



## Zbiór Orzeczeń

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 wnioszek 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:

**Klub OOD**

przeciwko

**Direktor na Direkcija „Obzwałwane i uprawlenie na izpyłnenieto” – Warna pri Centralno uprawlenie na Nacionalnata agencija za приходите,**

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

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

wydaje następujący

\* Język postępowania: bułgarski.

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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 Klub OOD (zwaną dalej „Klub”) i Direktor na Direkcija „Obzawlwane i uprawnlenie na izpylnenieto” – Warna pri Centralno uprawnlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (dyrekcją ds. odwołań i zarządzania egzekucją w Warnie przy centralnym zarządzie narodowej agencji skarbowej) w przedmiocie decyzji w sprawie korekty podatku, odmawiającej Klubowi skorzystania z prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), obciążającego nabycie mieszkania.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 W świetle art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT:

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

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, 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 odpłatne świadczenie usług uznaje się każdą z następujących czynności:

  - a) użycie towarów stanowiących część majątku przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa, w przypadkach kiedy VAT od takich towarów podlegał w całości lub w części odliczeniu;
  - b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na prywatny użytek jego lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa.

2. Państwa członkowskie mogą odstąpić od stosowania przepisów ust. 1, pod warunkiem że takie odstępstwo nie będzie prowadzić do zakłóceń konkurencji”.
- 5 Artykuł 63 rzeczonyj dyrektywy przewiduje, że „[z]darzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.
- 6 Zgodnie z art. 167 tejże dyrektywy „[p]rawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

7 Artykuł 168 dyrektywy VAT stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

8 Artykuł 273 rzeczony dyrektywy jest sformułowany następująco:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

#### *Prawo krajowe*

9 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 odpłatną dostawę towarów uważa się „zbycie lub udostępnienie towaru do użytku osobistego podatnika, właściciela, jego podwładnych lub pracowników, lub osób trzecich, pod warunkiem że zaliczenie na poczet podatku zostało w całości lub częściowo odliczone przy wytworzeniu, przywozie lub nabyciu towaru”.

10 Artykuł 12 ust. 1 ZDDS definiuje transakcję podlegającą opodatkowaniu jako „każdą dostawę towarów lub świadczenie usług w rozumieniu art. 6 i 9, jeżeli są one wykonywane przez osobę będącą podatnikiem na podstawie niniejszej ustawy, a miejsce spełnienia świadczenia znajduje się w kraju, a także [jako] każdą dostawę opodatkowaną zerową stawką podatku, która jest wykonywana przez osobę będącą podatnikiem, chyba że niniejsza ustawa stanowi inaczej”.

11 Artykuł 69 ust. 1 ZDDS przewiduje:

„W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane na potrzeby dokonywanych przez zarejestrowanego podatnika dostaw opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia:

1. kwoty podatku od towarów lub usług, które dostawca albo usługodawca – jeśli podmiot ten jest również zarejestrowanym podatnikiem na podstawie niniejszej ustawy – dostarczył mu lub ma dostarczyć, względnie świadczył lub ma świadczyć”.

12 Artykuł 70 ust. 1 ZDDS stanowi:

„Nawet przy spełnieniu warunków określonych w art. 69 lub 74 prawo do odliczenia zaliczenia na poczet podatku nie przysługuje, jeżeli:

[...]

2. towary lub usługi są przeznaczone do celów nieodpłatnych dostaw albo do celów działalności niezwiązanej z działalnością gospodarczą podatnika;

[...]”.

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

„1. Od każdego podatnika, który w całości lub w części odliczył podatek naliczony za wytworzone, kupione, nabyte lub zaimportowane przez siebie towary lub usługi i następnie wykorzystuje je do celów dostaw zwolnionych od podatku lub do celów dostaw lub czynności, dla których nie powstaje prawo do odliczenia podatku naliczonego, należna jest kwota podatku w wysokości wykorzystanego odliczenia.

2. Od zarejestrowanego podatnika, który w całości dokonał odliczenia podatku naliczonego za wytworzone, kupione, nabyte lub zaimportowane przez niego towary lub usługi i następnie 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 czynności, dla których nie powstaje prawo do odliczenia podatku naliczonego, gdy podatnik ten nie może określić, jaka część tych towarów lub usług jest wykorzystywana do dostaw uprawniających do odliczenia podatku naliczonego, a jaka do dostaw nieuprawniających do odliczenia podatku naliczonego, należna jest kwota podatku obliczona na podstawie ust. 7”.

14 Artykuł 79 ust. 7 ZDDS zawiera wzór obliczania podatku należnego na podstawie hipotez, o których mowa w ust. 2 tegoż przepisu.

15 Artykuł 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 nieruchomości mieszkalnej w systemie współwłasności dopuszczalna jest zmiana urządzenia i zmiana przeznaczenia lokalu mieszkalnego lub samodzielnego mieszkania w celu przekształcenia go w gabinet lekarski, biuro lub pracownię indywidualnego twórcy, umożliwiającą osobom z zewnątrz dostęp do nieruchomości, pod warunkiem że lokale znajdują się na parterze lub w piwnicy, zmiana ich urządzenia jest zgodna z wymogami sanitarnymi, higienicznymi, przeciwpożarowymi i innymi wymogami technicznymi, na podstawie wyraźnej zgody, wyrażonej na piśmie, potwierdzonej przed notariuszem, wszystkich właścicieli lokali sąsiadujących z danymi lokalami. W drodze wyjątku można dopuścić urządzenie ww. lokali na innych piętrach nad powierzchnią ziemi wyłącznie na podstawie decyzji walnego zgromadzenia współwłaścicieli, przyjętej zgodnie z przewidzianą w tym celu procedurą i za wyraźną zgodą, wyrażoną na piśmie, potwierdzoną przed notariuszem, wszystkich właścicieli lokali sąsiadujących z danymi lokalami”.

16 Artykuł 177 ust. 1 ZUT stanowi:

„Po zakończeniu robót i, w razie potrzeby, po zakończeniu kontroli poprzedzających ich przyjęcie inwestor dokonuje rejestracji oddania dobra do użytkowania przed organem, który wydał pozwolenie na budowę, i jednocześnie przedkłada ostateczne sprawozdanie przewidziane w art. 168 ust. 6 umowy, zawarte z przedsiębiorstwami budowlanymi w celu podłączenia do sieci infrastruktury technicznej, a także dokument urzędu geodezji, kartografii i katastru zaświadczający, że warunek przewidziany w art. 175 ust. 5 został spełniony”.

17 Zgodnie z art. 177 ust. 3 ZUT:

„W terminie 7 dni od otrzymania wniosku organ, który wydał pozwolenie na budowę, po upewnieniu się, że dokumenty są kompletne, rejestruje oddanie obiektu do użytkowania i wydaje pozwolenie na użytkowanie”.

18 Z art. 178 ust. 1 ZUT wynika, że niedozwolone jest użytkowanie obiektów lub ich części przed ich dopuszczeniem do użytkowania przez organ właściwy na podstawie art. 177 tej ustawy.

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne**

19 Działalność Kłubu polega na prowadzeniu hotelu w Warnie, bułgarskim kurorcie nadmorskim.

20 W maju 2009 r. spółka ta kupiła w Sofii dwupoziomowy apartament przeznaczony na cele mieszkalne. Podatek VAT związany z tym zakupem został odliczony, lecz żadna deklaracja podatkowa dotycząca zapłaty podatków lokalnych za to mieszkanie nie została zgłoszona organom podatkowym.

21 Kłub nie zmienił przeznaczenia owej nieruchomości ani nie otworzył w swoim imieniu rachunku do celów dostawy wody i elektryczności.

22 Organy podatkowe wywnioskowały z tego, że nieruchomość będąca przedmiotem sprawy przed sądem krajowym jest przeznaczona do użytku mieszkalnego, a nie na działalność zawodową. Uznając, że mieszkanie to nie było wykorzystywane w ramach działalności przedsiębiorstwa, organy te stwierdziły, że przy jego nabyciu nie powstało prawo do odliczenia podatku naliczonego, i w konsekwencji wydały wobec Kłubu decyzję w sprawie korekty podatku.

23 Kłub zaskarżył tę decyzję do Direktor na Direkcija „Obżałwane i uprawnjenje na izpyłnenieto” – Warna pri Centralno uprawnjenje na Nacionalnata agencija za prihodite, który ją potwierdził.

24 Skarżąca przed sądem krajowym wniosła skargę do Administratiwen syd Warna (sądu administracyjnego w Warnie).

25 Przed sądem tym Kłub podnosi, że nieruchomość będąca przedmiotem sprawy przed sądem krajowym jest przeznaczona do użytku zawodowego, ponieważ Kłub zamierza wykorzystywać ją podczas spotkań negocjacyjnych z biurami podróży.

26 Następnie została przedstawiona deklaracja podatkowa dotycząca podatków lokalnych, wymieniająca wykorzystywanie tego mieszkania jako lokalu użytkowego.

27 Organy podatkowe są zdania, że Kłub nie wykazał, iż rzeczony mieszkanie w chwili kontroli podatkowej było wykorzystywane do celów zawodowych ani że będzie tak w przyszłości.

28 W ramach postępowania przed sądem krajowym przedłożone zostało pismo z urzędu miasta Sofia, stwierdzające, że urząd ten nie posiada żadnej informacji dotyczącej ewentualnego wniosku o pozwolenie na użytkowanie tegoż mieszkania.

29 Zdaniem sądu krajowego art. 70 ust. 1 pkt 2 ZDDS był przedmiotem rozbieżnych interpretacji Wyrchowen administratiwen syd (najwyższego sądu administracyjnego).

30 Część orzecznictwa przyznaje, iż podatnicy mogą odliczyć podatek naliczony przy zakupie nieruchomości, bądź to uznając, że przeznaczenie nieruchomości można ustalić dopiero po rozpoczęciu jej użytkowania, bądź też uznając, że działalność 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 stanowiącej 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 wskazaną dyrektywą i z interpretującym ją orzecznictwem jest praktyka administracyjna taka jak stosowana przez Nacjonałna agencija za prihodite [narodową agencję 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 skarżącej spółce przysługuje 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 łącznie, 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, stanowiącej dobro inwestycyjne zaliczone do majątku przedsiębiorstwa, powstaje w okresie podatkowym, w którym podatek stał się wymagalny, niezależnie od okoliczności, że rzeczony 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 Armbrecht, 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 Menidžmynt, 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 Menidžmynt, 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 ją 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 Menidžmynt, 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 ciężaru 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 zasada 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 którą wiąże się 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 jeśli dobra te nie są bezpośrednio 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 daną nieruchomości na potrzeby swojej działalności gospodarczej. Jeśli tak, spółka ta może dokonać pełnego i bezpośredniego odliczenia podatku naliczonego w związku z danym dobrem w całości zaliczonym do majątku swojego przedsiębiorstwa, mimo że nie było ono bezpośrednio 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 przyjęcia 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 zbadanie, 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 wykładni 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 właściwy 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 stanowiącej oszustwo.**

Podpisy