

# Wersja zanonimizowana

Tłumaczenie

C-374/19 – 1

## Sprawa C-374/19

### Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

#### Data wpływu:

13 maja 2019 r.

#### Oznaczenie sądu odsyłającego:

Bundesfinanzhof (Niemcy)

#### Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

27 marca 2019 r.

#### Strona wnosząca skargę rewizyjną:

HF

#### Druga strona postępowania rewizyjnego:

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler

[...]

**BUNDESFINANZHOF (federalny trybunał finansowy, Niemcy)**

[...]

## POSTANOWIENIE

W sporze

**HF**, [...],

strona skarżąca i strona wnosząca skargę rewizyjną,

[...]

przeciwko

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (urzędowi skarbowemu w Bad Neuenahr-Ahrweiler), [...]

stronie przeciwnej i drugiej stronie postępowania rewizyjnego  
w przedmiocie podatku obrotowego za lata 2009 do 2012

izba V

[...]

w dniu 27 marca 2019 r. postanowiła: **[Or. 2]**

I. Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej zostaje przedłożone następujące pytanie w celu wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

Czy podatnik, który wytwarza dobro inwestycyjne w celu używania go w ramach działalności podlegającej opodatkowaniu z prawem do odliczenia (w niniejszej sprawie: wybudowanie budynku na potrzeby prowadzenia stołówki), musi dokonać korekty podatku naliczonego zgodnie z art. 185 ust. 1 i art. 187 dyrektywy VAT, jeżeli zaprzestał on prowadzenia działalności dającej prawo do odliczenia (w niniejszej sprawie: prowadzenia stołówki), a w zakresie dotychczas prowadzonej działalności podlegającej opodatkowaniu dobro inwestycyjne pozostaje obecnie nieużywane?

II. Postępowanie zostaje zawieszono do momentu wydania orzeczenia przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

#### U z a s a d n i e

I.

Strona skarżąca i strona wnosząca skargę rewizyjną (zwana dalej „stroną skarżącą”) jest spółką dominującą dla spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, która prowadzi zwolnioną z podatku działalność w zakresie prowadzenia placówki opiekuńczo-pielęgnacyjnej dla osób starszych. W 2003 r. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością wybudowała w przybudówce stołówkę, do której odwiedzający mogli wejść przez drzwi zewnętrzne, a pensjonariusze placówki - przez jadalnię placówki.

Strona skarżąca zakładała pierwotnie, że będzie wykorzystywała stołówkę wyłącznie w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu. Zgodnie z uwzględnionymi przez Finanzgericht (sąd finansowy, zwany dalej „FG”) ustaleniami pokontrolnymi sporządzonymi przez stronę przeciwną i drugą stronę postępowania rewizyjnego (Finanzamt, urząd skarbowy, zwany dalej „FA”) w stołówce nie prowadzono osobnych ewidencji, gdyż **[Or. 3]** pensjonariusze placówki - zgodnie z informacjami podanymi przez stronę skarżącą - w ogóle nie korzystali ze stołówki. Zdecydowana większość pensjonariuszy ma ograniczenia

fizyczne tego rodzaju, że nie są w stanie udać się do stołówki. Tylko niewielką część pensjonariuszy odwiedzają krewni, przyjaciele i znajomi. Ci również pozostają w nowo dobudowanej jadalni, gdyż pomieszczenie to pełni także funkcję rekreacyjną, a dodatkowo można tam nieodpłatnie otrzymać kawę i po części ciasta. Stołówka miała natomiast w zamierzeniu służyć tylko gościom z zewnątrz, którzy w miarę możliwości nie powinni przebywać w obecności pensjonariuszy placówki ubranych w pantofle i szlafroki. Zgodnie z ustaleniami pokontrolnymi były to argumenty, których FA nie mógł nie uznać w ramach specjalnej kontroli w zakresie podatku obrotowego. Niezależnie od powyższego FA uważał za mało prawdopodobne, że żaden z pensjonariuszy placówki wraz ze swoimi gośćmi nie odwiedzał stołówki i nie korzystał z niej. Na tej podstawie doszło do porozumienia, zgodnie z którym należy przyjąć, że wykorzystanie stołówki na działalność zwolnioną z podatku następuje w wymiarze 10 %. Doprowadziło to do przyjęcia korekty na podstawie § 15a Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”) za rok 2003 i kolejne.

W następstwie kontroli zewnętrznej FA przyjął, że w spornych latach 2009 do 2012 spółka z ograniczoną odpowiedzialnością nie dokonywała już w związku ze stołówką żadnych transakcji. W lutym 2013 r. zgłoszono zakończenie działalności gospodarczej w tym zakresie. Doprowadziło to do zastosowania korekty na podstawie § 15a UStG w szerszym zakresie, jako że obecnie stołówka w ogóle nie jest wykorzystywana na potrzeby transakcji dających prawo do odliczenia.

Odwołanie i skarga do FG okazały się bezskuteczne. W swoim [...] wyroku FG przyjął, że w spornych latach zaprzestano prowadzenia działalności. Wprawdzie utrzymywanie niewykorzystywanych pomieszczeń nie stanowi transakcji, a samo takie niewykorzystywanie nie prowadzi do wystąpienia jakiegokolwiek zmiany [Or. 4] czynników, lecz za punkt wyjścia należy przyjąć zamiar użytkowania tych pomieszczeń. Ten natomiast uległ zmianie, ponieważ ustał zamiar korzystania ze stołówki w ramach podlegających opodatkowaniu transakcji w zakresie usług gastronomicznych. Stołówka nie była całkowicie opuszczona, lecz korzystali z niej obecnie wyłącznie pensjonariusze placówki, co oznacza działalność zwolnioną z podatku. Jako że ustało korzystanie ze stołówki przez gości z zewnątrz w ramach działalności podlegającej opodatkowaniu, doszło siłą rzeczy do zmiany proporcji w korzystaniu z niej w ten sposób, że obecnie to pensjonariusze placówki korzystają ze stołówki w 100%. Stołówka nie jest więc wykorzystywana na inne cele niż cele zwolnione z podatku.

To orzeczenie strona skarżąca kwestionuje w swojej skardze rewizyjnej. Zgodnie z jej stanowiskiem: jeżeli przedmiotu należącego do majątku przedsiębiorstwa nie używa się, a nie ma możliwości korzystania z niego na potrzeby prywatne, nie dochodzi do zmiany sposobu korzystania, która prowadziłaby do korekty podatku naliczonego na podstawie § 15a UStG. Stołówka jest nietrafioną inwestycją. Uwzględniono możliwość korzystania ze stołówki przez placówkę opiekuńczo-pielęgniarską. Nietrafiona inwestycja nie może ze względów neutralności podatkowej prowadzić do korekty podatku naliczonego. Sprawa dotyczy w pełni funkcjonalnej stołówki. Pensjonariusze placówki korzystają z niej wciąż

w ograniczonym zakresie wynoszącym 10%. Przyjęcie korzystania w szerszym zakresie jest sprzeczne z okolicznościami faktycznymi. Już tylko ze względu na bezpieczeństwo ruchu drogowego oraz zapobieganie wypadkom zamknięto dostęp do stołówki. Odmowa dokonania częściowego odpisu potwierdza, że wciąż występuje zamiar korzystania [ze stołówki]. Przeciwno tym twierdzeniom FA podnosi, że doszło do zmiany sposobu korzystania, gdyż ustał zamiar dokonywania transakcji podlegających opodatkowaniu. Stąd też użytkowanie stołówki następuje wyłącznie w ramach transakcji zwolnionych z podatku.

## II.

Izba kieruje do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytanie wskazane w sentencji niniejszego postanowienia w celu dokonania przez Trybunał wykładni dyrektywy [Or. 5] 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) oraz zawiesza postępowanie do momentu wydania orzeczenia przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

### 1. Ramy prawne

#### a) Prawo Unii

Artykuł 185 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Korekta jest dokonywana w szczególności, w przypadku gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia, na przykład w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny.”

Artykuł 187 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

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

Państwa członkowskie mogą jednakże uwzględniać przy korekcie okres pięciu pełnych lat, licząc od dnia, w którym dobra te zostały użyte po raz pierwszy.

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) Prawo krajowe**

Paragraf 15a ust. 1 UStG stanowi:

„Gdy nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określaniu kwoty wstępnego odliczenia w okresie pięciu lat od oddania do użytkowania dobra inwestycyjnego, które nie zostało użyte tylko jeden raz do dokonania transakcji, należy dokonać kompensacji w odniesieniu do każdego roku kalendarzowego, którego zmiany te dotyczą, w drodze korekty odliczenia podatku naliczonego obciążającego koszty nabycia i wytworzenia. W odniesieniu do budynków, wraz z ich częściami składowymi, [Or. 6] w przypadku korekt, do których zastosowanie mają przepisy prawa cywilnego dotyczące budynków i budowli na cudzym gruncie, okres pięciu lat zostaje zastąpiony okresem dziesięciu lat”.

## **2. W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

### **a) Niepowodzenie inwestycji niezależne od woli podatnika**

Zagadnieniem wymagającym wyjaśnienia oraz, zdaniem izby, rozstrzygnięcia przez Trybunał Sprawiedliwości jest to, czy niezależne od woli podatnika niepowodzenie inwestycji prowadzące do niekorzystania z dobra inwestycyjnego stanowi zmianę czynników uwzględnionych przy określaniu kwoty odliczenia (art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT).

aa) Odliczenie podatku naliczonego prowadzi do całkowitego uwolnienia przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Tym samym zapewniona jest całkowita neutralność obciążeń podatkowych działalności gospodarczej, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem, że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT (wyroki Trybunału: w sprawie *Centralan Property* z dnia 15 grudnia 2005 r., C-63/04, EU:C:2005:773, pkt 51 oraz w sprawie *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* z dnia 28 lutego 2018 r., C-672/16, EU: C:2018:134, pkt 38).

bb) Prawo do odliczenia pozostaje przy tym zachowane również wówczas, jeśli później, ze względu na okoliczności niezależne od woli podatnika, nie korzysta on z towarów i usług, które doprowadziły do odliczenia w ramach opodatkowanych transakcji (wyroki Trybunału: w sprawie *INZO* z dnia 29 lutego 1996 r., C-110/94, EU:C:1996:67, pkt 20; w sprawie *Ghent Coal Terminal* z dnia 15 stycznia 1998 r., C-37/95, EU:C:1998:1, pkt 19 i nast. oraz w sprawie *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, EU:C:2018:134, pkt 40 i 42). W przeciwnym razie, wbrew [Or. 7] zasadzie neutralności, dochodziłoby do arbitralnego rozróżnienia, gdyż ostateczna akceptacja odliczeń zależałaby od tego, czy inwestycje prowadzą do opodatkowanych transakcji (wyroki Trybunału: w sprawie *INZO* z dnia 29 lutego 1996 r., C-110/94, EU:C:1996:67, pkt 22 oraz w sprawie *Imofloresmira –*



Investimentos Imobiliários, EU:C:2018:134, pkt 43). Zatem niezgodne z zasadą neutralności podatkowej jest uzależnienie ostatecznej akceptacji odliczeń VAT od wyników działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika. Prowadzi to w odniesieniu do traktowania pod względem podatkowym identycznej działalności inwestycyjnej w nieruchomości do nieuzasadnionych różnic między przedsiębiorstwami mającymi taki sam profil i prowadzącymi taką samą działalność (wyrok Trybunału w sprawie Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, EU:C:2018:134, pkt 44).

**b) Zrównanie niezamierzonego nieużytkowania oraz nieużytkowania z zamiarem użytkowania w ramach działalności podlegającej opodatkowaniu**

Niezależne od woli przedsiębiorcy nieużytkowanie, przy braku zamiaru dalszego korzystania, może być zrównane z nieużytkowaniem mimo istnienia zamiaru korzystania w ramach działalności podlegającej opodatkowaniu, który to przypadek był podstawą wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (EU:C:2018:134).

Jeżeli przedsiębiorca, z zamiarem korzystania z niego w ramach działalności dającej prawo do odliczenia, wytworzył dobro inwestycyjne, lecz nie może trwale realizować zamierzonego sposobu korzystania z takiego dobra z uwagi na niezależne od jego woli niepowodzenie inwestycji, wówczas wynikający stąd brak jakiegokolwiek korzystania i jakiegokolwiek zamiaru użytkowania nie stanowiłby zmiany czynników, która prowadzi do korekty podatku naliczonego. **[Or. 8]**

**3. W przedmiocie znaczenia pytania prejudycjalnego dla rozstrzygnięcia sprawy**

Występująca już w spornych latach okoliczność zakończenia działalności w zakresie prowadzenia stołówki wynikała, według wiążących izbę rozpoznającą sprawę ustaleń FG, [...] z braku opłacalności ekonomicznej, a tym samym z niepowodzenia inwestycji strony skarżącej, co samo w sobie nie uzasadnia przyjęcia zmiany czynników.

Zakończenie działalności w zakresie prowadzenia stołówki nie prowadziło do tego, że korzystali z niej wyłącznie pensjonariusze placówki w ramach działalności zwolnionej z podatku. Zakończenie działalności nie wpłynęło bowiem na zakres użytkowania stołówki przez pensjonariuszy placówki w ramach działalności zwolnionej z podatku. Nie uległ on raczej zmianie w świetle okoliczności, które – w oparciu o uwzględnione przez FG ustalenia pokontrolne – doprowadziły do przyjęcia częściowego użytkowania stołówki w ramach działalności zwolnionej z podatku. Korzystanie ze stołówki w ramach prowadzenia działalności podlegającej opodatkowaniu ustало całkowicie, przy czym nie doprowadziło to do zwiększenia zakresu korzystania ze stołówki przez pensjonariuszy placówki w porównaniu z dotychczasowym sposobem jej użytkowania. W rezultacie poza korzystaniem ze stołówki przez pensjonariuszy placówki, którego zakres nie uległ zmianie, w chwili obecnej, zamiast poprzednio

prowadzonej działalności w zakresie prowadzenia stołówki, mamy do czynienia z zaniechaną działalnością przejawiającą się nieużytkowaniem pomieszczeń. Interpretacja okoliczności zaprzestania korzystania [ze stołówki] w ten sposób, że w chwili obecnej obiekt wykorzystywany jest jedynie na cele zwolnione z podatku, mogłaby zostać uznane za naruszenie prawa.

Nie istnieją inne okoliczności, które mogłyby prowadzić do korekty podatku naliczonego. [Dalsze wywody w tym zakresie z perspektywy prawa krajowego]

[...] [Or. 9] [...]

#### **4. W przedmiocie podstawy prawnej wniosku**

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zostaje złożony na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

[Kwestie proceduralne]

[...]

DOKUMENT ROBOCZY