Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNICZKI GENERALNEJ
MAI BRKAN
z dnia 15 kwietnia 2026 r.[1]

Sprawa T-397/25

A&P Deco NV
przeciwko
Belgische Staat

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hof van Cassatie (sąd kasacyjny, Belgia)]

Odesłanie prejudycjalne – Przepisy podatkowe – VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Korekta odliczenia – Przekazanie całości lub części majątku – Wynajem budynku użytkowego przez przekazującego odbiorcy

Wprowadzenie

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy szczególnego tematu z zakresu VAT w ramach dyrektywy 2006/112/WE[2] (zwanej dalej „dyrektywą VAT"), a mianowicie wpływu szczególnej regulacji dotyczącej przekazania całości lub części majątku zgodnie z art. 19 tej dyrektywy na korektę odliczenia podatku naliczonego.

2. Pod tym względem istnieje obecnie jeszcze niejaka niepewność co do interpretacji orzecznictwa Trybunału dotyczącego tej szczególnej regulacji, w zakresie w jakim uznaje ona za wystarczające w przypadku uprzywilejowanego podatkowo przekazania przedsiębiorstwa, aby nieruchomość niezbędna do jego dalszego prowadzenia nie została sprzedana, lecz jedynie była wynajmowana w toku przekazania[3]. W niniejszym postępowaniu muszą jednak zostać wyjaśnione w szczególności konsekwencje takiej operacji dla korekty odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do kosztów nabycia nieruchomości.

[1] Język oryginału: niemiecki

[2] Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

[3] Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724).

Ramy prawne

Prawo Unii

3. Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy VAT ustanawia następujące zasady:

„Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

Wspólny system VAT stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie".

4. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit.) a i c) dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlegają odpłatna dostawa towarów oraz odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

5. Dostawa towarów jest definiowana w art. 14 dyrektywy VAT jako „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel", zaś świadczenie usług w art. 24 dyrektywy VAT jako „każd[a] transakcj[a], która nie stanowi dostawy towarów". Artykuł 25 dyrektywy VAT stanowi uzupełniająco:

„Świadczenie usług może obejmować między innymi jedną z następujących czynności:

a) przeniesienie praw do wartości niematerialnych, bez względu na to, czy są one przedmiotem dokumentu ustanawiającego tytuł prawny, czy nie;

[…]".

6. Artykuł 19 dyrektywy VAT stanowi, co następuje:

„W przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie lub jako aportu do spółki całości lub części majątku, państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następca prawny przekazującego.

W przypadkach gdy odbiorca nie podlega w pełni opodatkowaniu, państwa członkowskie mogą przedsięwziąć środki niezbędne w celu uniknięcia zakłóceń konkurencji. Mogą także przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie przepisów niniejszego artykułu".

7. Artykuł 29 dyrektywy VAT stanowi uzupełniająco:

„Artykuł 19 stosuje się na takich samych warunkach do świadczenia usług".

8. Artykuł 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT zobowiązuje państwa członkowskie do zwolnienia z podatku „dzierżawy i wynajmu nieruchomości”.

9. Artykuł 168 dyrektywy VAT reguluje prawo do odliczenia naliczonego VAT, w zakresie istotnym w niniejszej sprawie, w sposób następujący:

„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;

[…]”.

10. Artykuły 184–192 dyrektywy VAT zawierają przepisy dotyczące korekty odliczenia. Artykuł 184 dyrektywy VAT stwierdza w tym względzie:

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

11. Artykuł 185 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi uzupełniająco:

„Korekta jest dokonywana w szczególności, w przypadku gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia, […]”.

12. W odniesieniu do korekty odliczenia w szczególności w przypadku dóbr inwestycyjnych art. 187 dyrektywy VAT zawiera następujące uregulowanie:

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

[…]

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

2. Roczna korekta dokonywana jest wyłącznie w odniesieniu do jednej piątej VAT nałożonego na te dobra inwestycyjne lub, w przypadku gdy okres korekty został przedłużony, w odniesieniu do odpowiedniej części ułamkowej VAT.

Korekta, o której mowa w akapicie pierwszym, dokonywana jest z uwzględnieniem zmian w zakresie prawa do odliczenia, które nastąpiły w kolejnych latach, w stosunku do prawa, które obowiązywało w roku, w którym towary zostały nabyte, wytworzone lub, w stosownych przypadkach, użyte po raz pierwszy”.

Prawo krajowe

13. Artykuł 11 der Wet tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (ustawy w sprawie wprowadzenia kodeksu VAT) z dnia 3 lipca 1969 r. (zwanej dalej „WBTW") brzmi następująco:

„Nie uważa się za dostawę odpłatnego lub nieodpłatnego przekazania całości towarów lub przedsiębiorstwa w formie aportu do spółki lub w innej formie, jeżeli nabywca jest podatnikiem, który mógłby odliczyć podatek w całości lub w części, gdyby był on należny w związku z przekazaniem. W takim przypadku nabywca jest uważany za następcę prawnego zbywcy".

14. Artykuł 18 § 3 WBTW zawiera uzupełniające postanowienia:

„Nie uważa się za świadczenie usług transakcji wymienionych w § 1, które w przypadku zbycia, w formie wkładu do spółki lub w inny sposób, całości majątku lub przedsiębiorstwa są dokonywane na warunkach określonych w art. 11".

15. W odniesieniu do korekty odliczenia w przypadku budynków i praw rzeczowych na budynkach Koninklijk Besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (dekret królewski nr 3 w sprawie odliczeń podatku naliczonego do celów VAT) z dnia 10 grudnia 1969 r. przewiduje okres 15 lat.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

16. Skarżąca w postępowaniu głównym, spółka A&P Deco NV, prowadziła centrum ogrodnicze. W 2013 r. przekazała je na rzecz spółki WR Woestijnroos BV, z wyjątkiem budynku użytkowego, który pozostał własnością spółki A&P Deco, ale został niemal w całości wynajęty spółce WR Woestijnroos. Ta ostatnia kontynuowała prowadzenie centrum ogrodniczego.

17. Budynek użytkowy został wybudowany w latach 2004 i 2005, a następnie przebudowany w latach 2008–2011. W odniesieniu do otrzymanych w tym względzie usług spółka A&P Deco ubiegała się o odliczenie podatku naliczonego. Po przekazaniu centrum ogrodniczego belgijskie organy podatkowe skorygowały to odliczenie proporcjonalnie do czasu, skoro wynajem budynku użytkowego był teraz zwolniony z VAT.

18. Spółka A&P Deco kwestionuje korektę przed sądami belgijskimi, podnosząc, że budynek użytkowy jest elementem przeniesienia przedsiębiorstwa, które to przeniesienie nie stanowi transakcji podlegającej opodatkowaniu i determinuje nabywcę jako następcę prawnego zbywcy zgodnie z art. 11 i art. 18 § 3 WBTW. W związku z tym korekta odliczenia zależy od sposobu wykorzystania budynku przez nabywcę. Ponieważ nabywca wykorzystuje budynek do tej samej działalności opodatkowanej VAT, cel przeznaczenia budynku nie został zmieniony.

19. Hof van Cassatie (sąd kasacyjny Belgia), do którego wniesiono w międzyczasie sprawę, uważa, że decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia ma wykładnia prawa Unii i w trybie, o którym mowa w art. 267 TFUE, zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

Czy art. 14, 19, 24, 29 i 184–190 dyrektywy VAT oraz zasadę neutralności zgodnie z art. 1 ust. 2 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w wypadku przekazania posiadania nieruchomości w drodze dzierżawy nieruchomości w ramach przeniesienia przedsiębiorstwa

przekazującego, który jest również wydzierżawiającym nieruchomość, nie należy dokonywać korekty odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu, budowie, przebudowie lub remoncie części nieruchomości stanowiącej miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, które są wydzierżawiane odbiorcy i ponownie wykorzystywane przez niego do celów przeniesionej działalności podlegającej opodatkowaniu VAT?

Ocena

Korekta odliczenia

20. Na wstępnie należy stwierdzić, że zgodnie z art. 184 i nast. dyrektywy VAT, korekta odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu, budowie, przebudowie lub remoncie budynku użytkowego powinna zostać dokonana od momentu, w którym budynek ten stał się przedmiotem wynajmu zwolnionego z podatku.

21. Zgodnie z art. 184 i 185 dyrektywy VAT wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi w szczególności, w przypadku gdy nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia. W związku z tym korekta jest konieczna, gdy podatnik nie wykorzystuje już towarów lub usług, których nabycie skutkowało odliczeniem, do celów uprawniających do odliczenia. Dotyczy to również budynków w ramach terminów przewidzianych w art. 187 dyrektywy VAT oraz w odpowiednich przepisach prawa krajowego. Jeżeli kwota wstępnego odliczenia została obliczona na podstawie wykorzystania budynku do transakcji opodatkowanych, późniejsze wykorzystanie budynku do transakcji zwolnionych z podatku, które zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT zasadniczo nie uprawnia do odliczenia, prowadzi więc do zmiany czynników w rozumieniu art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT, a tym samym do proporcjonalnej korekty wstępnego odliczenia. Dotyczy to w szczególności wynajmu budynku zwolnionego z podatku [4].

22. Wnioskowi temu nie stoi na przeszkodzie wyrok Trybunału w sprawie *Mydibel* [5]. Sprawa ta dotyczyła tak zwanej sprzedaży i leasingu zwrotnego budynku, w przypadku którego podatnik wykorzystywał budynek, którego dotyczył spór, zarówno jako właściciel, jak i późniejszy jako najemca do celów dokonywanych przez niego transakcji powodujących naliczenie podatku należnego [6]. Wskazane orzecznictwo nie może zatem mieć zastosowania do sytuacji, w której budynek użytkowy jest początkowo wykorzystywany przez właściciela do transakcji początkowo powodujących naliczenie podatku należnego, a następnie zwolnionych z podatku.

23. Wreszcie obowiązek dokonania korekty, a co za tym idzie również obowiązek zwrotu kwot należnych w wyniku korekty, ciąży na podatniku, który dokonał wstępnego odliczenia, a nie na innej osobie [7].

24. Biorąc pod uwagę samą wykładnię art. 184 i nast. dyrektywy VAT, na pytanie sądu odsyłającego należałoby zatem udzielić odpowiedzi przeczącej.

[4] Zobacz podobnie wyroki: z dnia 17 września 2020 r., Stichting Schoonzicht (C-791/18, EU:C:2020:731, pkt 35); z dnia 6 października 2022 r., Vittamed technologijos (C-293/21, EU:C:2022:763, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

[5] Wyrok z dnia 27 marca 2019 r., Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254).

[6] Wyrok z dnia 27 marca 2019 r., Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, w szczególności pkt 28).

[7] Wyrok z dnia 26 listopada 2020 r., Sögård Fastigheter (C-787/18, EU:C:2020:964, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

25. Jednakże, jak wynika w szczególności z uzasadnienia postanowienia odsyłającego, właściwe pytanie sądu odsyłającego dotyczy tego, czy okoliczność, że wynajem budynku użytkowego odbiorcy przekazania całości lub części majątku w rozumieniu art. 19 i 29 dyrektywy VAT jest zwolniony z podatku, wyklucza opisany wcześniej mechanizm korekty [8].

26. Zatem sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 19 i 29 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatnik, który jest zasadniczo zobowiązany do korekty VAT naliczonego przy nabyciu, budowie, przebudowie lub remoncie budynku użytkowego na podstawie art. 184 i nast. dyrektywy VAT, jest zwolniony z tego obowiązku, jeżeli budynek użytkowy jest przedmiotem zwolnionego z podatku wynajmu jednocześnie wraz z przekazaniem wykonywanej w nim działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, które to przekazanie należy klasyfikować jako przekazanie całości lub części majątku w rozumieniu art. 19 i 29 dyrektywy VAT, dokonywanego przez przekazującego na rzecz odbiorcy, który kontynuuje tę działalność gospodarczą.

Wpływ szczególnej regulacji w zakresie przeniesienia całości lub części majątku na korektę odliczenia

27. Sąd odsyłający uważa, że konieczna jest wykładnia art. 19 i 29 dyrektywy VAT, ponieważ skarżąca w postępowaniu głównym jest zdania, że przepisy te przewidują zwolnienie z ciążącego na niej obowiązku dokonania korekty odliczenia.

28. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że w ramach przeniesienia całości lub części majątku wystarczy przeniesienie „posiadania" nieruchomości użytkowej. Następuje to poprzez zawarcie umowy najmu między przekazującym a odbiorcą. Ponieważ zgodnie z art. 19 ust. 1 dyrektywy VAT odbiorcę należy uważać za następcę prawnego przekazującego, na odbiorcy ciąży obecnie również obowiązek dokonania korekty odliczenia w odniesieniu do lokalu użytkowego. W związku z tym ewentualna korekta odliczenia zależy od sposobu wykorzystywania nieruchomości. Jeżeli odbiorca kontynuuje podlegającą opodatkowaniu działalność gospodarczą przekazującego, korekta odliczenia nie jest w rezultacie konieczna.

29. Nie podzielam tej wykładni z kilku powodów.

Przesłanki faktyczne

30. Po pierwsze, zawarcie umowy najmu nieruchomości użytkowej nie stanowi przekazania całości lub części majątku w rozumieniu art. 19 i 29 dyrektywy VAT.

31. Jestem przede wszystkim zdania, że art. 19 dyrektywy VAT nie ma zastosowania do wynajmu rzeczy. Zgodnie z tym przepisem, przekazanie całości lub części majątku musi polegać na dostawie towarów. Przepis ten ustanawia bowiem fikcję polegającą na „traktowaniu takiego przekazania tak, jakby nie miała miejsca dostawa towarów", która w przeciwnym razie miałaby miejsce.

32. Wynajem rzeczy nie jest jednak dostawą towarów, lecz świadczeniem usług. Zgodnie z art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT dostawa towarów oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pojęcie to nie odnosi się więc do

[8] Trybunał nie mógł jeszcze udzielić odpowiedzi na podobne pytanie w ramach innego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, ponieważ miało ono charakter hipotetyczny i w związku z tym było niedopuszczalne w tamtym postępowaniu, zob. wyrok z dnia 26 listopada 2020 r., Sögård Fastigheter (C-787/18, EU:C:2020:964, pkt 74 i nast.).

przeniesienia własności w sposób przewidziany przez obowiązujące prawo krajowe, lecz obejmuje ono każdą czynność przeniesienia rzeczy przez jedną stronę, która upoważnia w rzeczywistości drugą stronę do rozporządzania nią, tak jakby była ona jej właścicielem [9]. Takie prawo nie przysługuje jednak najemcy rzeczy. Również z art. 14 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT wynika, że wynajem rzeczy należy odróżnić od nabycia własności. W świetle tego przepisu wynajem można uznać za dostawę towarów tylko wtedy, gdy własność rzeczy ma przejść na najemcę w trakcie trwania umowy.

33. Zawarcia umowy najmu nie można uznać za element przekazania całości lub części majątku również w rozumieniu art. 29 dyrektywy VAT. Prawdą jest, że zgodnie z tym przepisem 19 dyrektywy VAT stosuje się na takich samych warunkach do świadczenia usług. Moim zdaniem, na podstawie zestawienia obu przepisów, dotyczy to jednak wyłącznie świadczenia usług polegających na przekazaniu istniejącego już przedmiotu majątkowego [10]. Artykuł 19 dyrektywy VAT obejmuje bowiem jednorazową, punktową operację przekazania w odniesieniu do całości lub części majątku. Zgodnie z art. 29 świadczenie usług powinno zostać uwzględnione jedynie „na takich samych warunkach", co warunki określone w art. 19 dyrektywy VAT. Ma to sens w przypadku przekazania składnika całości lub części majątku, które wyjątkowo traktowane jest jako świadczenie usług do celów VAT. Dotyczy to w szczególności cesji praw, którą artykuł 25 lit. a) dyrektywy VAT definiuje jako świadczenie usług.

34. Zawarcie umowy najmu ustanawia jednak nowy stosunek zobowiązaniowy o charakterze ciągłym. Z jednej strony, nie przenosi ona natomiast żadnego przedmiotu majątkowego, który już znajdował się w majątku przekazującego. Z drugiej strony, nie następuje również jednorazowe przeniesienie prawa, lecz raczej czasowe, odnawialne oddanie w użytkowanie. Taka interpretacja jest zgodna z odrzuceniem przez Trybunał przekazania całości lub części majątku w przypadku, gdy wszystkie składniki przedsiębiorstwa są jedynie przedmiotem wynajmu [11].

35. Z pozostałego orzecznictwa Trybunału nie wynika odmienna interpretacja art. 19 i 29 dyrektywy VAT.

36. Prawdą jest, że w sprawie *Schriever* Trybunał, dokonując wykładni art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy 77/388/EWG [12], który pod względem pojęciowym jest identyczny z art. 19 dyrektywy VAT [13], orzekł, „że przeniesienie własności zapasu towarów oraz wyposażenia sklepu z jednoczesnym oddaniem nabywcy w dzierżawę lokalu handlowego […] stanowi przekazanie całości lub części aktywów w rozumieniu tego przepisu, pod warunkiem iż przekazane aktywa są wystarczające do prowadzenia przez nabywcę w sposób trwały samodzielnej działalności gospodarczej." [14] Nie można jednak na tej podstawie wnioskować, że wynajem nieruchomości handlowej, który następuje jednocześnie z przekazaniem składników przedsiębiorstwa, stanowi również element przekazania całości lub części majątku w rozumieniu art. 19 dyrektywy VAT. Trybunał nie zasugerował takiej interpretacji w żadnym miejscu wspomnianego wyroku.

[9] Wyrok z dnia 3 grudnia 2025 r., MS KLJUČAROVCI (T-646/24, EU:T:2025:1081, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

[10] Podobne stanowisko wyraziły w niniejszym postępowaniu Komisja i rząd belgijski.

[11] Zobacz wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 22 i nast.); zob. także wyrok z dnia 28 lutego 2019 r. (Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, pkt 29).

[12] Szósta dyrektywa Rady 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 (Dz.U. 1977, L 145, s. 1).

[13] Dlatego też orzecznictwo dotyczące art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy należy mieć na względzie również w odniesieniu do wykładni art. 19 dyrektywy VAT, zob. postanowienie z dnia 16 stycznia 2023 r., W. (C-729/21, niepublikowane, EU:C:2023:74, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

[14] Wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, sentencja).

Przeciwnie, w uzasadnieniu orzeczenia opisuje on rozstrzygniętą sytuację jako przypadek, w którym „całość przekazywanych aktywów nie obejmuje nieruchomości" i zalicza do „składników całości przekazanych aktywów" jedynie zapas towarów oraz wyposażenie sklepu [15].

37. Wynajem nieruchomości handlowej przez przekazującego może zatem stanowić warunek, by przekazanie składników przedsiębiorstwa stanowiło przekazanie całości lub części majątku w rozumieniu art. 19 dyrektywy VAT – ponieważ wynajem umożliwia kontynuację działalności gospodarczej [16], która jest warunkiem takiego przekazania [17] – ale samo w sobie nie jest ono częścią tego przekazania.

38. Ponadto uznanie wynajmu za element przekazania całości lub części majątku byłoby sprzeczne z celem szczególnej regulacji art. 19 i 29 dyrektywy VAT. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem cel tej regulacji polega na ułatwieniu przekazywania przedsiębiorstw lub części przedsiębiorstw, poprzez uproszczenie tych transakcji i unikanie naruszenia płynności finansowej nabywcy nadmiernym obciążeniem podatkowym, które i tak odzyskałby on następnie poprzez odliczenie naliczonego VAT [18].

39. Objęcie wynajmu nieruchomości handlowej skutkami prawnymi wyżej wymienionych przepisów miałoby znacznie szersze konsekwencje niż samo uproszczenie z punktu widzenia VAT realizacji przekazania przedsiębiorstwa. Przeciwnie, wszystkie świadczenia wynikające z umowy najmu musiałyby być traktowane zgodnie z art. 19 ust. 1 dyrektywy VAT w związku z jej art. 29 tak, jakby nie stanowiły transakcji podlegającej opodatkowaniu. W związku z tym wiele przyszłych świadczeń – a mianowicie okresowo odnawiane udzielanie prawa użytkowania na zazwyczaj długi okres – byłoby trwale wyłączone z VAT, mimo że przepisy te odnoszą się do jednorazowej operacji przekazania.

Skutki prawne

40. Po drugie, w niniejszym przypadku, nawet gdyby art. 19 ust. 1 i art. 29 dyrektywy VAT obejmowały wynajem nieruchomości handlowej jako element przekazania całości lub części majątku, wymagana byłaby korekta odliczenia.

41. Artykuły 19 ust. 1 i art. 29 dyrektywy VAT przewidują dwa skutki prawne dla odpowiednich regulacji krajowych. Po pierwsze, przekazanie całości lub części majątku należy traktować tak, jakby nie doszło do dostawy towarów ani świadczenia usług. Po drugie, odbiorcę przekazania należy uznać z punktu widzenia VAT za następcę prawnego przekazującego.

42. Co się tyczy pierwszego skutku prawnego, to objęcie wynajmu nieruchomości handlowej prowadziłoby do tego, że nie wynikałyby z niej żadne transakcje podlegające opodatkowaniu. To nie oznaczałoby żadnej zmiany dla obowiązku właściciela nieruchomości handlowej dokonania korekty odliczenia. Chociaż nie dokonywałby on już żadnych zwolnionych z podatku transakcji wynajmu, ponieważ art. 19 ust. 1 i art. 29 dyrektywy VAT przyjmowałyby, że w ogóle nie ma miejsca świadczenie usług, to jednak nadal nie wykorzystywałby już nieruchomości handlowej do transakcji podlegających opodatkowaniu od momentu jej wynajęcia. Ten warunek odliczenia

[15] Wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, pkt 31, 39).

[16] Zobacz wyroki: z dnia 10 listopada 2011 r. (Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, pkt 40); z dnia 19 grudnia 2018 r. (Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 20).

[17] Wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, pkt 25).

[18] Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 27 listopada 2003 r. (Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, pkt 39); z dnia 10 listopada 2011 r., Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, pkt 23); z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 13).

określony w art. 168 dyrektywy VAT nie byłby zatem już spełniony, wskutek czego nastąpiłaby zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia w rozumieniu art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT. W konsekwencji, podatek naliczony w odniesieniu do kosztów nabycia nieruchomości handlowej musiałby zostać skorygowany również w przypadku, gdyby miał zastosowanie pierwszy skutek prawny wynikający z art. 19 ust. 1 dyrektywy VAT.

43. Przeciwko tej perspektywie konsekwencji pierwszego skutku prawnego nie przemawia również orzeczenie Trybunału w sprawie *Faxworld*[19]. Trybunał przyznał tam przedspółce, która przygotowała utworzenie spółki akcyjnej i po jego zakończeniu przekazała jej cały swój majątek w rozumieniu art. 19 i 29 dyrektywy VAT, prawo do odliczenia w odniesieniu do transakcji opodatkowanych na wcześniejszym etapie obrotu mimo że sama nie dokonała żadnych transakcji podlegających opodatkowaniu. Trybunał uczynił to jednak wyraźnie w „szczególnych okolicznościach", zgodnie z którymi jedynym celem korporacyjnym przedspółki jest przygotowanie działalności spółki akcyjnej i stąd też usługi otrzymane przez przedspółkę należy ostatecznie przyporządkować do transakcji powodujących naliczenie podatku należnego dokonywanych przez spółkę akcyjną[20]. Te podlegały jednak opodatkowaniu. O tym nie może być jednak mowy w niniejszej konstelacji, w której należy przyjąć, że pomiędzy spółką przekazującą a spółką będącą odbiorcą istniała zwykła relacja handlowa.

44. Jeżeli chodzi o drugi skutek prawny w postaci *następstwa* prawnego, to nie oznaczałoby ono, że ewentualna korekta odliczenia zależałaby wyłącznie od sposobu wykorzystania nieruchomości handlowej przez odbiorcę przekazania.

45. Stoi temu na przeszkodzie okoliczność, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem uznawanie odbiorcy przekazania za następcę prawnego przekazującego jest zwykłą konsekwencją faktu, że zgodnie z tym samym przepisem dostawa nie miała miejsca[21]. W związku z tym z tego następstwa prawnego nie mogą wyniknąć żadne samodzielne skutki prawne wykraczające poza to, co wynika już z fikcji niedokonania dostawy. Jednakże, jak wskazano, fikcja ta nie ma wpływu na obowiązek korekty odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do kosztów nabycia nieruchomości handlowej[22].

46. Nawet gdyby następstwo prawne stanowiło samodzielny skutek prawny art. 19 ust. 1 dyrektywy VAT, sposób wykorzystania nieruchomości przez odbiorcę nie miałby znaczenia w ramach korekty odliczenia.

47. Odbiorca mógłby mianowicie wstąpić w prawo przekazującego jedynie w zakresie, w jakim prawo to zostałoby faktycznie przeniesione. Umowa dzierżawy przyznawała jednak jedynie czasowo ograniczone prawo do korzystania z nieruchomości handlowej. Zatem odbiorcę należałoby uznać za następcę prawnego przekazującego jedynie w tym zakresie. Odbiorca nie mógłby natomiast zostać uznany za następcę prawnego w zakresie własności, ponieważ prawo to nie zostało przeniesione.

48. Jeżeli zatem przekazujący w każdym przypadku pozostaje z punktu widzenia VAT następcą prawnym w odniesieniu do własności nieruchomości handlowej, to nadal ją wykorzystuje w rozumieniu art. 168 dyrektywy VAT. W konsekwencji podlega on również zasadom

[19] Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Faxworld (C-137/02, EU:C:2004:267).

[20] Zobacz wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Faxworld (C-137/02, EU:C:2004:267, pkt 41, 42).

[21] Postanowienie z dnia 16 stycznia 2023 r., W. (C-729/21, niepublikowane, EU:C:2023:74, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

[22] Zobacz pkt 42 niniejszej opinii.

dotyczącym korekty odliczenia podatku naliczonego. Odmienne stanowisko skutkowałoby traktowaniem sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym tak, jakby własność nieruchomości handlowej została przeniesiona, co akurat nie ma miejsca.

Zasada neutralności podatkowej

49. Po trzecie, taka wykładnia art. 19 i 29 dyrektywy VAT jest również zgodna z zasadą neutralności podatkowej, zarówno w jej szczególnym znaczeniu z punktu widzenia VAT, jak i w jej znaczeniu jako wyraz ogólnego wymogu równego traktowania.

50. Na wstępie należy zwrócić uwagę, że mechanizm korekty uregulowany w art. 184 i nast. dyrektywy VAT ma właśnie na celu zapewnienie neutralności VAT poprzez zwiększenie stopnia dokładności odliczeń [23]. W rezultacie transakcje dokonane na wcześniejszym etapie powinny bowiem nadal uprawniać do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim służą do wykonywania dostaw lub usług objętych VAT [24]. Gdyby natomiast wstępne odliczenie podatku naliczonego nadal przysługiwało, mimo że dana rzecz jest tymczasem wykorzystywana do dokonywania transakcji niepodlegających VAT, jak w przypadku wynajmu nieruchomości, wówczas opisana neutralność VAT zostałaby naruszona.

51. Przedstawiona wykładnia nie narusza zasady neutralności podatkowej również w jej wariancie jako zasada równego traktowania [25]. Nie istnieją w tym względzie żadne wątpliwości, by wynajem nieruchomości handlowej przez przekazującego traktować w ramach przekazania przedsiębiorstwa podlegającego opodatkowaniu odmiennie niż współsprzedaż nieruchomości, ponieważ w pierwszym przypadku przekazujący nadal prowadzi działalność gospodarczą. W tym względzie wynajmujący przekazujący nie jest traktowany odmiennie od osoby trzeciej, która również wynajmuje nieruchomość handlową odbiorcy przeniesienia i podobnie nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego. Przeciwnie, zasada neutralności podatkowej zostałaby naruszona, gdyby wynajmujący był nadal uprawniony do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do kosztów nabycia nieruchomości tylko w przypadku, gdy wynajmuje swoją nieruchomość w ramach przekazania całości lub części majątku.

Wnioski

52. W tych okolicznościach proponuję Sądowi, aby udzielił odpowiedzi na pytanie Hof van Cassatie (sądu kasacyjnego, Belgia) w sposób następujący:

Artykuły 19 i 29 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

należy interpretować w ten sposób, że

podatnik pozostaje zobowiązany na podstawie art. 184 i nast. dyrektywy do dokonania korekty odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu, budowie, przebudowie lub remoncie budynku użytkowego, nawet jeśli jednocześnie z przekazaniem wykonywanej w nim działalności

[23] Zobacz wyrok z dnia 12 września 2024 r., NARE-BG (C-429/23, EU:C:2024:742, pkt 64 i przytoczone tam orzecznictwo).

[24] Wyroki: z dnia 3 czerwca 2021 r., Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava i in. (C-182/20, EU:C:2021:442, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 12 września 2024 r., Drebers (C-243/23, EU:C:2024:736, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

[25] Zobacz przykładowo wyrok z dnia 16 lutego 2023 r., DGRFP Cluj (C-519/21, EU:C:2023:106, pkt 88 i przytoczone tam orzecznictwo).

gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, którego to przekazania nie należy kwalifikować jako przekazania całości lub części majątku w rozumieniu art. 19 i 29 dyrektywy, budynek jest przedmiotem zwolnionego z podatku wynajmu przez przekazującego na rzecz odbiorcy, który kontynuuje działalność gospodarczą.

Maja Brkan

Przedstawiono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 15 kwietnia 2026 r.

Podpisy