



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 9 czerwca 2016 r.\*

Odesłanie prejudycjalne — Opodatkowanie — Podatek od wartości dodanej — Dyrektywa 77/388/EWG — Artykuł 17 ust. 5 akapit trzeci — Zakres stosowania — Odliczenie podatku naliczonego — Towary i usługi wykorzystane zarówno do transakcji podlegających opodatkowaniu, jak i do transakcji zwolnionych z podatku (towary i usługi do użytku mieszanego) — Określenie przeznaczenia towarów i usług nabytych dla celów budowy, użycia, konserwacji i utrzymania budynku służącego do realizacji w części transakcji uprawniających do odliczenia i w części transakcji nieuprawniających do odliczenia — Zmiana przepisów krajowych przewidujących sposób obliczania części podlegającej odliczeniu — Artykuł 20 — Korekta odliczeń — Pewność prawna — Uzasadnione oczekiwania

W sprawie C-332/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 5 czerwca 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 lipca 2014 r., w postępowaniu:

**Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR**

przeciwko

**Finanzamt Krefeld,**

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: L. Bay Larsen, prezes trzeciej izby, pełniący obowiązki prezesa czwartej izby, J. Malenovský (sprawozdawca), M. Safjan, A. Prechal i K. Jürimäe, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 9 lipca 2015 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzgo oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez J. Kraehling oraz L. Christie, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez R. Hill, barrister,

\* Język postępowania: niemiecki.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Wasmeiera, G. Brauna oraz przez C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 listopada 2015 r.,

wydaje następujący

### Wyrok

- 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 podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. 1995, L 102, s. 18 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 274) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (zwaną dalej „Rey Grundstücksgemeinschaft”) a Finanzamt Krefeld (urzędem skarbowym w Krefeld) w przedmiocie sposobu określania prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) podlegającego zapłacie lub zapłaconego w odniesieniu do towarów i usług używanych dla celów budowy, utrzymania, użycia i konserwacji budynku o użytku mieszanym, służącego w części do realizacji transakcji uprawniających do odliczenia i w części transakcji nieuprawniających do odliczenia (zwanego dalej „budynkiem o użytku mieszanym”).

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

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

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

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawierania transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

  - a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego w kraju podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub, które mają być podatnikowi 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, jaki przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

Ta część podlegająca odliczeniu zostanie ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika.

Państwa członkowskie mogą również:

- a) upoważnić podatnika do określenia proporcjonalnej części każdego obszaru jego działalności, pod warunkiem że dla każdego z tych obszarów będzie prowadzona osobna rachunkowość;
- b) zobowiązać podatnika do stosowania specjalnej stawki podlegającej odliczeniu dla każdego z obszarów jego działalności i do prowadzenia osobnych rozliczeń dla każdego z sektorów;
- c) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług;
- d) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia zgodnie z przewidzianą zasadą ustanowioną w ust. 1 [akapicie pierwszym], w stosunku do wszystkich towarów i usług używanych dla transakcji tam wymienionych;
- e) przewidzieć, że kwota podatku od wartości dodanej, która nie podlega odliczeniu przez podatnika, nie jest uwzględniana, jeżeli jest bardzo niska.

[...]”.

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

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

- 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 podatku od wartości dodanej [...]

[...]”.

5 Artykuł 20 owej dyrektywy, zatytułowany „Korekta odliczeń”, stanowi, co następuje:

„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 dokonywana jest wyłącznie w odniesieniu do jednej piątej VAT nałożonego na te dobra inwestycyjne. Korekta jest dokonywana na podstawie zmian uprawnienia 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.

W przypadku mienia nieruchomego, nabytego jako dobro inwestycyjne, okres dostosowania może być przedłużony do 20 lat.

[...]”.

*Prawo niemieckie*

6 Właściwe przepisy prawa niemieckiego mające zastosowanie w dziedzinie podatku VAT zostały zawarte w Umsatzsteuergesetz 1999 (ustawie o podatku obrotowym z 1999 r., BGBl. 1999 I, s. 1270, zwanej dalej „UStG”).

7 Paragraf 15 UStG przewiduje:

„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. Odliczenie podatku naliczonego jest wyłączone w przypadku podatków z tytułu dostaw, przywozu, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz usług, z których przedsiębiorca korzysta, dokonując 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 stosownego oszacowania kwot niepodlegających odliczeniu”.

8 Steueränderungsgesetz 2003 (ustawa zmieniająca ustawę podatkową z 2003 r.) z dnia 15 grudnia 2003 r. (BGBl. 2003 I, s. 2645), która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2004 r., dodała do § 15 ust. 4 UStG zdanie trzecie o następującym brzmieniu:

„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”.

9 Uzasadnienie tej zmiany, jak zostało ono przedstawione we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, jest 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, Niemcy] 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 [UStG].

Jednakże stosowanie kryterium podziału według wielkości obrotów jako generalnego kryterium podziału prowadziłyby, 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 [...].

10 Paragraf 15a UStG, 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 budynków, wraz z ich częściami składowymi, w przypadku korekt, do których zastosowanie mają przepisy prawa cywilnego dotyczące budynków i budowli 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 [...]”.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

11 W latach 1999–2004 Rey Grundstücksgemeinschaft, 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.

12 W odniesieniu do okresu obejmującego lata podatkowe 1999–2003 spółka Rey Grundstücksgemeinschaft obliczyła wysokość przysługującego jej odliczenia podatku VAT zapłaconego od prac rozbiórkowych i budowlanych, stosując kryterium podziału obliczone na podstawie stosunku między obrotem generowanym z objętej podatkiem VAT działalności z zakresu najmu pomieszczeń handlowych i przynależnych do nich miejsc parkingowych 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 do Finanzgericht Düsseldorf (sądu ds. finansowych w Düsseldorfie, Niemcy) urząd skarbowy w Krefeld zgodził się z tym kryterium podziału.

- 13 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 Rey Grundstücksgemeinschaft obliczyła w swojej deklaracji za rok 2004 kwotę wyrównującą, którą ustaliła, stosując kryterium podziału według wielkości obrotów. W owej deklaracji Rey Grundstücksgemeinschaft zgłosiła również kwoty podatku VAT podlegające odliczeniu, związane z towarami i usługami nabytymi dla celów użycia, konserwacji i utrzymania tego budynku. Łącznie kwota podatku VAT podlegająca zwrotowi na rzecz spółki Rey Grundstücksgemeinschaft GbR wynosiła wedle jej obliczeń około 3500 EUR.
- 14 Na mocy korygującej decyzji podatkowej z dnia 1 września 2006 r. urząd finansowy w Krefeld zakwestionował ten rezultat ze względu na to, że w wyniku wejścia w życie, w dniu 1 stycznia 2004 r., § 15 ust. 4 zdanie trzecie UStG, kryterium podziału według wielkości obrotów można zastosować tylko wtedy, gdy nie jest możliwe posłużenie się żadną inną metodą gospodarczego przyporządkowania towarów i usług o użytku mieszanym. Zważywszy, że możliwe jest bardziej precyzyjne ustalenie gospodarczego przyporządkowania towarów i usług wykorzystywanych do rozbiórki lub budowy budynku poprzez zastosowanie kryterium podziału polegającego na stosunku pomiędzy powierzchnią w metrach kwadratowych pomieszczeń handlowych i pomieszczeń mieszkalnych (zwanego dalej „kryterium podziału według powierzchni”) ów urząd skarbowy uznał, że spółka Rey Grundstücksgemeinschaft powinna była zastosować to kryterium. W konsekwencji ustalił on procent odliczenia podatku VAT na 38,74%, co odpowiada łącznej powierzchni budynku, którego najem jest opodatkowany, i ustalił kwotę podatku VAT podlegającą zwrotowi na rzecz Rey Grundstücksgemeinschaft za rok 2004 w wysokości 950 EUR.
- 15 Finanzgericht Düsseldorf (sąd finansowy w Düsseldorfie) stwierdził częściową nieważność rzeczony korygującej decyzji podatkowej ze względu na to, że kryterium podziału według powierzchni mogło być stosowane tylko w odniesieniu do podatku VAT należnego z tytułu kosztów poniesionych począwszy od dnia 1 stycznia 2004 r. W konsekwencji ustalił on kwotę podatku VAT podlegającą zwrotowi na rzecz Rey Grundstücksgemeinschaft za rok 2004 na nieco ponad 1700 EUR.
- 16 Obie strony w postępowaniu głównym wniosły rewizję od tego wyroku do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego).
- 17 Zdaniem sądu odsyłającego spór ten wiąże się, po pierwsze, z kwestiami związanymi z wykładnią art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy dokonanej przez Trybunał w wyroku z dnia 8 listopada 2012 r., BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).
- 18 Po pierwsze, sąd odsyłający zauważa, że w rzeczonym wyroku Trybunał uznał, iż można stosować metodę przyporządkowania towarów i usług o użytku mieszanym inną, niż przewidzianą przez ową dyrektywę, opartą na wielkości obrotów, tylko wtedy, gdy metoda ta umożliwia dokładniejsze ustalenia prawa do odliczenia. Tymczasem metoda polegająca na ustaleniu, w odniesieniu do jakiej części budynku powstał podatek VAT i na stosowaniu kryterium podziału tylko do pozostałych kwot nieodnoszących się konkretnie do tych części lub odnoszących się do części wspólnych budynku o użytku mieszanym prowadziłyby do dokładniejszych wyników. W związku z tym sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy tego rodzaju metoda nie powinna mieć pierwszeństwa.
- 19 Po drugie, sąd odsyłający wskazuje zasadniczo, że w pkt 19 wyroku z dnia 8 listopada 2012 r., BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) Trybunał sprecyzował, iż posłużenie się przez państwo członkowskie metodą przyporządkowania towarów i usług o użytku mieszanym inną niż przewidziana w szóstej dyrektywie jest możliwe jedynie w przypadku „danej transakcji, takiej jak wzniesienie budynku mieszanego użytku”. Metoda na zasadzie odstępstwa przyjęta przez niemieckie organy podatkowe dla celów podziału towarów i usług użytych do celów budowy lub nabycia budynku o użytku mieszanym ma również zastosowanie do towarów i usług nabytych dla celów użycia, konserwacji lub utrzymania tego rodzaju budynków. W konsekwencji sąd ów zastanawia się, czy zastosowanie tej samej metody do owych dwóch kategorii wydatków jest zgodne z szóstą dyrektywą.

- 20 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 pozostaje wątpliwość w kwestii, czy art. 20 owej dyrektywy stoi na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które nakazują korektę podatku VAT po zmianie przez to państwo metody przypisywania zapłaconego podatku VAT od towarów i usług o użytku mieszanym.
- 21 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. W tym zakresie sąd wskazał przede wszystkim, że przepisy niemieckie nie zawierają wyraźnego przepisu przewidującego, że wejście w życie § 15 ust. 4 zdanie trzecie UStG może prowadzić do korekty. Ponadto przepisy te nie przewidywały okresu przejściowego, podczas gdy z pkt 70 wyroku z dnia 29 kwietnia 2004 r., *Gemeente Leusden i Holin Groep* (C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263) wynika, że przyjęcie tego rodzaju regulacji jest wymagane, gdy adresaci nowych przepisów mogą być zaskoczeni jego natychmiastowym zastosowaniem. Wreszcie metoda przyporządkowania towarów i usług o użytku mieszanym zastosowana przez *Rey Grundstücksgemeinschaft* została dopuszczona przez organy podatkowe dla lat podatkowych 2001 i 2002 wskutek postępowań przed *Finanzgericht Düsseldorf* (sądem finansowym w Düsseldorfie).
- 22 W tych okolicznościach *Bundesfinanzhof* (federalny trybunał finansowy) 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 rzeczowej proporcjonalnej części odliczenia (zob. wyrok z dnia 8 listopada 2012 r., *BLC Baumarkt*, C-511/10, EU:C:2012:689).
- a) Czy w celu dokładniejszego określenia kwoty podatku podlegającego odliczeniu należy w przypadku nabycia lub wzniesienia budynku o mieszanym użytku najpierw przyporządkować świadczenia powodujące powstanie podatku naliczonego – w przypadku których podstawa wymiaru podatku zaliczana jest do wydatków związanych z nabyciem lub wytworzeniem – do transakcji związanych z użytkowaniem (opodatkowanej lub wolnej od podatku) budynku, a jedynie pozostały podatek naliczony podzielić według kryterium uwzględniającego powierzchnię lub wielkość obrotu?
- b) Czy zasady ustanowione przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 8 listopada 2012 r., *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) 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 [(federalny trybunał finansowy)] jako prawidłowy?”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### *W przedmiocie pytania pierwszego*

- 23 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do wyjaśnienia, czy art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji, w której budynek jest używany na późniejszym etapie obrotu dla celów dokonywania transakcji uprawniających do odliczenia i transakcji nieuprawniających do odliczenia, państwa członkowskie są zobowiązane do ustanowienia, że towary i usługi używane na wcześniejszym etapie obrotu w celach wzniesienia lub nabycia tego budynku są w pierwszej kolejności przyporządkowane wyłącznie do jednego albo do drugiego rodzaju transakcji, a w dalszej kolejności jedynie prawo do odliczenia przysługujące w związku z tymi towarami i usługami, które nie mogą być w ten sposób przyporządkowane, jest określane poprzez zastosowanie kryterium podziału wedle wielkości obrotu lub, pod warunkiem że metoda ta zapewni dokładniejsze ustalenie części odliczenia, wedle powierzchni. Sąd odsyłający zmierza ponadto do ustalenia, czy odpowiedź Trybunału na to pytanie będzie miała zastosowanie również do towarów i usług zastosowanych przy używaniu, konserwacji lub utrzymaniu budynku o użytku mieszanym.
- 24 Na wstępie należy wskazać, że pytanie to odnosi się do przepisów art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy i nie wskazuje konkretnie jednej z opcji przewidzianych w akapicie trzecim tego przepisu. Należy w związku z tym rozumieć to pytanie jako odnoszące się do interpretacji, jaką należy nadać w sposób ogólny art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy.
- 25 W tym względzie należy przypomnieć, że zakres prawa do odliczenia zmienia się w zależności od użycia, do jakiego są przeznaczone rozpatrywane towary i usługi. W przypadku towarów i usług przeznaczonych do użycia wyłącznie dla celów realizacji transakcji opodatkowanych art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy przewiduje, że podatnicy są uprawnieni do odliczenia całości podatku związanego z ich nabyciem lub ich dostawą, natomiast w przypadku towarów i usług przeznaczonych do użytku mieszanego art. 17 ust. 5 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi, że prawo do odliczenia jest ograniczone do części podatku VAT, która jest proporcjonalna do kwoty związanej z transakcjami uprawniającymi do odliczenia, realizowanymi przy wykorzystaniu tych towarów i usług.
- 26 Mając na uwadze tę różnicę w zakresie prawa do odliczenia wedle przeznaczenia towarów i usług podlegających podatkowi VAT, państwa członkowskie są co do zasady zobowiązane do ustanowienia, że dla celów określenia kwoty prawa do odliczenia podatnicy powinni w pierwszej kolejności przyporządkować towary i usługi nabyte na wcześniejszym etapie obrotu różnym transakcjom dokonany na późniejszym etapie obrotu, dla których realizacji zostały one przeznaczone. W drugiej kolejności właściwe władze tych państw członkowskich powinny stosować w odniesieniu do tych towarów lub usług system odliczeń odpowiadający ich przeznaczeniu, mając na uwadze, że w zakresie dotyczącym towarów i usług, które nie są związane z jednolitym typem transakcji, należy zastosować system przewidziany w art. 17 ust. 5 tej dyrektywy.
- 27 Co się tyczy na wstępie pierwszego etapu, a mianowicie etapu przyporządkowania towarów lub usług transakcjom, dla których są one przeznaczone, bez uszczerbku dla zastosowania niektórych przepisów szczególnych zawartych w art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy, do sądu krajowego należy ustalenie, czy w przypadku, w którym są one używane dla celów wzniesienia budynku o użytku mieszanym, tego rodzaju przyporządkowanie staje się w praktyce nadmiernie skomplikowane i w związku z tym trudne do wykonania.



- 28 Przepisy krajowe mogą bowiem zezwalać podatnikom na odstąpienie od przyporządkowania tych towarów i usług niezależnie od ich użycia, jeżeli owe towary i usługi są związane z nabyciem lub wzniesieniem budynku o użytku mieszanym i to przyporządkowanie jest w praktyce trudne do przeprowadzenia.
- 29 Ponadto, co się tyczy przyporządkowania towarów i usług nabytych w celu użytkowania, konserwacji lub utrzymania budynku o użytku mieszanym do różnych transakcji realizowanych na późniejszym etapie obrotu przy pomocy tej nieruchomości, wydaje się ono być generalnie łatwo wykonywalne w praktyce, co należy jednak do zweryfikowania przez sąd krajowy w odniesieniu do towarów i usług rozpatrywanych w postępowaniu głównym.
- 30 W tym wypadku państwo członkowskie nie miałooby prawa przewidzieć, że podatnicy są zwolnieni z przyporządkowania towarów i usług nabytych w celu użytkowania, konserwacji lub utrzymania budynku o użytku mieszanym do różnych transakcji realizowanych na późniejszym etapie obrotu przy pomocy tej nieruchomości.
- 31 Co się tyczy w dalszej kolejności etapu drugiego, a mianowicie etapu obliczenia kwoty odliczenia, należy przypomnieć, że w zakresie dotyczącym towarów i usług przyporządkowanych jednocześnie transakcjom uprawniającym do odliczenia i transakcjom nieuprawniającym do odliczenia, zgodnie z art. 17 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy kwota ta jest zasadniczo obliczana na podstawie określonej proporcjonalnej części dla wszystkich transakcji dokonanych przez podatnika zgodnie z art. 19 tej dyrektywy w zastosowaniu kryterium podziału wedle wielkości obrotu.
- 32 Należy jednocześnie wskazać, że Trybunał dopuścił, by państwa członkowskie mogły, przy korzystaniu z danych opcji przewidzianych w art. 17 ust. 5 akapit trzeci owej dyrektywy, stosować inną metodę obliczania niż wskazana w punkcie poprzednim niniejszego wyroku, pod warunkiem że przyjęta metoda gwarantuje dokładniejsze ustalenie rzeczony proporcjonalnej części odliczenia naliczonego podatku VAT, niż w przypadku stosowania tej pierwszej metody (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2012 r., BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, pkt 24).
- 33 Wskazany warunek nie oznacza jednak, jakoby wybrana metoda musiała być koniecznie najbardziej dokładną z możliwych. Jak bowiem wskazał rzecznik generalny w pkt 90 opinii, sentencja wyroku z dnia 8 listopada 2012 r., BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) ogranicza się do ustanowienia wymogu, by wybrana metoda zapewniała wynik dokładniejszy, niż wynikający z zastosowania kryterium podziału według wielkości obrotów (zob. również podobnie wyrok z dnia 10 lipca 2014 r., Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, pkt 29).
- 34 W związku z tym, w przypadku transakcji tego rodzaju jak transakcje rozpatrywane w postępowaniu głównym, polegających na wynajmie różnych części budynku, z których niektóre uprawniają do odliczenia, a inne nie uprawniają do odliczenia, do sądu krajowego należy weryfikacja, czy zastosowanie metody obliczania prawa do odliczenia poprzez użycie kryterium podziału wedle powierzchni może prowadzić do dokładniejszych wyników, niż wynikają one z zastosowania metody opartej na wielkości obrotów.
- 35 Uprawnienie, którym dysponuje w danym przypadku państwo członkowskie, do ustanowienia, że podatnicy nie są zobowiązani do przyporządkowania każdego z towarów i usług używanych do celów nabycia lub wzniesienia nieruchomości o użytku mieszanym do szczególnej transakcji realizowanej na późniejszym etapie obrotu, nie jest podważone poprzez wybór przez to państwo członkowskie metody odliczenia odmiennej od przewidzianej przez szóstą dyrektywę, ponieważ wymóg dokładności wskazany w pkt 32 niniejszego wyroku dotyczy sposobu obliczenia proporcjonalnej części kwoty podatku VAT uprawniającej do odliczenia, a nie przyporządkowania używanych towarów i usług.

36 Mając na uwadze całość powyższych rozważań, na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, że art. 17 ust. 5 owej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji, w której budynek jest używany na późniejszym etapie obrotu dla celów dokonywania transakcji uprawniających do odliczenia i transakcji nieuprawniających do odliczenia, państwa członkowskie nie są zobowiązane do ustanowienia, że towary i usługi używane na wcześniejszym etapie obrotu w celach wzniesienia, nabycia, używania, konserwacji lub utrzymania tego budynku są w pierwszej kolejności przyporządkowane tym różnym transakcjom, gdy tego rodzaju przyporządkowanie jest trudne do wykonania, by w dalszej kolejności jedynie prawo do odliczenia przysługujące w związku z tymi towarami i usługami, które są używane jednocześnie dla niektórych transakcji uprawniających do odliczenia i dla innych transakcji nieuprawniających do odliczenia było określane poprzez zastosowanie kryterium podziału wedle wielkości obrotu lub, pod warunkiem że metoda ta zapewni dokładniejsze ustalenie części odliczenia, wedle powierzchni.

*W przedmiocie pytania drugiego*

37 Poprzez drugie pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza zasadniczo do wyjaśnienia, czy art. 20 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przeprowadzeniu korekty odliczeń podatku VAT dokonanych w związku z towarami lub usługami objętymi art. 17 ust. 5 tej dyrektywy wskutek zmiany w trakcie rozpatrywanego okresu korekty kryterium podziału podatku VAT stosowanego dla celów obliczenia odliczeń.

38 W tym względzie należy wskazać, że art. 20 ust. 1 lit. b) wskazanej dyrektywy przewiduje, że wstępne odliczenia powinny być przedmiotem korekty, gdy po złożeniu deklaracji skutkującej odliczeniem nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określaniu kwoty odliczenia, „w szczególności” w przypadku odwołania zamówień lub uzyskania obniżki ceny. Owo użycie wyrażenia „w szczególności” wskazuje, że określone w ten sposób hipotezy nie stanowią wyczerpującego.

39 Wynika z tego, że o ile przepis ten nie przewiduje w sposób wyraźny hipotezy zmiany metody obliczania prawa do odliczenia mającego zastosowanie do towarów i usług o użytku mieszanym, o tyle również jej nie wyklucza.

40 W konsekwencji, w celu ustalenia, czy ów przepis obejmuje taką hipotezę, należy zbadać jego kontekst oraz cele regulacji, której część przepis ten stanowi (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 27 listopada 2003 r., Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, pkt 34).

41 W zakresie dotyczącym kontekstu, w którym ustanowiony został art. 20 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, z art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy w związku z art. 19 ust. 1 owej dyrektywy wynika, że podlegająca odliczeniu kwota naliczonego podatku VAT w związku z towarami dostarczonymi lub usługami świadczonymi o mieszanym użytku jest określana poprzez zastosowanie kryterium podziału, które może stanowić kryterium przewidziane w tych przepisach, oparte na wielkości obrotów lub inne kryterium podziału wybrane zgodnie z art. 17 ust. 5 akapit trzeci owej dyrektywy, o ile umożliwia ono dla danej działalności, osiągnięcie dokładniejszych wyników obliczania proporcjonalnej części odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2012 r., BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, pkt 24).

42 W związku z tym kryterium podziału, a zatem również metoda obliczenia kwoty mającego zastosowanie odliczenia stanowią czynniki brane pod uwagę przy określaniu kwoty odliczeń w rozumieniu art. 20 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.

- 43 Co się tyczy celu zamierzonego w ramach mechanizmu korekty ustanowionego w owej dyrektywie, polega on, w szczególności na zwiększeniu dokładności odliczeń podatku VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 25; z dnia 18 października 2012 r., TEC Chaskowo, C-234/11, EU:C:2012:644, pkt 31).
- 44 Tymczasem, jak przypomniano w pkt 32 i 33 niniejszego wyroku, w zakresie dotyczącym towarów i usług o użytku mieszanym można odstąpić od metody określania prawa do odliczenia przewidzianej w tej dyrektywie jedynie w celu zastosowania innej metody gwarantującej dokładniejszy wynik.
- 45 W związku z tym dokonanie korekty odliczeń przy zastosowaniu innej metody może jedynie prowadzić do zwiększenia dokładności tych odliczeń, a zatem przyczynia się do wykonania celu zamierzonego w ramach mechanizmu korekty.
- 46 W związku z tym, z badania kontekstu art. 20 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy i celu zamierzonego w ramach ustanowionego w niej mechanizmu korekty odliczeń wynika, że przepis ten należy interpretować w ten sposób, że obejmuje on hipotezę zmiany metody obliczania prawa do odliczenia mającego zastosowanie do towarów i usług o użytku mieszanym.
- 47 Mając na uwadze całość powyższych rozważań, na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi, że art. 20 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wymaga on przeprowadzenia korekty odliczeń podatku VAT dokonanych w związku z towarami lub usługami objętymi art. 17 ust. 5 tej dyrektywy wskutek przyjęcia w trakcie rozpatrywanego okresu korekty kryterium podziału tego podatku, stosowanego dla celów obliczenia odliczeń, odbiegającego od metody określania prawa do odliczenia przewidzianej w owej dyrektywie.

*W przedmiocie pytania trzeciego*

- 48 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy ogólne zasady prawa Unii pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one mającym zastosowanie przepisom krajowym, które nie ustanawiają w sposób wyraźny korekty podatku naliczonego w rozumieniu art. 20 szóstej dyrektywy po dokonaniu zmiany kryterium podziału podatku VAT, używanego dla celów obliczenia niektórych odliczeń, ani nie przewidują przepisów przejściowych, jakkolwiek podział podatku naliczonego dokonany przez podatnika wedle klucza podziału mającego zastosowanie przed tą zmianą został uznany w sposób ogólny jako prawidłowy przez najwyższy organ sądowniczy.
- 49 Na wstępie należy przypomnieć, że zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań i zasada pewności prawa stanowią część porządku prawnego Unii Europejskiej. W związku z tym powinny one być szanowane nie tylko przez instytucje Unii, lecz również przez państwa członkowskie przy wykonywaniu uprawnień udzielonych im w dyrektywach Unii (wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Gemeente Leusden i Holin Groep, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, pkt 57).
- 50 Ponadto, jakkolwiek wydaje się, że sąd odsyłający ma pewne wątpliwości co do sposobu, w jaki art. 20 szóstej dyrektywy można pogodzić z zasadami pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, to nie podważył on formalnie ważności tego przepisu.
- 51 Jednocześnie tekst wtórnego prawa Unii, tego rodzaju, jak art. 20 wskazanej dyrektywy należy interpretować, na tyle, na ile jest to możliwe, przede wszystkim w zgodzie z ogólnymi zasadami prawa Unii i w szczególności z zasadami pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań (zob. podobnie wyrok z dnia 29 kwietnia 2010 r., M i in., C-340/08, EU:C:2010:232, pkt 64).

- 52 W zakresie dotyczącym braku wyraźnego wskazania w przepisach krajowych tego rodzaju, jak przepisy sporne w postępowaniu głównym obowiązku dokonania korekty w przypadku zmiany metody obliczania prawa do odliczenia należy przypomnieć, że jak wskazano w pkt 47 niniejszego wyroku, tego rodzaju obowiązek wynika z przepisów art. 20 szóstej dyrektywy.
- 53 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że przy stosowaniu przepisów prawa wewnętrznego dokonujących transpozycji dyrektywy państwa członkowskie są zobowiązane do interpretowania ich w największym możliwym stopniu w zgodzie z tą dyrektywą (zob. podobnie wyrok z dnia 27 czerwca 2000 r., *Océano Grupo Editorial i Salvat Editores*, od C-240/98 do C-244/98, EU:C:2000:346, pkt 31).
- 54 Z powyższego wynika, że zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań nie mogą być interpretowane w ten sposób, że aby można przyjąć korektę prawa do odliczenia w przypadku zmiany metody obliczania tego prawa, krajowe przepisy, na podstawie których dokonano tej zmiany, muszą w sposób wyraźny wskazywać obowiązkowy charakter tej korekty.
- 55 Co się tyczy, w dalszej kolejności okoliczności, że przepisy krajowe tego rodzaju jak rozpatrywane w postępowaniu głównym dokonują zmiany metody obliczania prawa do odliczenia bez ustanowienia przepisów przejściowych, należy wskazać na wstępie, że z kontekstu wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że sąd odsyłający rozumie pojęcie „przepisów przejściowych” jako opisujące przepisy, w ramach których, w celu tymczasowego odstąpienia od stosowania nowego prawa, stosuje się w okresie przejściowym szczególne regulacje dostosowane do sytuacji.
- 56 W tym względzie należy przypomnieć, że co do zasady stosowanie nowego przepisu od momentu wejścia w życie aktu, który go wprowadza jest zgodne z prawem Unii (wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., *Gemeinde Altrip i in.*, C-72/12, EU:C:2013:712, pkt 22). W konsekwencji zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań nie stoją zasadniczo na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie mogło zmieniać stare prawo ze skutkiem natychmiastowym, bez ustanawiania przepisów przejściowych.
- 57 Jednocześnie, w szczególnych sytuacjach, gdy wymagają tego zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, konieczne może być ustanowienie tego rodzaju przepisów przejściowych dostosowanych do okoliczności.
- 58 W związku z tym, jak przypomniawszy sąd odsyłający, Trybunał stwierdził, że jest możliwe, iż prawodawca krajowy naruszy zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, gdy przyjmie w sposób nagły i nieprzewidziany nową regulację uchylającą prawo, z którego do tej pory korzystali podatnicy bez udzielenia im czasu koniecznego do dostosowania się, i to nawet wówczas, gdy nie wymagał tego zamierzony cel (zob. podobnie wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., *Gemeente Leusden i Holin Groep*, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, pkt 70).
- 59 W szczególności podatnicy powinni dysponować czasem na adaptację, gdy uchylenie prawa, z którego do tej pory korzystali, zobowiązuje ich do dokonania istotnych dostosowań ekonomicznych (zob. podobnie wyrok z dnia 11 czerwca 2015 r., *Berlington Hungary i in.*, C-98/14, EU:C:2015:386, pkt 87).
- 60 Tymczasem, nawet gdyby przyjąć, że zmiana przepisów krajowych definiujących metodę obliczania prawa do odliczenia może być uznana za nagłą i nieprzewidzianą, to należy stwierdzić, że wskazane okoliczności uzasadniające przyjęcie przepisów przejściowych, przypomniane w dwóch punktach poprzednich niniejszego wyroku nie wystąpiły w okolicznościach tego rodzaju jak w niniejszej sprawie.
- 61 Należy bowiem wskazać z jednej strony, że zmiana metody obliczania nie skutkuje uchyleniem prawa do odliczenia, z którego korzystają podatnicy, stanowi natomiast określenie jego zakresu.

- 62 Z drugiej strony tego rodzaju modyfikacja nie oznacza sama w sobie, w okolicznościach tego rodzaju, jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, że podatnicy dokonują w konsekwencji dostosowań gospodarczych i w związku z tym czas na adaptację nie jest ściśle konieczny.
- 63 Co się wreszcie tyczy okoliczności, że na podstawie przepisów krajowych tego rodzaju jak rozpatrywane w postępowaniu głównym dokonana zostanie zmiana metody obliczania prawa do odliczenia, jakkolwiek poprzednia metoda została uznana za „prawidłową” przez jeden z najwyższych organów sądowiczych danego państwa członkowskiego, należy wskazać, że zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, w świetle których należy interpretować art. 20 szóstej dyrektywy, nie stoją zasadniczo na przeszkodzie temu, by ustawodawca krajowy zmienił swe regulacje, wykonując prawo Unii (zob. analogicznie wyrok z dnia 14 stycznia 2010 r., Stadt Papenburg, C-226/08, EU:C:2010:10, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 64 Z powyższego wynika w szczególności, iż sam fakt, że określone przepisy krajowe zostały zakwalifikowane jako „prawidłowe” przez jeden z najwyższych organów sądowiczych danego państwa członkowskiego, nie stoi na przeszkodzie temu, by ustawodawca dokonał ich zmiany, i temu, by w następstwie tej zmiany zostały dokonane korekty.
- 65 Z całości powyższych rozważań wynika, że ogólne zasady prawa Unii pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one mającym zastosowanie przepisom krajowym, które nie ustanawiają w sposób wyraźny korekty podatku naliczonego w rozumieniu art. 20 szóstej dyrektywy po dokonaniu zmiany kryterium podziału podatku VAT, używanego dla celów obliczenia niektórych odliczeń, ani nie przewidują przepisów przejściowych, jakkolwiek podział podatku naliczonego dokonany przez podatnika wedle klucza podziału mającego zastosowanie przed tą zmianą został uznany w sposób ogólny za prawidłowy przez najwyższy organ sądowiczy.

### **W przedmiocie kosztów**

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

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

- 1) **Artykuł 17 ust. 5 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 w sytuacji, w której budynek jest używany na późniejszym etapie obrotu dla celów dokonywania transakcji uprawniających do odliczenia i transakcji nieuprawniających do odliczenia, państwa członkowskie nie są zobowiązane do ustanowienia, że towary i usługi używane na wcześniejszym etapie obrotu w celach wzniesienia, nabycia, używania, konserwacji lub utrzymania tego budynku są w pierwszej kolejności przyporządkowane tym różnym transakcjom, gdy tego rodzaju przyporządkowanie jest trudne do wykonania, by w dalszej kolejności jedynie prawo do odliczenia przysługujące w związku z tymi towarami i usługami, które są używane jednocześnie dla niektórych transakcji uprawniających do odliczenia i dla innych transakcji nieuprawniających do odliczenia było określane poprzez zastosowanie kryterium podziału wedle wielkości obrotu lub, pod warunkiem że metoda ta zapewni dokładniejsze ustalenie części odliczenia, wedle powierzchni.**

- 2) Artykuł 20 szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 95/7, należy interpretować w ten sposób, że wymaga on przeprowadzenia korekty odliczeń podatku od wartości dodanej dokonanych w związku z towarami lub usługami objętymi art. 17 ust. 5 tej dyrektywy wskutek przyjęcia podczas okresu rozpatrywanego okresu korekty kryterium podziału tego podatku, stosowanego dla celów obliczenia odliczeń, odbiegającego od metody określania prawa do odliczenia przewidzianej w owej dyrektywie.
- 3) Ogólne zasady prawa Unii pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one mającym zastosowanie przepisom krajowym, które nie ustanawiają w sposób wyraźny korekty podatku naliczonego w rozumieniu art. 20 szóstej dyrektywy zmienionej dyrektywą 95/7 po dokonaniu zmiany kryterium podziału podatku od wartości dodanej, używanego dla celów obliczenia niektórych odliczeń, ani nie przewidują przepisów przejściowych, jakkolwiek podział podatku naliczonego dokonany przez podatnika wedle klucza podziału mającego zastosowanie przed tą zmianą został uznany w sposób ogólny jako prawidłowy przez najwyższy organ sądowiczy.

Podpisy