



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 28 lutego 2018 r.\*<sup>i</sup>

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa VAT – Zwolnienie transakcji dzierżawy i wynajmu nieruchomości – Prawo wyboru przyznane podatnikom – Korzystanie przez państwa członkowskie – Odliczenie podatku naliczonego – Wykorzystanie na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika – Korekta wstępnego odliczenia – Niedopuszczalność

W sprawie C-672/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy w sprawach podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia], postanowieniem z dnia 16 grudnia 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 grudnia 2016 r., w postępowaniu:

**Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA**

przeciwko

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: A. Rosas (sprawozdawca), prezes izby, C. Toader i E. Jarašiūnas, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA przez S. Neto, advogada, i J. Magalhães Ramalha, advogado,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, M. Figueireda i R. Camposa Laires, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez F. Clotuche-Duvieusart, a także B. Rechenę, działających w charakterze pełnomocników,

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

\* Język postępowania: portugalski.

wydaje następujący

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 137, 167, 168, 184, 185 i 187 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA (zwaną dalej „Imofloresmirą”) a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem podatkowym i celnym, Portugalia) w przedmiocie korekty odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) dokonanej przez Imofloresmirę w ramach jej działalności kupna, sprzedaży i najmu nieruchomości oraz zarządzania nimi.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

- 3 Artykuł 18, zawarty w rozdziale 1, zatytułowanym „Dostawa towarów”, w tytule IV pod nazwą „Transakcje podlegające opodatkowaniu” dyrektywy VAT, stanowi:  

„Państwa członkowskie mogą uznać za odpłatną dostawę towarów każdą z następujących czynności:

  - a) wykorzystanie przez podatnika do celów działalności jego przedsiębiorstwa towarów wytworzonych, skonstruowanych, wydobytych, przetworzonych, nabytych lub importowanych w ramach prowadzenia takiej działalności, jeżeli VAT od takich towarów, w przypadku ich nabycia od innego podatnika, nie podlegały w całości odliczeniu;

[...]”.
- 4 Artykuł 27, znajdujący się w rozdziale 3, zatytułowanym „Świadczenie usług”, w tym samym tytule IV tej dyrektywy przewiduje:  

„Aby zapobiec zakłóceniom konkurencji i po konsultacji z komitetem ds. VAT, państwa członkowskie mogą uznać za odpłatne świadczenie usług świadczenie przez podatnika usługi do celów działalności jego przedsiębiorstwa, w przypadku gdy VAT od takiej usługi, gdyby była świadczona przez innego podatnika, nie podlegały w całości odliczeniu”.
- 5 Zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. l), znajdującym się w rozdziale 3, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące innych czynności” w tytule IX, pod nazwą „Zwolnienia”, dyrektywy VAT, państwa członkowskie zwalniają z VAT „dzierżawę i wynajem nieruchomości”.
- 6 Artykuł 137 ust. 1, należący do tego samego rozdziału owej dyrektywy umożliwia państwom członkowskim przyznanie podatnikom prawa wyboru opodatkowania określonych transakcji, wśród nich transakcji wymienionych w art. 135 ust. 1 lit. l) omawianej dyrektywy. Artykuł 137 ust. 2 tej dyrektywy wyjaśnia, że państwa członkowskie określają szczegółowe zasady korzystania z prawa wyboru przewidzianego w ust. 1 tego artykułu oraz że mogą ograniczyć zakres tego prawa wyboru.
- 7 Zgodnie z art. 167 znajdującym się w rozdziale 1 zatytułowanym „Źródło i zakres prawa do odliczenia” tytułu X, pod nazwą „Odliczenia”, w dyrektywie VAT „[p]rawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

8 Artykuł 168, który znajduje się w tym samym rozdziale tej dyrektywy, stanowi:

„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;
- b) VAT należnego od transakcji uznanych za dostawy towarów i świadczenie usług zgodnie z art. 18 lit. a) i art. 27;

[...]”.

9 Artykuł 176 omawianej dyrektywy, zawarty w rozdziale 3, zatytułowanym „Ograniczenia prawa do odliczenia”, w owym tytule X, stanowi:

„Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada określa wydatki, które nie dają prawa do odliczenia VAT. W żadnym przypadku prawo do odliczenia VAT nie dotyczy wydatków, które nie są ściśle związane z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkę lub wydatki reprezentacyjne.

[...]”.

10 Artykuł 184 dyrektywy VAT, znajdujący się w rozdziale 5, zatytułowanym „Korekta odliczeń”, tegoż tytułu X, stanowi, że „[w]stępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi”.

11 Artykuł 185 ust. 1, znajdujący się w rozdziale 5 omawianej dyrektywy, stanowi:

„Korekta jest dokonywana w szczególności w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia, na przykład w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny”.

12 Artykuł 187 należący do powyższego rozdziału tejże dyrektywy ma następujące brzmienie:

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

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

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

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

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

### *Prawo portugalskie*

- 13 Artykuł 12, zatytułowany „Zrzeczenie się zwolnienia” Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeksu podatku od wartości dodanej, zwanego dalej „CIVA”), w ust. 4, 6 i 7 stanowi:

„4 – Zwolnienia, o którym mowa w art. 9 pkt 29, mogą zrzec się podatnicy, którzy wynajmują nieruchomości miejskie lub samodzielne części nieruchomości miejskich innym podatnikom, którzy używają ich w całości lub przeważającej części do celów działalności dającej prawo do odliczenia.

[...]

6 – Sposoby i przesłanki zrzeczenia się zwolnienia przewidzianego w ust. 4 i 5 są określone w przepisach szczególnych.

7 – W takich wypadkach prawo do odliczenia jest regulowane zasadami ustanowionymi w art. 19 i nast., z zastrzeżeniem postanowień zawartych w ewentualnych przepisach szczególnych”.

- 14 Artykuł 24 CIVA, zatytułowany „Korekta odliczeń za składniki majątku trwałego” w ust. 2, 3, 5 i 6 przewiduje:

„2 – Rocznej korekcie podlegają także odliczenia od wydatków inwestycyjnych na nieruchomości, jeżeli istnieje różnica, dodatnia lub ujemna, wynosząca lub przekraczająca pięć punktów procentowych, pomiędzy ostatecznym udziałem procentowym, o którym mowa w poprzednim artykule, mającym zastosowanie w roku zasiedlenia nieruchomości i w każdym z kolejnych 19 lat kalendarzowych, a udziałem procentowym ustalonym w roku nabycia lub zakończenia robót.

3 – W celu korekty odliczeń dotyczących środków trwałych, do których odnoszą się poprzednie ustępy, należy postępować w następujący sposób:

- a) na koniec roku, w którym rozpoczęło się użytkowanie lub zasiedlenie nieruchomości i na koniec każdego z odpowiednio 4 lub 19 kolejnych lat kalendarzowych, należy obliczyć kwotę odliczenia, jaka miałaby zastosowanie, gdyby nabycie lub zakończenie robót w nieruchomości miało miejsce w danym roku, zgodnie z ostatecznym udziałem procentowym tego samego roku;
- b) tak otrzymaną kwotę należy odjąć od odliczenia dokonanego w roku, w którym nastąpiło nabycie lub od sumy odliczeń dokonanych do końca roku, w którym zostały zakończone roboty dotyczące nieruchomości;
- c) dodatnią lub ujemną różnicę należy podzielić odpowiednio przez 5 lub 20, a tak otrzymany wynik odpowiada kwocie podlegającej zapłacie lub dodatkowemu odliczeniu, jakiego należy dokonać w danym roku.

[...]

5 – W przypadku przeniesienia składników majątku trwałego w okresie objętym korektą dokonuje się jednorazowej korekty za pozostały czas tego okresu i uznaje się, że składniki majątku były używane do celów w pełni opodatkowanej działalności w roku, w którym dokonano przekazania, i w pozostałych latach aż do upływu okresu objętego korektą. Jeżeli jednak przeniesienie jest objęte zwolnieniem do celów art. 9 pkt 30 lub 32, uznaje się, że składnik majątku był używany do działalności nieopodatkowanej i w pierwszym przypadku należy dokonać odpowiedniej korekty.

6 – Korekta, o której mowa w poprzednim ustępie, ma również zastosowanie, jeżeli uzna się, że składniki majątku są przypisane do nieopodatkowanej działalności w przypadku nieruchomości, od których przysługiwało pierwotnie całkowite lub częściowe odliczenie podatku, któremu podlegały dana budowa, dane nabycie i pozostałe koszty inwestycyjne ich dotyczące, jeżeli:

- a) podatnik wskutek zmiany prowadzonej działalności lub wymogu prawa zaczął dokonywać wyłącznie transakcji podlegających zwolnieniu bez prawa do odliczenia;
- b) podatnik zaczął dokonywać wyłącznie transakcji podlegających zwolnieniu bez prawa do odliczenia, zgodnie z przepisami art. 12 ust. 3 i art. 55 ust. 3 i 4;
- c) nieruchomość została oddana w najem podlegający zwolnieniu do celów art. 9 pkt 29”.

15 Artykuł 26 CIVA, zatytułowany „Korekta odliczeń dotyczących nieruchomości, które nie są używane do celów handlowych”, w ust. 1 przewiduje:

„Jeżeli nieruchomości, dla których dokonywano odliczenia przez jeden pełny rok kalendarzowy lub większą ich liczbę po rozpoczęciu okresu 19 lat, o którym mowa w art. 24 ust. 2, nie są używane do celów działalności przedsiębiorstwa, należy dokonać rocznej korekty w wymiarze 1/20 dokonanego odliczenia, którą wykazuje się w deklaracji za ostatni okres danego roku”.

16 Zasady i warunki mające zastosowanie do prawa wyboru opodatkowania przewidzianego w art. 12 CIVA zostały ustanowione w dekrete z mocą ustawy nr 241/86 (*Diário da República*, seria 1, nr 190/1986, z dnia 20 sierpnia 1986 r.), który został zmieniony dekretem z mocą ustawy nr 21/2007 (*Diário da República*, seria 1, nr 20/2007, z dnia 29 stycznia 2007 r.) (zwanym dalej „zasadami zrzeczenia się zwolnienia”).

17 Artykuł 10 tych przepisów, zatytułowany „Korekta odliczonego podatku”, w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym stanowi:

„1 – Z zastrzeżeniem przepisów art. 25 ust. 1 [CIVA] podatnicy używający nieruchomości, które dały prawo do odliczenia w całości lub w części podatku, którym było objęte dane nabycie, na podstawie art. 24 ust. 5 [CIVA] dokonują jednorazowej korekty dokonanych odliczeń, przy czym uznaje się, że nieruchomości używane są do celów nieopodatkowanej działalności, jeżeli:

- a) nieruchomość jest używana do celów niezwiązanych z prowadzoną przez podatnika działalnością;
- b) nawet jeżeli nieruchomość nie jest używana do celów niezwiązanych z prowadzoną przez podatnika działalnością, nie jest ona faktycznie używana do celów działalności przedsiębiorstwa w okresie dłuższym niż dwa kolejne lata”.

18 Artykuł 25 ust. 1 CIVA, o którym mowa w art. 10 zasad zrzeczenia się zwolnienia przytoczonym w poprzednim punkcie, odpowiada art. 26 ust. 1 CIVA w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, jak przytoczony w pkt 15 niniejszego wyroku.

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

19 Przedmiotem działalności Imofloresmiry jest kupno, sprzedaż i najem nieruchomości, których właścicielem jest ona lub osoby trzecie, na cele mieszkaniowe, usługowe i mieszane oraz zarządzanie tymi nieruchomościami.



- 20 W wyniku kontroli przeprowadzonych w latach 2015 i 2016 organ podatkowy i celny stwierdził, że niektóre części dwóch nieruchomości, których właścicielem jest Imofloresmira i w odniesieniu do których dokonała ona wyboru opodatkowania, pozostawały niewynajęte od ponad dwóch lat, oraz że mimo to Imofloresmira nie dokonała korekty odliczonego podatku, zgodnie z art. 26 ust. 1 CIVA i art. 10 ust. 1 lit. b) zasad zrzeczenia się zwolnienia.
- 21 Na tej podstawie organ podatkowy i celny stwierdził, że spółka powinna była dokonać korekty odliczonego podatku, odpowiednio w wymiarze rocznym bądź ostatecznie, w odniesieniu do nieziasiedlonych części nieruchomości, których jest właścicielem i powiadomił Imofloresmirę, że skoro nie została dokonana korekta, należy skorygować nieodprowadzony podatek na łączną kwotę 1 375 954,71 EUR odpowiadającą latom podatkowym 2011, 2012 i 2013. Z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika ponadto, że korekta dotycząca roku podatkowego 2013 miała wpływ na podatek odliczony w roku 2014.
- 22 Kwestionując decyzję organu podatkowego i celnego o dokonaniu korekty, Imofloresmira wniosła skargę do Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sądu arbitrażowego w sprawach podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia] w celu uzyskania uchylecia dodatkowego poboru VAT.
- 23 Sąd odsyłający wskazuje, że Imofloresmira w sposób ciągły zapewniła promocję handlową dostępnych powierzchni w celu oddania ich w najem.
- 24 W tym względzie sąd ten wyjaśnia w szczególności, że w latach 2011–2013 zawarła ona w tym celu umowy zlecenia z agencjami nieruchomości i za ich poradą podjęła różne czynności marketingowe i wspomagające sprzedaż, w tym w szczególności sporządzenie broszury, listy adresowej i strony internetowej, utworzenie i rozpowszechnianie komunikatów prasowych dla szerokiego grona odbiorców oraz rozwieszanie tablic reklamowych na danych nieruchomościach. Informuje on ponadto, że Imofloresmira dostosowała też swoją ofertę, poprzez, po pierwsze, udostępnienie powierzchni najmu po bardziej konkurencyjnych cenach, a po drugie, możliwość negocjowania okresów zwolnienia z czynszu na etapie instalowania się przez najemców.
- 25 Zdaniem sądu odsyłającego wydatki spowodowane przez usługi promocji handlowej nieruchomości, których właścicielem jest Imofloresmira, zostały uwzględnione w bilansach za lata 2011–2013.
- 26 Przed tym sądem Imofloresmira podnosi, że korekta, o której mowa w pkt 21 niniejszego wyroku, jest niezgodna z prawem z tego względu, że wykładnia prawa krajowego mającego zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, taka jak przyjęta przez organ podatkowy i celny, jest sprzeczna z prawem Unii, a w szczególności z dyrektywą VAT, a także z art. 26 ust. 1 CIVA i art. 10 ust. 1 zasad zrzeczenia się zwolnienia.
- 27 Wyrażając wątpliwości co do zgodności z prawem Unii przepisów krajowych mających zastosowanie w sporze w postępowaniu głównym, w szczególności art. 26 ust. 1 CIVA i art. 10 ust. 1 zasad zrzeczenia się zwolnienia w interpretacji organu podatkowego i celnego, sąd odsyłający jest zdania, że niezbędna jest wykładnia art. 137, 167, 168, 184, 185 i 187 dyrektywy VAT.
- 28 W tym kontekście Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy w sprawach podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy jeśli nieruchomość, mimo że nie jest zajmowana od co najmniej dwóch lat, jest wystawiona na rynku, czyli jest dostępna na rynku w celu najmu lub świadczenia usług typu »office centre«, i zostanie wykazane, że właściciel zamierza wynająć ją, poddając transakcję opodatkowaniu VAT, oraz dołożył niezbędnych starań, by zrealizować ten zamiar, uznanie, że nieruchomość ta »nie jest faktycznie używana do celów działalności gospodarczej« lub że »nie jest faktycznie używana

w transakcjach opodatkowanych» zgodnie z przepisami art. 26 ust. 1 [CIVA] i art. 10 ust. 1 lit. b) zasad zrzeczenia się zwolnienia z VAT przy transakcjach dotyczących nieruchomości, przyjętych w drodze dekretu z mocą ustawy nr 21/2007, w poprzednich wersjach, a w konsekwencji uznanie, że pierwotnie dokonane odliczenie powinno podlegać korekcie, gdyż przekracza odliczenie, do którego był uprawniony podatnik, jest zgodne z art. 167, 168, 184, 185 i 187 dyrektywy [VAT]?

- 2) Czy w przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej, w świetle prawidłowej wykładni art. 137, 167, 168, 184, 185 i 187 dyrektywy [VAT] można nakazać dokonanie jednorazowej korekty dotyczącej całego objętego korektą okresu, który jeszcze nie upłynął, jak stanowią portugalskie przepisy w art. 10 ust. 1 lit. b) i c) zasad zrzeczenia się zwolnienia z VAT przy transakcjach dotyczących nieruchomości, w przypadku gdy nieruchomość pozostaje niezajęta od przeszło dwóch lat, lecz nadal jest wystawiona na rynku z zamiarem jej wynajmu (z możliwością zrzeczenia się) lub świadczenia usług (opodatkowanego), a w nadchodzących latach przewidywane jest jej używanie do celów opodatkowanej działalności dającej prawo do odliczenia?
- 3) Czy przepisy art. 2 ust. 2 lit. c) zasad zrzeczenia się zwolnienia z VAT, w związku z art. 10 ust. 1 lit. b) tych zasad, uniemożliwiające podatnikowi VAT zrzeczenie się zwolnienia z VAT przy zawieraniu nowych umów najmu po tym, jak dokonał jednorazowej korekty VAT, i naruszające system kolejnych odliczeń w okresie objętym korektą, są zgodne z art. 137, 167, 168 i 184 dyrektywy [VAT]?”

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### ***W przedmiocie pytania pierwszego***

- 29 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy art. 167, 168, 184, 185 i 187 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które przewidują korektę wstępnego odliczenia VAT na tej podstawie, że nieruchomość, w stosunku do której skorzystano z prawa wyboru opodatkowania, jest uważana za niewykorzystywaną już przez podatnika na potrzeby jego opodatkowanych transakcji, jeżeli ta nieruchomość pozostawała niezajęta przez ponad dwa lata, nawet jeśli wykazano, że podatnik starał się ją wynająć w tym okresie.
- 30 Na wstępie należy przypomnieć, iż zgodnie z konstrukcją systemu ustanowionego dyrektywą VAT podatek naliczony obciążający towary i usługi wykorzystywane przez podatnika w związku z czynnościami opodatkowanymi podlega odliczeniu. Odliczenie podatku naliczonego jest związane z poborem podatku należnego. Gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do wykonywania czynności zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu VAT, nie następuje ani pobór podatku należnego, ani odliczenie podatku naliczonego (zob. podobnie wyrok z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 24).
- 31 Opodatkowanie transakcji dzierżawy i wynajmu jest uprawnieniem, które prawodawca Unii przyznał państwom członkowskim na zasadzie odstępstwa od zasady ogólnej ustanowionej w art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT, zgodnie z którą transakcje dzierżawy i wynajmu są zwolnione z VAT. Prawo do odliczenia nie jest więc w tym kontekście wykonywane automatycznie, ale tylko wtedy, gdy państwa członkowskie zdecydują się skorzystać z uprawnienia, o którym mowa w art. 137 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT, pod warunkiem że podatnicy skorzystają z przyznanego im prawa wyboru (wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r., Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 32 Jest bezsporne, że Republika Portugalska skorzystała z tego uprawnienia. Ponadto z postanowienia odsyłającego wynika, że przy zawieraniu umów najmu w odniesieniu do nieruchomości spornych w postępowaniu głównym, które miało miejsce przed spornym okresem niewykorzystania, Imofloresmira wybrała opodatkowanie najmu tych nieruchomości.
- 33 Ponadto z brzmienia art. 168 dyrektywy VAT wynika, że aby zainteresowana osoba miała uprawnienie do odliczenia, musi ona po pierwsze być „podatnikiem” w rozumieniu tej dyrektywy, a po drugie dane towarowe i usługi musiały być wykorzystywane na potrzeby jej opodatkowanych transakcji (wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r., *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, pkt 52).
- 34 W niniejszym wypadku status Imofloresmiry jako podatnika nie został zakwestionowany. Natomiast organ podatkowy i celny zobowiązał ją do korekty odliczenia VAT na tej podstawie, że sporne nieruchomości nie pozostawały niezajęte od ponad dwóch lat i z tego względu były uważane za już niewykorzystywane na potrzeby jej opodatkowanych transakcji, podczas gdy jest bezsporne, iż w okresie tym rzeczona spółka cały czas miała zamiar oddania tych nieruchomości w najem i opodatkowania VAT i podjęła w tym celu niezbędne kroki.
- 35 Zgodnie z art. 167 dyrektywy VAT prawo do odliczenia powstaje, w momencie gdy podlegający odliczeniu podatek staje się wymagalny. W konsekwencji o istnieniu prawa do odliczenia decyduje jedynie to, czy dana osoba posiada przymiot podatnika oraz czy działa w takim charakterze (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 lipca 1991 r., *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 8; z dnia 30 marca 2006 r., *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 38).
- 36 Od chwili, w której organ podatkowy zaakceptował na podstawie danych przedstawionych przez dane przedsiębiorstwo, że zostanie mu przyznany status podatnika, co do zasady status ten nie może mu zostać później odebrany z mocą wsteczną w wyniku zaistnienia lub braku zaistnienia określonych zdarzeń (zob. podobnie wyrok z dnia 29 lutego 1996 r., *Inzo*, C-110/94, EU:C:1996:67, pkt 21), oprócz wypadku oszustwa lub nadużycia.
- 37 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo do odliczenia przewidziane w art. 167–172 dyrektywy VAT stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Prawo to wykonywane jest bezpośrednio w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r., *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 38 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy. Wspólny system VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego pełną neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej, niezależnie od jej celów bądź rezultatów, pod warunkiem że co do zasady podlega ona opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r., *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 39 Należy również przypomnieć, że to nabycie towaru lub usługi przez podatnika działającego w takim charakterze determinuje stosowanie systemu VAT i w konsekwencji mechanizmu odliczenia. Faktyczne lub zamierzone wykorzystanie towarów i usług wyznacza jedynie zakres wstępnego odliczenia, do którego podatnik jest uprawniony na mocy art. 168 dyrektywy VAT oraz zakres ewentualnych korekt w późniejszych okresach, nie ma on jednakże wpływu na powstanie prawa do odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 11 lipca 1991 r., *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 15).
- 40 Wynika z tego, że prawo do odliczenia pozostaje co do zasady zachowane, nawet jeśli później, ze względu na okoliczności niezależne od woli podatnika, nie korzysta on z tych towarów i usług, które doprowadziły do odliczenia w ramach opodatkowanych transakcji (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 lutego 1996 r., *Inzo*, C-110/94, EU:C:1996:67, pkt 20; z dnia 15 stycznia 1998 r., *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1, pkt 19, 20).



- 41 W niniejszym wypadku, zgodnie z interpretacją przyjętą przez organ podatkowy i celny fakt, że nieruchomość pozostaje niewykorzystana przez pewien okres, przerywa przeznaczenie nieruchomości do celów przedsiębiorstwa, zobowiązując podatnika do dokonania korekty odliczonego podatku, nawet jeśli wykazano, że ten ostatni nadal miał zamiar wykonywać działalność opodatkowaną.
- 42 Tymczasem z orzecznictwa przytoczonego w pkt 39 i 40 niniejszego wyroku wynika, że podatnik zachowuje prawo do odliczenia, gdy prawo to powstało, nawet jeśli ów podatnik z przyczyn niezależnych od jego woli nie mógł wykorzystać towarów lub usług stanowiących podstawę odliczenia w ramach opodatkowanych transakcji.
- 43 Inna wykładnia dyrektywy VAT byłaby sprzeczna z zasadą neutralności VAT w odniesieniu do obciążenia podatkowego przedsiębiorstwa. Przy traktowaniu pod względem podatkowym tej samej działalności inwestycyjnej mogłaby ona stworzyć nieuzasadnione różnice między przedsiębiorstwami już dokonującymi transakcji podlegających opodatkowaniu i innymi, które poprzez inwestycje zamierzają rozpocząć działalność będącą źródłem transakcji podlegających opodatkowaniu. Podobnie powstają arbitralne różnice między tymi ostatnimi przedsiębiorstwami w odniesieniu do tego, że ostateczna akceptacja odliczeń zależy od pytania, czy takie inwestycje prowadzą albo nie do opodatkowanych transakcji (wyrok z dnia 29 lutego 1996 r., Inzo, C-110/94, EU:C:1996:67, pkt 22).
- 44 Zatem zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się przepisom krajowym, które uzasadniając ostateczną akceptację odliczeń VAT od wyników działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika, w odniesieniu do traktowania pod względem podatkowym identycznej działalności inwestycyjnej w nieruchomości, tworzy nieuzasadnione różnice między przedsiębiorstwami mającymi taki sam profil i prowadzącymi taką samą działalność.
- 45 Wniosku tego nie podważa argument rządu portugalskiego, zgodnie z którym, z uwagi na rozwiązanie zawartych wcześniej umów najmu, nastąpiły „zmiany czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia” w rozumieniu art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT, tak że należało dokonać korekty proporcjonalnej do odliczonego podatku.
- 46 W pierwszej kolejności, wprawdzie bowiem konieczność dokonania korekty odliczonego podatku może istnieć ze względu na okoliczności niezależne od woli podatników (zob. podobnie wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Gemeente Leusden i Holin Groep, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, pkt 55), niemniej przepis ten nie może zagrażać fundamentalnym zasadom, które leżą u podstaw systemu wprowadzonego dyrektywą VAT, a w szczególności zasadzie neutralności podatkowej.
- 47 Tymczasem wbrew temu, co twierdzi rząd portugalski, uznanie, że w celu stwierdzenia istnienia „zmian” w rozumieniu art. 185 dyrektywy VAT, wystarczy, aby nieruchomość pozostała niezajęta po rozwiązaniu umowy najmu, której była przedmiotem, z powodu okoliczności niezależnych od woli jej właściciela, nawet gdy zostało wykazane, że ten ostatni nadal zamierza wykorzystywać ją do celów działalności opodatkowanej i podejmuje niezbędne w tym celu kroki, prowadziłyby do ograniczenia prawa do odliczenia w drodze przepisów mających zastosowanie w dziedzinie odliczeń.
- 48 W drugiej kolejności, nawet jeśli art. 137 ust. 2 dyrektywy VAT pozostawia państwom członkowskim szeroki zakres uprawnień dyskrecjonalnych, umożliwiając im określanie szczegółowych zasad korzystania z prawa wyboru, a nawet jego wyłączenie (zob. podobnie wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r., Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, pkt 27–30), to jednak państwa członkowskie nie mogą wykorzystywać tego uprawnienia do naruszania art. 167 i 168 tej dyrektywy, cofając już nabyte prawo do odliczenia.

- 49 Ograniczenie możliwości odliczenia VAT związanego z transakcjami opodatkowanymi po skorzystaniu z prawa wyboru nie dotyczyłoby bowiem „zakresu” prawa wyboru, które państwa członkowskie mogą ograniczyć na podstawie art. 137 ust. 2 dyrektywy VAT, lecz skutków wykonania tego prawa (zob. podobnie wyrok z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 46).
- 50 Wreszcie należy podkreślić, że status podatnika zostaje ostatecznie nabyty tylko wtedy, gdy oświadczenie o zamiarze rozpoczęcia planowanej działalności gospodarczej zostało złożone w dobrej wierze przez zainteresowanego. W sytuacjach stanowiących oszustwo lub nadużycie, w których podatek, pod pretekstem zamiaru prowadzenia konkretnej działalności gospodarczej, faktycznie zamierza nabyć jako swój prywatny majątek towary, w odniesieniu do których można dokonać odliczenia, organ podatkowy może ze skutkiem wstecznym żądać zwrotu kwot na tej podstawie, iż odliczenia te zostały dokonane na podstawie fałszywych oświadczeń (wyrok z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in., od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, pkt 46).
- 51 W tym względzie należy przypomnieć, że zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć stanowi cel uznany i wspierany przez dyrektywę VAT, jak przypomniano w jej art. 131 (wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Gemeente Leusden i Holin Groep, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, pkt 76).
- 52 W konsekwencji, gdyby organ podatkowy stwierdził, że nadużyto prawa do odliczenia bądź było ono wykonywane w sposób nieuczciwy, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego, byłby uprawniony do żądania ze skutkiem wstecznym zwrotu odliczonych kwot (wyrok z dnia 3 marca 2005 r., Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 53 W świetle powyższego na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 167, 168, 184, 185 i 187 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które przewidują korektę wstępnego odliczenia VAT na tej podstawie, że nieruchomość, w stosunku do której skorzystano z prawa wyboru opodatkowania, jest uważana za niewykorzystywaną już przez podatnika na potrzeby jego opodatkowanych transakcji, jeżeli ta nieruchomość pozostawała niezajęta przez ponad dwa lata, nawet jeśli wykazano, że podatek starał się ją wynająć w tym okresie.

#### ***W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego***

- 54 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze nie ma konieczności udzielania odpowiedzi na pytania drugie i trzecie.

#### ***W przedmiocie ograniczenia skutków niniejszego wyroku w czasie***

- 55 Na wypadek gdyby Trybunał orzekł, że prawo Unii sprzeciwia się przepisom krajowym takim jak sporne w postępowaniu głównym, rząd portugalski zwraca się do Trybunału o ograniczenie w czasie skutków jego wyroku.
- 56 Na poparcie swego wniosku rząd ten podnosi w pierwszej kolejności, że badanie w każdym przypadku wszystkich stosunków prawnych w celu ustalenia, czy podatnicy będący wynajmującymi prawidłowo obliczyli i odprowadzili danemu państwu członkowskiemu kwoty odpowiadające korekcie VAT samo w sobie stanowi zadanie wymagające „nadmiernego” zaangażowania niedostępnych środków administracyjnych i sądowych, a gdyby nie zostało ono przeprowadzone, mogłoby prowadzić do nadużyć i jeszcze większej utraty wpływów podatkowych.

- 57 W drugiej kolejności rząd portugalski podnosi, że w takiej sytuacji utrata podatku już skorygowanego lub już w międzyczasie pobranego dotyczy istotnych kwot i powoduje niedopuszczalną nierównowagę budżetową.
- 58 W trzeciej kolejności rząd portugalski podnosi, że przepisy krajowe sporne w postępowaniu głównym mają na celu zagwarantowanie, aby kwoty VAT naliczonego podlegające odliczeniu były bezpośrednio i proporcjonalnie związane z faktycznym opodatkowaniem na kolejnym etapie obrotu, co potwierdza dobrą wolę państwa portugalskiego i krajowych organów podatkowych.
- 59 W tym względzie należy przypomnieć, że ograniczenie skutków wyroku w czasie stanowi środek o charakterze wyjątkowym, który zakłada istnienie ryzyka poważnych reperkusji ekonomicznych, między innymi ze względu na znaczną liczbę stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze na podstawie przepisów uważanych za ważne wiążące, oraz jest stosowany, gdy okazuje się, że jednostki oraz władze krajowe zostały skłonione do zachowań niezgodnych z prawem Unii ze względu na istnienie obiektywnej i istotnej niepewności co do zakresu przepisów prawa Unii, do której to niepewności przyczyniło się ewentualnie również samo zachowanie innych państw członkowskich bądź Komisji (zob. w szczególności wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 60 Należy przypomnieć, że ograniczenie prawa do odliczenia VAT w stosunku do podatników stanowi wyjątek od podstawowej zasady wspólnego systemu VAT, który jest dopuszczalny, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, jedynie w wyjątkowych okolicznościach (zob. podobnie wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 67).
- 61 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że brak jest obiektywnych i istotnych wątpliwości co do znaczenia prawa Unii, w szczególności przepisów dyrektywy VAT w odniesieniu do zakresu prawa do odliczenia i jego roli w systemie ustanowionym tą dyrektywą (zob. podobnie wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 68).
- 62 Władze portugalskie nie mogą zatem powoływać się na obiektywne i istotne wątpliwości co do znaczenia przepisów prawa Unii. Jako że kryterium to nie zostało spełnione, nie ma potrzeby badania, czy zostało spełnione kryterium wagi reperkusji ekonomicznych.
- 63 W związku z powyższym nie ma podstaw do ograniczenia skutków niniejszego wyroku w czasie.

### **W przedmiocie kosztów**

- 64 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 (siódma izba) orzeka, co następuje:

**Artykuły 167, 168, 184, 185 i 187 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które przewidują korektę wstępnego odliczenia podatku od wartości dodanej na tej podstawie, że nieruchomości, w stosunku do której skorzystano z prawa wyboru opodatkowania, jest uważana za niewykorzystywaną już przez podatnika na potrzeby jego opodatkowanych transakcji, jeżeli ta nieruchomość pozostawała niezajęta przez ponad dwa lata, nawet jeśli wykazano, że podatnik starał się ją wynająć w tym okresie.**

## Podpisy

i — Punkt 48 w niniejszym tekście był przedmiotem zmian o charakterze językowym, po pierwotnym umieszczeniu na stronie internetowej.