



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
EVGENIEGO TANCHEVA
przedstawiona w dniu 20 maja 2021 r.¹

Sprawy połączone C-45/20 i C-46/20

E
przeciwko
Finanzamt N (C-45/20)
i
Z
przeciwko
Finanzamt G (C-46/20)

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof
(federalny trybunał finansowy, Niemcy)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Podatek od wartości dodanej –
Odliczenie podatku naliczonego – Dyrektywa Rady 2006/112/WE, zmieniona dyrektywą Rady
2009/162/WE – Artykuł 167 i art. 168 lit. a) – Montaż instalacji fotowoltaicznej –
Zorganizowanie biura w domu wykorzystywanym w pozostałym zakresie prywatnie –
Nieruchomość – Składniki majątku o przeznaczeniu mieszanym – Zaliczenie do majątku
przedsiębiorstwa – Zgodność z prawem Unii przewidzianego przez państwo członkowskie
terminu na dokonanie zaliczenia oraz domniemania zaliczenia do majątku prywatnego w braku
przesłanek przeciwnych – Utrata prawa do odliczenia podatku naliczonego

1. W rozpatrywanych wnioskach o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy, zwany dalej „sądem odsyłającym”) zwraca się o doprecyzowanie orzecznictwa Trybunału w przedmiocie zaliczenia dóbr inwestycyjnych² oraz, w ujęciu bardziej konkretnym, nieruchomości³ wykorzystywanych zarówno do celów zawodowych, jak i prywatnych (zwanymi dalej „składnikami majątku o przeznaczeniu mieszanym”) do majątku prywatnego podatnika, do majątku przedsiębiorstwa podatnika lub do obu tych rodzajów majątku (zwanego dalej „decyzją o zaliczeniu”). Dokładniej rzecz ujmując, skierowane do Trybunału pytania dotyczą skutków, jakie decyzja o zaliczeniu wywołuje w odniesieniu do prawa do odliczenia podatku naliczonego, przewidzianego w art. 167 i art. 168

¹ Język oryginału: angielski.

² To do sądu odsyłającego należy jednak ustalenie, czy – w świetle prawa krajowego – dobra rozpatrywane w niniejszej sprawie stanowią „dobra inwestycyjne”. Na mocy art. 189 lit. a) dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą zdefiniować pojęcie „dóbr inwestycyjnych”. Trybunał orzekł, że to pojęcie obejmuje dobra wykorzystywane do celów działalności gospodarczej, wyróżniające się trwałym charakterem i wartością oraz których koszty nabycia nie są księgowane zwyczajnie jako wydatki bieżące, lecz podlegają amortyzacji w ciągu kilku lat obrotowych. Zobacz na przykład wyrok z dnia 27 marca 2019 r., Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, pkt 23, w którym czyni się odesłanie do wyroku z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 35.

³ Zobacz także pkt 35 niniejszej opinii.

lit. a) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴, zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/WE z dnia 22 grudnia 2009 r. zmieniającą niektóre przepisy dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁵ (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2. Przedmiotem pytań prejudycjalnych jest zgodność z prawem Unii, zwłaszcza w świetle rozstrzygnięcia przyjętego przez Trybunał w wyroku z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo⁶, przewidzianej w prawie niemieckim instytucji w postaci terminu zawitego na powiadomienie niemieckich organów podatkowych o decyzji o zaliczeniu, którego upływ – zgodnie z orzecznictwem sądu odsyłającego – skutkuje utratą prawa do odliczenia podatku naliczonego. Wydaje się, że taki sam skutek należy przypisywać wypracowanemu w orzecznictwie sądu odsyłającego domniemaniu zaliczenia składnika majątku o przeznaczeniu mieszanym do majątku prywatnego podatnika, które stosuje się w braku wystarczających przesłanek przeciwnych.

3. Doszedłem do wniosku, że – w okolicznościach postępowań głównych – taka wykładnia prawa państwa członkowskiego zawarta w orzecznictwie sądu odsyłającego, zgodnie z którą podatnik traci prawo do odliczenia podatku naliczonego wskutek niepowiadomienia o decyzji o zaliczeniu w odniesieniu do składników majątku o przeznaczeniu mieszanym w terminie określonym w tym celu w prawie państwa członkowskiego, jest niezgodna z art. 167 i art. 168 lit. a) dyrektywy VAT ze względu na sprzeczność z zasadami neutralności podatkowej i proporcjonalności, skoro z akt sprawy nie wynika, iż występują jakiegokolwiek podejrzenia oszustwa podatkowego⁷. Ten sam wniosek należy wysnuć w przypadku przywołanego powyżej domniemania zaliczenia do majątku prywatnego podatnika, jeżeli skutkuje ono utratą prawa do odliczenia.

I. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Artykuł 167 dyrektywy VAT stanowi:

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

5. Artykuł 168 lit. a) dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„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;

⁴ Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

⁵ Dz.U. 2010, L 10, s. 14.

⁶ C-140/17, EU:C:2018:595 (zwanym dalej „wyrokiem Gmina Ryjewo”).

⁷ Wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 65–70. Zobacz także na przykład wyrok z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 39, który zawiera odesłanie do wyroku z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo. Zobacz także niedawne wyroki: z dnia 26 kwietnia 2018 r., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 32–34, pkt 49–51; z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 37, 38.

[...]”.

6. Artykuł 168a ust. 1 dyrektywy VAT brzmi:

„1. W przypadku nieruchomości stanowiącej część majątku przedsiębiorstwa danego podatnika i wykorzystywanej zarówno do celów prowadzonej przez tego podatnika działalności, jak i do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych niż prowadzona przez podatnika działalność, VAT od wydatków związanych z taką nieruchomością podlega odliczeniu zgodnie z zasadami określonymi w art. 167, 168, 169 i 173 wyłącznie do wysokości udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość została wykorzystana do celów działalności prowadzonej przez podatnika.

W drodze odstępstwa od art. 26 zmiany w udziale procentowym wykorzystania nieruchomości, o której mowa w akapicie pierwszym, są uwzględniane zgodnie z zasadami przewidzianymi w art. 184–192, zgodnie z ich zastosowaniem w odnośnym państwie członkowskim”.

7. Artykuł 250 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Każdy podatnik składa deklarację VAT zawierającą wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty należnych odliczeń, włączając w to, o ile jest to niezbędne do ustalenia podstawy opodatkowania, całkowitą wartość transakcji odnoszących się do tego podatku i do tych odliczeń oraz wartość transakcji zwolnionych”.

B. Prawo niemieckie

8. Paragraf 15 ust. 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „UStG”) ma następujące brzmienie:

„Przedsiębiorca może odliczyć następujące kwoty podatku naliczonego:

1. podatki podlegające zapłacie na mocy przepisów prawnych za dostawy i usługi, które zostały wykonane na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę [...]”.

9. Paragraf 18 ust. 3 UStG brzmi:

„Przedsiębiorca przekazuje drogą elektroniczną, w wymaganej formie, deklarację podatkową za okres roku kalendarzowego lub za krótszy okres rozliczeniowy, w której samodzielnie oblicza, zgodnie z § 16 ust. 1–4 i § 17, wysokość zobowiązania podatkowego lub nadwyżki przypadającej na jego rzecz (deklaracja podatkowa). W przypadkach, o których mowa w § 16 ust. 3 i 4, deklaracja podatkowa jest przekazywana w terminie jednego miesiąca od zakończenia krótszego okresu rozliczeniowego. W celu uniknięcia nadmiernych trudności Finanzamt może na wniosek zwolnić z wymogu zachowania drogi elektronicznej. W takim przypadku przedsiębiorca przekazuje deklarację podatkową na formularzu przewidzianym przez organ administracji i składa na niej odrębny podpis”.

10. Paragraf 149 ust. 2 Abgabenordnung (ordynacji podatkowej), w brzmieniu obowiązującym w chwili powstania sporu⁸, stanowi:

„O ile przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej, deklaracje podatkowe za okres roku kalendarzowego lub okres wskazany przez prawo składa się najpóźniej w ciągu pięciu miesięcy od ich zakończenia [...]”.

II. Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne

A. Sprawa C-45/20, E/Finanzamt N (zwana dalej „sprawą E”)

11. Skarżący w sprawie E prowadzi przedsiębiorstwo montażu rusztowań. W 2014 r. powziął on decyzję o budowie domu, w którym – zgodnie z planami architektonicznymi z dnia 29 lipca 2014 r. – przewidziano utworzenie na parterze biura o powierzchni 16,57 m². W pozostałym zakresie dom miał być wykorzystywany do celów prywatnych i mieć łączną powierzchnię 149,75 m². Faktury za budowę domu, w tym biura, zostały wystawione w okresie od października 2014 r. do listopada 2014 r.⁹

12. E nie zwrócił się, w odniesieniu do biura, o proporcjonalne odliczenie podatku naliczonego we wstępnych (miesięcznych) deklaracjach, które był zobowiązany złożyć za lata 2014 i 2015 na podstawie § 18 ust. 2 zdanie drugie UStG, lecz po raz pierwszy wystąpił z takim wnioskiem w rocznej deklaracji VAT za rok 2015, zgodnie z § 18 ust. 3 zdanie pierwsze UStG¹⁰. Ta deklaracja wpłynęła do Finanzamt (zwanego dalej „urzędem skarbowym”) w dniu 28 września 2016 r.

13. Urząd skarbowy, decyzją z dnia 5 kwietnia 2017 r., ustalił wysokość podatku obrotowego E za rok 2015 i nie zezwolił na odliczenie kwoty [x] EUR odpowiadającej, zdaniem E, kwocie podatku naliczonego od przedmiotowego biura. Wniesione od tej decyzji odwołanie urząd skarbowy oddalił decyzją z dnia 17 stycznia 2018 r. jako bezzasadne. Oddalona została również złożona w tym względzie skarga. W wyroku z dnia 19 marca 2018 r. Sächsisches Finanzgericht (sąd podatkowy dla Saksonii, Niemcy) wskazał, że wnioskowane odliczenie podatku naliczonego nie jest możliwe, ponieważ zaliczenia dobra do majątku przedsiębiorstwa nie dokonano w terminie, to znaczy do dnia 31 maja 2015 r.

14. W postanowieniu odsyłającym zaznaczono, że – zgodnie z orzecznictwem sądu odsyłającego – z zasady natychmiastowego odliczenia podatku naliczonego wynika, iż decyzja o zaliczeniu musi zostać podjęta w chwili nabycia lub wytworzenia danego dobra¹¹. Ponadto zgodnie z orzecznictwem sądu odsyłającego podatnik może, ze względów praktycznych, powiadomić o podjęciu decyzji o zaliczeniu z wykorzystaniem świadczących o tym elementów. Niemniej jednak, w myśl § 18 ust. 3 UStG, należy to uczynić najpóźniej oraz w sposób ostateczny

⁸ Z uwag na piśmie przedstawionych przez Republikę Federalną Niemiec wynika, że wersją mającą zastosowanie jest wersja obowiązująca od dnia 1 listopada 2011 r.

⁹ Tak wynika z uwag na piśmie przedstawionych przez Finanzamt N.

¹⁰ Tak wynika z uwag na piśmie przedstawionych przez Finanzamt N.

¹¹ Wyroki Bundesfinanzhof zebrane w: BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 23; BFH/NV 2012, 808, Rz 18; BFH/NV 2012, 1828, Rz 28 i nast.; BFH/NV 2013, 266, Rz 38.

w deklaracji podatku obrotowego za rok, w którym dokonano nabycia¹². Z orzecznictwa sądu odsyłającego wynika, że w tym zakresie chodzi o dzień upływu ogólnego ustawowego terminu na złożenie ostatecznej deklaracji podatkowej, zgodnie z § 149 ust. 2 ordynacji podatkowej. W przypadku postępowania głównego był to dzień 31 maja kolejnego roku (mianowicie 2015 r.)¹³. Co więcej, zgodnie z orzecznictwem sądu odsyłającego przedłużenie terminu na złożenie ostatecznej deklaracji podatkowej nie jest równoznaczne z przedłużeniem terminu na powiadomienie o elementach świadczących o decyzji o zaliczeniu¹⁴.

15. W skardze rewizyjnej wniesionej do sądu odsyłającego E podniósł, że po jego stronie nie zachodziła konieczność powiadomienia urzędu skarbowego, z wykorzystaniem deklaracji podatku obrotowego, o dodatkowych elementach wskazujących na podjęcie przez niego decyzji o zaliczeniu, ponieważ plany architektoniczne sygnalizujące faktyczne wykorzystywanie biura wyłącznie do celów zawodowych stanowiły wystarczające elementy świadczące o zaliczeniu tego biura do składników majątku przedsiębiorstwa.

B. Sprawa C-46/20, Z/Finanzamt G (zwana dalej „sprawą Z”)

16. Sprawa Z dotyczy odliczenia jako podatku naliczonego VAT zapłaconego w 2014 r. w związku z montażem instalacji fotowoltaicznej. Skarżący Z częściowo sam zużywał energię elektryczną wytwarzaną przez tę instalację, a częściowo dostarczał ją do sieci energetycznej dostawcy energii. Umowa o wprowadzanie energii do sieci elektroenergetycznej, która przewidywała wynagrodzenie powiększone o kwotę podatku, została zawarta w tym samym roku podatkowym.

17. W dniu 29 lutego 2016 r. Z złożył deklarację podatku obrotowego za rok podatkowy, o którym mowa, i zadeklarował podatek naliczony w wysokości [x] EUR. Kwota podatku naliczonego odpowiadała zasadniczo kwocie podatku wykazanej na fakturze z dnia 11 września 2014 r. za dostawę i montaż instalacji fotowoltaicznej. Z nie składał wcześniej żadnych deklaracji dotyczących tej instalacji. Finanzamt G, będący drugą stroną postępowania, początkowo zatwierdził deklarację podatku obrotowego za rok podatkowy, o którym mowa.

18. Po przeprowadzeniu nadzwyczajnej kontroli podatkowej w zakresie podatku obrotowego urząd skarbowy doszedł do wniosku, że nie można odliczyć podatku naliczonego wykazanego na fakturze z dnia 11 września 2014 r. Zdaniem urzędu skarbowego Z nie dokonał zaliczenia przedmiotowego dobra do majątku przedsiębiorstwa w terminie, to jest do dnia 31 maja 2015 r.

19. Urząd skarbowy ustalił zatem, decyzją z dnia 30 listopada 2016 r., która została ostatnio zmieniona decyzją z dnia 27 marca 2017 r., wysokość zobowiązania Z z tytułu podatku obrotowego za rozpatrywany rok. Decyzją z dnia 18 maja 2017 r. oddalono wniesione od tej decyzji odwołanie; podobnie oddalona została złożona w tym względzie skarga. Wyrokiem z dnia 12 września 2018 r. Finanzgericht Baden-Württemberg (sąd podatkowy dla Badenii-Wirtembergii, Niemcy) orzekł, że Z, któremu przysługiwało prawo wyboru zaliczenia omawianej instalacji fotowoltaicznej, nie zaliczył jej w odpowiednim terminie do majątku

¹² Wyroki Bundesfinanzhof zebrane w: BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 24 i nast., 34; BFHE 234, 531, BStBl II 2014, 81, Rz 24 i nast.; BFH/NV 2013, 266, Rz 40f; postanowienia Bundesfinanzhof zebrane w BFH/NV 2017, 922, Rz 5; w każdym przypadku z dalszymi odesłaniami i przytoczonym tam, odpowiednio, orzecznictwem.

¹³ Wyroki Bundesfinanzhof zebrane w: BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 33 i nast.; BFH/NV 2013, 266, Rz 40 i nast.; BFH/NV 2014, 1097, Rz 14; postanowienia Bundesfinanzhof zebrane w: BFH/NV 2014, 914, Rz 6; BFH/NV 2017, 922, Rz 5. Z odesłania prejudycjalnego wynika, że obecnie jest to dzień 31 lipca kolejnego roku.

¹⁴ Wyroki Bundesfinanzhof zebrane w: BFHE 234, 531, BStBl II 2014, 81, Rz 36 i nast.; BFH/NV 2012, 808, Rz 18.

przedsiębiorstwa. Takie rozstrzygnięcie wynikało z orzecznictwa wiążącego Finanzgericht (sąd podatkowy) (zob. pkt 14 niniejszej opinii). Słuszność tego podejścia potwierdza również późniejsze orzecznictwo Trybunału.

20. W postępowaniu przed Finanzgericht (sądem podatkowym) Z utrzymywał, że orzecznictwo sądu odsyłającego przewidujące wymóg powiadomienia, w krótkim terminie, o elementach świadczących o zaliczeniu składników majątku o przeznaczeniu mieszanym, powinno – zwłaszcza ze względu na rozstrzygnięcie przyjęte w wyroku Gmina Ryjewo – zostać zakwestionowane.

21. W postanowieniu odsyłającym wskazano, że urząd skarbowy bronił zaskarżonej decyzji, a ponadto zauważył, iż skarżący – przed przystąpieniem do eksploatacji gospodarczej instalacji fotowoltaicznej – nie działał jako przedsiębiorca w rozumieniu przepisów o podatku obrotowym, zaś w okolicznościach, w których Trybunał wydał wyrok Gmina Ryjewo, nie istniało prawo wyboru zaliczenia.

22. W tych okolicznościach sąd odsyłający postanowił zawiesić postępowanie zarówno w sprawie C-45/20, jak i w sprawie C-46/20, i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy art. 168 lit. a) w związku z art. 167 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej stoi na przeszkodzie orzecznictwu krajowemu, zgodnie z którym prawo do odliczenia podatku naliczonego jest wykluczone w przypadkach, w których istnieje prawo wyboru zaliczenia przy nabyciu usług, jeżeli przed upływem ustawowego terminu złożenia rocznej deklaracji podatku obrotowego nie została podjęta decyzja o zaliczeniu możliwa do stwierdzenia przez organy podatkowe?
- 2) Czy art. 168 lit. a) [dyrektywy 2006/112] stoi na przeszkodzie orzecznictwu krajowemu, zgodnie z którym jeżeli brak jest (wystarczających) przesłanek zaliczenia do aktywów przedsiębiorstwa, zakłada się zaliczenie do sfery prywatnej lub istnieje odpowiednie domniemanie zaliczenia do sfery prywatnej?”.

23. Trybunał skierował na piśmie szereg pytań do Republiki Federalnej Niemiec i Komisji. Republika Federalna Niemiec udzieliła na nie odpowiedzi w dniu 14 grudnia 2020 r., zaś Komisja – w dniu 16 grudnia 2020 r.

24. Uwagi na piśmie w przedmiocie pytań prejudycjalnych zostały przedstawione przez Finanzamt N (w związku ze sprawą E), Republikę Federalną Niemiec i Komisję. Rozprawa się nie odbyła.

III. Uwagi wstępne

25. Proponuję, aby do zagadnień podniesionych w postanowieniach odsyłających ustosunkować się w następującej kolejności.

26. Po pierwsze, kwestią, jaką należy rozstrzygnąć na samym początku, musi z konieczności być kwestia tego, czy zarówno E, jak i Z przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego w chwili nabycia przedmiotowych składników majątku o przeznaczeniu mieszanym, mianowicie domu w sprawie E oraz instalacji fotowoltaicznej w sprawie Z. Ta ocena pozostaje

w bezpośrednim związku z decyzją o zaliczeniu, ponieważ – jak zostało to wskazane w uwagach na piśmie przedstawionych przez Republikę Federalną Niemiec – możliwość odliczenia podatku naliczonego zależy od tego, w jaki sposób dana osoba dokonała zaliczenia odnośnego składnika majątku o przeznaczeniu mieszanym¹⁵.

27. Po drugie, jak również zostało to zasugerowane w uwagach na piśmie przedstawionych przez Republikę Federalną Niemiec, dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniach głównych tak samo kluczowe jest ustalenie, czy możliwa do stwierdzenia decyzja o zaliczeniu podejmowana w odniesieniu do składników majątku o przeznaczeniu mieszanym stanowi w świetle prawodawstwa Unii w dziedzinie VAT przesłankę materialną, czy też wymóg formalny. Wynika to z faktu, że niespełnienie przez podatnika wymogu formalnego, inaczej niż ma to miejsce w przypadku przesłanek materialnych, niekoniecznie pozbawia tego podatnika przysługującego mu prawa do odliczenia podatku naliczonego¹⁶. Jak wyjaśnię poniżej, doszedłem do wniosku, że istnienie możliwej do stwierdzenia decyzji o zaliczeniu stanowi przesłankę materialną prawa do odliczenia podatku naliczonego od składników majątku o przeznaczeniu mieszanym, przy czym jest ona tego rodzaju, iż jej spełnienie można ustalić w oparciu o elementy świadczące w sposób obiektywny o istnieniu decyzji o zaliczeniu. Jak dotąd w orzecznictwie nie sformułowano wymogu zobowiązującego podatników do przedkładania organom podatkowym państw członkowskich jakichkolwiek konkretnych i specjalnych deklaracji w związku z decyzją o zaliczeniu. W tej sekcji przeanalizuję także, jaki jest zakres swobodnego uznania przysługującego państwom członkowskim przy ustanawianiu terminów na powiadomienie krajowych organów podatkowych o dokonaniu możliwego do stwierdzenia zaliczenia.

28. Po trzecie, po omówieniu tych kwestii udzielę odpowiedzi na pytania prejudycjalne.

29. Jeśli chodzi o znaczenie wyroku Gmina Ryjewo, należy wskazać, że nie dotyczył on skutków wypływających z: (i) zaliczenia dóbr inwestycyjnych o przeznaczeniu mieszanym w całości do majątku przedsiębiorstwa; (ii) pozostawienia tych dóbr w całości w ramach majątku prywatnego, a tym samym ich całkowitego wyłączenia z systemu VAT, ani (iii) zaliczenia ich do majątku przedsiębiorstwa jedynie w zakresie, w jakim są one faktycznie wykorzystywane do celów zawodowych¹⁷.

30. Przedmiotem wyroku Gmina Ryjewo były natomiast skutki wykorzystywania nieruchomości przez gminę początkowo do wykonywania czynności niepodlegających opodatkowaniu, zaś później – do wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, oraz wpływ takiej sytuacji na możliwość odliczenia podatku naliczonego zapłaconego w związku z budową owej nieruchomości. Dlatego też zgadzam się z argumentami przytoczonymi w uwagach na piśmie przedstawionych przez Finanzamt N, zgodnie z którymi – wbrew bronionym niekiedy w doktrynie poglądom – w wyroku Gmina Ryjewo nie zasugerowano, że dla ustalenia, czy podatnik działa w takim charakterze, nie jest już potrzebne podjęcie decyzji o zaliczeniu w odniesieniu do składników majątku o przeznaczeniu mieszanym.

¹⁵ Zobacz na przykład wyrok z dnia 22 marca 2012 r., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 38, 39 i przytoczone tam orzecznictwo.

¹⁶ Zobacz na przykład wyrok z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 30–33 i przytoczone tam orzecznictwo. Zobacz także na przykład wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 60–63; z dnia 15 listopada 2017 r., Geissel i Butin, C-374/16 i C-375/16, EU:C:2017:867, pkt 40.

¹⁷ Wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r., Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo. Zobacz także na przykład wyroki: z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 53; z dnia 9 lipca 2015 r., Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, pkt 20.

31. W swoich uwagach na piśmie zarówno Republika Federalna Niemiec, jak i Finanzamt N opowiedziały się za tym, by ograniczyć do minimum wpływ wyroku Gmina Ryjewo na wynik postępowań głównych między innymi ze względu na fakt, że przedmiot sporu w postępowaniu zakończonym wydaniem wyroku Gmina Ryjewo był inny aniżeli przedmiot sporu w postępowaniach głównych. Wystarczy stwierdzić, że w niniejszej opinii do wyroku Gmina Ryjewo będą nawiązywał w zakresie, w jakim jest on istotny dla rozwiązania rozpatrywanego problemu prawnego.

IV. Ocena

A. W przedmiocie istnienia prawa do odliczenia

32. W orzecznictwie punktem wyjścia jest art. 167 dyrektywy VAT. Zgodnie z art. 167 prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny. O istnieniu prawa do odliczenia decyduje ostatecznie to, czy dana osoba posiada przymiot podatnika oraz czy działa w takim charakterze¹⁸.

33. Zgodnie z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT towary i usługi, które mają być podstawą tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, zaś owe towary i usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika, znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu¹⁹. Z uwagi na fakt, że wydaje się, iż tak przedmiotowe biuro, jak i przedmiotowa instalacja fotowoltaiczna są wykorzystywane do celów zawodowych, ten wymóg będzie spełniony, jeżeli zostały one dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu²⁰.

34. W myśl utrwalonego orzecznictwa Trybunału prawo do odliczenia podatku naliczonego nie istnieje w odniesieniu do dóbr zaliczonych w całości do majątku prywatnego²¹. Częściowe prawo do odliczenia istnieje w przypadku, gdy dobra o przeznaczeniu mieszanym są częściowo zaliczone do majątku przedsiębiorstwa. Ta część, która nie jest wykorzystywana do wykonywania podlegających opodatkowaniu usług lub dostaw związanych z prowadzoną działalnością, nie jest objęta systemem VAT i nie podlega uwzględnieniu na potrzeby stosowania art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112²². Jeżeli jednak składniki majątku o przeznaczeniu mieszanym zostają zaliczone w całości do majątku przedsiębiorstwa, podatek naliczony podlega pełnemu odliczeniu²³. W przypadku gdy podatnik zdecyduje się traktować dobra inwestycyjne wykorzystywane jednocześnie do celów zawodowych i celów prywatnych jako majątek przedsiębiorstwa, to podatek VAT naliczony przy nabyciu tych dóbr podlega co do zasady całkowicie i bezpośrednio odliczeniu²⁴.

¹⁸ Opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:273, pkt 28), w której odesłano do wyroku z dnia 11 lipca 1991 r., Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 8, 9; wyroki: 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.

¹⁹ Zobacz na przykład wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 40, w którym czyni się odesłanie do wyroku z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 28.

²⁰ Ta kwestia nie została bezpośrednio poruszona w aktach sprawy. Bezsporne jest natomiast, że zarówno E, jak i Z zapłacili podatek naliczony od przedmiotowych dóbr.

²¹ Zobacz na przykład wyrok z dnia 8 marca 2001 r., Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, pkt 27. W kontekście działek zob. wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, pkt 21.

²² Wyrok z dnia 4 października 1995 r., Armbricht, C-291/92, EU:C:1995:304, pkt 28.

²³ Wyrok z dnia 22 marca 2012 r., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo.

²⁴ Zobacz na przykład wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., Medicom i Maison Patrice Alard, C-210/11 i C-211/11, EU:C:2013:479, pkt 24.

35. Dyrektywą 2009/162 istotnie zmieniono jednak dyrektywę VAT, ponieważ wprowadzono do niej art. 168a, który ma znaczenie dla spraw w postępowaniach głównych. Jak wskazano w pkt 6 niniejszej opinii, VAT od wydatków związanych z nieruchomością podlega odliczeniu wyłącznie do wysokości udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość została wykorzystana do celów działalności prowadzonej przez podatnika. Zweryfikowanie tego ustalenia należy wprowadzić do sądu odsyłającego, jednak wydaje się, że zarówno ulokowane w domu biuro, którego dotyczy sprawa E, jak i instalacja fotowoltaiczna, której dotyczy sprawa Z, należy zakwalifikować jako nieruchomości²⁵.

36. Skarżący w postępowaniach głównych domagają się w każdym razie częściowego odliczenia podatku naliczonego, a to ze względu na częściowe zaliczenie składników majątku o przeznaczeniu mieszanym do majątku przedsiębiorstwa. W sprawie E odliczenie, o które wystąpiono, jest częściowe, ponieważ odnosi się ono wyłącznie do ulokowanego w domu biura. W sprawie Z odliczenie, o które wystąpiono, jest częściowe, ponieważ odliczenie dotyczące instalacji fotowoltaicznej ma charakter proporcjonalny i jest powiązane z zakresem, w jakim wykorzystuje się ją do celów działalności gospodarczej²⁶.

37. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem podmiot dokonujący wydatków inwestycyjnych z potwierdzonym przez obiektywne okoliczności zamiarem wykonywania działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT należy uważać za podatnika²⁷. Należy przypomnieć, że z art. 168 dyrektywy VAT wynika, iż VAT podlega odliczeniu, jeżeli towary i usługi są wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika. Działając w charakterze podatnika, taki podmiot ma zatem, zgodnie z art. 167 i nast. tej dyrektywy, prawo do natychmiastowego odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego od wydatków inwestycyjnych dokonanych na potrzeby transakcji, jakich zamierza dokonać, które uprawniają do odliczenia. To prawo do odliczenia powstaje, zgodnie z art. 63 i 167 dyrektywy VAT, w chwili, gdy podatek staje się wymagalny, to znaczy w momencie dostarczenia towarów²⁸.

38. Uważam jednak, że – w myśl utrwalonego orzecznictwa – podatnik nie jest w istocie *zobowiązany* do odliczenia podatku naliczonego z chwilą powstania prawa do tego odliczenia w dwóch istotnych kontekstach, które mają znaczenie w uwarunkowaniach postępowań głównych. Po pierwsze, o ile Finanzamt N i Republika Federalna Niemiec słusznie wskazują, że Trybunał orzekł, iż prawo do odliczenia podatku naliczonego jest wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku²⁹, o tyle nie oznacza to, że prawo Unii zezwala państwom członkowskim, w każdych okolicznościach, na faktyczne zniesienie prawa do odliczenia w przypadku niedochowania

²⁵ Artykuł 13b rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (wersja przekształcona) (Dz.U. 2011, L 77, s. 1), zmieniony rozporządzeniem wykonawczym Rady (UE) nr 1402/2013 z dnia 7 października 2013 r. zmieniającym rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U. 2013, L 284, s. 1). Zobacz także na przykład wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720.

²⁶ Co się tyczy znaczenia podziału w odniesieniu do składników majątku o przeznaczeniu mieszanym, zob. wyrok z dnia 8 maja 2019 r., Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390).

²⁷ Wyrok z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 20.

²⁸ Ibidem, z odesłaniami do wyroków: z dnia 29 listopada 2012 r., Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, pkt 27; z dnia 22 marca 2012 r., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo.

²⁹ Zobacz na przykład wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 44.

zakreślonego w prawie państwa członkowskiego terminu na wystąpienie do organów podatkowych z wnioskiem o odliczenie, w szczególności w braku dowodów świadczących o oszustwie³⁰. Ta kwestia zostanie szerzej omówiona w pkt 50–60 niniejszej opinii.

39. Po drugie, jak podniesiono w uwagach na piśmie przedstawionych przez Komisję, wystąpienie do organów podatkowych ze specjalnym wnioskiem o odliczenie podatku naliczonego nie jest niezbędne do wykazania istnienia decyzji o zaliczeniu w chwili nabycia przedmiotowych składników majątku o przeznaczeniu mieszanym.

40. Kwestia tego, czy podatnik działa w takim charakterze na potrzeby działalności gospodarczej (zob. art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT), stanowi okoliczność faktyczną, którą należy oceniać z uwzględnieniem całości okoliczności dotyczących sprawy, wśród których znajdują się charakter danego towaru i okres, jaki upłynął pomiędzy jego nabyciem a wykorzystaniem do celów działalności gospodarczej tego podatnika. Dokonanie tej oceny należy do sądu odsyłającego³¹.

41. Należy podkreślić, że Trybunał orzekł w wyroku Gmina Ryjewo, iż „nawet jeśli jednoznaczna i wyraźna deklaracja zamiaru wykorzystania dobra do użytku gospodarczego przy jego nabyciu może być wystarczająca do stwierdzenia, że dobro zostało nabyte przez podatnika działającego w takim charakterze, to brak takiej deklaracji nie wyklucza, że taki zamiar może przejawiać się w sposób dorozumiany”³². Jak wspomniano powyżej, Trybunał dokonał takiej wykładni pojęcia „działalności gospodarczej” użytego w art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT w kontekście sporu analizowanego w wyroku Gmina Ryjewo, w przypadku którego prawa do odliczenia dochodzono w związku ze zmianą przeznaczenia dobra inwestycyjnego, które początkowo wykorzystywano na potrzeby działalności niemającej charakteru gospodarczego, zaś później – na potrzeby działalności gospodarczej³³. Skoro odmowa prawa do odliczenia stanowi wyjątek od stosowania zasady podstawowej, jaką jest istnienie takiego prawa³⁴, zasada wyrażona w wyroku Gmina Ryjewo musi znaleźć zastosowanie również do stwierdzenia istnienia decyzji o zaliczeniu. Uznaję za słuszny argument Komisji, że jest to jedyna wykładnia zgodna z przyjętym w orzecznictwie szerokim rozumieniem pojęcia czynności nabycia jako „podatnik”³⁵.

42. Należy zatem ustalić, czy E i Z nabyli lub wytworzyli odnośne dobra inwestycyjne z potwierdzonym przez obiektywne okoliczności zamiarem wykonywania działalności gospodarczej i w konsekwencji działali jako podatnicy w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy

³⁰ Wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 65–70. Zobacz także na przykład wyrok z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 39, który zawiera odesłanie do wyroku z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo. Zobacz także niedawne wyroki: z dnia 26 kwietnia 2018 r., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 32–34, 49–51; z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 37, 38.

³¹ Wyrok z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 21, w którym odesłano do wyroku z dnia 22 marca 2012 r., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 40, 41. Zobacz także na przykład wyrok z dnia 8 marca 2001 r., Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, pkt 29.

³² Zobacz wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, pkt 47.

³³ Punkt 30 niniejszej opinii.

³⁴ Zobacz także pkt 58 niniejszej opinii poniżej.

³⁵ Wyrok Gmina Ryjewo, pkt 54.

VAT³⁶. Czy istnieje bezpośredni i ścisły związek pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a transakcją lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia³⁷?

43. Choć dokonanie tej oceny należy do sądu odsyłającego, to należy wskazać, że nic w aktach sprawy nie wskazuje na brak wymaganego związku – czy to w przypadku budowy biura (sprawa E)³⁸, czy też w przypadku instalacji fotowoltaicznej (sprawa Z) – ocenianego z punktu widzenia istoty rozpatrywanych transakcji³⁹, tak jak opisano je w postanowieniach odsyłających. Okres pomiędzy nabyciem tych składników majątku a ich wykorzystaniem do celów działalności gospodarczej podatników był stosunkowo krótki. Zarówno przedmiotowe biuro, jak i przedmiotowa instalacja fotowoltaiczna są dobrami, których charakter sprawia, że nadają się do takich celów⁴⁰. W kontekście postępowań głównych najważniejsze jest to, że nieskierowanie do organów podatkowych natychmiastowego wniosku o odliczenie podatku naliczonego nie przesądza o tym, czy prawo do odliczenia istniało w chwili nabycia, mimo iż – w świetle orzecznictwa sądu odsyłającego – powołanie się na prawo do odliczenia stanowi istotny element świadczący o zaliczeniu składników majątku do majątku przedsiębiorstwa⁴¹.

44. Niezgłoszenie przez E biura we wstępnych deklaracjach podatkowych samo w sobie nie stoi zatem na przeszkodzie prawu do odliczenia podatku naliczonego. Ponadto dla przewidzianego w prawie niemieckim wymogu, zgodnie z którym skarżący znajdujący się w sytuacji E lub Z musi w sposób aktywny wykazać istnienie decyzji o zaliczeniu w chwili nabycia, nie można w sposób bezpośredni znaleźć oparcia w orzecznictwie Trybunału, nawet jeżeli o odliczenie podatku naliczonego wystąpiono *po* złożeniu deklaracji VAT za okres, w którym dokonano nabycia dóbr. Tym, co jest wymagane w świetle wyroku Gmina Ryjewo, są elementy świadczące w sposób obiektywny o istnieniu decyzji o zaliczeniu do majątku przedsiębiorstwa, która to decyzja jest niezbędna dla ustalenia, czy można odliczyć VAT od składników majątku o przeznaczeniu mieszanym⁴². Wystąpienie z wnioskiem o odliczenie w deklaracji VAT za okres, w którym dokonano nabycia, może dowodzić istnienia decyzji o zaliczeniu⁴³, jednak nie stanowi to, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, bezwzględnego obowiązku. Do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy plany faktycznego wykorzystania biura w sprawie E oraz faktura z dnia 11 września 2014 r. za

³⁶ Wyrok z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 23.

³⁷ Ibidem, pkt 27, z odesłaniem do wyroku z dnia 29 października 2009 r., AB SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 57. Jak zauważył Trybunał w wyroku z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 45, 47 i przytoczone tam orzecznictwo), „[k]ryterium dotyczące wykorzystania towaru lub usługi na potrzeby transakcji wchodzących w zakres działalności gospodarczej przedsiębiorstwa jest różne w zależności od tego, czy chodzi o nabycie usługi lub [czy] dobra inwestycyjnego” (pkt 45). W każdym razie prawo do odliczenia powstaje zawsze, „gdy koszty omawianych usług należą do jego kosztów ogólnych i jako takie stanowią elementy cenotwórcze dostarczanych towarów lub świadczonych usług” (pkt 47). Zobacz także, w odniesieniu do istnienia wymaganego związku, wyrok z dnia 8 maja 2019 r., Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo.

³⁸ Sprawa E jest w istocie podobna do sprawy, w której Trybunał wydał wyrok z dnia 21 kwietnia 2005 r., HE (C-25/03, EU:C:2005:241). Zobacz w szczególności pkt 52 owego wyroku.

³⁹ Wyrok z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 29, w którym odesłano do wyroku z dnia 21 lutego 2013 r., Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, pkt 22, 23, 33.

⁴⁰ Z akt sprawy nie wynika, że E lub Z działali, odpowiednio w związku z budową biura lub nabyciem instalacji fotowoltaicznej, jako osoby prywatne. Zobacz na przykład wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁴¹ Wyroki Bundesfinanzhof zebrane w: BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 23; BFH/NV 2013, 266, Rz 37; postanowienie Bundesfinanzhof z 20.09.2012 – VB 109/11, BFH/NV 2013, 98, Rz 3.

⁴² Należy jednak wskazać, że zasady dotyczące przeprowadzania dowodów przewidziane przez prawo państwa członkowskiego nie mogą naruszać skuteczności prawa Unii i praw gwarantowanych przez to prawo, a w szczególności przez Kartę praw podstawowych Unii Europejskiej. Zobacz na przykład wyrok z dnia 4 czerwca 2020 r., C.F. (Kontrola podatkowa), C-430/19, EU:C:2020:429, pkt 45, w którym odesłano do wyroku z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 37.

⁴³ Jak zauważono w uwagach na piśmie przedstawionych przez Republikę Federalną Niemiec, tak właśnie orzekł Trybunał w wyroku z dnia 11 lipca 1991 r., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 26).

dostawę i montaż instalacji fotowoltaicznej w sprawie Z stanowiły wystarczające elementy świadczące w sposób obiektywny o istnieniu decyzji o zaliczeniu, przy uwzględnieniu wszystkich pozostałych przedstawionych mu istotnych okoliczności faktycznych.

45. To podejście jest również zgodne z podstawowymi zasadami przyświecającymi przepisom w dziedzinie VAT dotyczącym korekt i odliczeń. Warto zauważyć, że „okresy korekty odliczeń nie mają jako takie żadnego wpływu na powstanie prawa do odliczenia podatku VAT [...], które to prawo [...] zależy wyłącznie od charakteru, w jakim działa zainteresowany w momencie nabycia danego dobra”⁴⁴. Celem systemu korekty odliczeń jest zapewnienie rzetelności odliczeń, a tym samym neutralności obciążenia podatkowego⁴⁵. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika w istocie, że zasady wykonywania prawa do odliczenia stanowią wyłącznie wymogi lub przesłanki o charakterze formalnym⁴⁶.

46. Wreszcie, jak wspomniano w pkt 21 niniejszej opinii, wyrażano wątpliwości co do tego, czy Z działał jako przedsiębiorca w chwili nabycia instalacji fotowoltaicznej, zaś przysługujące mu prawo do odliczenia zostało zakwestionowane w świetle wyroku Gmina Ryjewo. Niemniej jednak instalacja fotowoltaiczna była wykorzystywana, przynajmniej częściowo, na późniejszym etapie obrotu na potrzeby własnych opodatkowanych transakcji Z, inwestycja została zrealizowana w celu prowadzenia działalności gospodarczej, a odliczenie dotyczyło transakcji, których Z zamierzał dokonać (pkt 37 niniejszej opinii). Ponadto w wyroku Gmina Ryjewo nie tylko nie zasugerowano niczego, co mogłoby prowadzić do przyjęcia założenia o ograniczonej możliwości zakwalifikowania Z jako „podatnika”, lecz wręcz potwierdzono szerokie rozumienie pojęcia „podatnika”⁴⁷.

47. Podsumowując: choć zweryfikowanie tej kwestii w świetle omówionych powyżej zasad prawnych należy do sądu odsyłającego, wydaje się, że E przysługiwało prawo do częściowego odliczenia podatku naliczonego w związku z nabyciem przedmiotowego biura, podobnie jak przysługiwało ono Z w związku z nabyciem instalacji fotowoltaicznej.

B. Możliwa do stwierdzenia decyzja o zaliczeniu jako przesłanka materialna lub wymóg formalny oraz termin na powiadomienie o niej organów podatkowych

1. Możliwa do stwierdzenia decyzja o zaliczeniu

48. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału organy podatkowe państwa członkowskiego muszą dysponować informacjami niezbędnymi do wykazania, że w danej sprawie zostały spełnione przesłanki materialne dające prawo do odliczenia podatku naliczonego, pomimo jakiegokolwiek podnoszonego uchybienia wymogom formalnym⁴⁸. Jak wyjaśniono powyżej, decyzja o zaliczeniu ma zasadnicze znaczenie dla ustalenia istnienia prawa do odliczenia. Nie jest to jedynie wymóg formalny do celów kontrolnych⁴⁹. Nie jest to także obowiązek w zakresie rachunkowości i składania deklaracji⁵⁰. Wręcz przeciwnie – brak możliwej

⁴⁴ Wyrok z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 36, który zawiera odesłanie do wyroku z dnia 11 lipca 1991 r., Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 8, 20.

⁴⁵ Zobacz na przykład wyrok z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 26.

⁴⁶ Zobacz na przykład wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 40.

⁴⁷ Wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., C-140/17, EU:C:2018:595, pkt 54, 55.

⁴⁸ Wyrok z dnia 7 marca 2018 r., Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, pkt 38.

⁴⁹ Zobacz wyrok z dnia 7 marca 2018 r., Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, pkt 32.

⁵⁰ Ibidem, pkt 34.

do stwierdzenia decyzji o zaliczeniu uniemożliwia dostarczenie pewnych dowodów na spełnienie przesłanek materialnych⁵¹, skoro to sama ta decyzja o zaliczeniu określa, czy odliczenie podatku naliczonego w odniesieniu do składników majątku o przeznaczeniu mieszanym jest w ogóle możliwe, jak również zakres, w jakim podlega on odliczeniu.

49. W związku z tym, jak argumentowano w uwagach na piśmie przedstawionych przez Finanzamt N, istnienie możliwości do stwierdzenia decyzji o zaliczeniu stanowi przesłankę materialną, przy czym należy podkreślić, że odliczenie podatku naliczonego przy składaniu deklaracji VAT za okres, w którym dokonano odnośnego nabycia, jest tylko jednym – choć potencjalnie rozstrzygającym – elementem świadczącym o istnieniu decyzji o zaliczeniu⁵². Podobnie brak takiej deklaracji nie wyklucza w sposób bezwzględny istnienia decyzji o zaliczeniu.

2. Termin na powiadomienie o decyzji o zaliczeniu

50. Organy podatkowe mają dysponować danymi koniecznymi do ustalenia, czy spełniono materialne przesłanki odliczenia zapłaconego naliczonego VAT, zaś sprawdzenie tego należy do sądu odsyłającego⁵³. Jeżeli organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że podatnik, jako adresat danej transakcji, jest zobowiązany z tytułu VAT, to nie mogą one formułować dodatkowych warunków dotyczących przysługującego owemu podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku naliczonego, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa⁵⁴.

51. Powstaje zatem pytanie, czy ustanowienie przedmiotowego terminu, wynikająca z jego niedochowania utrata prawa do odliczenia przewidziana w orzecznictwie sądu odsyłającego, jak również wypracowane w orzecznictwie sądu odsyłającego domniemanie zaliczenia do majątku prywatnego w braku przesłanek świadczących o zaliczeniu do majątku przedsiębiorstwa są dodatkowymi warunkami wywołującymi taki skutek.

52. Zgodnie z art. 167 i 179 dyrektywy VAT prawo do odliczenia wykonywane jest co do zasady w tym samym okresie, w którym powstało, to znaczy z chwilą, gdy podatek stał się wymagalny⁵⁵. Tym niemniej w myśl art. 180 i 182 dyrektywy VAT podatnik może zostać upoważniony do dokonania odliczenia również po upływie tego okresu, z zastrzeżeniem spełnienia warunków i wymogów proceduralnych ustalonych przez prawo krajowe⁵⁶.

53. W orzecznictwie utrwalił się już pogląd, że ustanawianie przez państwa członkowskie terminów na odliczenie naliczonego VAT jest dopuszczalne w świetle prawa Unii w celu zapewnienia pewności prawa, z zastrzeżeniem dochowania wymogów skuteczności

⁵¹ Ibidem, pkt 35, z odesłaniem do wyroku z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 46.

⁵² Punkt 44 niniejszej opinii.

⁵³ Wyrok z dnia 12 września 2018 r., *Siemens Gamesa Renewable Energy România*, C-69/17, EU:C:2018:703, pkt 43.

⁵⁴ Wyrok z dnia 7 sierpnia 2018 r., *TGE Gas Engineering*, C-16/17, EU:C:2018:647, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo. Zobacz podobnie na przykład wyrok z dnia 15 września 2016 r., *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁵⁵ Wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 31.

⁵⁶ Ibidem, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo. W wyroku z dnia 27 marca 2019 r., *Mydibel* (C-201/18, EU:C:2019:254, pkt 22) Trybunał zauważył, że „[art.] 187 [dyrektywy VAT] zawiera niektóre przepisy wykonawcze regulujące korektę odliczenia VAT w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych. Z art. 187 ust. 1 owej dyrektywy wynika w szczególności, że w przypadku tychże dóbr inwestycyjnych korekta obejmuje okres pięciu lat, który w przypadku nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne może zostać przedłużony do lat dwudziestu”.

i równoważności⁵⁷. Do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy – w odniesieniu do rocznej deklaracji VAT za rok 2014 – przypadający w dniu 31 maja 2015 r. graniczny termin na powiadomienie o decyzji o zaliczeniu, który faktycznie stanowi termin na wykonanie prawa do odliczenia podatku naliczonego, jest zgodny z zasadami skuteczności i równoważności.

54. Co się tyczy zasady skuteczności, to zgodnie z orzecznictwem Trybunału należy brać pod uwagę łączny czas trwania terminu zawitego; z kolei sądy państwa członkowskiego mają rozważyć, czy taki termin powoduje, że w praktyce wykonanie prawa do odliczenia jest niemożliwe lub nadmiernie utrudnione⁵⁸.

55. Jeżeli na gruncie prawa państwa członkowskiego nie dochodzi do całkowitej utraty prawa do odliczenia podatku naliczonego wskutek niepowiadomienia organów podatkowych, do dnia 31 maja 2015 r., o elementach świadczących obiektywnie o istnieniu decyzji o zaliczeniu, to rozpatrywany termin nie wydaje się budzić zastrzeżeń z punktu widzenia prawa Unii⁵⁹.

56. W orzecznictwie utrwalony jest jednak także pogląd, zgodnie z którym karanie z tytułu nieprzestrzegania przez podatnika obowiązków w zakresie rachunkowości i składania deklaracji odmową prawa do odliczenia wykracza poza to, co jest niezbędne do realizacji celu polegającego na zapewnieniu prawidłowego stosowania tych obowiązków, w sytuacji gdy prawo Unii nie stoi na przeszkodzie temu, by państwa członkowskie nakładały w odpowiednich przypadkach, jako sankcje za naruszenie wspomnianych obowiązków, grzywny lub kary pieniężne proporcjonalne do wagi naruszenia⁶⁰, które stanowią proporcjonalne środki alternatywne dla zniesienia prawa do odliczenia.

57. Krótko mówiąc – działania państw członkowskich nie mogą mieć nieproporcjonalnego wpływu na zasadę neutralności VAT⁶¹. W ujęciu bardziej konkretnym, jeżeli nie dochodzi do oszustwa podatkowego ani zagrożenia dla budżetu państwa, Trybunał orzekł, że z uwagi na dominujące miejsce, jakie zajmuje prawo do odliczenia we wspólnym systemie VAT, utrata prawa do odliczenia w przypadku nieterminowej zapłaty podatku wydaje się być sankcją nieproporcjonalną⁶². Spóźniona zapłata nie może sama z siebie zostać zrównana z oszustwem⁶³. W takich okolicznościach odpowiednią reakcją jest zastosowanie pieniężnej sankcji administracyjnej⁶⁴ lub zobowiązanie do zapłaty odsetek za zwłokę⁶⁵.

⁵⁷ Ibidem, pkt 33–38 i przytoczone tam orzecznictwo. Zobacz także na przykład wyroki: z dnia 26 kwietnia 2018 r., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 38; z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 32.

⁵⁸ Wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 52, 58; z dnia 26 kwietnia 2018 r., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 38, 41. Zobacz także na przykład wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 32.

⁵⁹ Z zastrzeżeniem, że ustanowione przez państwo członkowskie terminy nie mogą „być wykorzystywane w sposób regularnie uniemożliwiający skorzystanie z prawa do odliczenia VAT”. Zobacz wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 48.

⁶⁰ Wyrok z dnia 12 września 2018 r., Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, pkt 37, w którym odesłano do wyroków: z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 63; z dnia 7 marca 2018 r., Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, pkt 34. Zobacz także na przykład wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 47, 48.

⁶¹ Wyrok z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 33.

⁶² Wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 65–70. Zobacz także wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 51. Porównaj wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 43.

⁶³ Wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 74. Zobacz także wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 56), w którym Trybunał orzekł, że „[o] ile niezłożenie przewidzianych przez ustawę deklaracji podatkowych może zostać uznane za poszlakę popełnienia przestępstwa podatkowego, o tyle nie dowodzi ono w sposób niepodważalny popełnienia przestępstwa podatkowego w zakresie VAT”.

⁶⁴ Wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 49.

⁶⁵ Wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 75.

58. Trybunał orzekł ponadto, że ponieważ odmowa przyznania prawa do odliczenia stanowi wyjątek od stosowania zasady podstawowej, jaką jest istnienie takiego prawa, właściwe organy podatkowe zobowiązane są wykazać w sposób prawnie wymagany, że spełnione zostały obiektywne przesłanki wykazujące istnienie oszustwa lub nadużycia. Następnie do sądów krajowych należy kontrola, czy odnośne organy podatkowe wykazały istnienie takich obiektywnych przesłanek⁶⁶. Z akt sprawy nie wynika, aby istniały takie przesłanki.

59. Sytuacja byłaby inna, gdyby uchybienie terminowi przypadającemu w dniu 31 maja 2015 r. oznaczało, że nie można spełnić przesłanki materialnej dotyczącej elementów świadczących obiektywnie o istnieniu częściowego zaliczenia do majątku przedsiębiorstwa⁶⁷. Jeżeli jednak powiadomienie o decyzji o zaliczeniu, dokonane w drodze przekazania wystarczających elementów świadczących o jej obiektywnym istnieniu, wpłynęło do organów podatkowych w dniu 28 września 2016 r. w sprawie E i w dniu 29 lutego 2016 r. w sprawie Z, przesłanki materialne odliczenia VAT mogą w zupełności zostać spełnione⁶⁸. Ponadto nie można przyjąć, że zwłoka po stronie E i Z była tego rodzaju, iż stworzyła po stronie organów administracji niemożliwe do przewyciężenia komplikacje. Wniosek E o odliczenie podatku naliczonego wpłynął do urzędu skarbowego w dniu 28 września 2016 r., tj. 16 miesięcy po upływie terminu przypadającego w dniu 31 maja 2015 r.; z kolei Z złożył deklarację podatku obrotowego w dniu 29 lutego 2016 r., czyli dziewięć miesięcy po upływie terminu przypadającego w dniu 31 maja 2015 r.

60. Tytułem uzupełnienia można dodać, że wątpliwości co do przestrzegania zasady proporcjonalności oraz nieproporcjonalny wpływ na zasadę neutralności mogą się pojawić również w związku z orzecznictwem sądu odsyłającego, które przytoczono w pkt 14 niniejszej opinii, zgodnie z którym przedłużenie terminu na złożenie deklaracji rocznej nie skutkuje przedłużeniem terminu na powiadomienie o decyzji o zaliczeniu w odniesieniu do składników majątku o przeznaczeniu mieszanym. Można je ponadto zakwestionować w świetle zasady równoważności.

V. Odpowiedzi na pytania prejudycjalne

61. Dochodzę do wniosku, że – w okolicznościach postępowań głównych – orzecznictwo krajowe, zgodnie z którym prawo do odliczenia podatku naliczonego jest wykluczone w przypadkach, w których przedsiębiorcy przysługuje prawo wyboru zaliczenia dostarczonego towaru lub wyświadczonej usługi w chwili ich nabycia, zaś przed upływem ustawowego terminu złożenia rocznej deklaracji podatku obrotowego nie powiadomiono organów podatkowych o decyzji o zaliczeniu możliwej do stwierdzenia przez te organy podatkowe, jest niezgodne z art. 168 lit. a) w związku z art. 167 dyrektywy VAT. Ten sam wniosek musi z konieczności odnosić się do domniemania zaliczenia składników majątku o przeznaczeniu mieszanym do majątku prywatnego, jeżeli sankcją również jest utrata prawa do odliczenia.

⁶⁶ Wyrok z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 39, w którym czyni się odesłanie do wyroku z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 52.

⁶⁷ Ciężar udowodnienia spełnienia przesłanek skorzystania z prawa do odliczenia spoczywa na podatniku wnioskującym o odliczenie VAT. Organ podatkowy może więc wymagać od samego podatnika przedstawienia dowodów, które uznają za niezbędne w celu ustalenia, czy należy przyznać żądane odliczenie. Zobacz wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁶⁸ Jest to sytuacja odmienna od sytuacji rozważanej przeze mnie w opinii w sprawie Vădan (C-664/16, EU:C:2018:346, w szczególności pkt 80), w której niespełnienie wymogu przechowywania faktur uniemożliwiło dostarczenie pewnych dowodów na spełnienie przesłanek materialnych.

62. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie może być ograniczane. System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego całej działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność obciążeń podatkowych działalności gospodarczej, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT⁶⁹.

63. Zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą przyjmować środki w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, przy czym takie środki muszą być zgodne z zasadami proporcjonalności i neutralności⁷⁰, a ponadto nie mogą one w sposób systematyczny uniemożliwiać korzystania z prawa do odliczenia VAT⁷¹.

64. Wreszcie, biorąc pod uwagę, że w postanowieniach odsyłających zwrócono się zasadniczo z zapytaniem o zgodność orzecznictwa sądu odsyłającego z odnośnymi zasadami prawa Unii, należy przypomnieć, iż wymóg dokonywania wykładni zgodnej obejmuje obowiązek zmiany – w razie potrzeby – przez sądy krajowe utrwalonego orzecznictwa, jeżeli opiera się ono na wykładni prawa krajowego niezgodnej z prawem Unii⁷².

VI. Wnioski

65. Proponuję zatem, by na pytania skierowane do niego w trybie prejudycjalnym przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) Trybunał odpowiedział następująco:

1. W okolicznościach postępowań głównych orzecznictwo krajowe, zgodnie z którym prawo do odliczenia podatku naliczonego jest wykluczone w przypadkach, w których przedsiębiorcy przysługuje prawo wyboru zaliczenia dostarczonego towaru lub świadczonej usługi w chwili ich nabycia, zaś przed upływem ustawowego terminu złożenia rocznej deklaracji podatku obrotowego nie powiadomiono organów podatkowych o decyzji o zaliczeniu możliwej do stwierdzenia przez te organy podatkowe, jest niezgodne z art. 168 lit. a) w związku z art. 167 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/WE z dnia 22 grudnia 2009 r.
2. W okolicznościach postępowań głównych orzecznictwo krajowe, zgodnie z którym jeżeli brak jest (wystarczających) przesłanek zaliczenia do aktywów przedsiębiorstwa, zakłada się zaliczenie do majątku prywatnego lub istnieje odpowiednie domniemanie zaliczenia do majątku prywatnego, jest niezgodne z art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą Rady 2009/162.

⁶⁹ Wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 42, 43 i przytoczone tam orzecznictwo. Zobacz także na przykład wyroki: z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 37–39; z dnia 26 kwietnia 2018 r., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 32–34; z dnia 21 listopada 2018 r., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 39, 40.

⁷⁰ Wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁷¹ Wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁷² Zobacz na przykład wyrok z dnia 4 marca 2020 r., Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo.