mogłoby stanowić naruszenie prawa.

16 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy podatnik, który wytwarza dobro inwestycyjne w celu używania go w ramach podlegającej opodatkowaniu działalności dającej prawo do odliczenia (w niniejszej sprawie: wybudowanie budynku na potrzeby prowadzenia kawiarni), musi dokonać korekty podatku naliczonego zgodnie z art. 185 ust. 1 i art. 187 dyrektywy VAT, jeżeli zaprzestał on prowadzenia działalności dającej prawo do odliczenia (w niniejszej sprawie: prowadzenia kawiarni), a w zakresie dotychczas prowadzonej działalności podlegającej opodatkowaniu dobro inwestycyjne pozostaje obecnie nieużywane?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

17 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 184, 185 i 187 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym podatnik, który nabył prawo do odliczenia proporcjonalnej części VAT związanego z budową kawiarni dołączonej do domu spokojnej starości, który prowadzi w celu dokonywania transakcji zwolnionych z VAT, i przeznaczonej do wykorzystywania zarówno do celów transakcji podlegających opodatkowaniu, jak i do celów transakcji zwolnionych, jest zobowiązany do dokonania korekty wstępnego odliczenia VAT, jeżeli podatnik ten zaprzestaje dokonywania w lokalach tej kawiarni wszelkich podlegających opodatkowaniu transakcji.

18 W tym względzie należy przypomnieć, że system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia w konsekwencji pełną neutralność jakiejkolwiek działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem, że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, pkt 29).

19 Aby zainteresowany mógł uzyskać prawo do odliczenia, konieczne jest, po pierwsze, aby był on „podatnikiem" w rozumieniu dyrektywy VAT, a po drugie, aby dane towary i usługi były wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji, przy czym faktyczne lub zamierzone wykorzystanie towarów lub usług powinno określać jedynie zakres wstępnego odliczenia, do którego podatnik ma prawo, i zakres ewentualnych korekt w kolejnych okresach, lecz nie powinno mieć wpływu na powstanie prawa do odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 33, 39).

20 Mechanizm korekty przewidziany w art. 184–187 dyrektywy VAT stanowi integralną część ustanowionego przez tę dyrektywę systemu odliczeń VAT. Ma on na celu zwiększenie stopnia dokładności odliczeń w sposób zapewniający neutralność VAT, tak aby transakcje dokonane na wcześniejszym etapie nadal uprawniały do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim służą one do świadczenia usług podlegających takiemu podatkowi. Ów mechanizm ma tym samym na celu ustanowienie ścisłego i bezpośredniego związku między prawem do odliczenia zapłaconego naliczonego VAT a wykorzystaniem odnośnych towarów lub usług do celów podlegających opodatkowaniu transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 27 marca 2019 r., Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 We wspólnym systemie VAT bowiem jedynie podatek naliczony obciążający towary i usługi wykorzystywane przez podatników do celów opodatkowanych transakcji podlega odliczeniu. Odliczenie podatku naliczonego związane jest z poborem podatku należnego. Gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do wykonywania transakcji zwolnionych z podatku lub nieobjętych zakresem stosowania VAT, nie ma miejsca ani pobór podatku należnego, ani odliczenie podatku naliczonego (zob. podobnie wyrok z dnia 11 kwietnia 2018 r., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, pkt 38).

22 W niniejszej sprawie bezsporne jest, że skarżąca w postępowaniu głównym nabyła prawo do odliczenia VAT, który zapłaciła przy budowie kawiarni będącej przedmiotem postępowania głównego. Prawo to zostało po raz pierwszy skorygowane w 2006 r., kiedy to urząd skarbowy ustalił zakres prawa do odliczenia na 90% VAT związanego z budową tej kawiarni na podstawie jego niezakwestionowanego przez skarżącą w postępowaniu głównym oszacowania, zgodnie z którym kawiarnia ta została przeznaczona w 10% na transakcje zwolnione.

23 Jeśli chodzi o korektę dotyczącą lat 2009–2012, która jest przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, to z akt sprawy znajdujących się w posiadaniu Trybunału wynika, że urząd podatkowy dokonał jej na podstawie stwierdzenia, iż w tym okresie w omawianej w postępowaniu głównym

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

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

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

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

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

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

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

30 Niemniej jednak z informacji tych wynika również, że w drugim okresie, obejmującym lata 2009–2012, który jako jedyny jest przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, zaprzestano, niezależnie od powodu, dlaczego tak się stało, transakcji opodatkowanych, podczas gdy transakcje zwolnione były nadal dokonywane. Skutkuje to oczywiście tym, że w przeciwieństwie do okoliczności sprawy, w której zapadł wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134), lokale tej kawiarni, które stanowią zresztą integralną część domu spokojnej starości prowadzonego w celu dokonywania czynności zwolnionych z VAT, nie pozostały puste, lecz są odtąd przeznaczone wyłącznie do transakcji zwolnionych z podatku.

31 Inaczej byłoby tylko wtedy, gdyby – jak słusznie podnieśli rząd niemiecki i Komisja Europejska – skarżąca w postępowaniu głównym znalazła w tym okresie dla tych lokali inne wykorzystanie do celów transakcji dających prawo do odliczenia VAT. O ile w świetle akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie wydaje się, aby tak było w niniejszej sprawie, to do sądu odsyłającego należy dokonanie koniecznych ustaleń w tym względzie.

32 W związku z tym, zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w pkt 20 i 21 niniejszego wyroku, w zakresie, w jakim towary lub usługi nabyte przez skarżącą w postępowaniu głównym do celów budowy wspomnianej kawiarni były wykorzystywane w latach 2009–2012 wyłącznie na potrzeby jej zwolnionych transakcji, czego weryfikacja należy jednak do sądu odsyłającego, transakcje dokonane na wcześniejszym etapie nie służą już świadczeniu opodatkowanych usług i w związku z tym podlegają mechanizmowi korekty odliczeń. W takich okolicznościach bowiem obecnie przerwany jest ścisły i bezpośredni związek pomiędzy prawem do odliczenia VAT zapłaconego od wydatków poniesionych na wcześniejszym etapie a działalnością opodatkowaną wykonywaną następnie przez podatnika, mimo że istniał on na wcześniejszym etapie.

33 Wynika z tego, jak wskazano w pkt 25 niniejszego wyroku, że w tych okolicznościach co do zasady doszłoby do zmiany w rozumieniu art. 185 dyrektywy VAT, powodującej konieczność dokonania korekty odliczenia. Fakt, że wynika to z okoliczności niezależnych od woli podatników, nie podważa sam w sobie tej konieczności (zob. podobnie wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Gemeente Leusden i Holin Groep, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, pkt 55).

34 Wreszcie należy wskazać, że zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwia się takiemu wnioskowi. W istocie bowiem sytuacja przedsiębiorstwa, które dokonuje inwestycji w celu prowadzenia działalności gospodarczej prowadzącej jednocześnie do transakcji opodatkowanych i transakcji zwolnionych i które nadal wykonuje transakcje zwolnione, różni się od sytuacji przedsiębiorstwa, które dokonuje inwestycji w celu wykonywania działalności gospodarczej prowadzącej jedynie do transakcji opodatkowanych, przy czym działalność ta nie doprowadza ostatecznie do takich transakcji.

35 Z uwagi na powyższe na przedstawione pytanie trzeba odpowiedzieć, iż art. 184, 185 i 187 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym podatnik, który nabył prawo do odliczenia proporcjonalnej części VAT związanego z budową kawiarni dołączonej do domu spokojnej starości, który prowadzi on w celu wykonywania transakcji zwolnionych z VAT, i która to kawiarnia jest przeznaczona do wykorzystywania zarówno do celów opodatkowanych transakcji, jak i transakcji zwolnionych, jest zobowiązany do dokonania korekty wstępnego odliczenia VAT, wówczas gdy podatnik ten zaprzestał w lokalach tej kawiarni dokonywania jakichkolwiek opodatkowanych transakcji, o ile nadal dokonywał transakcji zwolnionych w tych lokalach, przeznaczając je w ten sposób jedynie do tych zwolnionych transakcji.

W przedmiocie kosztów

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

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

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

Podpisy