

POSTANOWIENIE TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 5 czerwca 2014 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Odliczenie podatku naliczonego – Dobra inwestycyjne – Nieruchomości – Korekta odliczeń – Przepisy krajowe przewidujące dziesięcioletni okres korekty

W sprawie C-500/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 25 czerwca 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 września 2013 r., w postępowaniu:

Gmina Międzyzdroje

przeciwko

Ministrowi Finansów,

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

w składzie: M. Safjan, prezes izby, A. Prechal (sprawozdawca) i K. Jürimäe, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: A. Calot Escobar,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Gminy Międzyzdroje przez K. Wojtowicza, M. Koniecznego oraz M. Janickiego, doradców podatkowych,

– w imieniu Ministra Finansów przez T. Tratkiewicza oraz J. Kautego, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczyńską, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu austriackiego przez C. Pesendorfer, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez V. Kaye, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez R. Hilla, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez J. Hottiaux oraz L. Lozano Palacios, działające w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy postanowieniem z uzasadnieniem, zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem,

wydaje następujące

Postanowienie

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 167, 187 i 189 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), jak również zasady neutralności podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

2 Wniosek ów został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Gminą Międzyzdroje a Ministrem Finansów w przedmiocie decyzji wydanej przez niego w związku z wnioskiem o dokonanie interpretacji dotyczącej korekty odliczenia naliczonego podatku VAT w przypadku dobra inwestycyjnego stanowiącego nieruchomość przeznaczoną w pierwszej kolejności do celów działalności zwolnionej, a następnie, do celów działalności opodatkowanej.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 167 dyrektywy 2006/112 ma następujące brzmienie:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

4 Artykuł 168 dyrektywy przewiduje, co następuje:

„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 omawianej dyrektywy stanowi:

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

6 Zgodnie z brzmieniem art. 185 ust. 1 dyrektywy:

„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”.

7 Artykuł 187 dyrektywy 2006/112 przewiduje, co następuje:

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

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

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

8 Artykuł 189 tej dyrektywy stanowi:

„Do celów stosowania przepisów art. 187 i 188 państwa członkowskie mogą przedsięwziąć następujące środki:

- a) zdefiniować pojęcie dóbr inwestycyjnych;
- b) określić kwotę VAT, którą należy uwzględnić przy korekcie;
- c) przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby korekty nie prowadziły do żadnych nieuzasadnionych korzyści;
- d) zezwolić na uproszczenie procedur administracyjnych”.

Prawo polskie

9 Artykuł 91 ust. 1–3, 7 i 7a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535) w wersji mającej zastosowanie do sporu przed sądem odsyłającym ma następujące brzmienie:

„1. Po zakończeniu roku, w którym podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 1, jest on obowiązany dokonać korekty kwoty podatku odliczonego zgodnie z art. 90 ust. 2–9, z uwzględnieniem proporcji obliczonej w sposób określony w art. 90 ust. 2–6 lub przepisach wydanych na podstawie art. 90 ust. 11, dla zakończonego roku podatkowego. Korekty tej nie dokonuje się, jeżeli różnica między proporcją odliczenia określoną w art. 90 ust. 4 a proporcją określoną w zdaniu poprzednim nie przekracza 2 punktów procentowych.

2. W przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 [PLN, złoty polski], korekty, o której mowa w ust. 1, podatnik dokonuje w ciągu 5 kolejnych lat, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów – w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Roczna korekta w przypadku, o którym mowa w zdaniu pierwszym, dotyczy jednej piątej, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów – jednej dziesiątej kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu. W przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 [PLN], przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, z tym że korekty dokonuje się po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania.

[...]

3. Korekty, o której mowa w ust. 1 i 2, dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty, a w przypadku zakończenia działalności gospodarczej – w deklaracji podatkowej za ostatni okres rozliczeniowy.

[...]

7. Przepisy ust. 1–6 stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy podatnik miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi i dokonał takiego obniżenia, albo nie miał takiego prawa, a następnie zmieniło się prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tego towaru lub usługi.

7a. W przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 [PLN], korekty, o której mowa w ust. 7, dokonuje się na zasadach określonych w ust. 2 zdanie pierwsze i drugie oraz ust. 3. Korekty tej dokonuje się przy każdej kolejnej zmianie prawa do odliczeń, jeżeli zmiana ta następuje w okresie korekty”.

Postępowanie przed sądem odsyłającym i pytania prejudycjalne

10 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w latach 2007–2010 Gmina Międzyzdroje zrealizowała inwestycję polegającą na rozbudowie należącej do niej hali sportowej poprzez dobudowanie zaplecza usytuowanego przy stanowiącym również jej własność budynku szkoły podstawowej. W ramach owych prac rozbudowy na rzecz gminy były dostarczane towary i świadczone usługi, w związku z którymi gmina uiszczala podatek VAT.

11 W trakcie realizacji inwestycji Gmina Międzyzdroje zaczęła również rozważać zmianę całego systemu zarządzania gminnym majątkiem związanym z kulturą fizyczną i sportem, do którego należała owa hala sportowa. Zmiana ta miałaby polegać na oddaniu hali sportowej w dzierżawę spółce prawa handlowego, która miałaby zarządzać nie tylko halą sportową, ale i innymi obiektami sportowymi stanowiącymi własność gminy. Planowano, że spółka będzie uiszczala na rzecz Gminy Międzyzdroje czynsz dzierżawny. W zamian za to spółce przysługiwać będzie prawo do używania hali sportowej i pobierania z niej pożytków w postaci opłat uiszczanych przez inne osoby i podmioty zamierzające korzystać z owego obiektu sportowego.

12 Gmina Międzyzdroje zwróciła się do Ministra Finansów z wnioskiem o interpretację ustawy o podatku od towarów i usług w wersji mającej zastosowanie do owego projektu oddania omawianej hali sportowej w dzierżawę. W decyzji z dnia 21 września 2011 r. organ ów stwierdził, że stosownie do art. 91 ust. 2, 3 i 7a wymienionej ustawy korekty prawa do odliczenia podatku VAT uiszczanego przez ową gminę w ramach prac rozbudowy hali sportowej należy dokonać w dziesięcioletnim okresie i korekta ta powinna dotyczyć każdego roku 1/10 kwoty podatku naliczonego, przy czym 1/10 owej kwoty nie mogła być objęta korektą ze względu na użytkowanie hali sportowej w 2010 roku do celów działalności niedającej prawa do odliczenia.

13 Wyrokiem z dnia 12 kwietnia 2012 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie oddalił skargę Gminy Międzyzdroje wniesioną na wskazaną decyzję. Sąd ów orzekł w szczególności, że wskazana gmina nie mogła dokonać jednorazowej korekty całości odliczeń

w odniesieniu do jednego roku podatkowego, bowiem ustawodawca krajowy wprowadził, zgodnie z art. 187 dyrektywy 2006/112, system korekty w okresie dziesięcioletnim.

14 Gmina Międzyzdroje wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który powziął wątpliwość co do wykładni art. 187 i 189 dyrektywy 2006/112. Wątpliwość ta dotyczy w szczególności kwestii, czy znajdujące zastosowanie w postępowaniu głównym przepisy krajowe, które przewidują system korekt w okresie dziesięciu lat, są zgodne z przewidzianą w owej dyrektywie zasadą neutralności podatku VAT, skoro zgodnie z orzecznictwem Trybunału zasada ta wymaga, aby podatnik mógł uzyskać zwrot nadwyżki podatku VAT w rozsądnym terminie.

15 Według sądu odsyłającego powstaje również pytanie, czy w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, gdy przeznaczenie dobra inwestycyjnego ulega zmianie z wykonywania w pierwszej kolejności czynności niedających prawa do odliczenia podatku VAT na wykonywanie następnie czynności umożliwiających skorzystanie z tego prawa art. 189 dyrektywy 2006/112 sprzeciwia się przepisom krajowym, które przewidują przedłużenie okresu korekty aż do dziesięciu lat. Sąd ów wskazuje, że na pytanie to mogłaby zostać udzielona odpowiedź przecząca, ponieważ wydaje się, iż tego rodzaju przepisy mają na celu zapewnienie, aby korekty nie prowadziły do nieuzasadnionych korzyści. Zdaniem sądu odsyłającego należałoby natomiast rozważyć, czy prawo do dokonania jednorazowej korekty tego rodzaju, na jakie powołuje się Gmina Międzyzdroje, można uznać za prowadzące do nieuzasadnionych korzyści.

16 W tej sytuacji Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w świetle art. 167, 187 i 189 [dyrektywy 2006/112] oraz zasady neutralności, dopuszczalne są przepisy prawa krajowego takie jak [przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym], które powodują, że w przypadku zmiany przeznaczenia dobra inwestycyjnego z wykonywania czynności niedających prawa do odliczenia podatku naliczonego na czynności umożliwiające skorzystanie z tego prawa, nie jest możliwa jednorazowa korekta, ale dokonuje się jej w ciągu 5 kolejnych lat, a w przypadku nieruchomości w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym dobra inwestycyjne zostały oddane do użytkowania?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

17 Zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem, jeżeli odpowiedź na pytanie prejudycjalne można wywieść w sposób jednoznaczny z orzecznictwa lub nie pozostawia ona żadnych uzasadnionych wątpliwości, Trybunał może w każdej chwili, na

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

18 Przepis ten należy zastosować do niniejszego odesłania prejudycjalnego.

19 Należy bowiem przypomnieć, iż zgodnie z konstrukcją systemu ustanowionego przez dyrektywę 2006/112 podatek naliczony obciążający towary i usługi wykorzystywane przez podatnika w związku z czynnościami opodatkowanymi podlega odliczeniu. Odliczenie podatku naliczonego jest związane z poborem podatku należnego. Gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do wykonywania czynności zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, nie następuje ani pobór podatku należnego, ani możliwość odliczenia podatku naliczonego. Natomiast gdy towary lub usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, odliczenie podatku należnego służy unikaniu podwójnego opodatkowania (zob. podobnie wyrok Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 24).

20 Okres, w którym dokonywana jest korekta, określony w art. 187 dyrektywy 2006/112, pozwala na wyeliminowanie nieprawidłowości w obliczeniu kwoty podatku do odliczenia oraz powstania nieuzasadnionych korzyści lub strat dla podatnika, gdy w szczególności po złożeniu deklaracji nastąpi zmiana czynników uwzględnionych przy ustalaniu kwoty do odliczenia. Prawdopodobieństwo wystąpienia takich zmian jest szczególnie wysokie w wypadku dóbr inwestycyjnych wykorzystywanych często przez okres wielu lat, gdy ich przeznaczenie może ulec zmianie (zob. podobnie wyrok Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, pkt 25).

21 Artykuł 187 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przewiduje w związku z tym okres korekty obejmujący pięć lat, który w wypadku nieruchomości może zostać przedłużony do 20 lat, w którym to okresie możliwe jest dokonywanie różnych odliczeń. Przepis ten umożliwia również państwom członkowskim zastosowanie pełnego okresu, licząc od dnia, w którym dobra te zostały użyte po raz pierwszy.

22 Artykuł 187 ust. 2 owej dyrektywy stanowi, że w sytuacji, gdy okres korekty został przedłużony powyżej pięciu lat, korekta dokonywana jest wyłącznie w odniesieniu do odpowiedniej części ułamkowej podatku VAT, którym zostały obciążone dobra inwestycyjne. Przepis ten stanowi również, że owa korekta jest dokonywana 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.

23 Przepisy art. 187 dyrektywy 2006/112 dotyczą korekty odliczeń w sytuacjach takich jak w postępowaniu odsyłającym, gdy dobro inwestycyjne, którego użycie nie daje prawa do odliczenia, zostaje następnie przeznaczone do celów użytkowania dającego to prawo (zob. podobnie wyrok Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, pkt 30).

24 Zasady dotyczące korekty odliczeń stanowią istotny element systemu ustanowionego przez dyrektywę 2006/112, bowiem służą one zapewnieniu rzetelności odliczeń, a tym samym neutralności obciążenia podatkowego. Artykuł 187 wskazanej dyrektywy, który dotyczy dóbr inwestycyjnych będących przedmiotem postępowania odsyłającego, jest zredagowany w sposób, który nie pozostawia wątpliwości co do jego bezwzględnie wiążącego charakteru (zob. podobnie wyrok Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, pkt 26).

25 W niniejszej sprawie przepisy krajowe mające zastosowanie do postępowania głównego przewidują dla dóbr inwestycyjnych w postaci nieruchomości dziesięcioletni okres korekty, licząc od chwili oddania do użytkowania dóbr inwestycyjnych. Wedle owych przepisów roczna korekta, która może zostać dokonana dla tego rodzaju dóbr, dotyczy jednej dziesiątej kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu.

26 Należy stwierdzić, że zasady przewidziane w tego rodzaju uregulowaniach krajowych stanowią w sposób oczywisty prawidłową transpozycję przepisów zawartych w art. 187 dyrektywy 2006/112, przypomnianych w pkt 21 i 22 niniejszego postanowienia i nie mogą być w związku z tym podważane w świetle owych przepisów.

27 Natomiast wskazany art. 187 – jako że ma on charakter bezwzględnie wiążący, jak przypomniano w pkt 24 niniejszego postanowienia – sprzeciwia się systemowi umożliwiającemu korektę odliczeń w okresie krótszym niż pięć lat i w związku z tym sprzeciwia się również systemowi korekty jednorazowej, takiemu jak powołany przez Gminę Międzyzdroje, co umożliwiałoby korektę w przeciągu zaledwie jednego roku podatkowego.

28 Ponadto w zakresie, w jakim przepisy krajowe mające zastosowanie do postępowania głównego przewidują dla dóbr inwestycyjnych stanowiących nieruchomości dziesięcioletni okres korekty, licząc od chwili oddania do użytkowania owych dóbr, nie mogą zostać podważone w świetle zasady neutralności.

29 Jak bowiem przypomniano w pkt 20 i 24 niniejszego postanowienia, wymóg co najmniej pięcioletniego okresu korekty dla dóbr inwestycyjnych stanowi istotny element systemu korekt ustanowionego przez dyrektywę 2006/112, bowiem system ów pozwala uniknąć nieprawidłowości w obliczaniu kwot podlegających odliczeniu oraz powstania nieuzasadnionych korzyści lub strat dla podatnika i ma tym samym na celu zapewnienie neutralności obciążenia podatkowego.

30 Mając na uwadze powyższe, na przedstawione pytanie należy udzielić odpowiedzi, że art. 167, 187 i 189 dyrektywy 2006/112 oraz zasadę neutralności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom prawa krajowego takim jak przepisy w postępowaniu głównym, które w sytuacji, gdy przeznaczenie dobra inwestycyjnego stanowiącego nieruchomość ulega zmianie z wykonywania w pierwszej kolejności czynności niedających prawa do odliczenia podatku VAT na wykonywanie następnie czynności umożliwiających skorzystanie z tego prawa, przewidują dziesięcioletni okres korekty, licząc od chwili oddania do użytkowania dóbr inwestycyjnych, oraz wykluczają w związku z tym korektę jednorazową w przeciągu jednego roku podatkowego.

W przedmiocie kosztów

31 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 (dziewiąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 167, 187 i 189 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zasadę neutralności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom prawa krajowego takim jak przepisy w postępowaniu głównym, które w sytuacji, gdy przeznaczenie dobra inwestycyjnego stanowiącego nieruchomość ulega zmianie z wykonywania w pierwszej kolejności czynności niedających prawa do odliczenia podatku VAT na wykonywanie następnie czynności umożliwiających skorzystanie z tego prawa, przewidują dziesięcioletni okres korekty, licząc od chwili oddania do użytkowania dóbr inwestycyjnych oraz wykluczają w związku z tym korektę jednorazową w przeciągu jednego roku podatkowego.

Podpisy

* Język postępowania: polski.