Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 19 kwietnia 2018 r.[1]

Sprawa C-140/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
przeciwko
Gminie Ryjewo

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Nabycie dobra inwestycyjnego – Zaliczenie dobra inwestycyjnego w przypadku niepewnego jeszcze zamiaru gospodarczego wykorzystania – Pierwotne wykorzystanie do celów działalności (związanej z władztwem publicznym) nieuprawniającej do dokonania odliczenia – Późniejsze wykorzystanie do celów działalności opodatkowanej (zmiana sposobu wykorzystania) – Późniejsze odliczenie podatku naliczonego poprzez korektę odliczenia

I. Wprowadzenie

1. W niniejszym postępowaniu Trybunał musi rozstrzygnąć, czy dokonanie późniejszego odliczenia podatku naliczonego pozostaje możliwe również wówczas, gdy podatnik nie dokonał wyraźnego zaliczenia danego towaru w skład swojego przedsiębiorstwa w chwili nabycia, jako że w chwili tej nie można było konkretnie przewidzieć późniejszego sposobu wykorzystania danego towaru. W niniejszej sprawie[2] pytanie dotyczy gminy, która w chwili nabycia była jednocześnie zarejestrowana jako podatnik, a która dopiero cztery lata później (lecz wciąż w okresie korekty podatku naliczonego) wykorzystywała nabyty towar do wykonywania czynności opodatkowanych.

2. W przypadku wystąpienia odwrotnej kolejności zdarzeń gminie przysługiwałoby bezspornie prawo do odliczenia podatku naliczonego. Takie odliczenie zostałoby jedynie skorygowane w późniejszym czasie poprzez opodatkowanie z tytułu wycofania towaru z działalności gospodarczej. Czy obciążenie podatnika VAT może jednak zależeć od przypadkowej kolejności, w jakiej dobro inwestycyjne jest wykorzystywane?

3. Jeśli chodzi o osobę fizyczną, która nabyła dany towar wyłącznie do użytku prywatnego, Trybunał od chwili wydania orzeczenia w sprawie Lennartz[3] odmawiał prawa do odliczenia także w przypadku, gdy towar ten później wykorzystywany był w celach gospodarczych. Niemniej stan prawny uległ w międzyczasie zmianie, a więc należy ustalić, czy orzecznictwo to może być kontynuowane. Czy

1 Język oryginału: niemiecki.

2 Z podobnymi postępowaniami mieliśmy do czynienia w przypadku postanowienia z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), oraz wyroku z dnia 2 czerwca 2005 r., Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

3 Wyrok z dnia 11 lipca 1991 r., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

powinno się ono odnosić także do gminy, która w chwili nabycia była zarejestrowana jako podatnik, a nabywanego towaru nie zaliczyła wyraźnie do zakresu działalności związanej z władztwem publicznym? Czy ma przy tym znaczenie, że gmina nie jest uznawana za podatnika wyłącznie na podstawie przesłanek wynikających z art. 13 dyrektywy VAT?

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Artykuł 13 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [4] (zwanej dalej „dyrektywą VAT") określa, kiedy podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników:

„1. Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, uważane są za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte […]".

5. Artykuł 167 dyrektywy VAT przewiduje:

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

6. Artykuł 168 dyrektywy VAT zawiera następującą regulację:

„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 […]".

7. Artykuł 184 dyrektywy VAT dotyczy korekty wstępnego odliczenia:

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

8. Artykuł 187 dyrektywy VAT reguluje okres korekty:

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

4 Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

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".

B. Prawo polskie

9. Polska ustawa o podatku od towarów i usług (zwana dalej „ustawą o VAT")[5] w art. 15 reguluje, jakie podmioty są podatnikami:„1. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

[…]

6. Nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych".

10. Artykuł 86 ust. 1 ustawy o VAT stanowi:

„W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124".

11. Artykuł 91 ustawy o VAT zawiera przepisy dotyczące korekty odliczenia:

„2. W przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów […], korekty, o której mowa w ust. 1, podatnik dokonuje w ciągu 5 kolejnych lat, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów – w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. […]

[…]

5 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054, ze zm.).

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

III. Postępowanie główne

12. Spór w sprawie zawisłej przed sądem odsyłającym dotyczy pytania, czy gmina Ryjewo (zwana dalej „gminą") jest uprawniona do dokonania późniejszego proporcjonalnego odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do swoich wydatków inwestycyjnych. Wynika to z faktu, że gmina wybudowała lokalną świetlicę i wykorzystywała ją najpierw do realizacji zadań organu władzy publicznej. Koszty budowy zawierały także VAT.

13. Wprawdzie w chwili budowy gmina była zarejestrowana jako podatnik VAT i składała stosowne deklaracje podatkowe, ale nie odliczyła początkowo podatku naliczonego, ponieważ świetlica nie była wykorzystywana do transakcji podlegających opodatkowaniu. Wybudowana świetlica nie została przy tym również wyraźnie zaliczona „do przedsiębiorstwa" gminy.

14. Cztery lata po ukończeniu budowy świetlicy sposób jej wykorzystania uległ zmianie i była ona odtąd wykorzystywana przez gminę również do transakcji podlegających opodatkowaniu. Zdaniem gminy od chwili rozpoczęcia odpłatnego wynajmu świetlicy przysługuje jej prawo do częściowego odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących wydatki poniesione na budowę owej świetlicy w drodze korekty wieloletniej, o której mowa w art. 91 ust. 7 i 7a w związku z art. 91 ust. 1 i 2 ustawy o VAT.

15. Organ podatkowy stwierdził natomiast, że gminie nie przysługuje prawo od odliczenia VAT od wydatków poniesionych na budowę i utrzymanie świetlicy. Minister Finansów uznał, że gmina, nabywając towary i usługi celem wytworzenia inwestycji – budowy świetlicy z zamiarem jej nieodpłatnego przekazania Gminnemu Ośrodkowi Kultury – nie nabywała ich do działalności gospodarczej i tym samym nie działała w charakterze podatnika VAT. Późniejsze wykorzystanie dobra inwestycyjnego do celów działalności gospodarczej nie skutkuje uznaniem, że gmina w chwili jego nabycia działała w charakterze podatnika.

16. Odmienne stanowisko w sprawie zajął sąd pierwszej instancji, którego zdaniem okoliczności stanu faktycznego sprawy nie wykluczają tego, że gmina w momencie nabywania towarów i usług związanych z realizacją inwestycji nie miała zamiaru wykorzystywania ich w późniejszym okresie w ramach swojej działalności gospodarczej. Sąd uznał, że początkowe przeznaczenie przez podatnika nabytych towarów i usług do wykonywania czynności niepodlegających opodatkowaniu nie pozbawia tego podatnika prawa do dokonania późniejszego odliczenia podatku naliczonego w razie zmiany przeznaczenia tych towarów lub usług i wykorzystania ich do wykonywania czynności opodatkowanych.

17. Minister Finansów złożył skargę kasacyjną od orzeczenia wojewódzkiego sądu administracyjnego. Właściwy na obecnym etapie sprawy polski Naczelny Sąd Administracyjny postanowił natomiast przeprowadzić postępowanie prejudycjalne.

IV. Postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości

18. Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w świetle art. 167, 168 oraz 184 i nast. dyrektywy [VAT] oraz zasady neutralności gminie przysługiwać będzie prawo do odliczenia (poprzez dokonanie korekty) podatku naliczonego związanego z jej wydatkami inwestycyjnymi, w sytuacji gdy:

– w początkowym okresie po wytworzeniu (nabyciu) dobro inwestycyjne wykorzystywane było na cele działalności niepodlegającej opodatkowaniu (w ramach realizacji przez gminę zadań organu władzy publicznej w zakresie przysługującego mu imperium);

– sposób wykorzystania dobra inwestycyjnego uległ zmianie i będzie ono wykorzystywane przez gminę również do wykonywania czynności opodatkowanych?

2) Czy dla odpowiedzi na pytanie [pierwsze] istotne jest to, że w momencie wytworzenia lub nabycia dobra inwestycyjnego zamiar wykorzystania w przyszłości tego dobra przez gminę do wykonywania czynności opodatkowanych nie był wyraźnie wskazany?

3) Czy dla odpowiedzi na pytanie [pierwsze] istotne jest to, że dobro inwestycyjne będzie wykorzystywane zarówno do wykonywania czynności opodatkowanych, jak i niepodlegających opodatkowaniu (w ramach realizacji zadań organu władzy publicznej) i nie ma możliwości obiektywnego przypisania konkretnych wydatków inwestycyjnych do jednej z wyżej wymienionych grup czynności?”.

19. W toku postępowania przed Trybunałem pisemne stanowisko w odniesieniu do powyższych pytań prejudycjalnych przedstawiły Gmina Ryjewo, Rzeczpospolita Polska oraz Komisja Europejska. W rozprawie w dniu 11 stycznia 2018 r. uczestniczyły gmina, Krajowa Administracja Skarbowa, Rzeczpospolita Polska oraz Komisja Europejska.

V. Ocena prawna

20. Pytania mogą być rozpatrywane łącznie: wszystkie one mają na celu ustalenie, czy gmina może w późniejszym czasie dokonać proporcjonalnego odliczenia podatku naliczonego, gdy sposób korzystania z wybudowanej świetlicy został zmieniony tak, że aktualnie świetlica wykorzystywana jest przez gminę do świadczenia usług podlegających opodatkowaniu.

A. Artykuł 168 dyrektywy VAT jako wyraz zasady neutralności

21. Zgodnie z brzmieniem art. 168 lit. a) dyrektywy VAT podatnik jest uprawniony, „jeżeli towary […] wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika”, do odliczenia VAT od towarów, które zostały mu dostarczone przez innego podatnika. Wszystkie te przesłanki są w niniejszym przypadku spełnione.

22. Odmowa możliwości odliczenia podatku naliczonego prowadziłaby natomiast do sytuacji, w której opodatkowane wykorzystanie towaru pozostałoby obciążone VAT. W sposób oczywisty jest to niezgodne z ideą neutralności prawa dotyczącego VAT. Wspólny system VAT gwarantuje, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, w zakresie ciężaru podatkowego pełną neutralność jakiejkolwiek działalności gospodarczej, niezależnie od jej celów bądź rezultatów, pod warunkiem że co do zasady

podlega ona opodatkowaniu VAT[6]. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności obowiązująca w prawie dotyczącym VAT wymaga zatem, aby przedsiębiorstwo jako inkasent podatkowy na rzecz państwa było zasadniczo zwolnione z ostatecznego obciążenia VAT[7], jeżeli działalność gospodarcza jako taka służy (zasadniczo) uzyskaniu obrotów podlegających opodatkowaniu[8]. A tak właśnie przedstawia się obecna sytuacja.

23. Ponadto, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, zasada neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system VAT, stoi na przeszkodzie temu, aby opodatkowanie działalności gospodarczej podatnika prowadziło do podwójnego opodatkowania[9]. Brak zwolnienia z obciążenia VAT nabycia określonego towaru, przy równoczesnym opodatkowaniu uzyskiwanych za jego pomocą obrotów, stanowi w rezultacie podwójne opodatkowanie. Również to przemawia za możliwością późniejszego odliczenia podatku naliczonego w okolicznościach, z którymi mamy do czynienia w niniejszej sytuacji.

24. Biorąc pod uwagę zmieniony w międzyczasie stan prawny, dotychczasowe orzecznictwo Trybunału dotyczące późniejszego odliczenia już niekoniecznie sprzeciwia się temu zgodnemu z zasadą neutralności rezultatowi.

B. Artykuł 167 dyrektywy VAT jako wyjątek od zasady neutralności?

1. Dotychczasowe orzecznictwo dotyczące art. 20 szóstej dyrektywy

25. Pod rządami art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy 77/388/EWG[10] Trybunał uznawał do tej pory, że osoba, która nabywa towar do celów prywatnych, a dopiero później wykorzystuje go w celach gospodarczych, nie może dokonać odliczenia[11]. To – nie całkowicie bezsporne[12] – orzecznictwo Trybunał stosował także wyraźnie do podmiotów prawa publicznego[13].

26. Jednakże w swoim utrwalonym orzecznictwie Trybunał podkreśla również, że osoba, która nabywa towary na potrzeby działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9, czyni to w charakterze podatnika, nawet jeśli towary te nie są bezpośrednio wykorzystywane do celów tej działalności gospodarczej[14]. Trwające 23 miesiące wykorzystywanie pewnego towaru na cele prywatne nie stanowiło przeszkody w dokonaniu pełnego odliczenia podatku naliczonego[15]. W tamtym przypadku podmiot w chwili nabycia poinformował jednak o zamiarze późniejszego wykorzystania w celach gospodarczych („decyzja o zaliczeniu").

6 Wyroki: z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 38); z dnia 13 marca 2014 r., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 41); z dnia 3 marca 2005 r., Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, pkt 19).

7 Wyroki: z dnia 13 marca 2008 r., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 25); z dnia 1 kwietnia 2004 r., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, pkt 39).

8 Zobacz wyroki: z dnia 13 marca 2014 r., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 41); z dnia 15 grudnia 2005 r., Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, pkt 51); z dnia 21 kwietnia 2005 r., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, pkt 57); a także moja opinia w sprawie Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, pkt 42).

9 Wyrok z dnia 2 lipca 2015 r., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, pkt 40); zob. także podobnie wyroki: z dnia 22 marca 2012 r., Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 42); z dnia 23 kwietnia 2009 r., Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, pkt 46).

10 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). Przewidziano w niej, że „[k]orekta jest dokonywana na podstawie zmian uprawnienia do odliczenia [z uwzględnieniem zmian w zakresie prawa do odliczenia] w kolejnych latach w stosunku do kwoty za rok, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane".

11 Wyroki: z dnia 19 lipca 2012 r., X (C-334/10, EU:C:2012:473, pkt 17); z dnia 23 kwietnia 2009 r., Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, pkt 44); z dnia 6 maja 1992 r., de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, pkt 17); z dnia 11 lipca 1991 r., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 8, 9, 17).

12 Szczegółowa krytyka u H. Stadie, w: *UStG*, red. G. Rau, E. Dürrwächter, § 15 pkt 1860 i nast. (stan: 170. Uzupełnienie – styczeń 2017 r.).

13 Wyrok z dnia 2 czerwca 2005 r., Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335, pkt 39, 40).

14 Wyroki: z dnia 19 lipca 2012 r., X (C-334/10, EU:C:2012:473, pkt 31); z dnia 22 marca 2012 r., Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, pkt. 44, 52); z dnia 11 lipca 1991 r., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 14).

15 Wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., X (C-334/10, EU:C:2012:473, pkt 27).

27. Istnieją jednak także orzeczenia, w których Trybunał zakwestionował prawo do późniejszego odliczenia [16]. Jednakże orzeczenia te odnosiły się do stanu prawnego obowiązującego pod rządami szóstej dyrektywy 77/388/EWG do czasu wejścia w życie dyrektywy VAT. W odnośnym art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy 77/388/EWG dyrektywa ta rzeczywiście stanowiła, że korekta odliczenia podatku naliczonego odnosi się do roku, „w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane". Jest zatem zrozumiałe, że Trybunał – mimo odmiennego zdania wyrażonego przez rzecznika generalnego F.G. Jacobsa [17] – wyraził pogląd, że w takich przypadkach późniejsze odliczenie podatku naliczonego zgodnie z art. 20 szóstej dyrektywy 77/388/EWG nie jest możliwe [18].

2. Moment powstania prawa do odliczenia

28. Punktem wyjścia dla takiego orzecznictwa Trybunału jest art. 167 dyrektywy VAT. Zgodnie z art. 167 dyrektywy VAT prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym podlegający odliczeniu podatek staje się wymagalny [19]. Tym samym, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, o istnieniu prawa do odliczenia decyduje ostatecznie to, czy dana osoba posiada przymiot podatnika oraz czy działa w takim charakterze [20]. Podlegający odliczeniu podatek staje się wymagalny w chwili realizacji dostawy (art. 63 dyrektywy VAT), a tym samym miarodajne jest nabycie towaru.

29. Jeżeli, przeciwnie, dobro nie jest używane do celów działalności gospodarczej podatnika w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT dyrektywy, lecz podatnik „wykorzystuje je do prywatnego użytku", prawo do odliczenia w ogóle nie może powstać [21]. Konsekwencją łącznej lektury art. 167 i art. 9 dyrektywy VAT jest to, że osoba, która dopiero później staje się podatnikiem i wykorzystuje nabyty „prywatnie" towar w celu uzyskania opodatkowanych obrotów w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT, nie może, zgodnie ze stanowiskiem Trybunału, w późniejszym czasie skorzystać z prawa do odliczenia.

30. Jeżeli jednak osoba ta nabywa dany towar jako podatnik, może ona wówczas dokonać odliczenia podatku naliczonego, nawet w pełnej wysokości, w chwili nabycia. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału za podatnika uważany jest ten, kto dokonuje pierwszych wydatków inwestycyjnych z potwierdzonym przez obiektywne okoliczności zamiarem samodzielnego wykonywania działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT [22].

31. Nieistotny jest przy tym nawet fakt, że dany towar w późniejszym okresie jedynie w niewielkim zakresie wykorzystywany jest do wykonywania transakcji uprawniających do odliczenia podatku naliczonego. Okoliczności te są uwzględniane dopiero w późniejszym czasie zgodnie z art. 184 i nast. lub art. 16 i 26 dyrektywy VAT, które to przepisy regulują korektę pierwotnego (zbyt dużego) odliczenia podatku naliczonego [23]. W szczególności w razie późniejszego wykorzystania towaru, którego nabycie zwolnione było od podatku, do celów innych niż działalność gospodarcza, istnieją tzw. wycofania z działalności gospodarczej (art. 16 i 26 dyrektywy VAT). Prowadzą one do późniejszego opodatkowania takiego wykorzystania towaru do celów innych niż działalność gospodarcza.

16 Wyroki: z dnia 2 czerwca 2005 r., Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335); z dnia 11 lipca 1991 r., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

17 Opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie Charles i Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, pkt 89, 90).

18 Wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r., Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, pkt 44).

19 Zobacz także wyrok z dnia 11 lipca 1991 r., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

20 Jak wynika wyraźnie z wyroków: z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 35); z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 38); dnia 11 lipca 1991 r., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 8, 9).

21 Jak wynika wyraźnie z wyroku z dnia 11 lipca 1991 r., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 9).

22 Jak wynika wyraźnie z wyroków: z dnia 29 listopada 2012 r., Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, pkt 27); z dnia 8 czerwca 2000 r., Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, pkt 34); z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in. (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, pkt 47); zob. w tym względzie moja opinia w sprawie X (C-334/10, EU:C:2012:108, pkt 81).

23 Jak wynika wyraźnie także z wyroków: z dnia 29 listopada 2012 r., Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, pkt 28); z dnia 8 czerwca 2000 r., Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, pkt 35).

3. Brak wyraźnej regulacji wkładów

32. Niemniej jednak w dyrektywie VAT brak jest wyraźnej regulacji dotyczącej odwrotnego przypadku – tak zwanego wkładu, to jest sytuacji, gdy „nabyty w celach prywatnych" towar dopiero później jest wykorzystywany do celów działalności gospodarczej.

33. Prowadzi to do kolizji z fundamentalną zasadą neutralności (o tym w pkt 22 powyżej), na co wskazał już rzecznik generalny F.G. Jacobs [24]. W zależności od czasowej kolejności gospodarczego użytkowania towaru występują odmienne skutki prawne, i to również wówczas, gdy czasowy zakres gospodarczego użytkowania i należny z tego tytułu VAT są identyczne. Natomiast art. 184 i nast. dyrektywy VAT wskazują, że w przypadku zmiany pomiędzy działalnością niepodlegającą i podlegającą opodatkowaniu nie jest istotna czasowa kolejność wykorzystania nabytego towaru.

34. Takie różne traktowanie przedsiębiorstw, które – pominąwszy kolejność czasową – wykonują identyczne opodatkowane transakcje, także w świetle art. 20 Karty [praw podstawowych Unii Europejskiej] jest trudne do uzasadnienia [25].

4. Uwzględnienie zmienionego brzmienia dyrektywy VAT

35. Wedle mojej wiedzy Trybunał nie wypowiedział się jeszcze wyraźnie w przedmiocie zagadnienia późniejszego odliczenia podatku naliczonego w przypadku „wkładu" w postaci towaru nabytego przez podmiot niebędący podatnikiem z uwzględnieniem nowego brzmienia art. 187 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT.

36. Zmienione brzmienie [26] art. 187 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT nie odwołuje się już bowiem wyłącznie do chwili nabycia lub wytworzenia towaru, lecz również do pierwszego użycia tego towaru po jego nabyciu („lub, w stosownych przypadkach, użyte po raz pierwszy"). Moim zdaniem obejmuje to zwłaszcza przypadki, w których podatnik nie zaliczył jeszcze towaru do swojej działalności gospodarczej i w związku z tym, nabywając go, nie mógł jeszcze dokonać (z reguły natychmiastowego oraz w pełnej wysokości) odliczenia podatku naliczonego.

37. Zgodnie z brzmieniem dyrektywy w tym przypadku podstawą późniejszych korekt VAT jest chwila pierwszego użycia, co bezwzględnie zakłada (późniejsze) odliczenie podatku naliczonego w chwili takiego użycia. Gdyby bowiem nabywca już w chwili nabycia miał odpowiedni zamiar wykorzystania towaru, wówczas prawo do odliczenia istniałoby już od samego początku i kwestia późniejszego odliczenia w postaci korekty w ogóle by nie powstała. Tym samym dyrektywa VAT wyraźnie wychodzi z założenia, że istnieje możliwość późniejszego zaliczenia nabytego wcześniej towaru poprzez późniejsze wykorzystanie go w celach gospodarczych.

38. W związku z tym Trybunał, na podstawie nowego stanu prawnego, nie zakwestionował proporcjonalnego późniejszego odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do gminy, która – podobnie jak w niniejszym przypadku – wykorzystywała halę sportową najpierw w ramach realizacji zadań organów władzy publicznej, a później do czynności podlegających opodatkowaniu [27].

24 Opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie Charles i Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, pkt 75 i nast.).

25 Zobacz wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 44). W wyroku tym Trybunał wyraźnie rozstrzygnął, że zasada neutralności podatkowej stoi na przeszkodzie nieuzasadnionemu różnicowaniu w odniesieniu do traktowania pod względem podatkowym identycznej działalności inwestycyjnej między przedsiębiorstwami mającymi taki sam profil i prowadzącymi taką samą działalność.

26 Artykuł 20 ust. 2 szóstej dyrektywy 77/388/EWG stanowił jedynie, że korekta następuje w odniesieniu do roku, „w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane".

27 Postanowienie z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, pkt 19 i nast.).

39. Z uwagi na początkowo konkretnie planowany sposób wykorzystania towaru w celach niegospodarczych nie istnieje prawo do natychmiastowego odliczenia. Jeżeli później – w okresie korekty podatku naliczonego – sposób wykorzystania ulegnie zmianie, brzmienie art. 184 i nast. dyrektywy VAT pozwala na precyzyjną późniejszą korektę odliczenia podatku naliczonego ex nunc i w odniesieniu do każdego roku w stosownej wysokości, począwszy od chwili zmiany sposobu wykorzystania. Jeżeli następnie zakres wykorzystania w celach gospodarczych ponownie ulegnie zmianie, to również można dokonać stosownej korekty na podstawie art. 184 i nast. dyrektywy VAT.

40. Taka późniejsza korekta w odniesieniu do nieodliczonego podatku naliczonego jest też zgodna z celem art. 184 i nast. dyrektywy VAT. Jak już bowiem stwierdził Trybunał, zasady dotyczące korekty odliczeń (art. 184 i 185 dyrektywy VAT) stanowią istotny element systemu ustanowionego przez dyrektywę VAT, gdyż służą one zapewnieniu rzetelności odliczeń, a tym samym neutralności obciążenia podatkowego [28]. Wyłącznie taka późniejsza korekta skutkuje odpowiadającym zasadzie neutralności zwolnieniem podatnika z obciążenia VAT nabycia danego towaru.

41. Ponadto taka korekta pozwala na uniknięcie nierównego traktowania podatników w zależności od kolejności czasowej wykorzystania danego towaru w celach gospodarczych i niegospodarczych. Tym samym za taką wykładnią przemawia również art. 20 karty. W rezultacie dzięki takiemu rozwiązaniu unika się sytuacji, w której podatnik uzyskuje bezpodstawną korzyść bądź też ponosi bezpodstawnie negatywne konsekwencje.

42. Przez wzgląd zarówno na dochody podatkowe, jak i na zwolnienie gospodarczego wykorzystania towaru z obciążenia VAT późniejsza zmiana odliczenia stosownie do art. 184 i nast. dyrektywy VAT jest również środkiem bardziej precyzyjnym w porównaniu do pełnego odliczenia podatku naliczonego na podstawie tylko planowanego (częściowego) wykorzystania go w celach gospodarczych. Dlatego też nie dochodzi wówczas do wątpliwego prefinansowania przedsiębiorstw [29] za pomocą odliczenia podatku naliczonego, które dokonywane jest wyłącznie na podstawie (planowanego) minimalnego wykorzystania danego towaru w celach gospodarczych oraz opartego na tym pełnego zaliczenia danego towaru do działalności gospodarczej. Nie bez powodu prawodawca Unii, poprzez późniejsze wprowadzenie art. 168a dyrektywy VAT, w dużej mierze wyeliminował podstawę dla funkcjonowania takich modeli finansowania w odniesieniu do nieruchomości, które w przeważającym zakresie były wykorzystywane do celów mieszkaniowych.

C. Tytułem pomocniczym: kryteria dla przyjęcia działania w charakterze podatnika

43. Gdyby Trybunał nie przychylił się do mojej wykładni art. 184 i nast. (w szczególności art. 187 ust. 2 akapit drugi) dyrektywy VAT, to decydujące pytanie brzmi: jak należy ocenić to, czy gmina nabywa świadczenie obciążone VAT jako podatnik, czy też jako podmiot niebędący podatnikiem, jeżeli nie informuje ona o tym wyborze w chwili nabycia?

44. Kwestia tego, czy towar został nabyty przez podatnika działającego w takim charakterze, to znaczy na potrzeby jego działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT, dotyczy okoliczności faktycznych i należy ją oceniać z uwzględnieniem wszystkich okoliczności danego przypadku, wśród których znajdują się charakter danego towaru i okres, jaki upłynął pomiędzy jego nabyciem a wykorzystaniem do celów działalności gospodarczej podatnika [30].

28 Postanowienie z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, pkt 24).

29 Efekt ten występuje, gdyż korekta zgodnie z art. 184 i nast. oraz art. 26 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT dokonywana jest wyłącznie proporcjonalnie w odniesieniu do każdego roku, a tym samym w rezultacie przedsiębiorstwo uzyskuje przez ten okres w stosunku do takiego VAT nieoprocentowaną pożyczkę.

30 Wyrok z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 58); zob. także podobnie wyroki: z dnia 8 marca 2001 r., Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, pkt 29); z dnia 11 lipca 1991 r., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 21).

1. Decyzja o zaliczeniu mimo braku zamiaru?

45. W celu natychmiastowego oraz pełnego odliczenia Trybunał wymaga występowania potwierdzonego przez obiektywne okoliczności zamiaru samodzielnego wykonywania działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT za pomocą danego dobra inwestycyjnego [31].

46. W niniejszej sprawie gmina nie wiedziała jeszcze w chwili nabycia, czy i w jakim zakresie będzie korzystała ze świetlicy również do celów gospodarczych. Nie mogła więc wyrazić takiego zamiaru. Od podatnika wymagano by zatem czegoś niemożliwego. Ewentualnie istniałaby wątpliwa motywacja, aby poprzez wyrażone z ostrożności „oświadczenia o zamiarze" doprowadzić do zaliczenia towarów w skład przedsiębiorstwa.

47. Dylematu tego Trybunał uniknął w sprawie Gmina Międzyzdroje [32], w której zastosowanie znajdował art. 187 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT. Trybunał przyznał wówczas gminie – na co trafnie wskazuje Rzeczpospolita Polska – wprawdzie nie wyraźnie, ale jednak w rezultacie, prawo do późniejszego proporcjonalnego odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do inwestycji w halę sportową, która dopiero po dłuższym czasie po nabyciu wykorzystywana była do opodatkowanych czynności wynajmu. W tamtym przypadku Trybunał nie odwołał się do decyzji o zaliczeniu podjętej w chwili nabycia, lecz stwierdził, że odliczenie podatku naliczonego jest związane z poborem podatku należnego [33].

2. Zaliczenie zgodnie z art. 13 dyrektywy VAT?

48. Jeżeli jednak nie można odwołać się do zamiaru występującego w chwili nabycia, niezbędne jest wówczas inne kryterium. W tym zakresie w rachubę wchodzi – przynajmniej w przypadku podmiotów prawa publicznego – odpowiednie uwzględnienie art. 13 dyrektywy VAT. Na tym opiera się zasadniczo argumentacja gminy i również Komisja w toku rozprawy przejawiła pewną przychylność dla tego rozwiązania.

49. Artykuł 13 dyrektywy VAT zakłada, że podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej. Należy przez to rozumieć czynności wykonywane przez podmioty prawa publicznego w ramach właściwego dla nich reżimu prawnego, z wyłączeniem jednak tej działalności, która jest wykonywana przez nie na tych samych warunkach prawnych co przez prywatne podmioty gospodarcze [34].

50. W konsekwencji decydujące znaczenie miałoby to, czy gmina przy nabyciu korzystała z przysługującego jej władztwa publicznego. Takie działanie można przyjąć jednak tylko wyjątkowo (na przykład w przypadku wywłaszczenia). Zwykłe zaopatrzenie w dobra konsumpcyjne przez podmiot prawa publicznego rzadko kiedy następuje przy użyciu władztwa publicznego. W rezultacie gmina najczęściej działałaby przy nabyciu jako podatnik.

51. Nie przekonuje mnie jednak argumentacja oparta na art. 13 dyrektywy VAT. Już brzmienie tego artykułu stanowi, że podmioty prawa publicznego, w zakresie, w jakim dokonują transakcji, nie są w pewnych okolicznościach uważane za podatników. Stąd też ta regulacja wyraźnie odwołuje się do strony wyjściowej (to jest wykonywania świadczeń), a nie do strony wejściowej (to jest nabywania

31 Jak wynika wyraźnie z wyroków: z dnia 8 czerwca 2000 r., Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, pkt 34); z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in. (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, pkt 47); w tej kwestii zob. także moja opinia w sprawie X (C-334/10, EU:C:2012:108, pkt 81).

32 Postanowienie z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

33 Postanowienie z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, pkt 19); tak już także wyrok z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 24).

34 Wyrok z dnia 29 października 2015 r., Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 70); zob. podobnie wyrok z dnia 14 grudnia 2000 r., Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, pkt 17, 22).

świadczeń). Jeszcze bardziej wyraźne jest to na gruncie art. 13 ust. 1 akapity drugi i trzeci dyrektywy VAT. W tym przypadku przepis odwołuje się do zakłóceń konkurencji (akapit drugi) oraz do większej niż nieznaczna skali działalności (akapit trzeci). Żadna z tych kategorii nie może zostać przeniesiona na stronę wejściową w chwili nabycia.

52. Celem art. 13 dyrektywy VAT jest to, aby uprzywilejować pewne działania podmiotów prawa publicznego [35], jeżeli podejmują one te działania jako organy władzy publicznej, i dlatego że je podejmują. Jeżeli jednak prowadzi to do znaczących zakłóceń konkurencji, wówczas zgodnie z art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT zasadą pozostaje opodatkowanie takiej działalności gospodarczej nawet wówczas, gdy podmioty te wykonują ją jako organy władzy publicznej. W tym zakresie ponownie odpada uprzywilejowanie tych podmiotów.

53. W niniejszej sprawie przeniesienie art. 13 dyrektywy VAT na nabycie pomogłoby gminie, lecz gdy gmina nabywa pewien towar przy użyciu władztwa publicznego, takie ujęcie mogłoby w pewnych okolicznościach prowadzić do jej pokrzywdzenia. Wówczas bowiem, konsekwentnie, odliczenie podatku naliczonego byłoby wyłączone, również gdyby taka gmina prowadziła działalność gospodarczą przy pomocy towaru nabytego przy użyciu władztwa publicznego. Dla odliczenia podatku naliczonego rozstrzygające zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT jest to, czy nabycie było obciążone VAT i czy towar wykorzystywany jest do wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu. Jak pokazuje art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, z opodatkowaną dostawą możemy mieć do czynienia również wówczas, gdy dokonujący jej podmiot przenosi prawo własności do towaru w zamian za odszkodowanie z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa (a więc w oparciu o wykonanie władztwa publicznego).

54. Ogólnie art. 13 dyrektywy VAT nie zawiera więc żadnego odniesienia do zagadnienia, czy podmiot prawa publicznego, nabywając towar, działa jako podatnik lub podmiot niebędący podatnikiem, lecz zawiera odniesienie wyłącznie do tego, czy ów organ należy uznawać za podatnika, gdy dokonuje on dostaw i świadczy usługi.

3. Domniemanie zaliczenia w przypadku podatnika, który w późniejszym czasie faktycznie wykorzystuje towar do dokonywania czynności podlegających opodatkowaniu

55. Jeżeli Trybunał podzieli moje stanowisko przynajmniej w odniesieniu do tego, że problemem, ze względu na zasadę neutralności i zasadę równego traktowania, jest to, iż dyrektywa VAT nie reguluje kwestii wkładów przy jednoczesnym opodatkowaniu wycofania z działalności gospodarczej, to powinien on uwzględnić to przynajmniej poprzez przyjęcie szerokiego rozumienia czynności nabycia „jako podatnik".

56. W dotychczas rozstrzyganych sytuacjach, w których zakwestionowano późniejsze odliczenie podatku naliczonego, nabywca w chwili nabycia nie był podatnikiem (tak w sprawie Waterschap Zeeuws Vlaanderen [36]) lub dopiero później dokonał wyraźnego włączenia towaru w skład swojego przedsiębiorstwa (tak w sprawie Lennartz [37]), a tym samym sam zakładał, że nabył towar początkowo w celach prywatnych. Od tych przypadków należy odróżnić niniejszą sytuację, jako że nabywca był podatnikiem, który akurat nie dokonał żadnego wyraźnego rozstrzygnięcia.

35 Trybunał często mówi w tym zakresie o *zwolnieniu od opodatkowania*; wyroki: z dnia 13 grudnia 2007 r., Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, pkt 41); z dnia 12 września 2000 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-359/97, EU:C:2000:426, pkt 55); z dnia 26 marca 1987 r., Komisja/Niderlandy (235/85, EU:C:1987:161, pkt 20, 21), które należy wykładać w sposób zawężający.

36 Wyrok z dnia 2 czerwca 2005 r., Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

37 Wyrok z dnia 11 lipca 1991 r., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

57. W przypadku podatnika nabywającego pewien towar, który to towar ze swojej istoty może być przez podatnika wykorzystywany także w celach gospodarczych, a podatnik ów nie może jeszcze wykluczyć, że w ciągu okresu objętego art. 187 dyrektywy VAT wykorzysta dany towar w pewnej chwili do uzyskania opodatkowanych obrotów, można jednak domniemywać, że podatnik taki już w chwili nabycia nabył towar jako podatnik posiadający również zamiar ewentualnego późniejszego gospodarczego wykorzystania. Ma to w każdym razie miejsce wtedy, gdy podatnik nie zaliczył danego towaru wyraźnie do swojej działalności niemającej charakteru gospodarczego, wyłączając go tym samym z zakresu regulacji prawa dotyczącego VAT [38].

58. Zmienione względem szóstej dyrektywy 77/388/EWG brzmienie art. 187 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT (co do szczegółowej analizy w tym względzie zob. pkt 36 i 37 powyżej) również przemawia za takim rozwiązaniem, gdyż odwołuje się także do pierwszego użycia po nabyciu („lub, w stosownych przypadkach, użyte po raz pierwszy").

59. W konsekwencji, uwzględniając brzmienie art. 187 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT, prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje również w związku z potencjalnym tylko zamiarem wykorzystania, jeżeli zamiar ten potwierdzi się w późniejszym czasie. Ze względu na pierwotnie konkretnie planowane wykorzystanie w celach niezwiązanych z działalnością gospodarczą prawo to powstaje jednak początkowo jedynie co do zasady (a więc tylko w wysokości 0 EUR). Jeżeli później – w okresie korekty podatku naliczonego – sposób wykorzystania ulegnie zmianie, przepisy art. 184 i 185 dyrektywy VAT pozwalają na precyzyjną późniejszą korektę odliczenia podatku naliczonego ex nunc i w odniesieniu do każdego roku w stosownej wysokości.

60. Domniemanie takiego potencjalnego zamiaru wykorzystania w przyszłości nie pozwala jednak podatnikowi na dokonanie natychmiastowego odliczenia podatku naliczonego, lecz umożliwia mu jedynie dokonanie późniejszego proporcjonalnego odliczenia, jeżeli dany towar w okresie korekty podatku naliczonego zostanie jeszcze wykorzystany do celów podlegających opodatkowaniu. Również w ten sposób unika się sytuacji, w której podatnik uzyskuje bezpodstawną korzyść bądź też ponosi bezpodstawnie negatywne konsekwencje.

VI. Wnioski

61. W związku z powyższym proponuję, aby na pytania postawione przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) odpowiedzieć w sposób następujący:

Gmina, zgodnie z art. 167, 168, 184, 185 oraz art. 187 ust. 2 akapit drugi dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, jak również zgodnie z zasadą neutralności, jest uprawniona do odliczenia podatku naliczonego poprzez korektę podatku naliczonego w odniesieniu do wydatków inwestycyjnych, jeżeli przy ich pomocy wykonuje czynności opodatkowane. Jest tak również wówczas, gdy wytworzone lub nabyte dobro inwestycyjne jest początkowo wykorzystywane na cele działalności niepodlegającej opodatkowaniu, lecz w okresie wskazanym w art. 187 dyrektywy VAT zmianie uległ sposób wykorzystania tego dobra inwestycyjnego i będzie ono wykorzystywane przez gminę również do wykonywania czynności opodatkowanych.

Nie ma przy tym znaczenia, czy zamiar wykorzystania w przyszłości tego dobra przez gminę do wykonywania czynności opodatkowanych był wyraźnie wskazany już w momencie wytworzenia lub nabycia.

38 Jest to bowiem zdaniem Trybunału skutek nabycia w charakterze podmiotu niebędącego podatnikiem – zob. w szczególności wyrok z dnia 15 września 2016 r., Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, pkt 33).

Dla odpowiedzi na pytanie pierwsze nie ma również znaczenia to, że dobro inwestycyjne będzie wykorzystywane do wykonywania czynności zarówno opodatkowanych, jak i niepodlegających opodatkowaniu, i że nie ma możliwości obiektywnego przypisania konkretnych wydatków inwestycyjnych do jednej z wyżej wymienionych grup czynności. Jest to istotne jedynie dla zagadnienia podziału wysokości odliczenia podatku naliczonego, lecz nie dla zagadnienia uprawnienia do dokonania odliczenia jako takiego.