

62011CJ0153

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 22 marca 2012 r. (*)

„Podatek VAT — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 168 — Prawo do odliczenia — Powstanie prawa do odliczenia — Prawo spółki do odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z nabyciem dobra inwestycyjnego, które nie zostało jeszcze oddane do użytkowania w ramach działalności zawodowej owej spółki”

W sprawie C-153/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administratiwen syd Warna (Bułgaria) postanowieniem z dnia 22 marca 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 marca 2011 r., w postępowaniu:

Kub OOD

przeciwko

Direktor na Direkcija „Obchawane i upravljenje na izpynenieto” – Warna pri Centrałno upravljenje na Nacionałnata agencija za prichodite,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues (sprawozdawca), prezes izby, A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

—

w imieniu rządu bułgarskiego przez T. Iwanowa oraz D. Drambozow, działających w charakterze pełnomocników,

—

w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz D. Rusanowa, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładowi art. 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2

Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy spółką K&ub OOD (zwaną dalej „K&ub”) i Direktor na Direkcija „Ob&awane i upravljenje na izpy&nenieto” – Warna pri Centra&no upravljenje na Naciona&nata agencija za prichodite (dyrekcją ds. odwo&a& i zar&dzania egzekucją w Warnie przy centralnym zar&dzie narodowej agencji skarbowej) w przedmiocie decyzji w sprawie korekty podatku, odmawiającej K&ubowi skorzystania z prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), obci&ającego nabycie mieszkania.

Ramy prawne

Prawo Unii

3

W świetle art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w&cznie z g&ownictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

4

Zgodnie z art. 26 omawianej dyrektywy:

„1. Za odp&atne świadczenie usług uznaje się każdą z nast&pujących czynności:

a)

u&ycie towarów stanowiących część majątku przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników lub, bardziej og&lnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa, w przypadkach kiedy VAT od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu;

b)

nieodp&atne świadczenie usług przez podatnika na prywatny użytek jego lub jego pracowników, lub bardziej og&lnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa.

2. Pa&stwa członkowskie mogą odst&pić od stosowania przepisów ust. 1, pod warunkiem że takie odst&pstwo nie będzie prowadziło do zak&óce konkurencji”.

Artyku? 63 rzeczony dyrektywy przewiduje, ?e „[z]darzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego ma miejsce, a VAT staje si? wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania us?ug”.

Zgodnie z art. 167 tej?e dyrektywy „[p]rawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje si? wymagalny”.

Artyku? 168 dyrektywy VAT stanowi:

„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;

[...]”.

Artyku? 273 rzeczony dyrektywy jest sformu?owany nast?puj?co:

„Pa?stwa cz?onkowskie mog? na?o?y? inne obowi?zki, jakie uznaj? za niezb?dne dla zapewnienia prawid?owego poboru VAT i zapobie?enia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, ?e obowi?zki te, w wymianie handlowej mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, nie b?d? prowadzi? do powstania formalno?ci zwi?zanych z przekraczaniem granic.

Mo?liwo?? przewidziana w akapicie pierwszym nie mo?e zosta? wykorzystana do na?o?enia dodatkowych obowi?zków zwi?zanych z fakturowaniem poza obowi?zkami, które zosta?y okre?lone w rozdziale 3”.

Prawo krajowe

Zgodnie z art. 6 ust. 3 pkt 1 Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku VAT, DW nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r., zwanej dalej „ZDDS”), za odp?atn? dostaw? towarów uwa?a si? „zbycie lub udost?pnienie towaru do u?ytku osobistego podatnika, w?a?ciciela, jego podw?adnych lub pracowników, lub osób trzecich, pod warunkiem ?e zaliczenie na poczet podatku zosta?o w ca?o?ci lub cz??ciowo odliczone przy wytworzeniu, przywozie lub nabyciu towaru”.

Artyku? 12 ust. 1 ZDDS definiuje transakcj? podlegaj?c? opodatkowaniu jako „ka?d? dostaw? towarów lub ?wiadczenie us?ug w rozumieniu art. 6 i 9, je?eli s? one wykonywane przez osob? b?d?c? podatnikiem na podstawie niniejszej ustawy, a miejsce spe?nienia ?wiadczenia znajduje si? w kraju, a tak?e [jako] ka?d? dostaw? opodatkowan? zerow? stawk? podatku, która jest wykonywana przez osob? b?d?c? podatnikiem, chyba ?e niniejsza ustawa stanowi inaczej”.

11

Artyku? 69 ust. 1 ZDDS przewiduje:

„W zakresie, w jakim towary i us?ugi s? wykorzystywane na potrzeby dokonywanych przez zarejestrowanego podatnika dostaw opodatkowanych, podatnikowi przys?uguje prawo do odliczenia:

1. kwoty podatku od towarów lub us?ug, które dostawca albo us?ugodawca – je?li podmiot ten jest równie? zarejestrowanym podatnikiem na podstawie niniejszej ustawy – dostarczy? mu lub ma dostarczy?, wzgl?dnie ?wiadczy? lub ma ?wiadczy?”.

12

Artyku? 70 ust. 1 ZDDS stanowi:

„Nawet przy spe?nieniu warunków okre?lonych w art. 69 lub 74 prawo do odliczenia zaliczenia na poczet podatku nie przys?uguje, je?eli:

[...]

2. towary lub us?ugi s? przeznaczone do celów nieodp?atnych dostaw albo do celów dzia?alno?ci niezwi?zanej z dzia?alno?ci? gospodarcz? podatnika;

[...]”.

13

Na podstawie art. 79 ust. 1 i 2 ZDDS:

„1. Od ka?dego podatnika, który w ca?o?ci lub w cz??ci odliczy? podatek naliczony za wytworzone, kupione, nabyte lub zaimportowane przez siebie towary lub us?ugi i nast?pnie wykorzystuje je do celów dostaw zwolnionych od podatku lub do celów dostaw lub czynno?ci, dla których nie powstaje prawo do odliczenia podatku naliczonego, nale?na jest kwota podatku w wysoko?ci wykorzystanego odliczenia.

2. Od zarejestrowanego podatnika, który w ca?o?ci dokona? odliczenia podatku naliczonego za wytworzone, kupione, nabyte lub zaimportowane przez niego towary lub us?ugi i nast?pnie wykorzystuje je zarówno do dokonywania dostaw, dla których powstaje prawo do odliczenia podatku naliczonego, jak i do dostaw zwolnionych od podatku lub do dostaw i czynno?ci, dla których nie powstaje prawo do odliczenia podatku naliczonego, gdy podatnik ten nie mo?e okre?li?, jaka cz??? tych towarów lub us?ug jest wykorzystywana do dostaw uprawniaj?cych do odliczenia podatku naliczonego, a jaka do dostaw nieuprawniaj?cych do odliczenia podatku naliczonego, nale?na jest kwota podatku obliczona na podstawie ust. 7”.

14

Artyku? 79 ust. 7 ZDDS zawiera wzór obliczania podatku nale?nego na podstawie hipotez, o

których mowa w ust. 2 tego? przepisu.

15

Artyku? 38 ust. 3 Zakon za ustrojstwo na teritorijata (ustawy o planowaniu przestrzennym, DW nr 1 z dnia 2 stycznia 2001 r., zwanej dalej „ZUT”) przewiduje:

„W nieruchomo?ci mieszkalnej w systemie wspó?w?asno?ci dopuszczalna jest zmiana urz?dzenia i zmiana przeznaczenia lokalu mieszkalnego lub samodzielnego mieszkania w celu przekszta?cenia go w gabinet lekarski, biuro lub pracowni? indywidualnego twórcy, umo?liwiaj?ca osobom z zewn?trz dost?p do nieruchomo?ci, pod warunkiem ?e lokale znajduj? si? na parterze lub w piwnicy, zmiana ich urz?dzenia jest zgodna z wymogami sanitarnymi, higienicznymi, przeciwpo?arowymi i innymi wymogami technicznymi, na podstawie wyra?nej zgody, wyra?onej na pi?mie, potwierdzonej przed notariuszem, wszystkich w?a?cicieli lokali s?siaduj?cych z danymi lokalami. W drodze wyj?tku mo?na dopu?ci? urz?dzenie ww. lokali na innych pi?trach nad powierzchni? ziemi wy??cznie na podstawie decyzji walnego zgromadzenia wspó?w?a?cicieli, przyj?tej zgodnie z przewidzian? w tym celu procedur? i za wyra?n? zgod?, wyra?on? na pi?mie, potwierdzon? przed notariuszem, wszystkich w?a?cicieli lokali s?siaduj?cych z danymi lokalami”.

16

Artyku? 177 ust. 1 ZUT stanowi:

„Po zako?czeniu robót i, w razie potrzeby, po zako?czeniu kontroli poprzedzaj?cych ich przyj?cie inwestor dokonuje rejestracji oddania dobra do u?ytkowania przed organem, który wyda? pozwolenie na budow?, i jednocze?nie przedk?ada ostateczne sprawozdanie przewidziane w art. 168 ust. 6 umowy, zawarte z przedsi?biorstwami budowlanymi w celu pod??czenia do sieci infrastruktury technicznej, a tak?e dokument urz?du geodezji, kartografii i katastru za?wiadczaj?cy, ?e warunek przewidziany w art. 175 ust. 5 zosta? spe?niony”.

17

Zgodnie z art. 177 ust. 3 ZUT:

„W terminie 7 dni od otrzymania wniosku organ, który wyda? pozwolenie na budow?, po upewnieniu si?, ?e dokumenty s? kompletne, rejestruje oddanie obiektu do u?ytkowania i wydaje pozwolenie na u?ytkowanie”.

18

Z art. 178 ust. 1 ZUT wynika, ?e niedozwolone jest u?ytkowanie obiektów lub ich cz??ci przed ich dopuszczeniem do u?ytkowania przez organ w?a?ciwy na podstawie art. 177 tej ustawy.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

19

Dzia?alno?? K?ubu polega na prowadzeniu hotelu w Warnie, bu?garskim kurorcie nadmorskim.

20

W maju 2009 r. spółka ta kupi?a w Sofii dwupoziomowy apartament przeznaczony na cele mieszkalne. Podatek VAT zwi?zany z tym zakupem zosta? odliczony, lecz ?adna deklaracja podatkowa dotycz?ca zap?aty podatków lokalnych za to mieszkanie nie zosta?a zg?oszona

organom podatkowym.

21

K?ub nie zmieni? przeznaczenia owej nieruchomo?ci ani nie otworzy? w swoim imieniu rachunku do celów dostawy wody i elektryczno?ci.

22

Organy podatkowe wywnioskowa?y z tego, ?e nieruchomo?? b?d?ca przedmiotem sprawy przed s?dem krajowym jest przeznaczona do u?ytku mieszkalnego, a nie na dzia?alno?? zawodow?. Uznaj?c, ?e mieszkanie to nie by?o wykorzystywane w ramach dzia?alno?ci przedsi?biorstwa, organy te stwierdzi?y, ?e przy jego nabyciu nie powsta?o prawo do odliczenia podatku naliczonego, i w konsekwencji wyda?y wobec K?ubu decyzj? w sprawie korekty podatku.

23

K?ub zaskar?y? t? decyzj? do Direktor na Direkcija „Ob?a?wane i upravljenje na izpy?nenieto” – Warna pri Centra?no upravljenje na Nacija?nata agencija za prihodite, który j? potwierdzi?.

24

Skar??ca przed s?dem krajowym wnios?a skarg? do Administratiwen syd Warna (s?du administracyjnego w Warnie).

25

Przed s?dem tym K?ub podnosi, ?e nieruchomo?? b?d?ca przedmiotem sprawy przed s?dem krajowym jest przeznaczona do u?ytku zawodowego, poniewa? K?ub zamierza wykorzystywa? j? podczas spotka? negocjacyjnych z biurami podró?y.

26

Nast?pnie zosta?a przedstawiona deklaracja podatkowa dotycz?ca podatków lokalnych, wymieniaj?ca wykorzystywanie tego mieszkania jako lokalu u?ytkowego.

27

Organy podatkowe s? zdania, ?e K?ub nie wykaza?, i? rzeczone mieszkanie w chwili kontroli podatkowej by?o wykorzystywane do celów zawodowych ani ?e b?dzie tak w przysz?o?ci.

28

W ramach post?powania przed s?dem krajowym przed?o?one zosta?o pismo z urz?du miasta Sofia, stwierdzaj?ce, ?e urz?d ten nie posiada ?adnej informacji dotycz?cej ewentualnego wniosku o pozwolenie na u?ytkowanie tego? mieszkania.

29

Zdaniem s?du krajowego art. 70 ust. 1 pkt 2 ZDDS by? przedmiotem rozbie?nych interpretacji Wyrchowen administratiwen syd (najwy?szego s?du administracyjnego).

30

Cz??? orzecznictwa przyznaje, i? podatnicy mog? odliczy? podatek naliczony przy zakupie

nieruchomości, bądź to uznaję, że przeznaczenie nieruchomości można ustalić dopiero po rozpoczęciu jej użytkowania, bądź też uznaję, że działano?? zawodowa podatnika obejmuje przyszłe dostawy.

31

Zgodnie z inną częścią orzecznictwa, aby skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT w związku z zakupem nieruchomości, która nie została jeszcze dopuszczona do użytkowania, podatnik powinien wykazać, iż towar został wykorzystany na cele jego działalności gospodarczej przed kontrolą podatkową.

32

Dla sądu krajowego ta ostatnia wykładnia literalna prawa krajowego nie jest zgodna z zasadami prawa Unii regulującymi powstanie prawa do odliczenia podatku naliczonego od dóbr inwestycyjnych.

33

W tych okolicznościach Administratiwen syd Warna postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1)

Czy art. 168 lit. a) dyrektywy [VAT] powinno się interpretować w ten sposób, że po wykonaniu przez podatnika prawa wyboru i zaliczenia nieruchomości stanowicej dobro inwestycyjne do majątku przedsiębiorstwa należy przypuszczać (tj. należy przyjąć do czasu przedstawienia dowodu przeciwnego), iż towar ten będzie wykorzystywany do celów podlegających opodatkowaniu dostaw dokonywanych przez podatnika?

2)

Czy art. 168 lit. a) dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że prawo do odliczenia podatku naliczonego w wypadku nabycia nieruchomości, która została zaliczona do majątku przedsiębiorstwa podatnika, powstaje bezpośrednio w okresie podatkowym, w którym podatek stał się wymagalny, niezależnie od okoliczności, iż nieruchomość nie może być użytkowana w świetle braku prawnie wymaganego pozwolenia na użytkowanie?

3)

Czy zgodna ze wskazanymi dyrektywami i z interpretującym je orzecznictwem jest praktyka administracyjna taka jak stosowana przez Nacjonalna agencija za prihodite [narodowa agencja skarbową], według której odmawia się skorzystania z prawa do odliczenia przez podatników, w rozumieniu [ZDDS], podatku VAT w odniesieniu do nabytych przez nich dóbr inwestycyjnych z uzasadnieniem, że dobra te są wykorzystywane na prywatne potrzeby właścicieli spółek, przy czym w ramach owego użytkowania nie jest pobierany podatek VAT?

4)

Czy w okolicznościach takich jak w postępowaniu przed sądem krajowym skarżyciel spółce przysuguje prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu nieruchomości – apartamentu w Sofii?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pierwszego i trzeciego pytania prejudycjalnego

34

Poprzez pytania pierwsze i trzecie, które należy przeanalizować szczególnie, sąd krajowy w istocie dąży do ustalenia, czy art. 168 lit. a) dyrektywy VAT powinno się interpretować w ten sposób, że prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z nabyciem nieruchomości, stanowicej dobro inwestycyjne zaliczone do majątku przedsiębiorstwa, powstaje w okresie podatkowym, w którym podatek stał się wymagalny, niezależnie od okoliczności, że rzeczne dobro nie jest bezpośrednio wykorzystywane do celów zawodowych. Sąd krajowy zastanawia się w konsekwencji, czy można odmówić podatnikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego od nabytego przez niego dobra inwestycyjnego na tej podstawie, że dobro to jest wykorzystywane na prywatne potrzeby.

35

Na wstępie należy przypomnieć, że ustanowiony w dyrektywie VAT system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na jej cel lub rezultaty, pod warunkiem że ona sama podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. w szczególności wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. s. 655, pkt 19; a także z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawie C-118/11 Eon Aset Menidžmynt, pkt 43).

36

Z art. 168 dyrektywy VAT wynika, że w sytuacji gdy podatnik działający w takim charakterze w chwili nabycia dobra używa tego dobra do celów czynności opodatkowanych, jest on uprawniony do odliczenia podatku VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego za dane dobro (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. s. I-3795, pkt 8; a także z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 HE, Zb. Orz. s. I-3123, pkt 43). Zgodnie z art. 63 i 167 dyrektywy VAT prawo do odliczenia powstaje w chwili, gdy podatek podlegający odliczeniu staje się wymagalny, to znaczy w momencie dostarczenia towaru (zob. podobnie wyrok z dnia 2 czerwca 2005 r. w sprawie C-378/02 Waterschap Zeeuws Vlaanderen, Zb. Orz. s. I-4685, pkt 31).

37

Jeżeli, przeciwnie, dobro nie jest używane do celów działalności gospodarczej podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy, lecz podatnik wykorzystuje je do prywatnego użytku, prawo do odliczenia w ogóle nie może powstać (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Lennartz, pkt 9; w sprawie HE, pkt 43).

38

W przypadku transakcji polegającej na nabyciu dobra inwestycyjnego przeznaczonego częściowo na użytek prywatny, a częściowo na użytek zawodowy, podatnik może wybrać całkowite zaliczenie towaru do majątku przedsiębiorstwa (zob. podobnie wyroki: z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbricht, Rec. s. I-2775, pkt 20; z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-434/03 Charles i Charles-Tijmens, Zb. Orz. s. I-7037, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo). W zasadzie podatek VAT naliczony w związku z nabyciem tego dobra podlega zatem pełnemu

odliczeniu. W tych warunkach jeżeli dobro inwestycyjne zaliczone do przedsiębiorstwa spowodowało powstanie prawa do pełnego lub częściowego odliczenia naliczonego podatku VAT, to jego wykorzystywanie do celów prywatnych podatnika lub jego personelu lub do celów innych niż związane z działalnością jego przedsiębiorstwa jest uważane za świadczenie usług dokonane odpłatnie, zgodnie z art. 26 ust. 1 dyrektywy VAT (zob. ww. wyrok w sprawie Charles i Charles-Tijmens, pkt 24, 25 i przytoczone tam orzecznictwo; wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-460/07 Puffer, Zb. Orz. s. I-3251, pkt 41; ww. wyrok w sprawie Eon Aset Menidmynt, pkt 54).

39

Nabycie dobra przez podatnika działającego w takim charakterze determinuje zatem stosowanie systemu podatku VAT i w konsekwencji mechanizmu odliczenia (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Lennartz, pkt 15; w sprawie Eon Aset Menidmynt, pkt 57).

40

Podatnik działa w takim charakterze, gdy działa na potrzeby swojej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-415/98 Bakcsi, Rec. s. I-1831, pkt 29).

41

Kwestia tego, czy podatnik działa w takim charakterze, dotyczy okoliczności faktycznych i należy je oceniać z uwzględnieniem wszystkich danych przypadku, wśród których znajdują się charakter danego towaru i okres, jaki upłynął pomiędzy jego nabyciem a wykorzystaniem go do celów działalności gospodarczej tego podatnika (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Bakcsi, pkt 29; w sprawie Eon Aset Menidmynt, pkt 58). Można również wziąć pod uwagę kwestię, czy zostały podjęte czynne działania w celu dokonania zagospodarowania i uzyskania zezwoleń wymaganych do zawodowego użytkowania towaru, takich jak wymienione w art. 38 ust. 3 ZUT.

42

Zdaniem Trybunału gdyby podatnikowi odmówiono odliczenia podatku VAT naliczonego w odniesieniu do późniejszego zawodowego wykorzystania podlegającego opodatkowaniu – pomimo pierwotnego zamiaru podatnika, by zaliczyć tego rodzaju dobro w całości do swego przedsiębiorstwa dla potrzeb przyszłych czynności – nie byłby on zwolniony z obowiązku ponoszenia całego podatku związanego z dobrem, które wykorzystuje dla potrzeb swej działalności zawodowej, a opodatkowanie jego działalności zawodowej prowadziłoby do podwójnego opodatkowania, sprzecznego z zasadą neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Puffer, pkt 45, 46).

43

Zasada neutralności podatku VAT w odniesieniu do obciążenia finansowego przedsiębiorstw wymaga, by ponoszenie kosztów inwestycyjnych na potrzeby i na cele przedsiębiorstwa było uznawane za działalność gospodarczą, z której wynika prawo do bezpośredniego odliczenia naliczonego podatku VAT (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie 268/83 Rompelman, pkt 22; w sprawie Puffer, pkt 47).

44

Zatem jednostka, która nabywa dobra na potrzeby działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, czyni to w charakterze podatnika, nawet jeżeli dobra te nie są

bezporednio wykorzystywane do celów tej działalności gospodarczej (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Lennartz, pkt 14).

45

Do sądu krajowego należy ocena, czy w sprawie przed tym sądem Klub faktycznie nabył dane nieruchomości na potrzeby swojej działalności gospodarczej. Jeśli tak, spółka ta może dokonać pełnego i bezpodrządnego odliczenia podatku naliczonego w związku z danym dobrem w całości zaliczonym do majątku swojego przedsiębiorstwa, mimo że nie było ono bezpodrządnio wykorzystywane do celów jego działalności gospodarczej.

46

Należy dodać, że jeśli nie doszło do oszustwa lub nadużycia, i z zastrzeżeniem ewentualnych korekt zgodnych z warunkami przewidzianymi przez dyrektywę VAT, raz nabyte prawo do odliczenia trwa (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98 Breitsohl, Rec. s. I-4321, pkt 41; z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb. Orz. s. I-1609, pkt 84).

47

Jak orzekł w tym względzie Trybunał, w sytuacji gdy podatnik nie mógł wykorzystywać towarów lub usług prowadzących do odliczenia w ramach czynności podlegających opodatkowaniu z uwagi na okoliczności niezależne od jego woli, prawo do odliczenia pozostaje nabyte, ponieważ w takim wypadku nie istnieje żadne ryzyko oszustwa lub nadużycia, które mogłoby uzasadnić późniejszy zwrot odliczonych kwot (wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-396/98 Schloßstrasse, Rec. s. I-4279, pkt 42).

48

Natomiast w sytuacjach stanowiących oszustwo lub nadużycie, w których podatnik, pod pretekstem zamiaru prowadzenia konkretnej działalności gospodarczej, faktycznie zamierza nabyć jako swój prywatny majątek towary, w odniesieniu do których można dokonać odliczenia, organ podatkowy może ze skutkiem wstecznym żądać zwrotu kwot na tej podstawie, iż odliczenia te zostały dokonane na podstawie fałszywych oświadczeń (zob. ww. wyrok w sprawie Schloßstrasse, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

49

Warto przypomnieć, że stwierdzenie istnienia nadużycia jest uzależnione od spełnienia dwóch warunków. Po pierwsze, dane transakcje, mimo że spełniają warunki formalne ustanowione przez odpowiednie przepisy dyrektywy VAT i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, powinny skutkować osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą owe przepisy. Po drugie, z ogółu obiektywnych czynników powinno wynikać, że zasadniczym celem spornych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 74, 75).

50

Przepisy, do których przyją państwa członkowskie są upoważnione na podstawie art. 273 dyrektywy VAT celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, nie powinny jednak wykraczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tych celów, i nie mogą podważać neutralności podatku VAT (zob. wyrok z dnia 21 października 2010 r. w sprawie C-385/09 Nidera Handelscompagnie, Zb. Orz. s. I-10385, pkt 49).

51

W niniejszej sprawie do sądu krajowego należy zbadać, czy w świetle obiektywnych czynników ustalona jest praktyka stanowiąca oszustwo, taka jak określona w pkt 49 niniejszego wyroku.

52

Z powyższego wynika, że art. 168 lit. a) dyrektywy VAT powinno się interpretować w ten sposób, iż podatnik, który nabył dobro inwestycyjne, działając w takim charakterze, i który zaliczył je do majątku przedsiębiorstwa, ma prawo do odliczenia podatku VAT obciążającego nabycie tego dobra w okresie podatkowym, w którym podatek stał się wymagalny, niezależnie od okoliczności, że rzeczony dobro nie jest bezpośrednio wykorzystywane do celów zawodowych. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy podatnik nabył dobro inwestycyjne na potrzeby swojej działalności gospodarczej, i ocena, w danym wypadku, istnienia praktyki stanowiącej oszustwo.

W przedmiocie pytania czwartego

53

Poprzez pytanie czwarte sąd krajowy dąży do ustalenia, czy w okolicznościach analogicznych do opisanych w sprawie przed sądem krajowym skarżąca ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z nabyciem nieruchomości położonej w Sofii.

54

Należy przypomnieć, że w ramach art. 267 TFUE Trybunał nie jest uprawniony do stosowania przepisów prawa Unii do określonego przypadku, lecz wyłącznie do orzekania w kwestii wykadni traktatów oraz aktów przyjętych przez instytucje Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 maja 2001 r. w sprawie C-203/99 Veedfald, Rec. s. I-3569, pkt 31; z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-54/07 Feryn, Zb. Orz. s. I-5187, pkt 19).

55

W niniejszej sprawie poprzez swoje pytanie sąd krajowy dąży do uzyskania od Trybunału bezpośredniego zastosowania art. 168 dyrektywy VAT do okoliczności faktycznych sporu zawisłego przed tym sądem, podczas gdy do sądu krajowego należy rozstrzygnięcie tego sporu w oparciu, w danym wypadku, o odpowiedź udzieloną na pozostałe pytania prejudycjalne.

56

Trybunał nie jest zatem w obowiązku do udzielenia odpowiedzi na pytanie czwarte.

W przedmiocie kosztów

57

Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy

rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej powinno się interpretować w ten sposób, że podatnik, który nabył dobro inwestycyjne, działając w takim charakterze, i który zaliczył je do majątku przedsiębiorstwa, ma prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej obciążającego nabycie tego dobra w okresie podatkowym, w którym podatek stał się wymagalny, niezależnie od okoliczności, że rzeczony dobro nie jest bezpośrednio wykorzystywane do celów zawodowych. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy podatnik nabył dobro inwestycyjne na potrzeby swojej działalności gospodarczej, i ocena, w danym wypadku, istnienia praktyki stanowicej oszustwo.

Podpisy

(*) Język postępowania: bułgarski.