Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 8 maja 2013 r.*

Podatek od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 18 lit. c), art. 74 i 80 — Zaprzestanie wykonywania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu — Wykreślenie podatnika z rejestru VAT przez organ podatkowy — Posiadanie towarów, które były podstawą odliczenia podatku VAT — Podstawa opodatkowania — Wartość rynkowa lub cena nabycia — Określenie w momencie dostawy — Bezpośrednia skuteczność art. 74

W sprawie C-142/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administratiwen syd – Warna (Bułgaria) postanowieniem z dnia 9 marca 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 marca 2012 r., w postępowaniu:

Christomir Marinow, działający w imieniu Łampatow – H – Christomir Marinow,

przeciwko

Direktor na direkcija „Obżałwane i uprawlenie na izpyłnenieto" – grad Warna pri Centralno uprawlenie na Nacionałnata agencija za prichodite,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: E. Jarašiūnas (sprawozdawca), prezes izby, A. Ó Caoimh i C. Toader, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Direktor na direkcija „Obżałwane i uprawlenie na izpyłnenieto" – grad Warna pri Centralno uprawlenie na Nacionałnata agencija za prichodite przez S. Złatewą, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu bułgarskiego przez J. Ananasowa i C. Iwanowa działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Rusanowa oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: bułgarski.

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 18 lit. c), art. 74 i 80 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 złożony w ramach sporu między Ch. Marinowem, działającym w imieniu Łampatow – H – Christomir Marinow (zwanym dalej „Marinowem") a Direktor na direkcija „Obžalwane i uprawlenie na izpylnenieto" – grad Warna, pri Centralno uprawlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (dyrektorem dyrekcji ds. odwołań i zarządzania egzekucją w Warnie przy centralnym zarządzie krajowego urzędu skarbowego, zwanym dalej „dyrektorem") w przedmiocie decyzji określającej zobowiązanie podatkowe dotyczącej podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT").

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 18 dyrektywy VAT stanowi:

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

a) wykorzystanie przez podatnika do celów działalności jego przedsiębiorstwa towarów wytworzonych, skonstruowanych, wydobytych, przetworzonych, nabytych lub importowanych w ramach prowadzenia takiej działalności, jeżeli VAT od takich towarów, w przypadku ich nabycia od innego podatnika, nie podlegałby w całości odliczeniu;

b) wykorzystanie przez podatnika towarów do celów działalności niepodlegającej opodatkowaniu, w przypadku gdy VAT od takich towarów podlegał w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia lub wykorzystania zgodnie z lit. a);

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 lub wykorzystania zgodnie z lit. a)".

4 Zgodnie z art. 19 akapit pierwszy tej dyrektywy:

„W przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie lub jako aportu do spółki całości lub części majątku, państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następca prawny przekazującego".

5 Artykuł 72 dyrektywy VAT stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy »wartość wolnorynkowa« [wartość rynkowa] oznacza całkowitą kwotę, jaką, w celu uzyskania w danym momencie danych towarów lub usług, nabywca lub usługobiorca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym dokonywana jest dostawa towarów lub świadczenie usług, musiałby, w warunkach uczciwej konkurencji, zapłacić niezależnemu dostawcy lub usługodawcy na terytorium państwa członkowskiego, w którym transakcja podlega opodatkowaniu.

W przypadku gdy nie można zapewnić porównywalnej dostawy towarów lub usług, »wartość wolnorynkowa« [wartość rynkowa] oznacza, co następuje:

1) w odniesieniu do towarów, kwotę nie mniejszą niż cena nabycia towarów lub towarów podobnych lub, w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy;

[...]”.

6 Zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia. [...]”.

7 Artykuł 74 dyrektywy VAT stanowi:

„W przypadku gdy podatnik wykorzystuje lub przekazuje towary stanowiące część majątku jego przedsiębiorstwa lub gdy towary są zatrzymywane przez podatnika lub jego następców prawnych w przypadku zaprzestania prowadzenia przez niego działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, zgodnie z art. 16 i 18, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych lub, w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie, gdy ma miejsce wykorzystanie, przekazanie lub zatrzymanie tych towarów”.

8 Artykuł 80 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„1. W celu zapobieżenia uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania w następujących przypadkach państwa członkowskie mogą przedsięwziąć środki, ażeby podstawą opodatkowania w odniesieniu do dostawy towarów i świadczenia usług na rzecz odbiorców, z którymi istnieją powiązania o charakterze rodzinnym lub inne bliskie powiązania o charakterze osobistym, powiązania organizacyjne, własnościowe, w zakresie członkostwa, finansowe lub prawne, określone przez państwo członkowskie, była wartość wolnorynkowa [wartość rynkowa]:

a) w przypadku gdy wynagrodzenie jest niższe od wartości wolnorynkowej [wartości rynkowej], a odbiorca dostawy towarów lub świadczenia usług nie ma pełnego prawa do odliczenia VAT na mocy art. 167–171 i art. 173–177;

b) w przypadku gdy wynagrodzenie jest niższe od wartości wolnorynkowej [wartości rynkowej] i dostawca lub usługodawca nie ma pełnego prawa do odliczenia VAT na mocy art. 167–171 i art. 173–177, a dostawa towarów lub świadczenie usług podlega zwolnieniu na mocy art. 132, 135, 136, 371, 375, 376 i 377, art. 378 ust. 2, art. 379 ust. 2 i art. 380–390;

c) w przypadku gdy wynagrodzenie jest wyższe od wartości wolnorynkowej [wartości rynkowej], a dostawca lub usługodawca nie ma pełnego prawa do odliczenia VAT na mocy art. 167–171 i art. 173–177.

Do celów akapitu pierwszego powiązania prawne mogą obejmować relacje między pracodawcą a pracownikiem lub członkami rodziny pracownika lub wszelkimi innymi blisko z nim związanymi osobami.

[...]".

Prawo bułgarskie

9 W wersji mającej zastosowanie do sprawy głównej Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawa o podatku od wartości dodanej, DW nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r., zwana dalej „ZDDS") stanowi w art. 27:

„[...]

3. W przypadku następujących transakcji podstawę opodatkowania stanowi wartość wolnorynkowa [wartość rynkowa]:

[...]

2) dostawa towarów lub świadczenie usług zgodnie z art. 111;

[...]".

10 ZDDS stwierdza w art. 106:

„1. Wyrejestrowanie (wykreślenie z rejestru) zgodnie z niniejszą ustawą jest postępowaniem prowadzącym do tego, że po wykreśleniu z rejestru dana osoba nie jest już uprawniona do fakturowania podatku VAT i odliczania podatku naliczonego, chyba że niniejsza ustawa stanowi inaczej.

2. Wyrejestrowanie następuje:

1) na wniosek osoby zarejestrowanej, o ile występuje powód – przymusowego lub dobrowolnego – wykreślenia z rejestru;

2) na wniosek organu podatkowego, o ile:

a) stwierdziła powód przymusowego wykreślenia z rejestru;

b) występuje okoliczność, o której mowa w art. 176".

11 Zgodnie z art. 111 ZDDS:

„1. Z chwilą wykreślenia z rejestru przyjmuje się, że podatnik dokonuje transakcji w rozumieniu niniejszej ustawy obejmującej wszelkie istniejące towary lub usługi, w odniesieniu do których dokonał odliczenia podatku naliczonego w całości lub w części, które są:

1) składnikami majątkowymi w rozumieniu Zakon za sczetowodstwoto (ustawy o rachunkowości) albo

2) składnikami majątkowymi w rozumieniu Zakon za korporatiwnoto podochodno obłagane (ustawy o podatku od osób prawnych), które różnią się od wspomnianych w pkt 1.

[...]”.

12 Ustęp 1 pkt 16 przepisów dodatkowych do ZDDS stanowi:

„»Wartość wolnorynkowa« [wartość rynkowa] to wartość w rozumieniu ust. 1 pkt 8 przepisów dodatkowych do Danyczno-osiguritełnija procesualen kodeks (kodeksu postępowania skarbowego i ubezpieczeniowego, DW nr 105 z dnia 29 grudnia 2005 r.), która została ustalona zgodnie z wymienionymi w ust. 1 pkt 10 przepisów dodatkowych do kodeksu postępowania skarbowego i ubezpieczeniowego”.

13 Ustęp 1 pkt 8 przepisów dodatkowych do bułgarskiego kodeksu postępowania skarbowego i ubezpieczeniowego zawiera następujące objaśnienie:

„»Wartość wolnorynkowa« [wartość rynkowa] to kwota bez podatków obrotowych i akcyzowych, którą należałoby uiścić na tych samych warunkach za takie same lub podobne towary lub usługi z tytułu czynności prawnej między osobami niepowiązanymi”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14 Z postanowienia odsyłającego wynika, że dnia 4 listopada 2009 r. Marinow został wykreślony z rejestru z powodu niewypełnienia obowiązków na podstawie ZDDS, a konkretnie z powodu braku wpłat należnego podatku VAT wynikającego z deklaracji VAT za okresy kwiecień–lipiec 2009 r.

15 W roku 2010 Marinow został poddany kontroli podatkowej za okres od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 4 listopada 2009 r. W wyniku tej kontroli stwierdzono, że przedsiębiorca ten nabył pojazdy drogowe na podstawie umów leasingowych i w odniesieniu do każdej raty leasingowej dokonał odliczenia podatku należnego w wysokości ogółem 28 426,64 BGN (lewów bułgarskich). W chwili wykreślenia z rejestru oprócz pojazdów leasingowych dysponował również własnymi pojazdami, w odniesieniu do których również odliczył podatek VAT. Organ podatkowy w decyzji określającej zobowiązanie podatkowe z dnia 27 kwietnia 2011 r. uznał, że w chwili wykreślenia z rejestru Marinow dokonywał transakcji opodatkowanych w odniesieniu do posiadanych składników majątkowych w rozumieniu art. 111 ZDDS.

16 W odniesieniu do pojazdów posiadanych przez Marinowa rzeczony organ, poprzez zastosowanie art. 27 ust. 3 pkt 2 ZDDS, określił podstawę opodatkowania VAT, ustalając wartość rynkową na podstawie wyceny biegłego i stwierdził zadłużenie w wysokości 32 124,57 BGN odpowiadające wysokości podatku VAT od danej wartości.

17 Po odrzuceniu przez dyrektora odwołania od decyzji określającej zobowiązanie podatkowe Marinow wystąpił do Administratiwen syd – Warna. Przed nim zakwestionował wycenę składników majątkowych ustaloną według wartości rynkowej tych ostatnich. Podnosząc, iż należało wziąć pod uwagę amortyzację tych składników majątkowych od momentu ich nabycia, wnosi on o dokonanie wyceny, aby ustalić ich wartość zgodnie z przepisami rachunkowymi obowiązującymi w dniu wykreślenia z rejestru.

18 Strona pozwana w postępowaniu głównym sprzeciwia się skardze, twierdząc, że wartość rynkowa, którą należy wziąć pod uwagę według ustawodawstwa krajowego odpowiada cenie nabycia, do której odwołuje się art. 74 dyrektywy VAT, a mianowicie dotyczy ceny ustalonej na podstawie podaży i popytu na rynku.

19 Sąd odsyłający, który musi ustalić podstawę opodatkowania i wysokość zadłużenia VAT, zastanawia się, czy art. 27 ust. 3 pkt 2 ZDDS nakładający obowiązek uwzględnienia wartości rynkowej składników majątkowych jest zgodny z art. 18 lit. c), art. 74 i 80 dyrektywy VAT.

20 Przede wszystkim sąd ten zastanawia się, czy wykreślenie z rejestru VAT w rozumieniu art. 106 ust. 1 ZDDS jest objęte zakresem stosowania art. 18 lit. c) dyrektywy VAT.

21 Jeśli tak jest w tym przypadku, sąd zastanawia się, czy art. 27 ust. 3 pkt 2 ZDDS, według którego podstawa opodatkowania opiera się na wartości rynkowej składników majątkowych, jest zgodny z art. 74 dyrektywy VAT z jednej strony i art. 80 rzeczonej dyrektywy, który wylicza przypadki, w których wartość rynkowa może posłużyć za podstawę opodatkowania z drugiej strony. W przypadku odpowiedzi twierdzącej sąd zastanawia się, czy art. 74 dyrektywy VAT może być bezpośrednio stosowany.

22 Wreszcie, wskazując, że ustawa bułgarska nie uwzględnia stanu składników majątkowych, sąd chciałby się dowiedzieć, zakładając, że art. 74 dyrektywy VAT może być bezpośrednio stosowany, w jakim zakresie należy uwzględniać spadek wartości następujący po nabyciu składników majątkowych podczas ustalania podstawy opodatkowania VAT czynności, o których mowa w art. 18 lit. c) rzeczonej dyrektywy.

23 W związku z powyższym Administratiwen syd – Warna postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 18 lit. c) dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że obejmuje on również przypadki, w których zaprzestanie działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu jest spowodowane tym, że ze względu na wykreślenie z rejestru podatnik traci możliwość fakturowania i odliczania podatku VAT?

2) Czy art. 74 i 80 dyrektywy [VAT] stoją na przeszkodzie przepisowi krajowemu, który w przypadkach zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu przewiduje, że podstawę opodatkowania transakcji stanowi wartość rynkowa posiadanych składników majątkowych w chwili wykreślenia z rejestru?

3) Czy art. 74 dyrektywy [VAT] ma bezpośredni skutek?

4) Czy długość okresu od chwili nabycia składników majątkowych do chwili zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu oraz obniżenia wartości, do których doszło po nabyciu składników majątkowych, mają znaczenie przy ustalaniu podstawy opodatkowania na podstawie art. 74 dyrektywy [VAT]?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

24 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 18 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że obejmuje on również przypadki, w których zaprzestanie działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu jest spowodowane wykreśleniem podatnika z rejestru VAT.

25 W tym względzie należy przypomnieć, że na podstawie art. 18 lit. c) dyrektywy VAT, z wyjątkiem przypadków, o których mowa w art. 19 tej dyrektywy, można uznać za odpłatną dostawę towarów zatrzymanie towarów przez podatnika lub jego następców prawnych, w przypadku gdy zaprzestaje on prowadzenia działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, jeżeli VAT od takich towarów podlegał odliczeniu.

26 Z treści art. 18 lit. c) dyrektywy VAT wynika, że obejmuje on ogólnie przypadki, w których zaprzestano działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, bez rozróżniania ze względu na przyczyny czy okoliczności tego zaprzestania i wyłączając jedynie przypadki, o których mowa w art. 19 dyrektywy VAT.

27 Głównym celem art. 18 lit. c) dyrektywy VAT jest bowiem uniknięcie tego, żeby składniki majątkowe dające prawo do odliczenia podatku VAT nie zostały przedmiotem nieopodatkowanej ostatecznej konsumpcji towaru lub usługi w następstwie zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, jakiekolwiek byłyby jego przyczyny bądź okoliczności.

28 Na pierwsze pytanie należy zatem odpowiedzieć, iż art. 18 lit. c) dyrektywy VAT winno się interpretować w taki sposób, że obejmuje on również przypadki, w których zaprzestanie działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu jest spowodowane wykreśleniem podatnika z rejestru VAT.

W przedmiocie pytań drugiego i czwartego

29 Poprzez pytania drugie i czwarte, które trzeba rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 74 i 80 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie stosowaniu takich przepisów krajowych, które stanowią, iż w przypadku zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu podstawą opodatkowania czynności jest „wartość rynkowa" towarów istniejących w dniu tego zaprzestania i że nie uwzględnia się zmian wartości tych towarów między chwilą ich nabycia a chwilą zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu.

30 W tym względzie należy stwierdzić, że określenie podstawy opodatkowania czynności takiej jak ta przewidziana w art. 18 lit. c) dyrektywy VAT podlega art. 74 dyrektywy VAT, a nie art. 80 tejże. Według orzecznictwa Trybunału przesłanki stosowania ustanowione w tym ostatnim artykule są bowiem wyczerpujące, a zatem uregulowanie krajowe nie może przewidywać na podstawie tego przepisu, iż podstawę opodatkowania stanowi wartość rynkowa transakcji w wypadkach innych niż wymienione w rzeczonym przepisie (zob. wyrok z dnia 26 kwietnia 2012 r. w sprawach połączonych C-621/10 i C-129/11 Balkan and Sea Properties i Provadinvest, pkt 45, 51, 52). Zaś z postanowienia odsyłającego nie wynika, iż omawiana sytuacja podlega jednemu z przypadków wyliczonych w rzeczonym art. 80.

31 Artykuł 74 dyrektywy VAT stanowi, że dla czynności takiego rodzaju, jak ta będąca przedmiotem postępowania głównego, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych albo, w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie dokonywania tych czynności. Ten artykuł stanowi wyjątek od ogólnej zasady wyrażonej w art. 73.

32 Należy przypomnieć, że Trybunał orzekł już, iż „ceną nabycia określoną w momencie wykorzystania" w rozumieniu art. 74 dyrektywy VAT jest wartość pozostała towaru w momencie wykorzystania (zob. wyrok z dnia 17 maja 2001 r. w sprawach połączonych C-322/99 i C-323/99 Fischer i Brandenstein, Rec. s. I-4049, pkt 80). Jeśli chodzi o czynność przekazania towaru, o której także mowa w tym artykule, Trybunał dodał, że podstawą opodatkowania była wartość omawianego towaru określona w momencie przekazania, która odpowiada cenie rynkowej towaru podobnego, biorąc pod uwagę koszty przekształcenia tego towaru (zob. w szczególności wyrok z dnia 8 listopada 2012 r. w sprawie C-299/11 Gemeente Vlaardingen, pkt 30).

33 Wynika stąd, że podstawą opodatkowania czynności w przypadku zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu jest wartość tych towarów w chwili tego zaprzestania, która uwzględnia zatem zmiany wartości rzeczonych towarów między ich nabyciem a zaprzestaniem działalności.

34 Zgodnie z art. 27 ust. 3 ZDDS podstawą opodatkowania czynności takich jak ta będąca przedmiotem postępowania głównego jest „wartość wolnorynkowa" [wartość rynkowa] zdefiniowana przez prawo bułgarskie jako kwota płacona na takich samych warunkach za towar identyczny lub podobny między osobami, które nie są ze sobą związane. Do sądu odsyłającego należy sprawdzenie, czy „wartość wolnorynkowa" [wartość rynkowa] w rozumieniu tego przepisu, w takim kształcie, w jakim go interpretuje i stosuje bułgarski organ podatkowy, odpowiada w praktyce pozostałej wartości towarów w chwili zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu.

35 W konsekwencji na pytania drugie i czwarte należy udzielić następującej odpowiedzi: art. 74 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on przepisowi prawa krajowego, zgodnie z którym w przypadku zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu podstawą opodatkowania czynności jest wartość rynkowa towarów istniejących w dniu tego zaprzestania, chyba że ta wartość odpowiada w praktyce pozostałej wartości rzeczonych towarów w tamtym momencie i tym samym uwzględnione są zmiany wartości tych towarów między datą ich nabycia a datą zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu.

W przedmiocie pytania trzeciego

36 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy art. 74 dyrektywy VAT ma bezpośrednią skuteczność.

37 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału we wszystkich wypadkach, gdy przepisy dyrektywy są z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, jednostki mogą powoływać się na nie przed sądami krajowymi przeciwko państwu, jeśli państwo to nie transponowało dyrektywy do prawa krajowego w wyznaczonym terminie lub jeśli dokonało niewłaściwej transpozycji (zob. wyrok z dnia 19 grudnia 2012 r. w sprawie C-549/11 Orfej Byłgarija, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Należy stwierdzić, że art. 74 dyrektywy VAT określa w sposób jasny i bezwarunkowy kryteria określania podstawy opodatkowania czynności przekazania towarów przez podatnika w przypadku zaprzestania przez niego działalności gospodarczej. Ten przepis spełnia zatem rzeczone przesłanki.

39 Ponadto należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem do sądu odsyłającego należy, w ramach zakresu swobodnej oceny, jaki przyznaje mu prawo krajowe, dokonanie wykładni oraz zastosowanie przepisu prawa krajowego zgodnie z wymogami prawa Unii, a jeżeli taka interpretacja nie jest możliwa, niestosowanie każdego przepisu prawa krajowego, który byłby sprzeczny z tymi wymogami (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Balkan and Sea Properties i Provadinvest, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 W związku z powyższym na trzecie pytanie należy odpowiedzieć, że art. 74 dyrektywy VAT ma bezpośrednią skuteczność.

W przedmiocie kosztów

41 Dla stron w postępowaniu głównym 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 postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) **Artykuł 18 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w taki sposób, że obejmuje on również przypadki, w których zaprzestanie działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu jest spowodowane wykreśleniem podatnika z rejestru podatku od wartości dodanej.**

2) **Artykuł 74 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on przepisowi prawa krajowego, zgodnie z którym w przypadku zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu podstawą opodatkowania czynności jest wartość rynkowa towarów istniejących w dniu tego zaprzestania, chyba że ta wartość odpowiadała w praktyce pozostałej wartości rzeczonych towarów w tamtym momencie i tym samym uwzględnione są zmiany wartości tych towarów między datą ich nabycia a datą zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu.**

3) **Artykuł 74 dyrektywy 2006/112 ma bezpośrednią skuteczność.**

Podpisy