Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 14 października 2021 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 167, art. 168 lit. a), art. 250 i art. 252 – Odliczenie podatku naliczonego – Nieruchomość – Pomieszczenie biurowe – Instalacja fotowoltaiczna – Decyzja o przyporządkowaniu dająca prawo do odliczenia – Powiadomienie o decyzji o przyporządkowaniu – Termin zawity na wykonanie prawa do odliczenia – Domniemanie przyporządkowania do prywatnego majątku podatnika w braku powiadomienia o decyzji o przyporządkowaniu – Zasada neutralności – Zasada pewności prawa – Zasady równoważności i proporcjonalności

W sprawach połączonych C-45/20 i C-46/20

mających za przedmiot dwa wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniami z dnia 18 września 2019 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 29 stycznia 2020 r., w postępowaniach:

E

przeciwko

Finanzamt N (C-45/20),

oraz

Z

przeciwko

Finanzamt G (C-46/20),

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: A. Prechal (sprawozdawczyni), prezes drugiej izby, pełniąca obowiązki prezesa ósmej izby, J. Passer i N. Wahl, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Tanchev,

sekretarz: A. Calot Escobar,

* Język postępowania: niemiecki.

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu E – H. Weiss, Rechtsanwalt,

– w imieniu Finanzamt N – B. Krimmel, w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller, S. Eisenberg i S. Heimerl, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i R. Pethke, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 20 maja 2021 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 167 i 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. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. (Dz.U. 2010, L 10, s. 14) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wnioski te złożono w ramach dwóch sporów – pomiędzy E a Finanzamt N (urzędem skarbowym w N, Niemcy) (sprawa C-45/20) oraz pomiędzy Z a Finanzamt G (urzędem skarbowym w G, Niemcy) (sprawa C-46/20) – w przedmiocie odmówienia przez te organy podatkowe zaakceptowania dokonanych przez E i Z odliczeń podatku od wartości dodanej (VAT) z powodu niepodjęcia możliwej do stwierdzenia przez organy podatkowe decyzji o przyporządkowaniu przed upływem ustawowego terminu na złożenie rocznej deklaracji podatku obrotowego.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

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

[…]

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

[…]”.

4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje:

„»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".

5 Artykuł 63 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny, w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług".

6 Zgodnie z art. 167 owej dyrektywy „[p]rawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny".

7 Artykuł 168 dyrektywy VAT przewiduje:

„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 168a tej dyrektywy stanowi:

„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.

2. Państwa członkowskie mogą również stosować ust. 1 w odniesieniu do VAT od wydatków związanych z innymi określonymi rzeczami stanowiącymi część majątku przedsiębiorstwa".

9 Artykuł 179 akapit pierwszy wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Podatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy kwoty VAT dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178”.

10 Stosownie do art. 180 i 182 owej dyrektywy państwa członkowskie mogą zezwolić podatnikowi na dokonanie odliczenia, którego nie dokonano zgodnie z jej art. 178 i 179. W takim wypadku określają one warunki i szczegółowe przepisy wykonawcze.

11 Artykuł 250 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje:

„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”.

12 Artykuł 252 tej dyrektywy stanowi:

„1. Deklarację VAT składa się w terminie ustalanym przez państwa członkowskie. Termin ten nie może być dłuższy niż dwa miesiące po zakończeniu każdego okresu rozliczeniowego.

2. Okres rozliczeniowy ustalany przez każde z państw członkowskich wynosi jeden, dwa lub trzy miesiące.

Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inne okresy rozliczeniowe, pod warunkiem że nie będą one przekraczać jednego roku”.

13 Artykuł 261 ust. 1 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie mogą wymagać od podatnika złożenia deklaracji zawierającej wszystkie szczegółowe dane, o których mowa w art. 250 i 251, dotyczące wszystkich transakcji dokonanych w roku poprzednim. Deklaracja ta zawiera wszystkie informacje niezbędne do ewentualnych korekt”.

14 Zgodnie z art. 273 owej dyrektywy:

„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 członkowskim 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 niemieckie

15 Paragraf 15 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 21 lutego 2005 r. (BGBl. 2005 I, s. 386), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporów w postępowaniach głównych (zwanej dalej „UStG"), zatytułowany „Odliczenie podatku naliczonego", jest sformułowany w następujący sposób:

„(1) Przedsiębiorca może odliczyć następujące kwoty podatku naliczonego:

1. podatki należne na mocy przepisów prawnych za dostawy i inne usługi wykonane na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę […]

[…]

Dostawy, przywozu lub wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru, którego przedsiębiorca używa na potrzeby swojego przedsiębiorstwa w stopniu mniejszym niż 10%, nie uważa się za dokonane na rzecz przedsiębiorstwa.

[…]

(1b) W przypadku gdy przedsiębiorca wykorzystuje nieruchomość zarówno do celów działalności jego przedsiębiorstwa, jak i do celów innych niż cele jego przedsiębiorstwa lub do użytku prywatnego swoich pracowników, podatek od dostaw, przywozu lub wewnątrzwspólnotowego nabycia, jak również od innych usług związanych z tą nieruchomością nie podlega odliczeniu w zakresie, w jakim nie wiąże się on z wykorzystywaniem owej nieruchomości do celów działalności przedsiębiorstwa […]".

16 Paragraf 18 tej ustawy, zatytułowany „Postępowanie podatkowe", przewiduje w ust. 3:

„Przedsiębiorca przekazuje […] deklarację podatkową za okres roku kalendarzowego lub, w stosownym przypadku, za krótszy okres rozliczeniowy, w której samodzielnie oblicza, zgodnie z § 16 ust. 1–4 i § 17, podatek podlegający zapłacie lub powstałą na jego korzyść nadwyżkę (deklaracja podatkowa) […]".

17 Paragraf 149 Abgabenordnung (ordynacji podatkowej, BGBl. 2002 I, s. 3866), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporów w postępowaniach głównych (zwanej dalej „AO"), zatytułowany „Składanie deklaracji podatkowych", stanowi:

„1) Ustawy podatkowe określają, kto jest zobowiązany do złożenia deklaracji podatkowej […].

2) O ile przepisy ustaw podatkowych nie stanowią inaczej, deklaracje podatkowe za okres roku kalendarzowego lub okres wskazany przez ustawę składa się najpóźniej w terminie pięciu miesięcy od ich zakończenia […]".

Postępowania główne i pytania prejudycjalne

18 Okoliczności faktyczne sprawy C-45/20 można streścić w następujący sposób: E prowadzi przedsiębiorstwo montażu rusztowań. W 2014 r. zlecił on biuru architektonicznemu przygotowanie planów budowy domu jednorodzinnego. Z planów tych wynikało, że dom będzie

miał całkowitą powierzchnię użytkową wynoszącą 149,75 m^2 oraz że na parterze będzie zawierał pomieszczenie określone jako „biuro” o powierzchni 16,57 m^2. Faktury za budowę wspomnianego domu wystawiono w okresie od października 2014 r. do listopada 2015 r.

19 W rocznej deklaracji podatku obrotowego za 2015 r., która wpłynęła do urzędu skarbowego w N w dniu 28 września 2016 r., E po raz pierwszy powołał się na prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu budowy owego biura. W wyniku kontroli podatkowej urząd skarbowy w N odmówił tego odliczenia. Wniesione przez E odwołanie od tej decyzji odmownej oraz skargę do Sächsisches Finanzgericht (sądu ds. finansowych w Saksonii, Niemcy) na decyzję wydaną w następstwie tego odwołania oddalono. Wspomniany sąd uzasadnił swoje rozstrzygnięcie w istocie tym, że przyporządkowanie przedmiotowego dobra do majątku przedsiębiorstwa nastąpiło po dniu 31 maja 2016 r., kiedy to zgodnie z § 149 ust. 2 AO upłynął termin na złożenie rocznej deklaracji podatku obrotowego za 2015 r.

20 Co się tyczy okoliczności faktycznych sprawy C-46/20, należy zwrócić uwagę na następujące kwestie: W 2014 r. Z nabył instalację fotowoltaiczną wytwarzającą energię elektryczną, która to energia w części była wykorzystywana na jego własny użytek, a w części – odsprzedawana dostawcy energii. Umowa odkupu energii elektrycznej zawarta w tym samym roku między Z a owym dostawcą przewidywała wynagrodzenie powiększone o kwotę podatku obrotowego. W dniu 29 lutego 2016 r. Z skierował do urzędu skarbowego w G deklarację podatku obrotowego za 2014 r. W deklaracji tej Z po raz pierwszy dokonał odliczenia kwot odnoszących się zasadniczo do wykazanego na fakturze z dnia 11 września 2014 r. podatku naliczonego z tytułu dostawy i montażu instalacji fotowoltaicznej. W wyniku kontroli podatkowej urząd skarbowy w G odmówił tego odliczenia na tej podstawie, że Z nie podjął decyzji o przyporządkowaniu owego dobra do majątku swojego przedsiębiorstwa do dnia 31 maja 2015 r., kiedy to upłynął określony w § 149 ust. 2 AO termin na złożenie rocznej deklaracji podatku obrotowego. Wniesione przez Z odwołanie od tej decyzji odmownej oraz skargę do Finanzgericht Baden-Württemberg (sądu ds. finansowych dla Badenii-Wirtembergii, Niemcy) na decyzję wydaną w następstwie tego odwołania oddalono.

21 E i Z wnieśli do sądu odsyłającego, którym jest Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy), skargi rewizyjne, w uzasadnieniu których obydwaj twierdzą zasadniczo, że organy podatkowe były zobowiązane uwzględnić okoliczności świadczące o ich decyzjach o przyporządkowaniu do majątku ich przedsiębiorstw dóbr o mieszanym sposobie wykorzystania, takie jak plany budowlane określające, że dane pomieszczenie będzie wykorzystywane jako biuro, czy rzeczywiste korzystanie z danych dóbr na potrzeby działalności przedsiębiorstwa. E i Z podnoszą również, że ustanowionego w orzecznictwie sądu odsyłającego warunku dotyczącego powiadomienia w terminie określonym w § 149 ust. 2 AO o okolicznościach świadczących o decyzji o przyporządkowaniu aktywów o mieszanym sposobie wykorzystania do majątku przedsiębiorstwa nie można utrzymać, a to ze względu na wnioski płynące z wyroku z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

22 W oparciu o swoje orzecznictwo sąd odsyłający uważa, że skargi rewizyjne wniesione przez E i Z są w świetle prawa krajowego bezzasadne, ponieważ właściwych urzędów skarbowych nie powiadomiono przed upływem określonego w § 149 ust. 2 AO terminu na złożenie rocznej deklaracji podatku obrotowego o okolicznościach świadczących o decyzjach o częściowym przyporządkowaniu nieruchomości E i instalacji fotowoltaicznej Z do majątku ich przedsiębiorstw. Tymczasem zgodnie z kryteriami, które sąd ten wypracował w swoim orzecznictwie, odliczenie podatkowe wynikające z takiego przyporządkowania jest dopuszczalne tylko pod warunkiem, że owego powiadomienia dokonano we wspomnianym terminie.

23 Wspomniany sąd zastanawia się jednak nad zgodnością swojej wykładni prawa krajowego z prawem Unii, a w szczególności z wyrokiem z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

24 W pierwszej kolejności sąd odsyłający zastanawia się, czy z uwagi na brak przepisów prawa Unii określających, w jaki sposób i w jakim czasie należy powiadomić o okolicznościach świadczących o decyzji o przyporządkowaniu danego dobra do majątku przedsiębiorstwa, państwo członkowskie może wymagać powiadomienia o tej decyzji w stosunkowo krótkim terminie – takim jak ten określony w § 149 ust. 2 AO – pod rygorem prekluzji.

25 Zdaniem sądu odsyłającego za zgodnością tego wymogu z prawem Unii może przemawiać okoliczność, że wykonanie prawa do zadecydowania o przyporządkowaniu danego dobra do majątku przedsiębiorstwa wiąże się z materialną przesłanką prawa do odliczenia. Ponadto określenie przez państwo członkowskie terminu na powiadomienie o okolicznościach świadczących o decyzji o przyporządkowaniu jest uzasadnione z uwagi na lukę prawną, jaką pozostawia w tym względzie dyrektywa VAT, oraz zasadę pewności prawa. Co więcej, określenie tego terminu wchodzi w zakres kompetencji przyznanej państwom członkowskim przez przepisy tytułu XI dyrektywy VAT w odniesieniu do ustalania formalnych przesłanek wykonywania prawa do odliczenia.

26 Sąd odsyłający uważa jednak, że chociaż okoliczności faktyczne, w jakich zapadł wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), różnią się od okoliczności faktycznych niniejszych spraw połączonych, Trybunał zwrócił w tym wyroku uwagę na szereg okoliczności, które pozwalają na ustalenie, czy podatnik działał w takim charakterze, lecz które niekoniecznie mogą zostać podane do wiadomości właściwych organów podatkowych w stosunkowo krótkim terminie. Ponadto zdaniem sądu odsyłającego ze wspomnianego wyroku można wywnioskować, że wymóg, zgodnie z którym decyzja o przyporządkowaniu powinna zostać podjęta w stosunkowo krótkim terminie, narusza zasadę neutralności.

27 W drugiej kolejności sąd odsyłający zastanawia się nad konsekwencjami niedochowania tego terminu. Zdaniem owego sądu można by argumentować, iż w braku możliwych do zidentyfikowania przez organ podatkowy wskazówek, że podatnik postanowił dokonać przyporządkowania danego dobra do majątku przedsiębiorstwa, nie jest możliwe stwierdzenie, że dokonał on takiego przyporządkowania. Zachodziłoby tym samym domniemanie, że każde dobro, którego podatnik wyraźnie nie przyporządkował do majątku swojego przedsiębiorstwa, należy przypisać do jego majątku prywatnego. Sąd odsyłający podkreśla jednak również, iż z wyroku z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595) wynika, że brak zgłoszenia przyporządkowania nie wyklucza możliwości przejawiania się takiego zamiaru w sposób dorozumiany oraz że kwestię, czy dana osoba działała w charakterze podatnika, należy oceniać w oparciu o szerokie rozumienie tego pojęcia. Na podstawie tych rozważań można by argumentować, że istnieje domniemanie „nabycia w charakterze podatnika", gdy przedsiębiorca nabywa dobro, które ze względu na swoją naturę może być co do zasady wykorzystywane również na potrzeby działalności przedsiębiorstwa, lecz którego przedsiębiorca ten nie przyporządkował wyłącznie do swojego przedsiębiorstwa.

28 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi, które w obu ze spraw połączonych mają identyczne brzmienie:

„1) Czy art. 168 lit. a) w związku z art. 167 dyrektywy [VAT] 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 [VAT] 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 domniemanie zaliczenia do sfery prywatnej?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

29 Poprzez swoje dwa pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 168 lit. a) dyrektywy VAT w związku z art. 167 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym interpretowanym przez sąd krajowy tak, że w przypadku gdy podatnikowi przysługuje prawo do zadecydowania o przyporządkowaniu danego dobra do majątku jego przedsiębiorstwa, a najpóźniej z chwilą upływu ustawowego terminu na złożenie rocznej deklaracji podatku obrotowego nie umożliwiono właściwemu krajowemu organowi podatkowemu stwierdzenia takiego przyporządkowania owego dobra w oparciu o wyraźną decyzję lub wystarczające wskazówki, organ ten może odmówić związanego z tym dobrem prawa do odliczenia VAT, uznając, że przyporządkowano je do prywatnego majątku podatnika.

30 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy w pierwszej kolejności określić przesłanki, jakim podlega prawo podatnika do zadecydowania o przyporządkowaniu danego dobra do majątku jego przedsiębiorstwa, a w drugiej kolejności zbadać, w jakich okolicznościach właściwy organ krajowy może odmówić odliczenia, jeżeli decyzji tej nie podano do wiadomości owego organu najpóźniej z chwilą upływu ustawowego terminu na złożenie rocznej deklaracji podatku obrotowego.

31 W pierwszej kolejności, co się tyczy przesłanek, jakim podlega prawo podatnika do zadecydowania o przyporządkowaniu danego dobra do majątku jego przedsiębiorstwa, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu nabytych przez nich towarów i otrzymanych przez nich usług powodujących naliczenie podatku stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii [wyrok z dnia 18 marca 2021 r., A. (Wykonanie prawa do odliczenia), C-895/19, EU:C:2021:216, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo]. Prawo to, przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT, stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia w ten sposób neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń

podatkowych, bez względu na jej cel i rezultaty, pod warunkiem że działalność ta, co do zasady, sama podlega opodatkowaniu VAT [wyrok z dnia 18 marca 2021 r., A. (Wykonanie prawa do odliczenia), C-895/19, EU:C:2021:216, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo].

33 Prawo do odliczenia VAT jest uzależnione od spełnienia przewidzianych w dyrektywie VAT przesłanek materialnych i formalnych [zob. podobnie wyroki: z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 40; z dnia 18 marca 2021 r., A. (Wykonanie prawa do odliczenia), C-895/19, EU:C:2021:216, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo].

34 Przesłankami materialnymi prawa do odliczenia są przesłanki regulujące samą podstawę i zakres tego prawa, takie jak te przewidziane w rozdziale 1 tytułu X dyrektywy VAT, zatytułowanym „Źródło i zakres prawa do odliczenia” (wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo). I tak zgodnie z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT towary, w odniesieniu do których podatnik zamierza skorzystać z prawa do odliczenia, muszą zostać nabyte przez owego podatnika działającego w tym charakterze w chwili nabycia. Ponadto towary te muszą być wykorzystywane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji i muszą one zostać dostarczone przez innego podatnika na wcześniejszym etapie obrotu (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 40; z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo). Ponadto art. 167 dyrektywy VAT precyzuje, że prawo do odliczenia naliczonego VAT powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny, to znaczy w momencie dostarczenia towarów (zob. podobnie wyrok z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Przesłanki formalne prawa do odliczenia regulują szczegółowe zasady i kontrolę jego wykonywania, a także prawidłowe funkcjonowanie systemu VAT, takie jak obowiązki dotyczące rachunkowości, wystawiania faktur i składania deklaracji [zob. podobnie wyroki: z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 47; z dnia 18 marca 2021 r., A. (Wykonanie prawa do odliczenia), C-895/19, EU:C:2021:216, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo]. Artykuły 250, 252 i 261 dyrektywy VAT, które przewidują obowiązek złożenia przez podatnika deklaracji VAT i które wyznaczają ramy uprawnienia państw członkowskich do określenia terminów na ich składnie, ustanawiają zatem przesłanki formalne.

36 To rozróżnienie między regulującymi prawo do odliczenia przesłankami materialnymi a przesłankami formalnymi jest o tyle istotne, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, aby odliczenie naliczonego VAT zostało przyznane, jeżeli spełniono wymogi materialne, nawet wówczas, gdy podatnicy pominęli niektóre wymogi formalne (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Ponadto należy zauważyć, że w przypadku dóbr, które mogą być wykorzystywane do celów zarówno zawodowych, jak i prywatnych, podatnik jest do celów VAT uprawniony do zadecydowania o ich przyporządkowaniu do majątku jego przedsiębiorstwa. Dobra te obejmują dobra inwestycyjne, które stosownie do art. 189 lit. a) dyrektywy VAT mogą zostać zdefiniowane przez państwa członkowskie i które zgodnie z orzecznictwem Trybunału obejmują dobra, które – wykorzystywane na potrzeby działalności gospodarczej – wyróżniają się trwałym charakterem i wartością oraz których koszty nabycia nie są księgowane zwyczajnie jako wydatki bieżące, lecz podlegają amortyzacji w ciągu kilku lat obrotowych (zob. podobnie wyrok z dnia 27 marca 2019 r., Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 I tak, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w przypadku wykorzystywania dobra inwestycyjnego do celów zarówno zawodowych, jak i prywatnych, podatnik ma do celów odliczenia VAT możliwość dokonania wyboru, czy przyporządkować to dobro w całości do majątku swojego przedsiębiorstwa, czy pozostawić je w całości w majątku prywatnym, czy też zaliczyć je do majątku przedsiębiorstwa jedynie w zakresie wynikającym z rzeczywistego wykorzystania do celów zawodowych (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 lipca 2005 r., Charles i Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, pkt 23; a także z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Jeżeli podatnik zdecyduje się traktować dobra inwestycyjne wykorzystywane jednocześnie do celów zawodowych i celów prywatnych jako dobra należące do przedsiębiorstwa, to VAT naliczony przy nabyciu tych dóbr podlega co do zasady całkowicie i bezpośrednio odliczeniu (wyrok z dnia 14 lipca 2005 r., Charles i Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo). W odniesieniu do nieruchomości art. 168a dyrektywy VAT precyzuje jednak, że VAT od wydatków związanych z tymi dobrami podlega odliczeniu wyłącznie do wysokości udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość została wykorzystana do celów działalności prowadzonej przez podatnika.

40 Jeżeli podatnik zdecyduje się zaliczyć dobro inwestycyjne jedynie częściowo do majątku swojego przedsiębiorstwa, VAT naliczony z tytułu jego nabycia podlega co do zasady odliczeniu jedynie w zakresie, w jakim jest ono rzeczywiście wykorzystywane na potrzeby przedsiębiorstwa (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Należy ponadto zauważyć, że przy nabywaniu takich dóbr to decyzja podatnika o działaniu w tym charakterze, to znaczy o nabyciu na potrzeby swej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, determinuje stosowanie systemu VAT i w konsekwencji – mechanizmu odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 22 marca 2012 r., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 39, 40 i przytoczone tam orzecznictwo). Wynika stąd, że decyzja ta stanowi, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 48 i 49 opinii, przesłankę materialną prawa do odliczenia.

42 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału kwestia, czy w chwili dostawy dobra podatnik działał w tym charakterze, jest kwestią dotyczącą okoliczności faktycznych, której ustalenie należy do właściwego sądu krajowego na podstawie obiektywnych elementów i po dokonaniu analizy wszystkich okoliczności zawisłego przed nim sporu (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, pkt 24; z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, pkt 38, 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Trybunał wyjaśnił, że w celu dokonania oceny, czy podatnik działał w tym charakterze przy nabywaniu danego dobra, należy mieć na uwadze, że o ile 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, o tyle brak takiej deklaracji nie wyklucza możliwości przejawiania się takiego zamiaru w sposób dorozumiany (wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, pkt 47).

44 Okoliczność, że Trybunał przedstawił to wyjaśnienie w odpowiedzi na pytanie prejudycjalne w sprawie dotyczącej prawa do korekty odliczeń VAT zapłaconego z tytułu nabycia nieruchomości przez podmiot prawa publicznego zarejestrowany jako podatnik, nie ma wpływu – wbrew temu, co podnosi urząd skarbowy w N – na jego znaczenie w sporach takich jak te

rozpatrywane w postępowaniach głównych. Wyjaśnienie to ma bowiem zastosowanie we wszystkich przypadkach przyporządkowania danego dobra do działalności gospodarczej podatnika, zgodnie z przyjętym przez Trybunał szerokim rozumieniem pojęcia nabycia w „charakterze podatnika" (zob. podobnie wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, pkt 54). Dyrektywa VAT nie uzależnia zatem przyznania prawa do odliczenia od przyjęcia wyraźnej decyzji o przyporządkowaniu i powiadomienia o niej.

45 Wśród okoliczności, z których ów zamiar może wynikać w sposób dorozumiany, znajdują się w szczególności charakter danych dóbr, status osoby działającej, a także okres, jaki upłynął pomiędzy nabyciem dobra a wykorzystaniem go do celów działalności gospodarczej podatnika (wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, pkt 38, 49, 50).

46 Natomiast nie ma w istocie znaczenia, że dane dobro nie zostało bezpośrednio wykorzystane do celów czynności opodatkowanych, ponieważ wykorzystanie dobra wyznacza jedynie zakres wstępnego odliczenia lub ewentualnej późniejszej korekty, jednak nie ma ono wpływu na powstanie prawa do odliczenia (wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 W niniejszym wypadku do sądu odsyłającego będzie zatem należało ustalenie, czy ze wszystkich okoliczności sporów w postępowaniach głównych można wywnioskować, że E i Z działali w charakterze podatników przy nabywaniu rozpatrywanych w tych postępowaniach dóbr o mieszanym sposobie wykorzystania, a mianowicie, odpowiednio, pomieszczenia biurowego w budynku o zasadniczo prywatnym sposobie wykorzystania oraz instalacji fotowoltaicznej wykorzystywanej częściowo do celów prywatnych, i wyrazili zamiar przyporządkowania ich do swoich przedsiębiorstw.

48 W tym względzie, jeżeli chodzi o E, przeznaczenie pomieszczenia o rozsądnej wielkości na biuro w planach budowy domu jednorodzinnego może stanowić wskazówkę świadczącą o takim zamiarze. Jednakże ze względu na to, że pomieszczenie określone w ten sposób w planach budowy domu jednorodzinnego niekoniecznie przeznaczone jest w rzeczywistości na użytek działalności gospodarczej podatnika, jego wolę przyporządkowania tego pomieszczenia do jego przedsiębiorstwa należy potwierdzić w oparciu o inne obiektywne okoliczności poświadczające taki sposób wykorzystania. W przypadku Z zawarcie – w roku nabycia i montażu instalacji fotowoltaicznej – umowy odkupu wytwarzanej przez tę instalację energii elektrycznej może stanowić wskazówkę świadczącą o przyporządkowaniu tej instalacji do działalności gospodarczej, jeżeli warunki tego odkupu odpowiadają warunkom proponowanym przedsiębiorcom, a nie osobom prywatnym.

49 Ponadto odliczenia VAT dokonywane przez podatników w deklaracjach podatkowych mogą świadczyć o takiej decyzji o przyporządkowaniu, jeżeli są one jej konsekwencją. Takie odliczenia są również wskazówką, że podatnik miał zamiar przyporządkować dane dobro do swojego przedsiębiorstwa w momencie nabycia tego dobra. I tak orzeczono już, że jeżeli podatnik w deklaracji składanej do organów podatkowych odlicza kwoty należne z tytułu VAT przy nabyciu dobra, uważa się, że dokonał on przyporządkowania tego dobra do swojego przedsiębiorstwa (zob. podobnie wyrok z dnia 11 lipca 1991 r., Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 26). Natomiast, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 43 i 44 opinii, brak odliczeń we wstępnej deklaracji VAT odnoszącej się do okresu, w którym dobro zostało nabyte, nie pozwala sam w sobie na stwierdzenie, że podatnik postanowił nie dokonywać przyporządkowania danego dobra do swojego przedsiębiorstwa.

50 W drugiej kolejności, co się tyczy spoczywającego na podatniku obowiązku podania decyzji o przyporządkowaniu do wiadomości organu podatkowego najpóźniej z chwilą upływu ustawowego terminu na złożenie rocznej deklaracji podatku obrotowego, przypadającego w niniejszym przypadku w dniu 31 maja roku następującego po roku, w którym podjęto decyzję o przyporządkowaniu, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 179 akapit pierwszy dyrektywy VAT prawo do odliczenia podlega wykonaniu co do zasady w tym samym okresie, w którym powstało, to znaczy – w świetle art. 167 dyrektywy VAT – z chwilą, gdy podatek staje się wymagalny [zob. podobnie wyrok z dnia 18 marca 2021 r., A. (Wykonanie prawa do odliczenia), C-895/19, EU:C:2021:216, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo].

51 Niemniej jednak na podstawie art. 180 i 182 dyrektywy VAT podatnik może zostać upoważniony do dokonania odliczenia, nawet jeśli nie wykonał swego prawa w okresie, w którym prawo to powstało, z zastrzeżeniem spełnienia określonych warunków i wymogów proceduralnych ustanowionych w prawie krajowym (wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

52 Ponadto zgodnie z art. 250 ust. 1 dyrektywy VAT w związku z jej art. 252 prawo krajowe musi przewidywać obowiązek złożenia przez podatnika deklaracji VAT zawierającej wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty należnych odliczeń za okres rozliczeniowy nieprzekraczający jednego roku, w terminie, który nie może być dłuższy niż dwa miesiące od zakończenia każdego okresu rozliczeniowego.

53 Ponadto art. 261 ust. 1 tej dyrektywy zezwala państwom członkowskim na zobowiązanie podatnika do złożenia deklaracji zawierającej wszystkie wyżej wymienione informacje dotyczące wszystkich transakcji dokonanych w roku poprzednim, przy czym przepis ten nie określa terminu na złożenie tej deklaracji.

54 W świetle tych przepisów dyrektywa VAT nie stoi na przeszkodzie obowiązkowi – takiemu jak ten mający zastosowanie w niniejszym wypadku – podania przez podatników do wiadomości organu podatkowego ich decyzji o przyporządkowaniu danego dobra inwestycyjnego do majątku ich przedsiębiorstwa poprzez dokonanie odpowiednich odliczeń we wstępnych deklaracjach VAT oraz w rocznej deklaracji podatku obrotowego, którą należy złożyć do tego organu najpóźniej w terminie pięciu miesięcy następujących po roku, w którym podjęto decyzję o przyporządkowaniu.

55 Jednakże ze względu na to, że orzecznictwo krajowe przewiduje w przypadku niedochowania tego terminu, w którym podatnik ma wyraźnie lub w sposób dorozumiany, lecz jednoznaczny, podać tę decyzję do wiadomości organu podatkowego, sankcję polegającą na tym, że podatnik ten traci prawo do odliczenia wynikające z tej decyzji, należy zauważyć, że o ile podjęcie decyzji o przyporządkowaniu stanowi przesłankę materialną wykonania tego prawa, jak wynika to z pkt 41 niniejszego wyroku, o tyle powiadomienie organu podatkowego o tej decyzji stanowi w tym względzie jedynie przesłankę formalną. Tymczasem zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału naruszenie wymogów formalnych nie może co do zasady skutkować utratą prawa do odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

56 Inaczej może być w przypadku, gdy naruszenie takich wymogów formalnych skutkuje uniemożliwieniem dostarczenia pewnych dowodów na spełnienie wymogów materialnych (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

57 Co więcej, zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą przewidzieć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym. Niemniej jednak środki, jakie państwa członkowskie mają możliwość przyjmować na podstawie tego przepisu, nie mogą wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia takich celów. Środki te nie mogą wobec tego być wykorzystywane w sposób systematycznie uniemożliwiający skorzystanie z prawa do odliczenia VAT i naruszający tym samym neutralność tego podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo). W tym względzie orzeczono już, że sankcja polegająca na bezwarunkowej odmowie prawa do odliczenia w przypadku spóźnionej zapłaty podatku wydaje się nieproporcjonalna, jeżeli nie można stwierdzić istnienia jakiegokolwiek oszustwa lub zagrożenia dla budżetu państwa (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 68–70).

58 W niniejszym wypadku – z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający – niedochowanie przez E i Z terminu, w którym mieli oni powiadomić o ich decyzji o przyporządkowaniu, nie uniemożliwia im dostarczenia pewnego dowodu na to, że podjęli oni taką decyzję w chwili nabycia dóbr inwestycyjnych rozpatrywanych w postępowaniach głównych. Ponadto nie wydaje się, by prawodawca niemiecki ustanowił taki termin w celu zapobiegania oszustwom lub nadużyciom.

59 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika jednak również, że możliwość wykonywania prawa do odliczenia bez żadnego ograniczenia w czasie byłaby sprzeczna z zasadą pewności prawa, która wymaga, aby sytuacja podatkowa podatnika, z punktu widzenia jego praw i obowiązków wobec organu podatkowego, nie była w nieskończoność podważana. W związku z tym termin zawity, którego upływ wiąże się dla niewystarczająco starannego podatnika, który nie zgłosił odliczenia naliczonego VAT, z sankcją w postaci utraty prawa do odliczenia, nie może być uznany za niezgodny z systemem ustanowionym przez dyrektywę VAT, o ile, po pierwsze, termin ten ma zastosowanie w taki sam sposób do wynikających z prawa krajowego i z prawa Unii analogicznych praw w zakresie podatków (zasada równoważności), a po drugie, praktycznie nie uniemożliwia lub nadmiernie nie utrudnia wykonywania prawa do odliczenia (zasada skuteczności) (wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

60 Jeżeli chodzi o przestrzeganie zasady równoważności, należy stwierdzić, że termin przewidziany w uregulowaniu krajowym rozpatrywanym w postępowaniach głównych odpowiada terminowi, jaki ogólnie przysługuje podatnikom na składanie deklaracji podatkowych. Z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający – wydaje się, że rzeczone uregulowanie krajowe nie przewidziało w dziedzinie VAT systemu innego niż system mający zastosowanie w innych dziedzinach podatkowych prawa krajowego.

61 Jeżeli chodzi o przestrzeganie zasady skuteczności, wspomniany termin nie wydaje się sam w sobie praktycznie uniemożliwiać lub nadmiernie utrudniać wykonywania prawa do odliczenia, ponieważ art. 179 akapit pierwszy dyrektywy VAT przewiduje, że prawo to podlega wykonaniu co do zasady w tym samym okresie, w którym powstało (zob. analogicznie wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 38).

62 Jednakże zgodnie z zasadą proporcjonalności państwa członkowskie muszą ustanawiać przepisy, które – umożliwiając im skuteczne osiąganie celu zamierzonego przez uregulowanie krajowe – jednocześnie w jak najmniejszym stopniu zagrażają zasadom ustanowionym w prawie Unii, takim jak podstawowa zasada prawa do odliczenia VAT (wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

63 Do sądu odsyłającego należy zatem ustalenie, czy termin zawity rozpatrywany w postępowaniach głównych, który odpowiada ustanowionemu w § 149 ust. 2 AO terminowi na złożenie rocznej deklaracji podatku obrotowego, to jest dzień 31 maja roku następującego po roku, w którym podjęto decyzję o przyporządkowaniu, jest proporcjonalny do celu polegającego na zapewnieniu poszanowania zasady pewności prawa.

64 W tym względzie należy uwzględnić, po pierwsze, zarówno możliwość nałożenia przez organy krajowe na niedbałego podatnika sankcji, które naruszają zasadę neutralności w mniejszym stopniu niż całkowita odmowa prawa do odliczenia, takich jak pieniężne sankcje administracyjne, jak również okoliczność, że termin, który upływałby po dniu 31 maja roku następującego po roku, w którym podjęto decyzję o przyporządkowaniu, nie wydaje się prima facie niezgodny z poszanowaniem zasady pewności prawa, a po drugie, dominujące miejsce, jakie prawo do odliczenia zajmuje we wspólnym systemie VAT.

65 W świetle wszystkich powyższych rozważań na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, iż art. 168 lit. a) dyrektywy VAT w związku z art. 167 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym interpretowanym przez sąd krajowy tak, że w przypadku gdy podatnikowi przysługuje prawo do zadecydowania o przyporządkowaniu danego dobra do majątku swego przedsiębiorstwa, a najpóźniej z chwilą upływu ustawowego terminu na złożenie rocznej deklaracji podatku obrotowego nie umożliwiono właściwemu krajowemu organowi podatkowemu stwierdzenia takiego przyporządkowania owego dobra w oparciu o wyraźną decyzję lub wystarczające wskazówki, organ ten może odmówić związanego z tym dobrem prawa do odliczenia VAT, uznając, że przyporządkowano je do prywatnego majątku podatnika, chyba że konkretne zdefiniowane w prawie przesłanki korzystania z tej możliwości wskazują na to, że nie jest ona zgodna z zasadą proporcjonalności.

W przedmiocie kosztów

66 Dla stron w postępowaniach głównych niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniach głównych, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (ósma 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, zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r., w związku z art. 167 tej zmienionej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym interpretowanym przez sąd krajowy tak, że w przypadku gdy podatnikowi przysługuje prawo do zadecydowania o przyporządkowaniu danego dobra do majątku swego przedsiębiorstwa, a najpóźniej z chwilą upływu ustawowego terminu na złożenie rocznej deklaracji podatku obrotowego nie umożliwiono właściwemu krajowemu organowi

podatkowemu stwierdzenia takiego przyporządkowania owego dobra w oparciu o wyraźną decyzję lub wystarczające wskazówki, organ ten może odmówić związanego z tym dobrem prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej, uznając, że przyporządkowano je do prywatnego majątku podatnika, chyba że konkretne zdefiniowane w prawie przesłanki korzystania z tej możliwości wskazują na to, że nie jest ona zgodna z zasadą proporcjonalności.

Podpisy