



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PAOLA MENGOZZIEGO
przedstawiona w dniu 25 listopada 2015 r.¹

Sprawa C-332/14

**Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR
przeciwko
Finanzamt Krefeld**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne — Podatki — Podatek od wartości dodanej — Prawo do odliczenia podatku naliczonego — Towary i usługi wykorzystane równocześnie w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu i transakcji zwolnionych z podatku — Najem budynku na cele handlowe i mieszkalne — Ustalanie proporcjonalnej części odliczenia według obrotu odpowiadającego najemcom handlowym — Przepis krajowy przewidujący ustalanie części proporcjonalnej zależnie od powierzchni budynku przeznaczonej dla tych najemców — Moc wsteczna — Pewność prawa — Uzasadnione oczekiwania

I – Wprowadzenie

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17, 19 i 20 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku², zmienionej dyrektywą 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r.³ (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), jak również zasad pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań.

2. Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu między Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR i Finanzamt Krefeld (urzędem skarbowym w Krefeld), w przedmiocie zasady obliczania służącej ustaleniu prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) za 2004 r., a także sposobu dokonania korekty odliczenia tego podatku w kontekście budowy i konserwacji budynku do użytku mieszanego, to znaczy przeznaczonego do użytku takiego, z którym wiążą się jednocześnie transakcje dające prawo do odliczenia i transakcje niedające prawa do odliczenia.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dz.U. L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23.

3 — Dz.U. L 102, s. 18 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 274.

3. Niniejsza sprawa powinna w szczególności skłonić Trybunał do przedstawienia pewnych wyjaśnień na temat znaczenia wyroku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), jak również możliwości nakładania przez państwo członkowskie, w następstwie zmiany przepisów, obowiązku dokonania korekty wstępnego odliczenia podatku VAT w odniesieniu do okresu sprzed wejścia w życie tej zmiany, w tym w odniesieniu do tych części budynku, których wykorzystanie nie różni się od sytuacji przewidzianej początkowo.

4. Chciałbym wskazać już na wstępie, że na podstawie wyroku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) pytania zadane przez sąd odsyłający mogłyby, moim zdaniem, otrzymać odpowiedź stosunkowo prostą, a mianowicie że art. 17 ust. 5 akapit pierwszy i art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy sprzeciwiają się uprzywilejowywaniu przez państwo członkowskie, w sposób systematyczny i niezróżnicowany w odniesieniu do wszystkich towarów i usług do użytku mieszanego, metody ustalania zakresu prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT innej niż podział w zależności od obrotu przewidziany przez powyższe przepisy.

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii

5. Artykuł 17 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczeń”, stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwilą powstania obowiązku podatkowego].

2. O ile towary i usługi są częścią transakcji [służą wykonywaniu czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

a) należn[ego] lub zapłacon[ego] na terytorium kraju podat[ku] od wartości dodanej od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]

5. W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek od wartości dodanej podlega odliczeniu, jak też transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od wartości dodanej, jak[a] przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

Ta część podlegająca odliczeniu zostanie ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika. Jednakże państwa członkowskie mogą:

[...]

c) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia na podstawie wykorzystania [przeznaczenia] całości lub części towarów i usług;

[...]”.

6. Artykuł 19 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Obliczanie części podlegającej odliczeniu”, w ust. 1 stanowi:

„Na część podlegającą odliczeniu na podstawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy składać się będzie proporcja mająca:

- jako licznik, całkowitą kwotę, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji, do których stosuje się odliczenie podatku od wartości dodanej zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3,
- jako mianownik, całkowitą kwotę, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji, dla których nie przysługuje odliczenie. [...]

[...]”.

7. Artykuł 20 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Korekta odliczeń”, w ust. 1 i 2 stanowi:

„1. Wstępne odliczenie korygowane jest zgodnie z procedurami ustalonymi przez państwa członkowskie, w szczególności:

- a) gdy odliczenie jest większe lub mniejsze od tego, do którego podatnik był uprawniony;
 - b) gdy po złożeniu deklaracji podatkowej nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określaniu kwoty odliczenia, w szczególności w przypadku odwołania zamówień lub uzyskania obniżki ceny [...].
2. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta będzie obejmować okres pięciu lat, włącznie z rokiem, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane. Roczna korekta będzie dokonywana jedynie w odniesieniu do [może dotyczyć jedynie] jednej piątej podatku nałożonego na towary. Korekta jest dokonywana na podstawie zmian uprawnienia do odliczenia [z uwzględnieniem zmian w zakresie prawa do odliczenia] w kolejnych latach w stosunku do kwoty za rok, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane.

Na zasadzie odstępstwa od akapitu poprzedniego państwa członkowskie mogą ustalić korektę na okres pięciu pełnych lat, licząc od dnia, w którym towary po raz pierwszy znalazły swe zastosowanie [mogą ustalić, że korekta następuje w okresie pięciu pełnych lat, licząc od dnia, w którym towary zostały po raz pierwszy użyte].

W przypadku nieruchomości nabytej jako dobro inwestycyjne okres objęty korektą [okres, w którym dokonywana jest korekta] może być przedłużony do 20 lat”.

B – Prawo niemieckie

8. Właściwe przepisy prawa niemieckiego w dziedzinie podatku VAT są zawarte w Umsatzsteuergesetz 1999 (ustawie o podatku obrotowym z 1999 r., BGBl. 1999 I, s. 1270, zwanej dalej „ustawą o podatku obrotowym”).

9. Artykuł 4 ustawy o podatku obrotowym, zatytułowany „Zwolnienia dostaw i innych usług”, stanowi:

„Spośród transakcji wskazanych w art. 1 ust. 1 pkt 1 z podatku zwolnione są:

[...]

12) a) najem i dzierżawa nieruchomości, [...]”.

10. Artykuł 15 ustawy o podatku obrotowym stanowi:

„1. Przedsiębiorca może odliczyć następujące kwoty podatku naliczonego:

1) Podatki podlegające zapłacie na mocy przepisów prawnych za dostawy i inne usługi, które zostały wykonane na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę.

[...]

2. Wyklucza się z odliczenia podatku naliczonego podatek od dostaw, przywozu i nabycia wewnątrzspółnotowego towarów oraz innych usług, które przedsiębiorca wykorzystuje do celów następujących transakcji:

1) transakcje zwolnione z podatku;

[...]

4. Jeżeli przedsiębiorca korzysta z towarów dostarczonych, przywiezionych lub nabytych wewnątrz Wspólnoty lub też z usług świadczonych na rzecz jego przedsiębiorstwa tylko częściowo w celu dokonania transakcji, w odniesieniu do których prawo do odliczenia podatku jest wyłączone, nie przysługuje mu prawo do odliczenia części podatku naliczonego, która przypada na te transakcje. Przedsiębiorca może dokonać uzasadnionego szacunku kwot niepodlegających odliczeniu”.

11. Steueränderungsgesetz 2003 (ustawa podatkowa zmieniająca z 2003 r., BGBl. 2003 I, s. 2645), która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2004 r., dodała do tego przepisu zdanie trzecie, które brzmi następująco:

„Ustalenie niepodlegającej odliczeniu części podatku naliczonego na podstawie stosunku transakcji, dla których odliczenie jest wyłączone, do transakcji uprawniających do odliczenia podatku naliczonego jest dopuszczalne jedynie w sytuacji, gdy z ekonomicznego punktu widzenia nie jest możliwe inne przyporządkowanie”.

12. Wynikające z ustawy powody dodania tego przepisu przez prawodawcę są następujące:

„Przepis ten ma na celu racjonalny podział podatku naliczonego w odniesieniu do dostaw lub innych usług. Nowy system ogranicza stosowanie kryterium podziału według wielkości obrotów jako jedyne kryterium podziału. Takie kryterium podziału jest dopuszczalne tylko w sytuacji, gdy z ekonomicznego punktu widzenia nie jest możliwe inne przyporządkowanie. Zmiana ta jest konieczna, ponieważ Bundesfinanzhof [federalny trybunał finansowy] orzekł w wyroku z dnia 17 sierpnia 2001 r. [...], że podział podatku naliczonego według wysokości obrotów końcowych powinien zostać uznany za uzasadniony szacunek w rozumieniu § 15 ust. 4 ustawy o podatku obrotowym. Jednakże stosowanie kryterium podziału według wielkości obrotów jako generalnego kryterium podziału prowadziłoby, w szczególności w przypadku wytworzenia budynku do użytku mieszanego, do podziału nieprawidłowego [...]. Stosowanie kryterium podziału według wielkości obrotów jako kryterium generalnego nie jest jednak bezwzględnie ustanowione przez szóstą dyrektywę. Taki system »proporcjonalny« [...] nie jest wiążący dla państw członkowskich, zważywszy, że mogą one na mocy art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy określać kryteria podziału odbiegające od tego systemu. W przypadku nabycia budynku pozostaje również możliwy podział podatku naliczonego na podstawie stosunku pomiędzy wartością produkcyjną i wartością rynkową [...]”.

13. Paragraf 15a ustawy o podatku obrotowym, zatytułowany „Korekta podatku naliczonego”, w ust. 1 i 2 stanowi:

„1. Gdy nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określaniu kwoty wstępnego odliczenia w okresie pięciu lat od oddania do użytkowania towaru, należy dokonać kompensacji 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.

2. Do celów korekty przewidzianej w ust. 1 należy przyjąć, w odniesieniu do każdego roku kalendarzowego, którego dotyczą zmiany, w wypadkach, o których mowa w zdaniu pierwszym tego ustępu, jedną piątą, a w wypadkach, o których mowa w zdaniu drugim tego ustępu, jedną dziesiątą kwot podatku naliczonego, które obciążają towar [...]”.

III – Spór w postępowaniu głównym, pytania prejudycjalne i postępowanie przed Trybunałem

14. W latach 1999–2004 Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, spółka cywilna prowadząca działalność w branży nieruchomości, przeprowadziła na należącym do niej gruncie prace w postaci rozbiórki istniejącego budynku i budowy innego budynku do użytku mieszkalnego i handlowego. Budynek ten został ukończony w 2004 r., składa się on z sześciu pomieszczeń mieszkalnych i handlowych oraz dziesięciu miejsc postojowych w garażu podziemnym. Niektóre z tych pomieszczeń i miejsc zostały wynajęte w październiku 2002 r.

15. W odniesieniu do okresu obejmującego lata podatkowe 1999–2003 spółka Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR obliczyła wysokość przysługującego jej odliczenia podatku VAT zapłaconego od prac rozbiórkowych i budowlanych, stosując kryterium podziału obliczone na podstawie stosunku między obrotem generowanym z najmu pomieszczeń handlowych (objętego podatkiem VAT) i wynikającym z innych transakcji najmu (zwolnionych z podatku VAT) (zwane dalej „kryterium podziału według wielkości obrotów”). Zgodnie z tym kryterium podziału podlegająca odliczeniu część podatku VAT wynosiła 78,15%. W ramach dwóch skarg wniesionych w przedmiocie kwoty VAT podlegającej odliczeniu za lata 2001 i 2002 Finanzamt Krefeld zgodził się z tym kryterium podziału.

16. W 2004 r. niektóre części budynku, co do których początkowo planowano użytek podlegający opodatkowaniu podatkiem VAT, zostały wynajęte przy zwolnieniu z podatku. Z zamiarem korekty wcześniej dokonanych odliczeń spółka Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR obliczyła w swojej deklaracji za 2004 r. kwotę wyrównującą, którą ustaliła, stosując kryterium podziału według wielkości obrotów. Łącznie kwota podatku VAT podlegająca zwrotowi na rzecz Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR wynosiła około 3500 EUR.

17. Finanzamt Krefeld odrzucił taki sposób obliczenia ze względu na to, że w wyniku wejścia w życie § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym, kryterium podziału według wielkości obrotów można zastosować tylko wtedy, gdy nie jest możliwe posłużenie się żadną inną metodą przyporządkowania towarów i usług o użytku mieszanym. Zważywszy, że możliwe jest bardziej precyzyjne ustalenie przyporządkowania towarów i usług wykorzystywanych do rozbiórki lub budowy budynku poprzez odniesienie do relacji istniejącej pomiędzy powierzchnią (w metrach kwadratowych) pomieszczeń handlowych i pomieszczeń mieszkalnych („kryterium podziału według powierzchni”), Finanzamt Krefeld uznał, że Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR powinna była zastosować takie kryterium podziału. W konsekwencji Finanzamt podzielił kwotę naliczonego podatku VAT, należną za okres obejmujący lata 1999–2004, według kosztów budowy różnych pomieszczeń handlowych i do użytku mieszkalnego i ustalił dla każdego pomieszczenia kwotę korekty,

w tym dla pomieszczeń, których rzeczywiste wykorzystanie nie różniło się od przewidzianego początkowo, na podstawie kryterium podziału według powierzchni. Finanzamt Krefeld ustalił procent odliczenia na 38,74%, co odpowiada łącznej powierzchni budynku, którego najem jest opodatkowany, i ustalił kwotę podatku VAT podlegającą zwrotowi na rzecz Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR na 950 EUR za 2004 r.

18. Finanzgericht Düsseldorf (sąd finansowy w Düsseldorfie) stwierdził częściową nieważność rzeczony decyzji podatkowej korygującej ze względu na to, że kryterium podziału według powierzchni mogło być stosowane tylko w odniesieniu do podatku VAT należnego z tytułu kosztów utrzymania budynku poniesionych począwszy od 2004 r. W konsekwencji ustalił kwotę podatku VAT podlegającą zwrotowi na rzecz Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR za 2004 r. na nieco ponad 1700 EUR.

19. Obie strony w postępowaniu głównym wniosły rewizję od tego wyroku do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego).

20. Zdaniem sądu odsyłającego spór ten wiąże się, po pierwsze, z kwestiami związanymi z dokonaną przez Trybunał w wyroku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) wykładnią art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy.

21. Sąd ten przypomina przede wszystkim, że w sprawie, która doprowadziła do wydania wyroku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), Trybunał orzekł w pkt 21 wyroku, że „podział [ceny sprzedaży] między część związaną z wykonywaniem działalności gospodarczej i część dla celów prywatnych podatnika musi być dokonany na podstawie proporcji wykorzystania do celów zawodowych i do użytku prywatnego w roku nabycia, a nie na podstawie podziału geograficznego”.

22. Bundesfinanzhof wyciągnął konsekwencje tego rozwiązania i orzekł w wyroku z dnia 17 sierpnia 2001 r., że „[w] przypadku [...] nabycia lub wzniesienia budynku [...] przeznaczonego do użytku »mieszanego« [p]rzyporządkowanie kwot podatku naliczonego nie jest dopuszczalne ani według tzw. »kryterium inwestycyjnego« [...], ani też według związku przestrzennego (tzw. »geograficznego«); przeciwnie, miarodajny jest »procentowy« podział sposobu wykorzystania całego budynku w celu dokonywania transakcji zwolnionych i transakcji opodatkowanych [...]”.

23. W następstwie tego wyroku niemiecka administracja podatkowa częściowo zmieniła swoją wcześniejszą praktykę i wprowadziła rozróżnienie w zależności od tego, czy rozpatrywany podatek VAT odnosi się do kosztów nabycia lub wytworzenia budynku, czy do kosztów jego utrzymania lub konserwacji. W pierwszym przypadku odliczenie jest obliczane według proporcji części budynku, która jest używana do celów transakcji podlegających opodatkowaniu. W drugim przypadku odliczenie jest nadal obliczane w zależności od części budynku, w odniesieniu do której podatek VAT został zapłacony, a kryterium podziału jest stosowane wyłącznie w celu ustalenia zakresu prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego w związku z dostawami lub usługami, które nie mogły być przyporządkowane konkretnej części budynku lub które są związane z częściami wspólnymi.

24. W tym kontekście sąd odsyłający zastanawia się, czy wyrok w sprawie BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) nie podważył z kolei istniejącej praktyki podatkowej.

25. Po pierwsze, sąd ten zauważa, że w rzeczonym wyroku Trybunał uznał, iż można stosować kryterium podziału, a co za tym idzie, metodę przyporządkowania towarów i usług o użytku mieszanym, inne niż przewidziane przez szóstą dyrektywę, czyli ze względu na wielkość obrotów, tylko wtedy, gdy metoda ta nie ma zastosowania do wszystkich przypadków użytku mieszanego i gdy prowadzi do dokładniejszego ustalenia prawa do odliczenia. Zdaniem sądu odsyłającego Trybunał orzekł, że § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym nie był zgodny z szóstą dyrektywą w zakresie, w jakim ustanawiał on system obliczania odliczeń w przypadku towarów o użytku mieszanym, który stanowił ogólne odstępstwo od kryterium podziału według wielkości obrotów.

Jednakże, co się tyczy wymogu, zgodnie z którym przyjęta metoda powinna zapewniać bardziej precyzyjny podział dokonywanego odliczenia, sąd odsyłający podnosi, że jest on spełniony w niniejszej sprawie, ponieważ kryterium podziału według powierzchni jest, co do zasady, bardziej precyzyjne niż kryterium podziału według wielkości obrotów. Wynika stąd, że należy dać pierwszeństwo metodzie stosowanej przez organy i sądy niemieckie przed ogłoszeniem wyroku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), polegającej na ustaleniu, w odniesieniu do jakiej części budynku podatek VAT został zapłacony, i na stosowaniu kryterium podziału tylko do pozostałych kwot odnoszących się do części budynku stanowiących faktycznie przedmiot użytku mieszanego, ponieważ metoda ta prowadzi do wyników dokładniejszych niż kryterium podziału według wielkości obrotów.

26. Po drugie, sąd odsyłający wskazuje, że w wyroku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, pkt 19) Trybunał sprecyzował, iż posłużenie się przez państwo członkowskie metodą przyporządkowania towarów i usług o użytku mieszanym inną niż przewidziana przez szóstą dyrektywę jest możliwe jedynie w przypadku „danej transakcji, takiej jak wzniesienie budynku mieszanego użytku”. W konsekwencji sąd ten, który uważa, że tę samą metodę, a mianowicie opartą na powierzchni, należy stosować zarówno do kwot podatku VAT odnoszących się do budowy lub nabycia budynku, jak i do kwot dotyczących kosztów jego używania, konserwacji lub utrzymania, zastanawia się, czy takie zrównanie tych systemów jest zgodne z rzeczonym wyrokiem.

27. W drugiej kolejności sąd odsyłający stwierdza, że o ile Trybunał miał już okazję przyznać, iż zmiana prawodawcza może pociągać za sobą obowiązek skorygowania niektórych odliczeń podatku VAT, o tyle dotychczas orzekał wyłącznie w przedmiocie zmian prawodawczych dotyczących samego istnienia prawa do odliczenia. W tych okolicznościach istnieją wątpliwości co do tego, czy art. 20 szóstej dyrektywy upoważnia państwo członkowskie do wymagania od podatnika dokonania korekty podatku VAT w wyniku zmiany przez to państwo stosowanej metody przyporządkowania towarów i usług o użytku mieszanym, w tym w przypadku, gdy podatnik nadal korzysta z części budynku w celu realizacji transakcji podlegających opodatkowaniu zgodnie ze swoim pierwotnym zamierzeniem i że nie popełnił nieprawidłowości przy obliczaniu wstępnych odliczeń ani też nie uzyskał nieuzasadnionych korzyści z wstępnie dokonanych odliczeń.

28. W trzeciej kolejności sąd odsyłający zastanawia się, czy w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym korekcie podatku VAT nie sprzeciwiają się zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa. Sąd ten wskazuje bowiem, po pierwsze, że § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym może być niewystarczająco precyzyjny, ponieważ przewiduje odstępstwo we wszystkich przypadkach użytku mieszanego od ogólnej zasady ustanowionej w art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy. Po drugie, wskazuje on, że metoda przyporządkowania towarów i usług o użytku mieszanym zastosowana przez Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR została w odniesieniu do niektórych lat zatwierdzona przez właściwe organy administracyjne i sądowe. Po trzecie, sąd odsyłający wyjaśnia, że ustawodawstwo krajowe nie zawiera wyraźnego przepisu przewidującego, iż wejście w życie § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym może pociągać za sobą korekty podatku VAT, oraz że nie przewidziano żadnego okresu przejściowego. Wreszcie podkreśla on, że zmiana metody przyporządkowania towarów i usług o użytku mieszanym nie ma charakteru bezwzględnie obowiązującego, ponieważ kryterium podziału według wielkości obrotów jest nadal uznawane za uzasadniony szacunek w rozumieniu § 15 ust. 4 ustawy o podatku obrotowym, nawet jeśli od dnia 1 stycznia 2004 r. jest ono stosowane pomocniczo.

29. W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł, że art. 17 ust. 5 akapit trzeci [szóstej dyrektywy] uprawnia państwa członkowskie do ustanowienia, dla celów obliczenia proporcjonalnej części naliczonego podatku VAT dla danej transakcji, takiej jak wzniesienie budynku o mieszanym

użytku, w pierwszej kolejności innego kryterium podziału niż kryterium, o którym mowa w art. 19 ust. 1 tej dyrektywy, pod warunkiem że przyjęta metoda gwarantuje dokładniejsze ustalenie rzeczonyj proporcjonalnej części odliczenia (zob. wyrok BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689).

- a) Czy w celu dokładniejszego określenia kwoty podatku podlegającej odliczeniu należy w przypadku nabycia lub wzniesienia budynku o mieszanym użytku najpierw przyporządkować nabycie towarów lub usług – w przypadku których podstawa wymiaru podatku zaliczana jest do wydatków związanych z nabyciem lub wytworzeniem – do sprzedaży (opodatkowanej lub wolnej od podatku) generowanej przez ten budynek, a jedynie pozostały podatek naliczony podzielić według kryterium uwzględniającego powierzchnię lub wielkość obrotu?
 - b) Czy zasady ustanowione przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) oraz odpowiedź na pytanie zadane powyżej, obowiązują także w stosunku do nabycia towarów lub usług obciążonych podatkiem naliczonym przeznaczonych na używanie, utrzymanie lub konserwację budynku o mieszanym użytku?
- 2) Czy art. 20 [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że przewidziana w tym przepisie korekta wstępnego odliczenia znajduje zastosowanie także odnośnie do stanu faktycznego, w którym podatnik dokonuje podziału podatku naliczonego w związku ze wzniesieniem budynku o mieszanym użytku zgodnie z dopuszczalnym w prawie krajowym i przewidzianym w art. 19 ust. 1 tej dyrektywy kryterium wielkości obrotu, zaś państwo członkowskie później w okresie objętym korektą nakazuje w pierwszej kolejności stosowanie innego kryterium podziału?
- 3) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na poprzednie pytanie: czy zasady pewności prawa oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań uniemożliwiają stosowanie art. 20 [szóstej dyrektywy], jeżeli państwo członkowskie dla wypadków takiego rodzaju, jak te opisane powyżej, nie przewiduje wyraźnie korekty odliczenia ani też nie ustanawia przepisów intertemporalnych, a jednocześnie dokonany przez podatnika podział podatku naliczonego według kryterium wielkości obrotu został zasadniczo uznany przez Bundesfinanzhof jako prawidłowy?”.

30. Pytania te były przedmiotem uwag na piśmie przedstawionych przez rządy niemiecki i Zjednoczonego Królestwa oraz przez Komisję Europejską. Strony te zostały również wysłuchane na rozprawie, która odbyła się w dniu 9 lipca 2015 r.

IV – Analiza

A – Uwagi wstępne

31. W pytaniu pierwszym sąd odsyłający dąży w istocie do wyjaśnienia znaczenia wyroku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) w przedmiocie sposobu obliczania odliczenia podatku VAT odnoszącego się, po pierwsze, do kosztów budowy i wytworzenia budynku o „użytku mieszanym”, to znaczy przeznaczonego do użytku wiążącego się zarówno z transakcjami dającymi prawo do odliczenia (takimi jak najem pomieszczeń handlowych w niektórych częściach budynku), jak i transakcjami niedającymi takiego prawa (takimi jak najem do celów mieszkalnych) [pytanie pierwsze lit. a)], a po drugie, do kosztów używania oraz utrzymania tego budynku [pytanie pierwsze lit. b)]. Pytanie to dotyczy w istocie wykładni art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy.

32. W pytaniach drugim i trzecim, które moim zdaniem należy zbadać łącznie, sąd odsyłający zastanawia się nad ograniczeniami, jakie nakładają art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy oraz zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, wobec prawa państwa członkowskiego do żądania od podatnika – w następstwie zmian prawodawczych w zakresie zasad obliczania odliczenia podatku VAT – korekty dotyczącej odliczeń VAT dokonanych przed wejściem w życie tej zmiany.

33. Nawet jeśli pytania te koncentrują się przede wszystkim na traktowaniu pod względem podatkowym budynku o użytku mieszanym, rozpatrywanym w postępowaniu głównym, należy jednak zauważyć, że jak wynika z uzasadnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i uwag zainteresowanych stron, niniejsza sprawa wskazuje na szereg obaw co do zgodności przepisu krajowego, takiego jak § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym wprowadzony od dnia 1 stycznia 2004 r., zarówno z art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy, jak i z zasadami pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań.

34. Z drobnymi różnicami obawy te są identyczne z tymi, które pojawiły się w sprawie, która doprowadziła do wydania wyroku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), w której odesłanie również zostało złożone przez Bundesfinanzhof w podobnych okolicznościach. Sprawa ta bowiem, która dotyczyła konkretnie sposobu obliczenia odliczenia podatku VAT odnoszącego się do kosztów wzniesienia budynku o użytku mieszanym, również wynikała ze zmiany wprowadzonej przez § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym w zakresie sposobów obliczania odliczenia podatku VAT stosowanych do wszystkich towarów i usług o użytku mieszanym, która kryterium podziału na podstawie obrotu ustawiła na „pozycji wyraźnie drugorzędnej”⁴, podczas gdy, zgodnie z przepisami i celem szóstej dyrektywy, kryterium to powinno, co do zasady, być uprzywilejowane, jak przypominam bardziej szczegółowo później.

35. W wyroku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, pkt 17, 18) Trybunał uznał wprawdzie, że „uprawnienie państwa członkowskiego do stanowienia przepisów takich jak ten, który został opisany przez sąd odsyłający, wprowadzających ogólne odstępstwa od zasad ustanowionych w art. 17 ust. 5 akapity pierwszy i drugi oraz w art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy, byłoby z tą dyrektywą niezgodne”, wyjaśniając, że „za prawidłowością takiej interpretacji przemawia też cel art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy, którego przepisy znajdują zastosowanie w określonych przypadkach [...]”.

36. Jednakże ani rząd niemiecki, ani, jak się wydaje, Bundesfinanzhof nie wyciągnęły wniosków z tego stwierdzenia, które odnosi się wyraźnie do przyjęcia przez ustawodawcę niemieckiego przepisu § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym, którego stosowanie jest po raz kolejny rozpatrywane w postępowaniu głównym.

37. Jednakże, jak wyjaśnię poniżej, ustalenie poczynione przez Trybunał w pkt 17–19 wyroku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) oznacza, że Republika Federalna Niemiec naruszyła odnośne przepisy szóstej dyrektywy, co z kolei powinno skutkować stwierdzeniem niemożności powoływania się na § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym wobec jednostek. Skutek ten powoduje zatem, że odpowiedzi na pytania zadane przez sąd odsyłający są w znacznej mierze zbędne, w związku z czym pytania te przeanalizuję szczegółowo wyłącznie pomocniczo.

B – Tytułem głównym, w przedmiocie wykładni art. 17 ust. 5 i art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy i niemożności powoływania się na § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym

38. Podatek VAT, którego ciężar w całości ponosi konsument końcowy, charakteryzuje się neutralnością na wszystkich etapach produkcji i wprowadzania do obrotu. Przed etapem konsumenta końcowego podatnicy, którzy uczestniczą w procesie produkcji i wprowadzania do obrotu, przekazują administracji podatkowej kwoty VAT, które pobrali od swoich klientów (pobraną VAT należny), po odliczeniu podatku VAT, który zapłacili swoim dostawcom (podlegający odliczeniu VAT naliczony).

4 — Wyrażenie użyte przez rzecznika generalnego P. Cruza Villalóna w pkt 44 opinii w sprawie BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245).

39. Zgodnie z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, gdy podatnik nabywa towary lub usługi w celu przeprowadzenia transakcji objętych podatkiem należnym, przyznaje mu się prawo do odliczenia podatku VAT od nabycia tych towarów lub usług. Jak wielokrotnie wskazywał Trybunał, prawo do odliczenia, które wykonuje się w stosunku do całego podatku VAT obciążającego przeprowadzone transakcje powodujące naliczenie podatku, stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i zasadniczo nie może być ograniczane⁵.

40. Trudności mogą jednak pojawić się w przypadku towarów lub usług o „użytku mieszanym”, jeżeli podatnik, który nabył towary lub usługi w ramach swojej działalności gospodarczej, wykorzystuje je w części na potrzeby transakcji opodatkowanych, a częściowo do innych celów.

41. Jak miałem już okazję wyjaśnić, szósta dyrektywa przewiduje dwie kategorie przepisów dotyczących użytku mieszanego⁶.

42. W niniejszej sprawie rozpatrywana jest jednak tylko jedna kategoria. Chodzi tu o kategorię, do której należą art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy⁷.

43. System przewidziany przez ten przepis dotyczy naliczonego podatku VAT, który ciąży na wydatkach związanych wyłącznie z transakcjami gospodarczymi na późniejszym etapie obrotu, z których pewne dają prawo do odliczenia, a inne nie dają tego prawa, ponieważ korzystają ze zwolnienia⁸. Taka sytuacja zachodzi, jak w sprawie przed sądem odsyłającym, w przypadku kosztów odnoszących się do transakcji najmu nieruchomości używanej zarówno do celów handlowych (opodatkowanych), jak i do celów mieszkalnych (zwolnionych).

44. W takim przypadku, zgodnie z art. 17 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, odliczenie jest dopuszczalne tylko w odniesieniu do tej części podatku VAT, która jest proporcjonalna do kwoty pierwszych transakcji podlegających opodatkowaniu⁹.

45. Na mocy art. 17 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy prawo do odliczenia jest obliczane według części proporcjonalnej ustalonej zgodnie z art. 19 ust. 1 tej dyrektywy¹⁰, a mianowicie kryterium podziału według wielkości obrotów.

46. Jednak, jak uściślił Trybunał, art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy, który rozpoczyna się słowem „jednakże”, dopuszcza odstępstwo od zasady sformułowanej w akapitach pierwszym i drugim tego artykułu¹¹.

47. Artykuł ten pozwala bowiem państwom członkowskim na wybór jednej z pozostałych metod ustalania prawa do odliczenia, które zostały wymienione w akapicie trzecim, w tym, w szczególności, daje możliwość, aby „upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia na podstawie wykorzystania [przeznaczenia] całości lub części towarów i usług” [art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. c)], i które, według Trybunału, obejmują kryterium podziału według powierzchni części budynku o użytku mieszanym¹².

5 — Zobacz w szczególności wyroki: *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 24; *Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt*, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 22.

6 — Zobacz moja opinia w sprawie *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, EU:C:2008:769, pkt 23–30.

7 — Druga kategoria, której nie dotyczy niniejsza sprawa, związana jest z wykorzystaniem towarów i usług, zarówno na potrzeby transakcji gospodarczych dających prawo do odliczenia, jak i do celów innych niż związane z przedsiębiorstwem podatnika.

8 — Zobacz podobnie, w szczególności, wyroki: *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 33; *Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt*, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 26, 27.

9 — Zobacz w szczególności wyroki: *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, pkt 53; *Royal Bank of Scotland*, C-488/07, EU:C:2008:750, pkt 17; *BLC Baumarkt*, C-511/10, EU:C:2012:689, pkt 13; *Le Crédit Lyonnais*, C-388/11, EU:C:2013:541, pkt 28.

10 — Wyroki: *Royal Bank of Scotland*, C-488/07, EU:C:2008:750, pkt 18; *BLC Baumarkt*, C-511/10, EU:C:2012:689, pkt 14; *Le Crédit Lyonnais*, C-388/11, EU:C:2013:541, pkt 29.

11 — Zobacz wyroki: *Royal Bank of Scotland*, C-488/07, EU:C:2008:750, pkt 19; *BLC Baumarkt*, C-511/10, EU:C:2012:689, pkt 15.

12 — Zobacz wyrok *BLC Baumarkt*, C-511/10, EU:C:2012:689, pkt 24.

48. Artykuł 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy należy jednak uważać za przepis, który – w akapitach pierwszym i drugim tego artykułu – wprowadza odstępstwo¹³.

49. W ramach wykonywania kompetencji powierzonych im w tym przepisie państwa członkowskie powinny działać z zachowaniem skuteczności (effet utile) art. 17 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, celu oraz systematyki tej dyrektywy i z poszanowaniem zasad leżących u podstaw wspólnego systemu podatku VAT, w szczególności zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności¹⁴.

50. Uprawnienie państw członkowskich do przyjęcia metody obliczania odliczenia podatku VAT innej niż według wielkości obrotów jest zatem ograniczone.

51. Jak wynika w szczególności z wyroków BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) i Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), skorzystanie z możliwości zaoferowanej państwom członkowskim jest, jak się wydaje, uzależnione od spełnienia dwóch kumulatywnych przesłanek.

52. Po pierwsze, państwo członkowskie powinno wybrać jedną z metod obliczania innych niż metoda oparta na obrocie, dla „danej transakcji”¹⁵ lub przynajmniej w „określonych przypadkach”¹⁶ lub w celu uwzględnienia „szczególnych cech właściwych dla danej działalności”¹⁷. Innymi słowy i w każdym wypadku alternatywna metoda obliczania nie powinna w żadnym razie zostać ustanowiona jako metoda ogólna, stanowiąca odstępstwo od metody opartej na wielkości obrotów¹⁸.

53. Po drugie, przyjęta metoda alternatywna musi zapewniać możliwość określenia zakresu prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT, która jest „dokładniejsza”¹⁹ niż ta, która wynikałaby z zastosowania kryterium podziału według wielkości obrotów²⁰.

54. W rozumowaniu przeprowadzonym przez Trybunał w wyroku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), te dwa warunki stanowią, jak się wydaje, konkretyzację poszanowania celów i zasad szóstej dyrektywy, pozwalają one bowiem zagwarantować przestrzeganie zasady neutralności i osiągnięcie większej dokładności przy obliczaniu zakresu prawa do odliczenia w każdym przypadku, gdy jest to uzasadnione, nie zniekształcając struktury systemu obliczania odliczenia podatku VAT, która opiera się na zasadzie pierwszeństwa przyznanego kryterium podziału według wielkości obrotów²¹.

55. Moim zdaniem, państwo członkowskie może wybrać metodę obliczania zakresu prawa do odliczenia w odniesieniu do towarów lub usług o użytku mieszanym odmienną od opartej na wielkości obrotów, takiej jak przewidziana w art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. c) szóstej dyrektywy, wyłącznie przy spełnieniu tych przesłanek.

56. Chociaż sąd odsyłający poświęcił kilka zdań pierwszej ze wspomnianych przesłanek, to zaniechał on zasięgnięcia opinii Trybunału w sposób bezpośredni na temat konsekwencji niespełnienia tej przesłanki przez Republikę Federalną Niemiec, chociaż takie ustalenie wynika z pkt 17–19 wyroku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

13 — Wyroki: BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, pkt 16; Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, pkt 18.

14 — Zobacz wyroki: BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, pkt 16, 22; Le Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, pkt 52; Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, pkt 27.

15 — Wyrok BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, pkt 19, 24.

16 — Ibidem, pkt 18, 20.

17 — Wyrok Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, pkt 29.

18 — Wyrok BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, pkt 17.

19 — Ibidem, pkt 18, 24, 26 i sentencja wyroku.

20 — Zobacz także wyrok Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, pkt 32.

21 — Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego P. Cruza Villalóna w sprawie BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:245, pkt 44.

57. Mówiąc dokładniej, po pierwsze, sąd odsyłający jedynie pod kątem obliczenia prawa do odliczenia odnoszącego się do kosztów konserwacji i utrzymania budynku o użytku mieszanym zastanawia się, czy przy założeniu, że można zastosować metodę obliczenia odliczenia podatku VAT inną niż kryterium podziału według wielkości obrotów związane z tymi wydatkami, na wzór metody stosowanej do kosztów budowy tego budynku, która była rozpatrywana w sprawie BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), takie rozszerzenie byłoby nadal spójne z przesłanką powiązania z „daną transakcją”.

58. Po drugie, o ile prawdą jest, że w kontekście pytania trzeciego skierowanego do Trybunału sąd odsyłający wskazuje właśnie na zbyt ogólny charakter § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym, jego wątpliwości w tym zakresie ograniczają się do przestrzegania zasady pewności prawa, przy założeniu, że przepis ten zawiera dorozumianą regułę z mocą wsteczną wymagającą korekty odliczenia podatku VAT wstępnie dokonanego przez podatnika.

59. Natomiast sąd odsyłający nie zwraca się o żadne wyjaśnienia dotyczące okoliczności, że Republika Federalna Niemiec utrzymała w niezmienionej postaci przepisy § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym i niewątpliwie pomocniczy charakter kryterium podziału według wielkości obrotów wynikający z tego przepisu, po wydaniu wyroku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

60. Innymi słowy, sąd odsyłający, jak się wydaje, odczytuje wyrok BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), pomijając generalne sformułowanie § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym, „tak, jak gdyby” Trybunał uprawnił prawodawcę niemieckiego do uprzywilejowania metody obliczania innej niż na podstawie kryterium podziału według wielkości obrotów bez żadnych warunków poza dokładniejszym charakterem mającej zastosowanie metody alternatywnej.

61. Prawdą jest, że wyrok BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) jest w kilku miejscach niejasny.

62. Z interesującego nas na tym etapie punktu widzenia należy wskazać, że podczas gdy sentencja tego wyroku wskazuje, iż państwa członkowskie są uprawnione do uprzywilejowania kryterium podziału innego niż według wielkości obrotów w przypadku danej transakcji, takiej jak wzniesienie budynku o użytku mieszanym, „pod warunkiem że przyjęta [...] metoda gwarantuje dokładniejsze ustalenie rzeczonyj proporcjonalnej części odliczenia”, o tyle w pkt 19 dodano, że państwo członkowskie musi wykonywać to uprawnienie, „przestrzegając zasad leżących u podstaw wspólnego systemu podatku VAT”.

63. Jak się wydaje, wyjaśnienie to dotyczy w świetle pkt 16–18 wyroku wymogu poszanowania podstawowej struktury systemu obliczenia odliczenia podatku VAT, która opiera się na zasadzie pierwszeństwa we wszystkich przypadkach użytku mieszanego kryterium podziału według wielkości obrotów lub, w każdym razie, wyłączenia charakteru czysto pomocniczego tego kryterium, który jednak wynika z § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym.

64. Traktowanie kryterium obrotu, jak czyni to ustawodawca niemiecki, jako „ostatecznej opcji pomocniczej”²² w przypadku, gdy wszystkie inne metody przyporządkowania zostały wyczerpane, bez wyodrębnienia transakcji o użytku mieszanym, stoi w sprzeczności z zasadą ustanowioną w art. 17 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy i „celem szóstej dyrektywy, wskazanym w jej motywie dwunastym, zgodnie z którym ustalanie proporcjonalnej części odliczenia powinno odbywać się we wszystkich państwach członkowskich na podobnych zasadach”²³.

65. Prawdą jest, że art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. c) szóstej dyrektywy stanowi, iż państwo członkowskie może „upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług”.

22 — Według wyrażenia rzecznika generalnego P. Cruza Villalóna w sprawie BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:245, pkt 52.

23 — Wyrok BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, pkt 17.

66. Pod rygorem pozbawienia wszelkiej skuteczności (effet utile) art. 17 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, zezwolenie to nie oznacza jednak, że obliczenie odliczenia podatku VAT powinno być przeprowadzane na podstawie rzeczywistego przeznaczenia *wszystkich* towarów i usług o użytku mieszanym. Artykuł 17 ust. 5 akapit trzeci lit. c) szóstej dyrektywy zmierza jedynie do umożliwienia, jak to w istocie w swoich uwagach na piśmie podnosi rząd Zjednoczonego Królestwa, zastosowania metody rzeczywistego przeznaczenia w odniesieniu do określonego towaru lub usługi, w całości lub tylko częściowo, w zależności od odmiennego sposobu wykorzystania przy transakcjach powodujących naliczenie podatku.

67. Upoważnienie przyznane w art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. c) szóstej dyrektywy zakłada zatem, moim zdaniem, uprzednie jasne i precyzyjne określenie przez państwo członkowskie danych transakcji. Tymczasem § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym stosuje się bez rozróżnienia do wszystkich towarów lub usług o użytku mieszanym i stanowi w sposób ogólny, że kryterium podziału według wielkości obrotów „dopuszczalne jest tylko w przypadku, gdy inne przyporządkowanie z ekonomicznego punktu widzenia nie jest możliwe”, bez żadnego dookreślenia, co stanowi naruszenie szóstej dyrektywy, jak słusznie podnosi Komisja.

68. Zdaniem rządu niemieckiego Bundesfinanzhof od wydania wyroku z dnia 7 maja 2014 r. dokonuje wykładni § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym zgodnej z szóstą dyrektywą w ten sposób, że kryterium podziału według wielkości obrotów jest dopuszczalne, jeżeli nie jest możliwe inne *dokładniejsze* przyporządkowanie gospodarcze.

69. Prawdą jest, że taka zgodna wykładnia ogranicza zakres alternatywnych metod przyporządkowania do metod, które zapewniają rezultat dokładniejszy niż wynikający ze stosowania kryterium podziału według wielkości obrotów.

70. Jednakże zapewnia ona spełnienie tylko drugiej przesłanki ustanowionej w orzecznictwie BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689). Natomiast nie zmienia pomocniczego charakteru kryterium podziału według wielkości obrotów, który wynika z § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym. Ów charakter pomocniczy pozostaje w sprzeczności z pierwszą przesłanką przyjętą w tym wyroku w odniesieniu do zasady wyższości rzeczonoego kryterium podziału, chyba że państwo członkowskie wybrało inną metodę odliczenia, stosowaną w sposób ograniczony, na podstawie art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy.

71. Ponieważ pogodzenie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy i § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym za pomocą metody zgodnej wykładni wydaje się szczególnie trudne, co sąd odsyłający musi jednak zweryfikować²⁴, sąd ów będzie miał za zadanie zapewnienie pełnej skuteczności pierwszego z tych przepisów poprzez niestosowanie, z własnej inicjatywy, drugiego z nich²⁵.

72. Konsekwencją tego jest fakt, że do czasu określenia przez prawodawcę krajowego, w sposób pozbawiony niejasności, towarów i usług o użytku mieszanym, w odniesieniu do których stosuje się metodę rzeczywistego przeznaczenia, i pod warunkiem, że metoda ta zapewnia dokładniejszy wynik, powinna istnieć możliwość powołania się przed niemieckimi organami podatkowymi na kryterium podziału oparte na wielkości obrotów, zastosowane przez skarżącą w postępowaniu głównym na podstawie jasnych i bezwarunkowych przepisów art. 17 ust. 5 akapit pierwszy i art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy.

24 — Przypomnę, że obowiązek zgodnej wykładni prawa krajowego w świetle prawa Unii nie może, w szczególności, służyć jako podstawa do dokonywania wykładni prawa krajowego contra legem: zob. w szczególności wyroki: Lopes Da Silva Jorge, C-42/11, EU:C:2012:517, pkt 55; Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, pkt 39.

25 — Zobacz podobnie wyrok Taricco i in., C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo.

73. Innymi słowy, uważam, że mając na względzie niezgodność § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym z szóstą dyrektywą, należy uznać, iż Republika Federalna Niemiec nie skorzystała odpowiednio z możliwości przewidzianej w art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy, co oznacza, że w tym państwie członkowskim obowiązuje tylko kryterium podziału według wielkości obrotów.

74. W tych okolicznościach nie ma już miejsca na postawienie pytań zadanych przez sąd odsyłający w odniesieniu do stosowania metody obliczania zakresu prawa do odliczenia, alternatywnej wobec kryterium podziału według wielkości obrotów, ponieważ ta ostatnia metoda powinna być stosowana we wszystkich przypadkach użytku mieszanego, niezależnie od tego, jakie wydatki powodujące naliczenie podatku zostały poniesione. Ponadto oczywiste jest, że żadna korekta podatku naliczonego z powodu wejścia w życie § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym nie jest konieczna, ponieważ na przepis ten nie można się powołać przeciwko skarżącej w postępowaniu głównym.

75. Proponuję zatem, aby Trybunał orzekł, że art. 17 ust. 5 akapit pierwszy i art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uprzywilejowaniu przez państwo członkowskie, w sposób systematyczny i nieodróżnicowany w odniesieniu do wszystkich towarów i usług o użytku mieszanym, jakiegokolwiek metody ustalania zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego innej niż kryterium podziału według wielkości obrotów, mające uprzywilejowane zastosowanie na podstawie powyższych przepisów. W braku wyraźnego określenia transakcji, do których stosuje się metodę lub metody alternatywne, które powinny ponadto zapewnić wynik dokładniejszy niż wynikający z zastosowania kryterium podziału według wielkości obrotów, dane państwo członkowskie nie może powoływać się wobec podatników na stosowanie tych innych metod.

76. Na wypadek gdyby Trybunał nie przyjął propozycji powyższej analizy i odpowiedzi, którą właśnie przedstawiłem, omówię pomocniczo trzy pytania prejudycjalne skierowane przez sąd odsyłający.

C – Pomocniczo w przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

77. W pytaniu pierwszym sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy podatek naliczony od budynku o użytku mieszanym musi być przyporządkowany odpowiednio do transakcji, polegających na korzystaniu z budynku, opodatkowanych i zwolnionych z podatku VAT, w którym to wypadku jedynie podatek VAT odnoszący się do transakcji nieprzyporządkowanych (w szczególności związany z częściami wspólnymi budynku) musi zostać podzielony wedle ogólnego kryterium podziału (według powierzchni lub według wielkości obrotów), czy przeciwnie, kryterium podziału (według powierzchni lub wielkości obrotów) ma zastosowanie do wszystkich transakcji dotyczących owego budynku.

78. Sąd odsyłający dzieli to pytanie na części, zależnie od tego, czy wydatki dotyczą, z jednej strony, kosztów nabycia i wytworzenia budynku o użytku mieszanym [będących już przedmiotem sprawy, która doprowadziła do wydania wyroku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)], a z drugiej strony, kosztów utrzymania tego budynku (które nie były przedmiotem pytania skierowanego przez Bundesfinanzhof w tej ostatniej sprawie).

79. Jak się wydaje, takie rozróżnienie w zależności od charakteru ponoszonych kosztów jest zakorzenione, według wyjaśnień sądu odsyłającego, w dokonanej przez niemieckie sądy i organy podatkowe wykładni pkt 21 wyroku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304). Zgodnie z tą interpretacją koszty nabycia lub wzniesienia budynku o użytku mieszanym mogą zostać podzielone tylko zgodnie z proporcją korzystania z budynku do celów transakcji podlegających odliczeniu lub zwolnionych, a nie w zależności od wielkości powierzchni tego budynku, podczas gdy w przypadku kosztów utrzymania budynku usługi, z którymi związane są te kwoty, mają zazwyczaj bardziej ścisły związek z powierzchniami budynku niż z wielkością obrotów osiągniętych z tych powierzchni.

80. Pytanie to wydaje się również wynikać z kolejnej niejasności, a przynajmniej nieumiejętnego sformułowania uzasadnienia wyroku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

81. W istocie, o ile pkt 24, 26 i sentencja wspomnianego wyroku wskazują zasadniczo, że metoda obliczania zakresu prawa do odliczenia, wybrana przez państwo członkowskie na podstawie art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy, powinna gwarantować „dokładniejsze” ustalenie wysokości odliczenia podatku naliczonego niż stosowanie kryterium podziału według wielkości obrotów, pkt 23 tego wyroku wskazuje, że obliczenie owej części proporcjonalnej musi być „jak najdokładniejsze”.

82. Tymczasem, chociaż nie widać tego wyraźnie we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, to jak wydaje się wynikać z analizy sądu odsyłającego, pierwsza część sugerowanej przez niego alternatywy, to znaczy stosowanie kryterium podziału na podstawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy lub trzeci szóstej dyrektywy jedynie do tych części budynku, które faktycznie są przedmiotem użytku mieszanego, może dać wynik jeszcze dokładniejszy niż obliczenie oparte na zastosowaniu takiego kryterium do całości rozpatrywanego budynku.

83. Chodzi zatem o ustalenie, czy, w przypadku gdy państwo członkowskie wykorzysta możliwość ustanowioną w art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy, powinno wybrać najdokładniejszą metodę obliczania, czy po prostu metodę zapewniającą ustalenie zakresu prawa do odliczenia w sposób dokładniejszy niż w wyniku zastosowania kryterium podziału według wielkości obrotów²⁶.

84. W odniesieniu do analizy przeprowadzonej przez sąd odsyłający nasuwają się trzy uwagi.

85. Po pierwsze, rozróżnienie dokonane przez sąd odsyłający, oparte na wykładni wyroku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), nie wydaje mi się możliwe do zastosowania w kontekście art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy, który, w odróżnieniu od sytuacji leżącej u źródła tego wyroku, dotyczy wyłącznie transakcji przeprowadzonych przez podatników do celów działalności gospodarczej.

86. W istocie, jak słusznie podkreślił rząd Zjednoczonego Królestwa w swoich uwagach na piśmie, wyrok Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) dotyczył kwestii, czy osoba, która sprzedawała budynek używany zarówno w celach handlowych, jak i w celach prywatnych, powinna zadeklarować podatek VAT od części budynku używanych do celów prywatnych. Przypomniawszy, że osoba dokonująca transakcji na użytek prywatny nie działała jako podatnik VAT, Trybunał wyjaśnił w pkt 21 wyroku, że „podział między część związaną z wykonywaniem działalności gospodarczej i część dla celów prywatnych podatnika musi być dokonany na podstawie proporcji wykorzystania do celów działalności gospodarczej i do użytku prywatnego w roku nabycia, a nie na podstawie podziału geograficznego”, czyli, innymi słowy, w zależności od sposobu wykorzystania różnych powierzchni budynku.

87. Ocena ta, jak wynika z zamieszczonego w pkt 21 wyroku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) odesłania do pkt 50 opinii rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w tej samej sprawie (C-291/92, EU:C:1995:99), wydaje się uzasadniona z racji tego, że w świetle przykładów wymienionych przez rzecznika generalnego eliminuje ryzyko podwójnego opodatkowania, powodowanego przez „przyporządkowanie do użytku prywatnego [na podstawie] niezmiennego geograficznego podziału towaru”, nie umożliwiając zatem zainteresowanej osobie skorzystania z mechanizmu korekty przewidzianego w art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy, w przypadku późniejszej zmiany sposobu wykorzystania danej powierzchni.

26 — W ten sposób rozumowanie leżące u podstaw pierwszego pytania prejudycjalnego skierowanego przez sąd odsyłający pojmuje również rząd Zjednoczonego Królestwa.

88. Trybunał zresztą w sprawie, która doprowadziła do wydania wyroku Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, pkt 54), odrzucił brak możliwości wyboru podziału ze względu na powierzchnie budynku, opisaną w pkt 21 wyroku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) z uwagi na to, że sytuacja w tej sprawie dotyczyła części i parteru budynku, „które miały być przeznaczone do wykorzystania do celów działalności gospodarczej”, czyli do transakcji, które wchodzą w zakres opodatkowania podatkiem VAT i w odniesieniu do których zawsze możliwa jest korekta.

89. Wbrew temu, co sugeruje sąd odsyłający, pkt 21 wyroku Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) w niczym nie przeszkadza temu, aby państwo członkowskie umożliwiło podział podatku naliczonego lub go wymagało, w zależności od sposobu wykorzystywania różnych powierzchni budynku w sytuacji takiej, jak w postępowaniu głównym.

90. Po drugie, w odniesieniu do niejasności wynikającej ze sformułowania pkt 23 wyroku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), może ona zostać łatwo usunięta na podstawie samej lektury sentencji wyroku oraz innych spójnych z nią punktów jego uzasadnienia. Punkty te wymagają bowiem jedynie, aby metoda obliczania odliczenia podatku VAT wybrana przez państwo członkowskie w odniesieniu do danej transakcji na podstawie możliwości, jaką stwarza art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy, zapewniała wynik, który nie jest możliwie najdokładniejszy, ale dokładniejszy niż płynący z zastosowania kryterium podziału według wielkości obrotów.

91. W odniesieniu do korzystania ze swobodnego uznania, które państwa członkowskie zachowują w przypadku wyboru jednej z metod obliczania przewidzianych w art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy, nie można wymagać, aby posłużyły się metodą dającą wynik możliwie najdokładniejszy, o ile wybrana metoda zapewnia przestrzeganie zasady neutralności, a ponadto państwo członkowskie uważa, że daje ona korzyści w zakresie uproszczenia administracji.

92. W zakresie bowiem, w jakim kryterium podziału według wielkości obrotów wybrane przez prawodawcę Unii Europejskiej opiera się już na pewnych uproszczeniach zapewniających sprawiedliwe dokładne obliczenie kwoty ostatecznie podlegającej odliczeniu²⁷, wykonywanie przez państwo członkowskie prawa wyboru innego kryterium lub metody nie może być, pod rygorem pozbawienia skuteczności tego wyboru, uzależnione od obowiązku określenia metody zapewniającej wynik jak najdokładniejszy, co więcej, zważywszy na mnogość rodzajów spraw, którym muszą sprostać krajowe administracje podatkowe.

93. Stąd wniosek, którego broniła zarówno Komisja, jak i rząd Zjednoczonego Królestwa, że państwo członkowskie może bez problemu opowiedzieć się za stosowaniem kryterium podziału w zależności od wykorzystania (opodatkowanego lub zwolnionego) wszystkich części budynku o użytku mieszanym lub, w stosownych przypadkach, przyporządkować poniesione wydatki, powodujące naliczenie podatku, do określonych części budynku, przy czym nie mogą zostać przyporządkowane te spośród nich, do których stosuje się kryterium podziału.

94. Co za tym idzie, uważam, że należy oddalić tezę rządu niemieckiego, zgodnie z którą wybór bezpośredniego przyporządkowania kosztów do określonych części budynku (o użytku mieszanym) nie stanowi innego „kryterium podziału” przewidzianego w art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy, tak jak jest on interpretowany w wyroku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), i że w tym przypadku zastosowanie ma jedynie art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, przy czym jego ust. 5 ma znaczenie tylko w odniesieniu do wydatków, które nie mogą zostać przyporządkowane do wyodrębnionych części budynku, jako koszty poniesione na utrzymanie części wspólnych.

27 — Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego P. Cruza Villalóna w sprawie BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:245, pkt 33.

95. Jestem gotów zgodzić się, że bezpośrednie przyporządkowanie nie odzwierciedla procentu wykorzystania, w przeciwieństwie do metod opartych na podziale proporcjonalnym. Jednakże należy przypomnieć, że art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. c) szóstej dyrektywy daje państwom członkowskim możliwość zezwolenia podatnikowi na dokonanie odliczenia podatku VAT na podstawie przeznaczenia *wszystkich lub części* odnośnych towarów i usług lub zobowiązania go do tego. Niezależnie od tego, co sądzi na ten temat rząd niemiecki, podejście polegające na bezpośrednim przyporządkowaniu kosztów związanych z określonymi częściami budynku o użytku mieszanym stanowi zatem element realizacji możliwości przewidzianej w art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy.

96. Moja trzecia i ostatnia uwaga dotyczy znaczenia pojęcia „danej transakcji” w rozumieniu wyroku BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

97. W pkt 19 i 26 tego wyroku, jak również w jego sentencji, Trybunał uściślił, że transakcją taką stanowi „wzniesienie budynku przeznaczonego do użytku mieszanego”. Jak w szczególności stwierdziła Komisja, nie oznacza to jednak, że używanie, utrzymanie i konserwacja takiego budynku są wyłączone z zakresu możliwości danej państwom członkowskim w art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy. Rozróżnienie między kosztami nabycia budynku o użytku mieszanym i kosztami związanymi z jego użytkowaniem lub utrzymaniem nie wynika ani z art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy, ani z orzecznictwa Trybunału.

98. Nie widzę też powodu, dla którego państwu członkowskiemu, które już opowiedziało się za stosowaniem metody innej niż kryterium podziału według wielkości obrotów do odliczania podatku VAT zapłaconego od kosztów wytworzenia oraz nabycia budynku o użytku mieszanym, zakazane byłoby zastosowanie takiej metody do obliczania podlegającego odliczeniu podatku VAT od kosztów związanych z użytkowaniem lub utrzymaniem odnośnego budynku.

99. Moim zdaniem, warunkiem decydującym, z zastrzeżeniem poszanowania zasad, na których opiera się wspólny system podatku VAT szóstej dyrektywy, jest to, aby wybrana metoda zapewniała wynik obliczenia zakresu prawa do odliczenia dokładniejszy niż wynikający z zastosowania kryterium podziału według wielkości obrotów.

100. W związku z tym, jeżeli państwo członkowskie uzna, że tak właśnie zazwyczaj jest w przypadku transakcji używania, utrzymania lub konserwacji budynku o użytku mieszanym, dlatego że, przykładowo, koszty powiązane z tymi transakcjami wykazują ściślejszy związek z powierzchnią określonych obszarów budynku niż z obrotem generowanym przez jego poszczególne części, nic nie stoi na przeszkodzie, moim zdaniem, aby to państwo członkowskie skorzystało dla tego rodzaju transakcji z możliwości, jaką stwarza art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy.

101. Pod warunkiem przestrzegania przez państwo członkowskie zasad, na których opiera się wspólny system podatku VAT, do sądu odsyłającego należy wówczas zbadanie, czy w odniesieniu do obliczania odliczenia podatku VAT odnoszącego się do kosztów używania, konserwacji i utrzymania budynku o użytku mieszanym metoda obliczenia według powierzchni gwarantuje wynik dokładniejszy niż zapewnia to kryterium podziału według wielkości obrotów.

D – *Pomocniczo, w przedmiocie drugiego i trzeciego pytania prejudycjalnego*

102. W drugim pytaniu sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy państwo członkowskie jest uprawnione do wymagania od podatnika, aby na podstawie art. 20 szóstej dyrektywy dokonał korekty wstępnie dokonanego odliczenia podatku VAT, w przypadku gdy to państwo członkowskie w okresie objętym korektą uprzywilejowuje kryterium podziału podatku naliczonego z tytułu wzniesienia budynku o użytku mieszanym względem kryterium podziału (według wielkości obrotów), które znajdowało zastosowanie w czasie wstępnego odliczenia.

103. Jak wynika z uzasadnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, wątpliwości sądu odsyłającego dotyczą sytuacji, w której odliczenie wstępnie dokonane przez skarżącą w postępowaniu głównym dotyczy pięciu lat (czyli okresu 1999–2003) poprzedzających rok, w którym wszedł w życie § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym (czyli w dniu 1 stycznia 2004 r.), i w której zarówno przed, jak i po dniu wejścia w życie tego przepisu odpowiednie proporcje opodatkowanego i zwolnionego z opodatkowania użycia budynku nie zmieniają się.

104. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie drugie sąd odsyłający pragnie ustalić, poprzez trzecie pytanie, czy zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań stoją jednak na przeszkodzie stosowaniu takiej korekty, mimo że nie wynika ona wyraźnie z prawa krajowego i nie towarzyszą jej żadne przepisy intertemporalne.

105. Niezależnie od kwestii stosowania korekty z mocą wsteczną rządu niemiecki i Zjednoczonego Królestwa uważają, że państwo członkowskie ma prawo wymagać dokonania korekty w wyniku zmiany przepisów dotyczących metody obliczania zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego. Komisja stoi na stanowisku przeciwnym oraz zakłada, że nie przyznaje się podatnikowi nieuzasadnionej korzyści i że zachowana jest neutralność podatku VAT.

106. Chociaż prawo do odliczenia jest wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego czynności powodujące naliczenie podatku i nie może ono co do zasady być ograniczane²⁸, szósta dyrektywa ustanawia również reguły korekty wstępnie odliczonego podatku VAT, które stanowią integralną część systemu odliczania podatku VAT ustanowionego przez tę dyrektywę²⁹.

107. Artykuł 20 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi, że wstępne odliczenie podlega korekcie zgodnie z procedurami ustalonymi przez państwa członkowskie, w szczególności gdy odliczenie jest większe lub mniejsze od tego, do którego podatnik był uprawniony lub gdy po złożeniu deklaracji podatkowej nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określaniu kwoty odliczenia.

108. Artykuł 20 ust. 2 tej dyrektywy stanowi, że w przypadku dóbr inwestycyjnych korekta będzie obejmować okres pięciu lat, włącznie z rokiem, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane. Roczna korekta będzie dokonywana jedynie w odniesieniu do [może dotyczyć jedynie] jednej piątej podatku nałożonego na towary. *Korekta jest dokonywana na podstawie zmian uprawnienia [z uwzględnieniem zmian w zakresie prawa] do odliczenia w kolejnych latach w stosunku do kwoty za rok, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane.*

109. Przepis ten pozwala państwom członkowskim przedłużyć okres korekty do 20 lat w odniesieniu do nieruchomości nabytych jako dobro inwestycyjne³⁰.

110. Zgodnie z orzecnictwem Trybunału zasady przewidziane w szóstej dyrektywie w zakresie korekty odliczeń mają na celu *zwiększenie stopnia dokładności odliczeń w sposób zapewniający neutralność podatku VAT z tym skutkiem, że transakcje dokonane we wcześniejszym stadium nadal będą uprawniać do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim służą do świadczenia dostaw objętych takim podatkiem.* Dyrektywa ta ma również na celu *ustanowienie poprzez te zasady ścisłego i bezpośredniego związku pomiędzy prawem do odliczenia naliczonego podatku VAT a wykorzystaniem danych towarów i usług do transakcji opodatkowanych*³¹.

28 — Zobacz w szczególności wyrok Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo.

29 — Zobacz w szczególności wyroki: Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, pkt 50; Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, pkt 33.

30 — Zgodnie z § 15a ustawy o podatku obrotowym Republika Federalna Niemiec postanowiła przyjąć okres korekty wynoszący dziesięć lat.

31 — Zobacz w szczególności wyroki: Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, pkt 57; Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, pkt 34 (wyróżnienie moje).

111. Trybunał wyjaśnił też w odniesieniu, przede wszystkim, do nieruchomości, które są często wykorzystywane przez okres wielu lat, w którym ich przeznaczenie może ulec zmianie, że okres korekty *pozwała na wyeliminowanie błędów w obliczeniu kwoty podatku do odliczenia* oraz powstania nieuzasadnionych korzyści lub strat dla podatnika gdy, w szczególności, po złożeniu deklaracji nastąpi zmiana czynników wstępnie uwzględnionych przy ustalaniu kwoty do odliczenia³².

112. Zgodnie z art. 20 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy wstępne odliczenie podlega korekcie, gdy jest ono większe lub mniejsze od tego, do którego podatnik był uprawniony, lub, zgodnie z ust. 2 mającym zastosowanie do nieruchomości, z uwzględnieniem *zmian* w zakresie prawa do odliczenia w kolejnych latach następujących po roku, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane.

113. Trybunał, opierając się właśnie głównie na art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy, przyznał w wyroku Gemeente Leusden i Holin Groep (C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, pkt 53), że korekta wstępnie odliczonego VAT może wynikać ze zmiany przepisów dotyczących prawa do odliczenia skorelowanej ze zmianą prawa wyboru opodatkowania transakcji, która jest zasadniczo zwolniona od podatku.

114. W swoich uwagach Komisja twierdzi w istocie, że taka korekta powinna być jednak możliwa jedynie w sytuacji, gdy zmiana ta modyfikuje podleganie spornej transakcji opodatkowaniu, to znaczy, gdy ma ona wpływ na samo istnienie prawa do odliczenia. Dopiero w takich przypadkach istnieje ryzyko, że podatnik może odnieść nienależną korzyść lub ponieść niezasłużoną stratę.

115. Takie podejście, które zmierza do uprzywilejowania jednego z celów korekty, wydaje się jednak nie uwzględniać wskazówek Trybunału, zgodnie z którymi korekta odliczeń ma na celu zwiększenie dokładności odliczeń lub uniknięcie nieścisłości przy obliczaniu odliczeń.

116. Oczywiście jest, że korekta powinna nastąpić, w przypadku gdy państwo członkowskie zmienia podleganie opodatkowaniu transakcji, z poszanowaniem przepisów szóstej dyrektywy. Nie ma żadnych wątpliwości w przedmiocie obligatoryjnego charakteru takiej korekty³³.

117. Artykuł 20 szóstej dyrektywy nie sprzeciwia się jednak wymaganiu przez państwo członkowskie dokonania korekty w przypadku wprowadzenia przez nie zmiany sposobu obliczania zakresu prawa do odliczenia, optując, zgodnie z art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy i z poszanowaniem zasad, na których opiera się wspólny system podatku VAT, za wybraną metodą zapewniającą wynik dokładniejszy niż wynikający z zastosowania kryterium podziału według wielkości obrotów.

118. W takim bowiem przypadku korekta zwiększa dokładność odliczeń, które powinny zostać dokonane w latach, w których następuje amortyzacja kosztów nabycia nieruchomości³⁴.

119. Ponadto, jak podniósł również rząd Zjednoczonego Królestwa podczas rozprawy, umożliwienie podatnikowi, jak twierdzi Komisja, dalszego stosowania kryterium podziału według wielkości obrotów przez cały okres korekty nieruchomości, mimo że państwo członkowskie wprowadziło zmianę prawodawczą, która uprzywilejowuje zastosowanie alternatywnej metody obliczania zapewniającej dokładniejszy wynik, prowadziłoby do uprzywilejowania podatników, którzy nabyli nieruchomości przed wejściem w życie owej zmiany przepisów. W takim bowiem przypadku, pomimo zmiany

32 — Zobacz podobnie wyrok Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 25; postanowienie Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, pkt 20 (wyróżnienie moje).

33 — Zobacz podobnie wyrok Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 30; oraz postanowienie Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, pkt 23.

34 — Warto przypomnieć, że specjalny system korekt zastrzeżony dla dóbr inwestycyjnych, w szczególności nieruchomości, tłumaczy długotrwałe korzystanie z tych dóbr i jednoczesna amortyzacja ich kosztów nabycia: zob. w tym względzie, w szczególności, wyrok Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo.

przepisów, korektę roczną wciąż można by obliczyć w odniesieniu do całego okresu korekty (wynoszącego 5–20 lat, zależnie od konkretnego państwa członkowskiego) za pomocą metody, która daje wynik mniej dokładny, stosowanej uprzednio do transakcji nabycia lub wytworzenia tego rodzaju towarów.

120. Uważam zatem, że art. 20 szóstej dyrektywy nie stoi na przeszkodzie wymaganiu przez państwo członkowskie od podatnika, aby dokonał korekty wstępnie dokonanego odliczenia podatku naliczonego od kosztów wzniesienia budynku o użytku mieszanym, w przypadku gdy to państwo członkowskie w trybie prawodawczym uprzywilejowuje w okresie korekty kryterium podziału zapewniające dokładniejszy wynik odliczenia podatku VAT niż kryterium, które znajdowało zastosowanie w czasie wstępnego odliczenia.

121. Jednakże wykonywanie takiego uprawnienia przez państwo członkowskie na podstawie szóstej dyrektywy podlega wymogowi przestrzegania zasad pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań podatników, z których obie stanowią część porządku prawnego Unii³⁵.

122. W odniesieniu do pierwszej z tych zasad, wymaga ona, aby, po pierwsze, przepisy prawne były jasne i precyzyjne, oraz po drugie, aby ich stosowanie było przewidywalne dla wszystkich podmiotów prawa³⁶.

123. Ponadto zasada pewności prawa jest szczególnie rygorystyczna, jeżeli chodzi o uregulowanie, które może wiązać się ze zmianami finansowymi w celu umożliwienia zainteresowanym dokładnego poznania nakładanych przez to uregulowanie obowiązków³⁷.

124. Ponadto Trybunał orzekł już, że zasada pewności prawa sprzeciwia się, poza wyjątkowymi przypadkami uzasadnionymi celem interesu ogólnego, ustalaniu przez prawodawcę krajowego początku obowiązywania aktu, który dotyczy prawa Unii, na dzień wcześniejszy od jego publikacji³⁸.

125. W niniejszej sprawie sąd odsyłający podnosi szereg okoliczności, które wzbudzają u niego wątpliwości co do przestrzegania tej zasady.

126. W uzupełnieniu rozważań przedstawionych w mojej analizie tytułem głównym w pełni zgadzam się z argumentem sądu odsyłającego, zgodnie z którym § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym jest niewystarczająco precyzyjny, przez co daje do zrozumienia, że pociąga za sobą korektę podatku naliczonego w odniesieniu do korekt, które zostały już zatwierdzone, z tytułu lat sprzed wejścia w życie tego przepisu.

127. Jak bowiem wskazuje sąd odsyłający, przepis ten nie odnosi się w żaden sposób do § 15a ustawy o podatku obrotowym, który stanowi normę transpozycji do prawa krajowego art. 20 szóstej dyrektywy³⁹.

128. Tymczasem, ponieważ korekta wymagana przez organy podatkowe na podstawie § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym nie jest przewidziana w art. 20 szóstej dyrektywy, podatnik nie może zasadnie oczekiwać, że wymagana będzie korekta w sytuacji, gdy nie wynika to jasno i wyraźnie z rozpatrywanej zmiany przepisów.

35 — Zobacz podobnie wyroki: *Gemeente Leusden i Holin Groep*, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, pkt 57; „*Goed Wonen*”, C-376/02, EU:C:2005:251, pkt 32; *Salomie i Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 30.

36 — Wyrok *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 28.

37 — *Ibidem*, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo.

38 — Zobacz podobnie wyrok „*Goed Wonen*”, C-376/02, EU:C:2005:251, pkt 33, 34.

39 — Paragraf 15a ustawy o podatku obrotowym przewiduje ponadto korektę tylko w wypadku zmian okoliczności branych pod uwagę przy wstępnie dokonanym odliczeniu, transponując zatem do prawa krajowego art. 20 ust. 1 szóstej dyrektywy, a nie jej art. 20 ust. 2.

129. Ponadto rząd niemiecki nie może z pełnym przekonaniem utrzymywać, że sytuacja rozpatrywana w sprawie głównej jest analogiczna do sytuacji, w której wydano wyrok *Gemeente Leusden i Holin Groep* (C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263).

130. W istocie, podczas gdy w tej ostatniej sprawie Trybunał stwierdził, że ustawodawca niderlandzki podjął kroki w celu zapobieżenia zaskakiwaniu podatników stosowaniem ustawy w odniesieniu do korekt prawa do odliczenia, przyznając im niezbędny czas na dostosowanie się do nowego stanu⁴⁰, to sytuacja taka nie ma jednak oczywiście miejsca w niniejszej sprawie, gdzie, jak wskazał sąd odsyłający w tym względzie, nie przyjęto żadnych przepisów przejściowych.

131. Wreszcie w zakresie, w jakim organy podatkowe próbowały w niniejszym przypadku nadać moc wsteczną przepisom § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym za pośrednictwem korekty podatku naliczonego, należy przypomnieć, że taka moc da się pogodzić z zasadą pewności prawa jedynie w wyjątkowych okolicznościach uzasadnionych realizacją celów leżących w interesie ogólnym, takich jak konieczność zwalczania aktów mających na celu unikanie opodatkowania⁴¹ lub stosowania na dużą skalę niepożądanych konstrukcji finansowych⁴². W niniejszym przypadku ani sąd odsyłający, ani rząd niemiecki nie twierdziły, że przyjęcie § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym było uzasadnione realizacją jednego lub szeregu podobnych celów.

132. Co się tyczy zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, jej zakres obejmuje każdy podmiot prawa, w którym organ administracyjny wzbudził nadzieje znajdujące poparcie w udzielanych mu przez ten organ precyzyjnych zapewnieniach⁴³.

133. W kontekście takim jak w sprawie głównej oznacza to, że należy zbadać, czy działania organu administracji wywołały w świadomości ostrożnego i należycie poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonalne oczekiwania, a jeśli tak, to należy ustalić uzasadniony charakter tychże oczekiwań⁴⁴.

134. W tym względzie z wyjaśnień zawartych w postanowieniu odsyłającym wynika, że kryterium podziału zastosowane przez skarżącą w postępowaniu głównym zostało dopuszczone, w odniesieniu do lat podatkowych 2001 i 2002, przez organy podatkowe w trakcie postępowania przed Finanzgericht Düsseldorf.

135. Okoliczność ta musi być brana pod uwagę przez sąd odsyłający. W szczególności, jeżeli przynajmniej w odniesieniu do tych dwóch lat zostanie stwierdzona prawomocność zgody organów podatkowych, to powinna ona, moim zdaniem, stanowić przeszkodę dla retroaktywnego zastosowania § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym. Takie działanie prawa wstecz pozbawi bowiem podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego, które nabył on w sposób ostateczny pod rządami wcześniejszego uregulowania⁴⁵. Sąd odsyłający powinien również ocenić, czy zgoda ta może mieć wpływ także na zakres prawa do odliczenia podatku VAT w odniesieniu do lat podatkowych dotyczących lat 1999 i 2000. W szczególności powinien zbadać, czy skarżąca w postępowaniu głównym również mogła uzyskać takie zapewnienie ze strony organów podatkowych lub mogła zasadnie wnioskować z ich zachowania, że taka zgoda powinna a fortiori odnosić się do tych dwóch lat podatkowych.

40 — Wyrok *Gemeente Leusden i Holin Groep*, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, pkt 81.

41 — *Ibidem*, pkt 71, 77.

42 — Wyrok „*Goed Wonen*”, C-376/02, EU:C:2005:251, pkt 38, 39.

43 — Zobacz w tym względzie, w szczególności, wyrok *Salomie i Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo.

44 — *Ibidem*, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo.

45 — Zobacz podobnie wyrok *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo.

136. Przypominam jednak, że takie badanie jest zbędne, jeżeli Trybunał zgadza się z moją analizą, przeprowadzoną tytułem głównym, zgodnie z którą na przepis § 15 ust. 4 zdanie trzecie ustawy o podatku obrotowym nie można powoływać się wobec skarżącej w postępowaniu głównym z powodu jego niezgodności z art. 17 ust. 5 i art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy.

V – Wnioski

137. W świetle powyższych rozważań przedstawionych w mojej analizie tytułem głównym proponuję, aby Trybunał orzekł w przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, skierowanego przez Bundesfinanzhof, w następujący sposób:

Artykuł 17 ust. 5 akapit pierwszy i art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uprzywilejowaniu przez państwo członkowskie, w sposób systematyczny i niezróżnicowany w odniesieniu do wszystkich towarów i usług „o użytku mieszanym”, jakiegokolwiek metody obliczania zakresu prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej, innej niż kryterium podziału obliczone na podstawie stosunku między obrotem generowanym z najmu pomieszczeń handlowych (objętego podatkiem od wartości dodanej) i wynikającym z innych transakcji najmu (zwolnionych z podatku od wartości dodanej). W braku wyraźnego określenia transakcji, do których stosuje się metodę lub metody obliczenia alternatywne, które powinny ponadto zapewnić wynik dokładniejszy niż wynikający z zastosowania wskazanego kryterium podziału, państwo członkowskie nie może powoływać się wobec podatników na rzeczzone inne metody.