

Downloaded via the EU tax law app / web

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (druga izba)

z dnia 12 wrzeŹnia 2024 r.(*)

OdesŹanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartoŹci dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – ArtykuŹ 187 – Korekta odliczeŹ – WydŹuŹony okres korekty w odniesieniu do nieruchomoŹci nabytych jako dobra inwestycyjne – PojŹcie „dóbr inwestycyjnych” – ArtykuŹ 190 – Uprawnienie paŹstw czŹonkowskich do uznania za dobra inwestycyjne usŹug o charakterze podobnym do tego zwykle przypisywanego dobrom inwestycyjnym – Prace budowlane zwiŹzane z rozbudowŹ i renowacjŹ budynku – Przewidziana w prawie krajowym moŹliwoŹŹ zrównania takich robót z budowŹ lub nabyciem nieruchomoŹci – Ograniczenia – BezpoŹrednia skutecznoŹŹ tego art. 190 – Zakres uznania

W sprawie CŹ243/23 [Drebers](i),

majŹcej za przedmiot wnioŹek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zŹoŹony przez hof van beroep te Gent sŹd apelacyjny w Gandawie, Belgia) postanowieniem z dnia 28 czerwca 2022 r., które wpŹynŹo do TrybunaŹu w dniu 18 kwietnia 2023 r., w postŹpowaniu:

Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën

przeciwko

L BV,

TRYBUNAŹ (druga izba),

w skŹadzie: A. Prechal (sprawozdawczyni), prezes izby, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer i M.L. Arastey Sahún, sŹdziowie,

rzecznik generalny: A.M. Collins,

sekretarz: A. Lamote, administratorka,

uwzglŹdniajŹc pisemny etap postŹpowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 marca 2024 r.,

rozwaŹywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu L BV – H. Casier, advocaat, i S. Gnedasi, advocaten,
- w imieniu rzŹdu belgijskiego – S. Baeyens, P. Cottin i C. Pochet, w charakterze peŹnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia, M. Björkland i C. Zois, w charakterze peŹnomocników,

po zapoznaniu siŹ z opiniŹ rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 6 czerwca 2024 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 187 i 189 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 Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën (państwem belgijskim / federalnym publicznym urzędem skarbowym) (zwanym dalej „organem podatkowym”) a L BV w przedmiocie długości okresu korekty mającego zastosowanie do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) zapłaconego od robót budowlanych wykonanych w budynku wykorzystywanym przez L BV do celów jej działalności gospodarczej.

Ramy prawne

Prawo Unii

Szósta dyrektywa

3 Artykuł 20 ust. 2 i 4 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 (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. 1995, L 102, s. 18) i dyrektywą Rady 2006/69/WE z dnia 24 lipca 2006 r. (Dz.U. 2006, L 221, s. 9), (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), która została uchylona i zastąpiona dyrektywą VAT, stanowi:

„2. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta będzie obejmować okres pięciu lat, w tym z rokiem, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane. Roczna korekta będzie dokonywana jedynie w odniesieniu do jednej piątej podatku należnego na towary. 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.

[...]

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

[...]

4. Do celów stosowania przepisów [ust. 2], państwa członkowskie mogą:

– zdefiniować pojęcie dóbr inwestycyjnych;

[...].

Państwa członkowskie mogą stosować [ust. 2] również do usług o charakterze podobnym do tego zwykle przypisywanego dobrom inwestycyjnym”.

4 Akapit trzeci art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy został zmieniony przez art. 1 pkt 4 dyrektywy 95/7. Motyw piąty dyrektywy 95/7 brzmi następująco:

„[O]kres sześciu lat za podstawę obliczania korekt przewidzianych w art. 20 ust. 2 [szóstej]

dyrektywy powinien być przedłożony przez państwa członkowskie do 20 lat dla mienia nieruchomości nabytego jako dobra inwestycyjne, uwzględniając długość ich ekonomicznego okresu użytkowania”.

5 Akapit drugi art. 20 ust. 4 szóstej dyrektywy został dodany przez art. 1 pkt 6 dyrektywy 2006/69. Motyw 5 dyrektywy 2006/69 stanowi:

„Należy podkreślić, że niektóre usługi o charakterze dóbr inwestycyjnych można objąć systemem, który umożliwia korektę odliczeń dla dóbr inwestycyjnych przez okres użytkowania tego majątku, zgodnie z jego rzeczywistym wykorzystaniem”.

Dyrektywa VAT

6 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy VAT zawiera następującą regulację:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

7 Artykuł 12 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„1. Państwa członkowskie mogą uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, w szczególności jednej z następujących transakcji:

a) dostawa budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem;

[...].

2. Do celów ust. 1 lit. a) »budynek« oznacza dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem.

Państwa członkowskie mogą określić szczególne zasady stosowania kryterium, o którym mowa w ust. 1 lit. a), do przebudowy budynków oraz zdefiniować pojęcie »gruntu związanego z budynkiem«.

[...]”.

8 Artykuł 14 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje:

„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.

9 Zgodnie z art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT:

„»Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.

10 Artyku? 135 ust. 1 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„Pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? nast?puj?ce transakcje:

[...]

j) dostawy budynków lub ich cz??ci oraz zwi?zanego z nimi gruntu, inne ni? dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a);

[...]”.

11 Artyku? 168 owej dyrektywy brzmi nast?puj?co:

„Je?eli towary i us?ugi wykorzystywane s? na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony w pa?stwie cz?onkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia nast?puj?cych kwot od kwoty VAT, któr? jest zobowi?zany zap?aci?:

a) VAT nale?nego lub zap?aconego w tym pa?stwie cz?onkowskim od towarów i us?ug, które zosta?y mu dostarczone lub które maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

12 Artyku? 184 dyrektywy VAT przewiduje:

„Wst?pne odliczenie podlega korekcie, je?eli jego kwota jest wy?sza lub ni?sza od kwoty odliczenia przys?uguj?cej podatnikowi”.

13 Artyku? 185 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Korekta jest dokonywana w szczególno?ci w przypadku, gdy po z?o?eniu deklaracji VAT nast?pi zmiana czynników uwzgl?dnianych przy okre?laniu kwoty odliczenia, na przykad w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obni?ek ceny”.

14 Zgodnie z art. 187 wspomnianej dyrektywy:

„1. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta obejmuje okres pi?ciu lat, w??cznie z rokiem, w którym towary zosta?y nabyte lub wytworzone.

[...]

W odniesieniu do nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne okres stanowi?cy podstaw? obliczania korekty mo?e zosta? przed?u?ony do 20 lat.

2. Roczna korekta dokonywana jest wy??cznie w odniesieniu do jednej pi?tej VAT na?o?onego na te dobra inwestycyjne lub, w przypadku gdy okres korekty zosta? przed?u?ony, w odniesieniu do odpowiedniej cz??ci u?amkowej VAT.

Korekta, o której mowa w akapicie pierwszym, dokonywana jest z uwzgl?dnieniem zmian w zakresie prawa do odliczenia, które nast?pi?y w kolejnych latach, w stosunku do prawa, które obowi?zywa?o w roku, w którym towary zosta?y nabyte, wytworzone lub, w stosownych przypadkach, u?yte po raz pierwszy”.

15 Artyku? 189 tej dyrektywy przewiduje:

„Do celów stosowania przepisów art. 187 i 188 państwa czonkowskie mogą przedsięwziąć następujące środki:

a) zdefiniować pojęcie dóbr inwestycyjnych;

[...].”

16 Artykuł 190 dyrektywy VAT przewiduje:

„Do celów art. 187, 188, 189 i 191, państwa czonkowskie mogą uznać za dobra inwestycyjne usługi o charakterze podobnym do tego zwykle przypisywanego dobrom inwestycyjnym”.

Prawo belgijskie

17 Artykuł 1 ust. 9 pkt 1 wet tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (ustawy ustanawiającej kodeks podatku od wartości dodanej) z dnia 3 lipca 1969 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 17 lipca 1969 r., s. 7046), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu gównym, (zwanego dalej „kodeksem VAT”) ma następujące brzmienie:

„Do celów stosowania niniejszego kodeksu:

1) przez budynek lub część budynku rozumie się dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem”.

18 Artykuł 48 § 2 kodeksu VAT przewiduje:

„W przypadku dóbr inwestycyjnych i usług o charakterze podobnym do zwykle przypisywanego dobrom inwestycyjnym odliczenie należonych na nie podatków podlega korekcie przez okres pięciu lat. Korekty dokonuje się każdego roku w wysokości jednej piątej kwoty tego podatku, w przypadku gdy wystąpi zmiany czynników, które zostały uwzględnione przy obliczaniu podatku podlegającego odliczeniu.

Jednakże w odniesieniu do podatku obciążonego nieruchomości nabyte jako dobro inwestycyjne określone przez króla okres korekty wynosi piętnaście lat, a korekta następuje każdego roku w wysokości jednej piętnastej kwoty tego podatku”.

19 Artykuł 49 tego kodeksu stanowi, że król określa przesłanki stosowania jego art. 45–48.

20 Artykuł 9 Koninklijk besluit nr 3 met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (dekretu królewskiego nr 3 w sprawie odliczeń przy stosowaniu podatku od wartości dodanej) z dnia 10 grudnia 1969 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 12 grudnia 1969 r., s. 12006), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu gównym, (zwanego dalej „dekretem królewskim nr 3”) przewiduje:

„§ 1. W przypadku podatku obciążonego dobrami inwestycyjnymi wstępne odliczenie dokonane przez podatnika podlega kontroli w okresie pięciu lat, rozpoczynającym się w dniu 1 stycznia roku, w którym powstało prawo do odliczenia.

Jednakże w przypadku podatków obciążonych nieruchomości nabyte jako dobra inwestycyjne okres ten wydłuża się do 15 lat.

Podatek obciążony nieruchomości nabyte jako dobra inwestycyjne oznacza podatek należony na:

- 1) czynności, które obejmują lub przyczyniają się do poboru towarów, o których mowa w art. 1 § 9 pkt 1 [kodeksu VAT];
- 2) nabycie majątku, o którym mowa w art. 1 § 9 [kodeksu VAT];
- 3) nabycie prawa rzeczowego w rozumieniu art. 9 akapit drugi pkt 2 [kodeksu VAT] dotyczącego rzeczy, o których mowa w art. 1 § 9 [kodeksu VAT].

[...]"

21 Artykuł 21bis § 1 akapit pierwszy pkt 2 dekretu królewskiego nr 3 stanowi, że podatnik wykonujący działalność zwolnioną z podatku bez prawa do odliczenia, który w odniesieniu do tej samej działalności staje się podatnikiem dokonującym transakcji dających prawo do odliczenia, może skorzystać z prawa do odliczenia w drodze korekty w szczególności w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych, które istnieją w chwili tej zmiany, pod warunkiem że towary te mogą jeszcze zostać wykorzystane, a okres określony w art. 48 § 2 kodeksu VAT nie upłynął.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

22 L BV jest spółką adwokacką. W celu wykonywania tej działalności gospodarczej posiada nieruchomości, używane również do celów mieszkaniowych przez jej osobę zarządzającą.

23 W latach 2007–2015 zrealizowano w tym budynku istotne roboty budowlane, w wyniku których składa się on obecnie z budynku głównego i przebudowanego budynku pośredniego, a także ze szklanej dobudówki i nowo wybudowanej klatki dźwigu. Poszczególne powierzchnie są ze sobą połączone korytarzami poziomymi na parterze i na pierwszym piętrze, przy czym klatka dźwigu pozwala ponadto dotrzeć na wszystkie piętra budynku głównego i pośredniego. W połowie 2015 r. roboty budowlane zostały w pełni ukończone, a budynek ponownie mógł zostać oddany do użytku.

24 Tylko jeden „dochód katastralny” został przypisany całej nieruchomości, przy czym dochód ten wynosił przed rozpoczęciem prac 2456 EUR, a po ich wykonaniu – 3850 EUR. W ten sposób przebudowana nieruchomość była w 40 % przeznaczona na użytek prywatny, a w 60 % na cele związane z działalnością gospodarczą.

25 Z dniem 1 stycznia 2014 r. Królestwo Belgii zniosło zwolnienie z VAT do tej pory mające zastosowanie do wykonywania zawodu adwokata, w związku z czym od tego czasu L BV została zarejestrowana jako podatnik VAT.

26 Następnie L BV skorygowała odliczenia VAT, dokonując odliczenia części VAT, który zapłaciła od kosztów omawianych robót i którego nie mogła odliczyć, gdy jej działalność była zwolniona, ponieważ uważała, że okres na dokonanie korekty mający zastosowanie do tych robót był jeszcze w toku.

27 W związku z tym L BV oparła się na założeniu, zgodnie z którym roboty te stanowiły nieruchomości nabyte jako dobra inwestycyjne podlegające wydłużonemu piętnastoletniemu okresowi korekty, a nie normalnemu pięcioletniemu okresowi mającemu zastosowanie do dóbr inwestycyjnych innych niż nieruchomości.

28 W dniu 28 sierpnia 2015 r. i w dniu 1 grudnia 2015 r. organ podatkowy przeprowadził niezapowiedzianą kontrolę podatkową w siedzibie spółki L BV dotyczącą okresu od 1 stycznia 2014 r. do 30 września 2015 r. W następstwie tej kontroli organ ten, przyznając, że spółka L BV miała co do zasady prawo do korekty odliczeń VAT dotyczącego omawianych robót budowlanych,

doszedł do wniosku, że roboty te nie doprowadziły do wzniesienia nowego budynku, lecz jedynie doprowadziły do modernizacji i renowacji istniejącego budynku, w związku z czym zastosowanie powinien mieć pięcioletni okres korekty.

29 Uznaję w ten sposób, że należy skorygować korektę odliczeń odnoszących się do tych robót przeprowadzonych przez L BV, organ podatkowy w dniu 25 października 2017 r. doręczył jej nakaz, zgodnie z którym spółka ta była zobowiązana do zapłaty określonej kwoty VAT dotyczącej tych odliczeń.

30 Rozpatrujący powództwo L BV rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (sąd pierwszej instancji we Flandrii Wschodniej, wydział Gandawa, Belgia) uznał wyrokiem z dnia 10 marca 2020 r., że całość szklanej dobudówki wzniesionej przez tę spółkę, wybudowanej klatki dźwigu i odnowiony budynek pośredni należy uznać za nowo wybudowane części budynku stanowiące nieruchomości inwestycyjne, w związku z czym zdaniem tego sądu L BV była uprawniona do odliczenia 60 % VAT związanego z tymi robotami.

31 Organ podatkowy wniosł apelację od tego wyroku do hof van beroep te Gent (sądu apelacyjnego w Gandawie, Belgia), będącego sądem odsyłającym. Ze swej strony L BV wniosła apelację wzajemną.

32 Sąd ten uważa, po pierwsze, że apelacja wniesiona przez organ podatkowy jest zasadna w zakresie, w jakim nie można uznać, że klatka dźwigu i dwie konstrukcje na tyłach głównego budynku stanowią, każda z osobna, „część budynku” w rozumieniu art. 1 ust. 9 pkt 1 kodeksu VAT.

33 Sąd ten zauważa jednak, po drugie, w odniesieniu do odwołania wzajemnego wniesionego przez L BV, że w prawie belgijskim w przypadku robót budowlanych przeprowadzonych w istniejącym budynku wydłużony piętnastoletni okres korekty ma zastosowanie do VAT pobranego od tych robót tylko wtedy, gdy po ich wykonaniu istnieje „nowy budynek” dla celów VAT. W związku z tym ów piętnastoletni okres nie ma zastosowania do robót budowlanych, które nie wiążą się z przebudową pociągającą za sobą w rzeczywistości budowę „nowego” budynku dla celów VAT, nawet jeżeli – biorąc pod uwagę ich charakter i znaczenie – roboty te nadają budynkowi, w którym zostały przeprowadzone, okres żywotności gospodarczej tak długi jak w przypadku nowych budynków.

34 Tymczasem, podobnie jak L BV, sąd odsyłający ma wątpliwości, czy system ten jest zgodny z dyrektywą VAT, a w szczególności z jej art. 187 i 189.

35 Po pierwsze bowiem, system ten obejmuje zasadniczo zakresem pojęcia „nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne” jedynie budowę budynku lub części budynku, podczas gdy art. 187 lub 189 dyrektywy VAT nie ograniczają w taki sposób treści tego pojęcia. Nie odsyłają też do pojęcia „dostawy budynku lub części budynku [...] przed pierwszym zasiedleniem”, o którym mowa w art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, ponieważ ostatni przepis służy jedynie wyjaśnieniu, w jakich okolicznościach przeniesienie własności nieruchomości może podlegać opodatkowaniu VAT. Tak rygorystyczne transponowanie pojęcia „nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne” do prawa krajowego, jak ma to miejsce w prawie belgijskim, nie jest zatem uzasadnione.

36 Po drugie, w przypadku gdy budynki uległy istotnej przebudowie, która daje im tak długi okres gospodarczego użytkowania, jaki mają nowe budynki, o czym świadczy fakt, że rozpatrywane roboty budowlane są amortyzowane przez okres 33 lat, są one porównywalne z nowymi budynkami i powinny korzystać z takiego samego traktowania jak w zakresie VAT, zgodnie z zasadą neutralności podatkowej, która stanowi szczególny wyraz zasady równego

traktowania. W tym kontekście można by uznać, że pojęcie „nieruchomości nabytej jako dobro inwestycyjne” powinno mieć zastosowanie do wszystkich nieruchomości, których okres gospodarczego użytkowania jest znacznie dłuższy niż zwykły pięcioletni okres korekty.

37 Gdyby tak było, sąd odsyłający nie wyklucza możliwości powożenia się przez LBV na dyrektywę VAT w celu sprzeciwienia się uregulowaniu krajowemu sprzecznemu z tą dyrektywą i zasadami, na których się ona opiera.

38 W tych okolicznościach Hof van beroep te Gent (sąd apelacyjny w Gandawie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 187 i 189 [dyrektywy VAT] stoją na przeszkodzie uregulowaniu takiemu jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym [a mianowicie art. 48 § 2 i art. 49 kodeksu VAT w związku z art. 9 [dekretu królewskiego nr 3], zgodnie z którym w przypadku przebudowy istniejącego już budynku przedłużony okres korekty (wynoszący 15 lat) ma zastosowanie jedynie wówczas, gdy po przeprowadzeniu robót można – według obowiązujących w prawie krajowym kryteriów – mówić o »nowym budynku« w rozumieniu art. 12 przywołanej dyrektywy, chociaż okres użytkowania gruntownie przebudowanego budynku (który według obowiązujących w prawie krajowym kryteriów administracyjnych tak czy inaczej nie kwalifikuje się jako »nowy budynek« w rozumieniu wspomnianego art. 12) jest identyczny z okresem użytkowania nowego budynku, który to okres użytkowania jest znacznie dłuższy niż pięcioletni okres przewidziany we wspomnianym art. 187, co między innymi wynika z faktu, że przeprowadzone roboty podlegają odpisaniu [amortyzacji] przez okres 33 lat, czyli w terminie przewidzianym również dla nowych budynków?

2) Czy art. 187 [dyrektywy VAT] ma bezpośredni skutek, w związku z czym podatnik, który przeprowadzi w budynku roboty nieskutkujące – według obowiązujących w prawie krajowym kryteriów – zakwalifikowaniem tak przebudowanego budynku jako »nowego budynku« w rozumieniu art. 12 przywołanej dyrektywy, ale skutkujące okresem użytkowania identycznym z okresem użytkowania podobnych nowych budynków, w przypadku których obowiązuje 15-letni okres korekty, może powołać się na zastosowanie 15-letniego okresu korekty?».

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

39 Na wstępie należy zauważyć, że pytanie pierwsze dotyczy okresu korekty w rozumieniu art. 187 ust. 1 dyrektywy VAT, jaki należy stosować do odliczenia VAT zapłaconego przez LBV z tytułu omawianych robót budowlanych, to znaczy okresu pięciu lat przewidzianego w tym przepisie dla dóbr inwestycyjnych w ogólności albo dłuższego okresu, mogącego wynosić do 20 lat, który to okres państwa członkowskie mogą stosować na mocy tego przepisu w odniesieniu do nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne, a który w Belgii został ustalony na podstawie art. 48 § 2 kodeksu VAT i art. 9 § 1 dekretu królewskiego nr 3 na piętnaście lat.

40 Tymczasem z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, a także z wyjaśnień przedstawionych przez rząd belgijski na rozprawie wynika, po pierwsze, że roboty budowlane będące przedmiotem postępowania głównego zostały opodatkowane VAT jako świadczenie usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT w związku z jej art. 24, a nie jako dostawa towarów.

41 Po drugie, w celu zastosowania do tych robót pięcioletniego okresu korekty przewidzianego w art. 187 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy organ podatkowy skorzystał z przyznanej obecnie państwom członkowskim przez art. 190 wspomnianej dyrektywy i wprowadzonej do prawa belgijskiego przez art. 48 ust. 2 akapit pierwszy kodeksu VAT możliwości zrównania z dobrami

inwestycyjnymi usługami o charakterze podobnym do tego zwykle przypisywanego dobrom inwestycyjnym.

42 Tym samym, aby udzielić sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi na pytanie pierwsze, należy również uwzględnić art. 190 dyrektywy VAT.

43 W tych okolicznościach należy uznać, że poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 187, 189 i 190 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu dotyczącemu korekty odliczeń VAT, zgodnie z którym wydłużony okres korekty ustalony na podstawie wspomnianego art. 187 dla nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne ma zastosowanie do robót budowlanych wyznacznie wówczas, gdy są one tak istotne, że prowadzą do przebudowy nieruchomości w rozumieniu art. 12 ust. 2 tej dyrektywy, z wyłączeniem robót budowlanych objętych VAT jako świadczenie usług w rozumieniu tej dyrektywy, które nie prowadzą do takiej przebudowy, wiążącej się ze znacznym rozbudowaniem lub gruntowną renowacją budynku i któregoś okresu gospodarczego użytkowania odpowiada okresowi użytkowania nowego budynku.

44 Aby odpowiedzieć na to pytanie, należy w pierwszej kolejności przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należny lub zapłacony z tytułu nabytych przez nich towarów i usług na wcześniejszym etapie świadczenia dostaw stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii (wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia w konsekwencji pełną neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem, że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Przewidziany w dyrektywie VAT mechanizm korekty ma na celu zwiększenie stopnia dochodowości odliczeń w sposób zapewniający neutralność VAT z takim skutkiem, że transakcje dokonane na wcześniejszym etapie nadal będą uprawniać do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim są używane do wykonywania dostaw lub usług objętych takim podatkiem (wyrok z dnia 9 lipca 2020 r., Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, pkt 20).

47 W tym względzie art. 184 i 185 dyrektywy VAT ustanawiają w sposób ogólny warunki, na jakich krajowe organy podatkowe powinny wymagać korekty wstępnie odliczonego VAT, podczas gdy art. 187–192 dyrektywy VAT przewidują pewne szczegółowe zasady korekty odliczenia VAT mające zastosowanie w szczególnym przypadku dóbr inwestycyjnych (zob. podobnie wyrok z dnia 17 września 2020 r., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, pkt 27, 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 I tak art. 187 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT przewiduje w odniesieniu do tych dóbr inwestycyjnych, że korekta odliczeń jest dokonywana w okresie pięciu lat, z uwzględnieniem okresu, w którym towary zostały nabyte lub wytworzone.

49 Taki okres korekty pozwala na wyeliminowanie nieprawidłowości w obliczeniu kwoty podatku do odliczenia i powstania nieuzasadnionych korzyści lub strat dla podatnika, gdy szczególnie po złożeniu deklaracji nastąpi zmiana czynników uwzględnionych przy ustalaniu kwoty do odliczenia. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawdopodobieństwo takich zmian jest szczególnie duże w przypadku dóbr inwestycyjnych, które są często użytkowane przez okres kilku

lat, w którym ich przeznaczenie może się różnić, w związku z czym koszty ich nabycia podlegają amortyzacji w ciągu kilku lat obrotowych (zob. podobnie wyrok z dnia 16 czerwca 2016 r., Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 W tych ramach przepisy art. 187 dyrektywy VAT dotyczą korekty odliczeń w sytuacjach takich jak sytuacja zaistniała w postępowaniu głównym, gdy dobro inwestycyjne, którego użycie nie daje prawa do odliczenia, zostaje następnie przeznaczone do celów użytkowania daje to prawo (wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, pkt 31).

51 Jeżeli chodzi konkretnie o nieruchomości nabyte jako dobra inwestycyjne, art. 187 ust. 1 akapit ostatni dyrektywy VAT zezwala państwom członkowskim na wydłużenie okresu stanowiącego podstawę obliczania korekty do 20 lat.

52 Przepis ten odpowiada zasadniczo przepisowi art. 20 ust. 2 akapit trzeci szóstej dyrektywy, która została zastąpiona dyrektywą VAT. Jak wynika z motywu piątego dyrektywy 95/7, na mocy której przepis ten został zmieniony w celu wydłużenia maksymalnego okresu korekty w odniesieniu do nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne z 10 lat do 20 lat, taki przedłużony okres został przyjęty, „uwzględniając długość ich ekonomicznego [gospodarczego] okresu użytkowania”.

53 Wynika z tego, że możliwe jest ustanowienie przez państwa członkowskie dla nieruchomości dóbr inwestycyjnych wydłużonego okresu korekty wpisuje się w to samo rozumowanie, co leży u podstaw zasad korekty mających zastosowanie do dóbr inwestycyjnych w ogólności, a mianowicie w dążenie do zwiększenia dochodowości odliczeń, przy jednoczesnym dostosowaniu tych zasad do cech właściwych tym nieruchomościom nabytym jako dobra inwestycyjne, które wiążą się w szczególności z okresem gospodarczego użytkowania tych dóbr inwestycyjnych jeszcze dłuższym niż w przypadku innych dóbr inwestycyjnych.

54 W drugiej kolejności, co się tyczy kwestii, czy roboty budowlane, takie jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, mogą wchodzić w zakres pojęcia „nieruchomości inwestycyjnych” w rozumieniu art. 187 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy VAT i w konsekwencji czy może mieć do nich zastosowanie przedłużony okres korekty ewentualnie ustalony w prawie krajowym dla takich nieruchomości, należy przypomnieć, jak wskazano w pkt 40 niniejszego wyroku, że roboty budowlane będące przedmiotem postępowania głównego zostały opodatkowane VAT jako świadczenie usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, a nie jako dostawa towarów w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy.

55 W związku z tym, chociaż co do zasady nie można wykluczyć, że w danym wypadku wykonanie takich prac można rozpatrywać jako stanowiące dostawę towarów w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, nie jest tak w okolicznościach sporu w postępowaniu głównym.

56 Wynika z tego, że roboty te nie mogą jako takie być objęte zakresem pojęcia „nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne”, o którym mowa w art. 187 ust. 1 dyrektywy VAT, ponieważ stanowią one usługi, a nie towary, i to niezależnie od sposobu, w jaki dobra inwestycyjne zostały w danym wypadku określone w prawie krajowym zgodnie z art. 189 lit. a) tej dyrektywy.

57 W tych okolicznościach zasady korekty przewidziane w art. 187 ust. 1 dyrektywy VAT, które dotyczą dóbr inwestycyjnych, nie mają same w sobie zastosowania do korekty odliczenia VAT zapłaconego z tytułu wykonania tych robót.

58 Oceny tej nie podważa podniesiony na rozprawie przez Komisję Europejską fakt, że sporne w postępowaniu głównym roboty budowlane zmieniły fizycznie nieruchomości, a mianowicie stary

budynek w takiej postaci, w jakiej był on przed rozpoczęciem prac budowlanych, lub wyczerpy do niej inne elementy materialne, które po tym wyczerpieniu mogły być analizowane jako stanowiące część nieruchomości.

59 Niemniej jednak należy zauważyć w trzeciej kolejności, że zgodnie z art. 190 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą do celów w szczególności art. 187 tej dyrektywy uznać za dobra inwestycyjne usługi o charakterze podobnym do tego zwykle przypisywanego dobrom inwestycyjnym.

60 Jak zauważono w pkt 41 niniejszego wyroku, to właśnie korzystając z tej możliwości, wdrożonej w prawie belgijskim, organ podatkowy w niniejszej sprawie zrównał sporne roboty budowlane z dobrami inwestycyjnymi w rozumieniu art. 187 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT.

61 W tych okolicznościach należy, po pierwsze, ustalić, czy art. 190 dyrektywy VAT pozwala państwom członkowskim na zrównanie niektórych usług nie tylko z dobrami inwestycyjnymi, lecz również z nieruchomościami nabytymi jako dobra inwestycyjne.

62 W tym względzie brzmienie art. 190 dyrektywy VAT, który odnosi się w sposób ogólny i niewyczerpujący do pojęcia „dóbr inwestycyjnych”, nie wyłącza w konsekwencji z niego nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne, pozwala a priori uznać, że tak jest.

63 W sytuacji bowiem gdy dane państwo członkowskie postanowiło na podstawie art. 187 ust. 1 akapit trzeci tej dyrektywy zastrzec szczególne traktowanie w ramach ogólnej kategorii dóbr inwestycyjnych dla nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne w celu zastosowania do nich przedurządzonego okresu korekty, te ostatnie, mimo że są traktowane w sposób odmienny niż dobra inwestycyjne inne niż nieruchomości, nadal należą jednak do ogólnej kategorii dóbr inwestycyjnych.

64 Wykądnię przedstawione w pkt 62 niniejszego wyroku, potwierdza cel realizowany przez art. 190 dyrektywy VAT, wynikający z motywu 5 dyrektywy 2006/69, z którego wynika art. 20 ust. 4 akapit trzeci szóstej dyrektywy, którego treść jest obecnie zasadniczo zawarta we wspomnianym art. 190.

65 Zgodnie z motywem 5 przyznanie uprawnienia do zrównania, o którym mowa w tych dwóch przepisach, ma na celu umożliwienie, aby „niektóre usługi o charakterze dóbr inwestycyjnych można [być] objęte systemem, który umożliwia korektę odliczeń dla dóbr inwestycyjnych przez okres użytkowania tego majątku, zgodnie z jego rzeczywistym wykorzystaniem”.

66 Wynika z tego, że cel tego uprawnienia polega na upoważnieniu państw członkowskich do traktowania, dla celów mechanizmu korekty odliczeń, niektórych usług w taki sam sposób jak dóbr inwestycyjnych, o ile usługi te, biorąc pod uwagę w szczególności okres użyteczności gospodarczej ich skutków i równoczesną możliwość zmiany rzeczywistego wykorzystania dóbr, których dotyczą te usługi, są do nich podobne.

67 Tymczasem, biorąc pod uwagę, że w ramach ogólnej kategorii dóbr inwestycyjnych, o której mowa w pkt 63 niniejszego wyroku, nieruchomości nabyte jako dobra inwestycyjne charakteryzują się jeszcze dłuższym okresem użytkowania gospodarczego, jak wskazano w pkt 53 niniejszego wyroku, byłoby niespójne w świetle tego celu, gdyby przy wykonywaniu uprawnienia do zrównania przewidzianego w art. 190 dyrektywy VAT państwa członkowskie nie miały z kolei możliwości rozróżnienia danych usług w zależności od okresu użyteczności gospodarczej ich skutków i zrównania ich w danym przypadku z nieruchomościami nabytymi jako dobra inwestycyjne z zastrzeżeniem, że dane państwo członkowskie przyjąłoby dłuższy okres korekty odliczenia dla tej ostatniej kategorii towarów na podstawie art. 187 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy

VAT.

68 Natomiast dokonywanie wykładni art. 190 dyrektywy VAT w ten sposób, że artykuł ten upoważnia państwa członkowskie do zrównania, do celów mechanizmu korekty odliczenia, niektórych usług, w zależności od przypadku, z nieruchomościami nabytymi do celów inwestycyjnych lub dobrami inwestycyjnymi, pozwala zwiększyć dodatkowo odliczenie VAT zapłaconego od tych usług w zależności od okresu gospodarczej użyteczności ich skutków, na podobnych warunkach, jak przewidziane w tym celu dla dóbr inwestycyjnych, o których mowa w pkt 46, 49 i 53 niniejszego wyroku.

69 Po drugie, o ile państwa członkowskie mogą z pewnością skorzystać z zakreślonego w ten sposób uprawnienia przyznanego im w art. 190 dyrektywy VAT, a ponadto dysponują, gdy postanowią to uczynić, uprawnieniami dyskrecyjnymi w odniesieniu do podobieństwa cech danych usług i towarów, o tyle przy wykonywaniu tych uprawnień dyskrecyjnych powinny one przestrzegać prawa Unii, a w szczególności celu tego artykułu, zwłaszcza zasady neutralności podatkowej (zob. analogicznie wyrok z dnia 17 września 2020 r., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, pkt 49).

70 W tym kontekście z uwagi na cel art. 190 dyrektywy VAT, przedstawiony w pkt 66 niniejszego wyroku, przy wykonywaniu tego przepisu państwa członkowskie nie mogą pomijać okresu gospodarczej użyteczności skutków tych usług, które należy zrównać z dobrami inwestycyjnymi, ponieważ ze względów wskazanych w pkt 67 niniejszego wyroku podobieństwo charakteru danych usług i towarów do celów mechanizmu korekty odliczenia zależy w szczególności od tego okresu gospodarczego użytkowania. Rozpatrywana usługa może bowiem z punktu widzenia okresu gospodarczej użyteczności jej skutków okazać się bliższa nieruchomości nabytej w celach inwestycyjnych niż dobro inwestycyjne inne niż nieruchomość.

71 Jeżeli chodzi o zasadę neutralności podatkowej, która jest przeniesieniem przez prawodawcę Unii do dziedziny VAT ogólnej zasady równego traktowania, to Trybunał orzekł już, że zasada ta sprzeciwia się, po pierwsze, temu, by świadczenie podobnych usług, które są zatem konkurencyjne wobec siebie, było traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT, a po drugie, aby podmioty gospodarcze, które dokonują tych samych transakcji, były traktowane odmiennie w zakresie poboru VAT (wyroki: z dnia 29 października 2009 r., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo, oraz z dnia 30 czerwca 2022 r., Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice, C-146/21, EU:C:2022:512, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

72 W związku z tym, wdrażając art. 190 dyrektywy VAT, państwa członkowskie powinny zapewnić, aby do celów VAT podatnik, który otrzyma określone usługi, nie był traktowany odmiennie od innego podatnika, który, prowadząc tę samą działalność gospodarczą, nabył towary, których cechy gospodarcze są zasadniczo równoważne z cechami tych usług.

73 W niniejszej sprawie do sądu odsyłać należy dokonanie oceny, czy uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym spełnia warunki określone w pkt 69–72 niniejszego wyroku.

74 Niemniej jednak, aby udzielić sędziemu użytecznej odpowiedzi, należy zauważyć, co również podkreślił ten sąd, że bezsporne jest, iż rozpatrywane w postępowaniu głównym roboty budowlane, które trwały przez wiele lat, doprowadziły, jako całość, do istotnej renowacji jednego budynku, a także go rozbudowały, dodając w szczególności szklane dobudówki i klatki dźwigu. Wydaje się ponadto, że znaczenie tych prac jest poparte danymi liczbowymi dostarczonymi przez L BV, zgodnie z którymi łączny koszt tych prac wyniósł około 1 937 104 EUR.

75 Ponadto wydaje się ustalone, że skutki wspomnianych robót budowlanych, biorąc pod uwagę w szczególności ich znaczenie, mają taki sam gospodarczy okres użytkowania jak nowy budynek.

76 Biorąc pod uwagę te elementy, te same roboty budowlane wydają się do celów mechanizmu korekty odliczenia znacznie bardziej podobne do nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne niż do dóbr inwestycyjnych innych niż nieruchomości.

77 Z uwagi na takie podobieństwo zrównanie jednak tych robót z dobrem inwestycyjnym innym niż nieruchomości i zastosowanie do nich pięcioletniego okresu korekty zastrzeżonego dla tej kategorii dóbr może prowadzić do odmiennego traktowania pod względem podatkowym podatnika, który – tak jak L BV – zainwestował w roboty związane z rozbudową i gruntowną renowacją istniejącego budynku i zapłaci VAT należny z tytułu tych robót, do których miałyby zastosowanie pięcioletni okres korekty w stosunku do podobnego podatnika, który zainwestował w budowę nowego budynku, do którego miałyby zastosowanie wydłużony okres korekty, mimo że ze względu na ich cechy gospodarcze inwestycje te są podobne, a nawet funkcjonalnie identyczne.

78 Natomiast w tym kontekście bez znaczenia jest okoliczność, że dane roboty budowlane nie stanowią przebudowy nieruchomości w rozumieniu art. 12 ust. 2 dyrektywy VAT w związku z art. 135 ust. 1 lit. j) tej dyrektywy, ponieważ przedmiot tych przepisów różni się od przedmiotu art. 190 wspomnianej dyrektywy.

79 W rzeczywistości bowiem przedmiot pierwszych przepisów polega na zidentyfikowaniu, z uwzględnieniem ich wartości dodanej, transakcji dotyczących nieruchomości, które mogą być opodatkowane jako dostawa nowego towaru (nieruchomości), które w związku z tym podlegają VAT z tego tytułu (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 listopada 2017 r., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, pkt 32, 55; z dnia 9 marca 2023 r., État belge i Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, pkt 23), podczas gdy celem art. 190 wspomnianej dyrektywy, który wpisuje się w mechanizm korekty mający zastosowanie do dóbr inwestycyjnych, jest określenie zasad, zgodnie z którymi należy dokonać korekty odliczeń VAT zapłaconego od usług podobnych do takich dóbr.

80 W tych okolicznościach uregulowanie krajowe takie jak bądące przedmiotem postępowania głównego może być sprzeczne z art. 190 dyrektywy VAT w związku z art. 187 tej dyrektywy oraz w świetle zasady neutralności podatkowej.

81 Z uwagi na ogólną powyższych rozważań odpowiedź na pytanie pierwsze brzmi następująco: art. 190 dyrektywy VAT w związku z art. 187 tej dyrektywy i w świetle zasady neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu dotyczącemu korekty odliczeń VAT, zgodnie z którymi wydłużony okres korekty ustalony na podstawie wspomnianego art. 187 dla nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne nie ma zastosowania do robót budowlanych opodatkowanych VAT jako świadczenie usług w rozumieniu tej dyrektywy, które wiążą się ze znaczną rozbudową lub gruntowną renowacją nieruchomości, w której zostały wykonane, i dla których okres gospodarczej użyteczności ich skutków odpowiada okresowi użytkowania nowego budynku.

W przedmiocie pytania drugiego

82 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 190 dyrektywy VAT w związku z art. 187 tej dyrektywy i w świetle zasady neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że jest on bezpośrednio skuteczny, tak że podatnik może powołać się na ten przepis przed sądem krajowym przeciwko właściwemu organowi podatkowemu w celu zastosowania do wykonanych na jego rzecz robót budowlanych, opodatkowanych VAT, jako świadczenie usług w rozumieniu tej dyrektywy, wydłużonego okresu korekty ustalonego dla nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne, w przypadku gdy organ ten odmówił zastosowania do nich tego okresu w oparciu o uregulowanie krajowe takie jak to, o którym mowa w pytaniu pierwszym.

83 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że na wypadek gdyby sąd odsyłający uznał, że odmowa zastosowania przez organ podatkowy do rozpatrywanych w postępowaniu głównym robót budowlanych wydłużonego okresu korekty jest sprzeczna z art. 190 dyrektywy VAT w związku z art. 187 tej dyrektywy oraz w świetle zasady neutralności podatkowej, kwestia bezpośrednio skuteczności pierwszego z tych artykułów powstałaby tylko wtedy, gdyby jakkolwiek wykądnia zgodna uregulowania, na którym opiera się ta odmowa, okazała się niemożliwa, jak słuśnie podkreśliły L BV i Komisja (zob. podobnie wyrok z dnia 24 stycznia 2012 r., Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, pkt 23, 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

84 W tym względzie, stosując prawo krajowe, sądy krajowe muszą przy dokonywaniu jego interpretacji uwzględnić wszystkie przepisy prawa krajowego i w oparciu o uznane w porządku krajowym metody wykądni uczynić wszystko, by możliwie w jak najszerszym zakresie interpretować je w świetle treści i celów danej dyrektywy, tak by doprowadzić do osiągnięcia zamierzonego przez nią skutku, realizując tym samym normę ustanowioną w art. 288 akapit trzeci TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 7 sierpnia 2018 r., Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

85 Trybunał orzekł jednak, że zasada wykądni prawa krajowego zgodnie z prawem Unii ma pewne granice. I tak obowiązek sądu krajowego dotyczący odwoływania się do prawa Unii przy dokonywaniu wykądni i stosowaniu danych norm prawa krajowego nie może służyć jako podstawa dokonywania wykądni prawa krajowego contra legem (zob. podobnie wyrok z dnia 7 sierpnia 2018 r., Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

86 W związku z tym w drugiej kolejności, na wypadek gdyby sąd odsyłający uznał, że nie może dokonać wykładni zgodnej rozpatrywanego uregulowania krajowego, należy zbadać, czy art. 190 dyrektywy VAT w związku z art. 187 tej dyrektywy i w świetle zasady neutralności podatkowej może wywoływać skutek bezpośredni, wobec czego spółka L BV może powołać się na ten przepis wobec organu podatkowego w celu zastosowania do rozpatrywanych w postępowaniu głównym robót budowlanych wydłużonego okresu korekty, który w Belgii, zgodnie z art. 48 § 2 kodeksu VAT i art. 9 § 1 dekretu królewskiego nr 3, został ustalony na piętnaście lat.

87 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że we wszystkich wypadkach, w których przepisy danej dyrektywy jawi się, z punktu widzenia ich treści, jako bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, podmioty mogą powoływać się na nie przed sądem krajowym przeciwko państwu, jeżeli państwo to nie transponowało dyrektywy do prawa krajowego w wyznaczonym terminie lub jeżeli dokonało jego niewłaściwej transpozycji (wyrok z dnia 14 maja 2024 r., Stachev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

88 Podmioty prawa mogą zatem powoływać się na takie przepisy w szczególności wobec wszystkich organów administracji tego państwa (zob. podobnie wyrok z dnia 10 października 2017 r., Farrell, C-413/15, EU:C:2017:745, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

89 Jeżeli chodzi w tym kontekście o bezwarunkowy charakter art. 190 dyrektywy VAT, prawdą jest, że przepis ten przyznaje państwom członkowskim jedynie uprawnienie, z którego mogą one skorzystać lub nie, oraz że skorzystanie z tego uprawnienia w zakresie, w jakim dotyczy ono możliwości zrównania usług z nieruchomościami nabytymi jako dobra inwestycyjne, jest ponadto uzależnione od uprzedniego wdrożenia przez dane państwo członkowskie przewidzianej w art. 187 ust. 1 akapit trzeci tej dyrektywy możliwości polegającej na rozróżnieniu takich dóbr w ramach ogółu dóbr inwestycyjnych.

90 Jednakże przyznana państwom członkowskim swoboda wyboru w odniesieniu do decyzji o skorzystaniu z uprawnienia takiego jak przewidziane w art. 190 dyrektywy VAT nie stoi na przeszkodzie dokonaniu kontroli przez sąd krajowy tego, czy państwo członkowskie, które podjęło decyzję o takim skorzystaniu, przestrzegało warunków regulujących wspomniane wykorzystanie, a w szczególności czy pozostało w granicach przysługującego mu uznania (zob. podobnie wyrok z dnia 1 lutego 1977 r., Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, EU:C:1977:12, pkt 27, 29).

91 Ponadto, jeżeli państwo członkowskie, tak jak w niniejszej sprawie, postanowiło skorzystać z uprawnienia przewidzianego w art. 187 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy VAT i wyczerpało w ten sposób w pełni zakres uznania, jakim dysponuje w tym względzie, nie ma już przeszkód dla kontroli sądowej, o której mowa w poprzednim punkcie.

92 W okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym należy zatem skontrolować, czy biorąc pod uwagę elementy analizy przedstawione w pkt 70–72 niniejszego wyroku, dane państwo członkowskie, które skorzystało również z uprawnienia przewidzianego w art. 190 dyrektywy VAT, wypełniło w ten sposób ciążący na nim obowiązek pozostawania w granicach przysługującego mu w tym względzie zakresu uznania, który wynika z treści tego przepisu w związku z art. 187 ust. 1 tej dyrektywy i w świetle zasady neutralności podatkowej.

93 Podobnie, jeżeli chodzi o wystarczająco precyzyjny charakter art. 190 dyrektywy VAT w związku z jej art. 187 ust. 1 oraz w świetle zasady neutralności podatkowej, przypomniana w poprzednim punkcie i również podniesiona w pkt 69 niniejszego wyroku okoliczność, że przy wykonywaniu tych przepisów państwom członkowskim przysuguje zakres uznania, również nie stoi na przeszkodzie temu, by można było przeprowadzić kontrolę sądową w celu zbadania, czy

dane państwo członekowskie nie przekroczyło tego zakresu uznania (zob. podobnie wyroki: z dnia 24 października 1996 r., Kraaijeveld i in., C-72/95, EU:C:1996:404, pkt 59; z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 51).

94 Artykuł 190 dyrektywy VAT w związku z art. 187 tej dyrektywy i w świetle zasady neutralności podatkowej jest wystarczająco precyzyjny, aby umożliwić taką kontrolę sądową, co wynika zresztą również z odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze.

95 W tych okolicznościach art. 190 dyrektywy VAT może wywoływać bezpośredni skutek, w związku z czym podatnik może powołać się na ten artykuł w związku z art. 187 tej dyrektywy i w świetle zasady neutralności podatkowej w sytuacji, o której mowa w pkt 88 niniejszego wyroku.

96 W związku z tym, gdy sąd odsyłający, opierając się na takim bezpośrednim skutku, stwierdzi, że państwo członkowskie przekroczyło zakres swobodnego uznania, nie uznawszy niektórych robót budowlanych, opodatkowanych VAT jako świadczenie usług, za nieruchomości nabyte jako dobra inwestycyjne, podatnik może powołać się bezpośrednio na art. 190 dyrektywy VAT w związku z art. 187 tej dyrektywy i w świetle zasady neutralności podatkowej przed tym sądem, aby roboty te zostały uznane za takie dobra i aby miało do nich zastosowanie wydłużony okres korekty ustalony w prawie krajowym na podstawie ostatniego akapitu owego art. 187 ust. 1 akapit trzeci tej dyrektywy (zob. analogicznie wyroki: z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 52; z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 81).

97 Z uwagi na powyższe rozważania odpowiedź na pytanie brzmi: art. 190 dyrektywy VAT w związku z jej art. 187 oraz w świetle zasady neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że jest on bezpośrednio skuteczny, wobec czego podatnik może powołać się na ten przepis przed sądem krajowym przeciwko właściwemu organowi podatkowemu w celu zastosowania do wykonanych na jego rzecz robót budowlanych, opodatkowanych VAT jako świadczenie usług w rozumieniu tej dyrektywy, wydłużonego okresu korekty ustalonego dla nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne, w przypadku gdy organ ten odmówi zastosowania wydłużonego okresu korekty na podstawie przepisów krajowych, o których mowa w pytaniu pierwszym.

W przedmiocie kosztów

98 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 190 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z art. 187 tej dyrektywy i w świetle zasady neutralności podatkowej

należy interpretować w ten sposób, że:

sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu dotyczącemu korekty odliczeń podatku od wartości dodanej (VAT), zgodnie z którymi wydłużony okres korekty ustalony na podstawie wspomnianego art. 187 dla nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne nie ma zastosowania do robót budowlanych opodatkowanych VAT jako świadczenie usług w rozumieniu tej dyrektywy, które wiążą się ze znaczną rozbudową lub gruntowną renowacją nieruchomości, w których zostały przeprowadzone, i dla których okres gospodarczej

użyteczności ich skutków odpowiada okresowi użytkowania nowego budynku.

2) Artykuł 190 dyrektywy 2006/112/WE w związku z art. 187 tej dyrektywy i w świetle zasady neutralności podatkowej

należy interpretować w ten sposób, że:

jest on bezpośrednio skuteczny, wobec czego podatnik może powołać się na ten przepis przed sądem krajowym przeciwko właściwemu organowi podatkowemu w celu zastosowania do wykonanych na jego rzecz robót budowlanych, opodatkowanych VAT jako świadczenie usług w rozumieniu tej dyrektywy, wydłuzonego okresu korekty ustalonego dla nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne, w przypadku gdy organ ten odmówi zastosowania przedłużonego okresu na podstawie przepisów krajowych, o których mowa w pytaniu pierwszym.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.

i Niniejszej sprawie została nadana fikcyjna nazwa. Nie odpowiada ona rzeczywistej nazwie ani rzeczywistemu nazwisku żadnej ze stron postępowania.