Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 3 marca 2016 r.[1]

Sprawa C-229/15

Minister Finansówprzeciwko
Janowi Mateusiakowi
[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska)]

Przepisy podatkowe — Podatek od wartości dodanej — Artykuł 18 lit. c) dyrektywy 2006/112/WE — Opodatkowanie posiadania towarów przy zaprzestaniu prowadzenia działalności gospodarczej — Wpływ upływu okresu korekty odliczenia na podstawie art. 187 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE

I – **Wprowadzenie**

1. W niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym chodzi o nader szczególne zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT. Jeżeli podatnik zaprzestaje prowadzenia działalności gospodarczej, państwa członkowskie mogą opodatkować posiadany jeszcze w tym momencie majątek przedsiębiorstwa. Przesłanką tego opodatkowania jest to, aby podatnik nabył uprzednio dane składniki majątku przedsiębiorstwa na podstawie odliczenia wolne od ciężaru podatku VAT. Opodatkowanie to ma zapobiegać temu, aby ostatecznie podatnik mógł prywatnie korzystać z towarów zwolnionych z podatku VAT.

2. W sporze w postępowaniu głównym podatnik zamierza zaprzestać prowadzenia działalności gospodarczej. Do majątku jego przedsiębiorstwa należy część budynku, którą wybudował dużo wcześniej i skorzystał przy tym z prawa do odliczenia. Podatnik zadał pytanie, czy opodatkowanie tej części budynku jest wyłączone z tego względu, że jej budowa miała miejsce tak dawno. Upłynął już bowiem okres możliwości dokonania następczej korekty odliczenia w związku z nabyciem części budynku. Jeśli jednak nie jest już możliwa taka korekta odliczenia, nie ma powodu dokonywać owej korekty pośrednio poprzez opodatkowanie tej części budynku w związku z zaprzestaniem prowadzenia działalności.

3. Niniejsza sprawa toczy się zatem wokół różnych metod następczej korekty odliczenia. Prawo Unii w dziedzinie podatku VAT oferuje w tym zakresie różne systemy regulacji, które wydają się częściowo krzyżować. Z tego względu Trybunał będzie musiał zająć się rozgraniczeniem tych systemów regulacji.

1 — Język oryginału: niemiecki.

II – **Ramy prawne**

A – *Prawo Unii*

4. Pobór podatku VAT w Unii reguluje dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [2] (zwana dalej „dyrektywą VAT") [3].

5. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze".

6. Artykuł 18 dyrektywy VAT uzupełnia:

„Państwa członkowskie mogą uznać za odpłatną dostawę towarów każdą z następujących czynności:

[…]

c) z wyjątkiem przypadków, o których mowa w art. 19, zatrzymanie towarów przez podatnika lub jego następców prawnych, w przypadku gdy zaprzestaje on prowadzenia działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, jeżeli VAT od takich towarów podlegał w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia […]".

7. Powołany art. 19 dyrektywy VAT zawiera uregulowanie dotyczące „przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie lub jako aportu do spółki całości lub części majątku".

8. W art. 168 dyrektywa VAT przyznaje podatnikowi prawo do odliczenia:

„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;

[…]".

9. W art. 184–192 dyrektywy VAT uregulowana jest „Korekta odliczeń". Artykuł 185 ust. 1 stanowi w tym zakresie:

„1. Korekta jest dokonywana w szczególności, w przypadku gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia […]".

10. Artykuł 187 dyrektywy VAT stanowi:

„1. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta obejmuje okres pięciu lat, włącznie z rokiem, w którym towary zostały nabyte lub wytworzone.

2 — Dz.U. L 347, s. 1.

3 — Wcześniej do dnia 31 grudnia 2006 r. zastosowanie miała szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23). Dyrektywa VAT co do zasady stanowi jedynie nową wersję szóstej dyrektywy (zob. motyw 3 dyrektywy VAT). Dlatego w niniejszej sprawie należy również uwzględnić orzecznictwo wydane do odpowiednich przepisów szóstej dyrektywy.

[…]

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

2. Roczna korekta dokonywana jest wyłącznie w odniesieniu do jednej piątej VAT nałożonego na te dobra inwestycyjne lub, w przypadku gdy okres korekty został przedłużony, w odniesieniu do odpowiedniej części ułamkowej VAT.

Korekta, o której mowa w akapicie pierwszym, dokonywana jest z uwzględnieniem zmian w zakresie prawa do odliczenia, które nastąpiły w kolejnych latach, w stosunku do prawa, które obowiązywało w roku, w którym towary zostały nabyte, wytworzone lub, w stosownych przypadkach, użyte po raz pierwszy".

B – *Przepisy krajowe*

11. Polska ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054 ze zmianami) reguluje pobór podatku VAT w Rzeczypospolitej Polskiej. Artykuł 14 tej ustawy stanowi:

„1. Opodatkowaniu podatkiem podlegają towary własnej produkcji […], w przypadku:

[…]

a) zaprzestania przez podatnika, o którym mowa w art. 15, będącego osobą fizyczną wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu […].

[…]

4. Przepisy ust. 1 i 3 stosuje się do towarów, w stosunku do których przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

5. W przypadkach, o których mowa w ust. 1 i 3, podatnicy są obowiązani sporządzić spis z natury towarów na dzień […] zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu […]. Podatnicy są obowiązani załączyć informację o dokonanym spisie z natury […] do deklaracji podatkowej […].

[…]".

12. Dla korekty odliczenia w wypadku nieruchomości polska ustawa o podatku od towarów i usług w art. 91 ust. 2 przewiduje okres 10 lat.

III – **Postępowanie główne**

13. Przedmiotem sporu w postępowaniu głównym jest pytanie o interpretację prawa o podatku VAT, jakie zadał J. Mateusiak w 2013 r. polskim organom podatkowym.

14. J. Mateusiak w latach 1997–1999 wybudował budynek na cele mieszkalne i gospodarcze. Od początku budynek ten służył mu częściowo do celów prywatnych, częściowo do działalności notarialnej. J. Mateusiak wykonał prawo do odliczenia tylko w odniesieniu do świadczeń, jakie otrzymał w związku z budową części budynku wykorzystywanej na cele gospodarcze.

15. J. Mateusiak dąży do uzyskania informacji od polskich organów podatkowych, czy w wypadku zaprzestania prowadzenia działalności notarialnej musi on objąć podatkiem VAT część budynku wykorzystywaną na cele gospodarcze. Jest on zdania, że takie opodatkowanie nie może już nastąpić po upływie okresu korekty odliczenia w odniesieniu do budynku. Polskie organy podatkowe nie podzieliły jego stanowiska. W konsekwencji J. Mateusiak wniósł skargę.

IV – **Postępowanie przed Trybunałem**

16. Naczelny Sąd Administracyjny (Polska), do którego w międzyczasie skierowano sprawę, uważa prawo Unii za decydujące dla rozstrzygnięcia sporu i w dniu 19 maja 2015 r. zwrócił się, na podstawie art. 267 TFUE, do Trybunału z następującym pytaniem:

„Czy art. 18 lit. c) dyrektywy VAT należy tak rozumieć, że po upływie okresu korekty, o której stanowi art. 187 dyrektywy, środki trwałe podatnika, z tytułu nabycia których odliczył VAT, w momencie zaprzestania przez niego działalności nie powinny podlegać opodatkowaniu i być ujmowane w spisie likwidacyjnym, skoro minął normatywnie określony czas korekty podatku naliczonego z tytułu ich nabycia, wynikający z założonego czasu zużycia tych środków w działalności gospodarczej podatnika, czy też niezależnie od okresu korekty środki trwałe w momencie zaprzestania działalności gospodarczej podatnika podlegają opodatkowaniu?”.

17. W przedmiocie tego pytania we wrześniu 2015 r. przed Trybunałem uwagi na piśmie złożyli: J. Mateusiak, rządy grecki i polski oraz Komisja Europejska.

V – **Ocena prawna**

18. Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający w skrócie dąży do ustalenia, czy art. 18 lit. c) dyrektywy VAT ma zastosowanie także do towarów, które stanowią dobra inwestycyjne w rozumieniu art. 187 i dla których upłynął okres na podstawie ust. 1 tego przepisu, w wyniku czego nie jest już możliwa korekta odliczenia.

19. Moim zdaniem należy na to pytanie udzielić odpowiedzi twierdzącej. Upływ okresu korekty dla towaru na podstawie art. 187 ust. 1 dyrektywy VAT nie ma wpływu na jego opodatkowanie na mocy art. 18 lit. c).

20. Brzmienie art. 18 lit. c) dyrektywy VAT nie zawiera ani ograniczenia czasowego względem opodatkowania, ani nie odnosi się do art. 187. Ma to tym większe znaczenie, że art. 168a ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT w odniesieniu do opodatkowania wykorzystania nieruchomości na cele prywatne na podstawie art. 26 wyraźnie powołuje się na uregulowania art. 184–192.

21. Jak wyjaśnię poniżej, nie ma ponadto żadnego powodu dla odpowiedniego zastosowania art. 187 w ramach art. 18 lit. c) dyrektywy VAT.

1. Wspólne cechy systemów regulacyjnych

22. Istnieją pewne cechy wspólne między regulacjami dotyczącymi korekty odliczeń, do których należy art. 187 dyrektywy VAT, a przepisami dotyczącymi opodatkowania wykorzystania towarów na cele prywatne, do których należy zaliczyć art. 18 lit. c).

23. Oba systemy regulacyjne mają mianowicie zapobiec temu, aby podatnik mógł korzystać z towarów na podstawie przyznanego już odliczenia bez obciążenia podatkiem VAT, mimo iż późniejszy sposób korzystania w ogóle nie uprawnia do odliczenia. Zgodnie z orzecznictwem zmierza się tu do uniknięcia przysporzenia bezpodstawnej korzyści gospodarczej na rzecz podatnika kosztem

konsumenta końcowego i przy pomocy obu systemów regulacyjnych należy zapewnić związek między odliczeniem i poborem podatku VAT [4].

24. Przepisy dotyczące korekty odliczenia w art. 184 i nast. dyrektywy VAT w tym celu opierają się bezpośrednio na odliczeniu. Prawo do odliczenia na podstawie art. 167 w związku z art. 63 dyrektywy VAT jest zwykle przyznawane już w momencie nabycia towaru, na podstawie jego *zamierzonego* wykorzystania. Kwestię, jakie rodzaje wykorzystania uprawniają do odliczenia, regulują art. 168 i 169 dyrektywy VAT. Przesłanką odliczenia jest zwykle to, aby podatnik wykorzystywał nabyty towar na potrzeby opodatkowanych transakcji. Zgodnie z orzecznictwem przepisy dotyczące korekty mają na celu zwiększenie stopnia dokładności odliczeń w ten sposób, że po dacie nabycia towaru kontroluje się, w jakim stopniu podatnik *rzeczywiście* wykorzystuje go do celów uprawniających do odliczenia [5]. W wypadku dóbr inwestycyjnych okres tej kontroli na podstawie art. 187 ust. 1 dyrektywy VAT wynosi od 5 do 20 lat.

25. Uregulowania dotyczące opodatkowania wykorzystania towarów na cele prywatne nie opierają się natomiast na prawie do odliczenia, lecz poddają użytek prywatny opodatkowaniu podatkiem VAT – nie naruszając raz przyznanego prawa do odliczenia. Artykuł 26 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT obejmuje przy tym prywatne wykorzystanie towaru, który nadal znajduje się w majątku przedsiębiorstwa [6], podczas gdy zdarzenia powodujące powstanie obowiązku podatkowego z art. 16 i art. 18 lit. c) dotyczą przejścia towaru z majątku przedsiębiorstwa do prywatnego majątku podatnika. W bieżąco prowadzonym przedsiębiorstwie takie przejścia są obligatoryjnie opodatkowane podatkiem VAT na podstawie art. 16 dyrektywy VAT jako wykorzystanie. Ponadto art. 18 lit. c) dyrektywy VAT umożliwia państwom członkowskim opodatkowanie przejścia towaru z majątku przedsiębiorstwa do majątku prywatnego, które wynika z zaprzestania prowadzenia działalności gospodarczej [7].

2. Różnice w systemach regulacyjnych

26. Obydwa systemy regulacyjne – korekta odliczeń i opodatkowanie użytku prywatnego – służą porównywalnym celom, choć w różny sposób. Mimo że Trybunał przyznał, że oba systemy wywierają taki sam skutek gospodarczy [8], to jednak zarówno ich przesłanki, jak i skutki prawne nie są identyczne.

27. Z jednej strony już przy innej okazji wyjaśniłam bliżej, że uregulowania opodatkowania prywatnego wykorzystania w stosunku do korekty odliczenia stanowią przepisy szczególne [9].

4 — Zobacz wyrok Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, pkt 35, 36; zob. także propozycja szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych [COM(1973) 950 wersja ostateczna], s. 7 w odniesieniu do art. 5 ust. 3, która w pewnym stopniu uważa oba systemy regulacyjne za wymienne.

5 — Zobacz podobnie wyroki: Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, pkt 57; TEC Chaskowo, C-234/11, EU:C:2012:644, pkt 31; Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, pkt 34; FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 50; zob. ponadto moja opinia w sprawie TEC Chaskowo, C-234/11, EU:C:2012:352, pkt 27, 28.

6 — Obecnie obowiązuje wyjątek dla zmienionego prywatnego wykorzystania nieruchomości używanej od początku na cele mieszane na podstawie art. 168a ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, który został wprowadzony przez art. 1 pkt 12 dyrektywy Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. zmieniającej niektóre przepisy dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 10, s. 14).

7 — Ze względu na to, że Rzeczpospolita Polska skorzystała z opcji w art. 18 lit. c) dyrektywy VAT, w niniejszym wypadku nie ma potrzeby wyjaśniania, czy art. 16 mimo tego wyodrębnionego postanowienia obejmuje także wykorzystanie przy zaprzestaniu prowadzenia działalności, zob. w tym zakresie wyrok Fischer i Brandenstein, C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, pkt 87 i opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawach połączonych Fischer i Brandenstein, C-322/99 i C-323/99, EU:C:2000:700, pkt 83.

8 — Wyrok Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 30.

9 — Zobacz moja opinia w sprawie van Laarhoven, C-594/10, EU:C:2011:820, pkt 25.

28. Z drugiej strony korekta odliczenia jest przepisem korygującym skierowanym wstecz, podczas gdy opodatkowanie prywatnego wykorzystania obejmuje także zmiany wartości w majątku przedsiębiorstwa pomiędzy nabyciem towaru i rozpoczęciem prywatnego wykorzystania. Na podstawie art. 74 dyrektywy VAT podstawą opodatkowania w związku z wykorzystaniem (art. 16) i z zaprzestaniem prowadzenia działalności [art. 18 lit. c)] jest bowiem wartość towaru w momencie wykorzystania [10] lub zaprzestania prowadzenia działalności [11].

29. Wyjaśnia to cel opodatkowania w tych wypadkach, który wykracza jeszcze poza cel korekty odliczenia. Zgodnie z orzecznictwem opodatkowanie na podstawie art. 16 dyrektywy VAT ma bowiem zapewnić równe traktowanie podatnika, który m.in. wykorzystuje towary na prywatne potrzeby, oraz konsumenta końcowego, który nabywa towar tego samego rodzaju [12]. Podobnie stwierdza Trybunał w odniesieniu do art. 18 lit. c) dyrektywy VAT: opodatkowanie ma zapobiec temu, aby towary po zaprzestaniu działalności podlegającej opodatkowaniu zostały przedmiotem nieopodatkowanej ostatecznej konsumpcji [13]. Tym samym podatnik, który do celu ostatecznej konsumpcji na własny użytek otrzymuje towar ze swojego przedsiębiorstwa, powinien zostać obciążony podatkiem VAT w taki sam sposób, jak gdyby pozyskał taki towar od innego podatnika. Dostawa od osoby trzeciej i dostawa na własny użytek zostają zatem zrównane.

3. Równoległe stosowanie systemów regulacyjnych

30. W kontekście tych różnic należy zatem zastosować oba systemy regulacyjne – jak już zasygnalizował Trybunał [14] – równolegle i niezależnie od siebie.

31. Istnieje jednak – jak już słusznie podkreśliła rzecznik generalna C. Stix-Hackl [15] – pewna potrzeba koordynacji między dwoma systemami w celu zachowania zasady neutralności podatkowej. Zgodnie z tą zasadą należy unikać m.in. podwójnego opodatkowania [16].

32. Wynika z tego, że korekta odliczenia przy pracach związanych z towarem wchodzi w grę tylko w zakresie, w jakim prace te w ramach opodatkowania wykorzystania towaru nie są już objęte podatkiem [17]. W przeciwnym wypadku podatnik zostałby podwójnie obciążony podatkiem VAT. To samo działa też w odwrotnym kierunku: opodatkowanie wykorzystania towaru może mieć miejsce tylko w zakresie, w jakim jego nabycie i utrzymanie także uprawniały do odliczenia [18].

33. W niniejszym wypadku zasada neutralności podatkowej nie wymaga jednak dopuszczenia opodatkowania na podstawie art. 18 lit. c) tylko w ramach czasowych równych okresowi korekty z art. 187 ust. 1 dyrektywy VAT. Nie można bowiem dopatrzeć się tu podwójnego opodatkowania.

10 — Wyrok Fischer i Brandenstein, C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, pkt 80.

11 — Wyrok Marinow, C-142/12, EU:C:2013:292, pkt 33.

12 — Zobacz m.in. wyroki: de Jong, C-20/91, EU:C:1992:192, pkt 15; Fischer i Brandenstein, C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, pkt 56; wyrok BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, pkt 23.

13 — Wyrok Marinow, C-142/12, EU:C:2013:292, pkt 27.

14 — Zobacz wyrok Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 29; zob. również opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie Charles i Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:48, pkt 54.

15 — Opinia rzecznik generalnej C. Stix-Hackl w sprawie Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2005:557, pkt 26.

16 — Zobacz wyroki: Fischer i Brandenstein, C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, pkt 76; NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, pkt 40.

17 — Zobacz wyrok Fischer i Brandenstein, C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, pkt 95.

18 — Zobacz wyrok Fischer i Brandenstein, C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, pkt 74–76; w kontekście podstawy opodatkowania obecnego art. 74 dyrektywy VAT zob. także wyrok Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, pkt 42.

34. Opodatkowanie na podstawie art. 18 lit. c) dyrektywy VAT zgodnie z brzmieniem tego przepisu może mieć miejsce tylko wtedy, gdy nabycie towaru uprawnia do odliczenia. Jest on zatem wolną od wszelkiego obciążenia podatkowego częścią majątku przedsiębiorstwa. O ile jednak towar w chwili zaprzestania działalności posiada jeszcze wartość końcową i nie został on jeszcze zużyty w ramach działalności gospodarczej, o tyle w konsekwencji jego późniejsze wykorzystanie na własny użytek należy – po raz pierwszy – opodatkować, o ile nie znajduje zastosowania zwolnienie z podatku [19].

35. Chodzi tu zresztą głównie o takie samo traktowanie pod względem podatkowym, jakie bez wątpienia nastąpiłoby na podstawie art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, gdyby J. Mateusiak sprzedał budynek w tym samym momencie. W konsekwencji opodatkowanie na podstawie art. 18 lit. c) dyrektywy VAT, które następuje niezależnie od upływu okresu korekty zgodnie z art. 187 ust. 1, gwarantuje także neutralność systemu podatku VAT w zakresie, w jakim nie wywiera wpływu na decyzje gospodarcze podatnika.

VI – **Wnioski**

36. W konsekwencji proponuję, aby na pytanie Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska) Trybunał odpowiedział w następujący sposób:

Artykuł 18 lit. c) dyrektywy 2006/112/WE ma zastosowanie także do towarów, dla których na podstawie art. 187 ust. 1 tej dyrektywy upłynął już okres korekty odliczenia w momencie zaprzestania prowadzenia działalności gospodarczej.

19 — W niniejszym wypadku należy wskazać art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT.