

Sprawa C-45/20

Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości

Data wpływu:

29 stycznia 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Bundesfinanzhof (Niemcy)

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

18 września 2019 r.

Strona skarżąca i wnosząca skargę rewizyjną:

E

Druga strona postępowania w pierwszej instancji i postępowania rewizyjnego:

Finanzamt N

Przedmiot postępowania głównego

Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112 – Odliczenie podatku naliczonego – Prawo podatnika do zaliczenia towaru o mieszanym wykorzystaniu do swojego majątku prywatnego lub do aktywów swojego przedsiębiorstwa – Dopuszczalność terminu zawitego dla zaliczenia do aktywów przedsiębiorstwa – Dopuszczalność domniemania zaliczenia do majątku prywatnego w przypadku braku wystarczających przesłanek przeciwnych

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE

Pytania prejudycjalne

- 1) Czy art. 168 lit. a) w związku z art. 167 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej 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 Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej stoi na przeszkodzie orzecznictwu krajowemu, zgodnie z którym jeżeli brak jest (wystarczających) przesłanek zaliczenia do aktywów przedsiębiorstwa, zakłada się lub istnieje odpowiednie domniemanie zaliczenia do sfery prywatnej?

Przywołane przepisy prawa Unii

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmieniona dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r., w szczególności art. 167, 168, 168a, 179, 250, 252 i 273

Przywołane przepisy prawa krajowego

Umsatzsteuergesetz (ustawa o podatku obrotowym, Niemcy; zwana dalej „UStG”), w szczególności § 15 i 16

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania

- 1 Spór prawny dotyczy odliczenia naliczonego podatku obrotowego zapłaconego w 2015 r. przy budowie biura wykorzystywanego do celów działalności zawodowej w domu jednorodzinnym wykorzystywanym w pozostałym zakresie prywatnie. Odliczenie podatku naliczonego żądane po raz pierwszy przez skarżącego, który prowadzi przedsiębiorstwo montażu rusztowań, w jego złożonej z opóźnieniem rocznej deklaracji podatku obrotowego za 2015 r., zostało odrzucone przez drugą stronę z powodu nieterminowego zaliczenia biura do majątku przedsiębiorstwa. Odwołanie i skarga zostały oddalone. Obecnie sprawę prowadzi Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) jako sąd rewizyjny.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego

Uwagi wstępne

- 2 Zgodnie z § 15 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 zdanie pierwsze UStG przedsiębiorca może odliczyć ustawowo należny podatek z tytułu usług świadczonych na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę. Kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu zgodnie z § 15 UStG odlicza się za okres podatkowy, w którym przypada termin ich zapłaty (§ 16 ust. 2 zdanie pierwsze UStG).
- 3 Podobnie art. 168 lit. a) dyrektywy VAT stanowi, że jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika. Zgodnie z art. 167 dyrektywy VAT prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.
- 4 W przypadku nabycia jednego dobra o przeznaczeniu mieszanym, a zatem do celów zawodowych i prywatnych, przedsiębiorca ma prawo wyboru zaliczenia zgodnie z orzecznictwem Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego) i Trybunału (m.in. wyroki: z dnia 11 lipca 1991 r., Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315; z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 53 i nast., i z dnia 9 lipca 2015 r., Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, pkt 20). Może on pozostawić dobro w całości w ramach swojego majątku prywatnego, zaliczyć je w całości do aktywów swojego przedsiębiorstwa lub zaliczyć je do aktywów przedsiębiorstwa odpowiednio w zakresie wynikającym z wykorzystania do celów zawodowych.

Ocena sprawy zgodnie z orzecznictwem krajowym

- 5 Zgodnie z orzecznictwem krajowym, całkowite lub częściowe zaliczenie dobra do aktywów przedsiębiorstwa wymaga udokumentowanej w sferze zewnętrznej decyzji podatnika o zaliczeniu, podjętej w odpowiednim czasie. Ponieważ kryteria ustalone w tym celu przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) - w szczególności zaliczenie możliwe do stwierdzenia przez organy podatkowe do upływu terminu składania rocznej deklaracji podatku obrotowego – nie są w niniejszym przypadku spełnione, odliczenie podatku naliczonego nie byłoby możliwe.

W przedmiocie wniesienia sprawy do Trybunału

- 6 W świetle wyroku Trybunału z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), pojawiły się wątpliwości co do zgodności z prawem Unii kryteriów wykonywania prawa wyboru zaliczenia, które zostały wypracowane

i były dotychczas stosowane przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy).

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

- 7 Pytanie pierwsze ma na celu wyjaśnienie, czy państwo członkowskie może przewidzieć termin zawity w odniesieniu do zaliczenia do majątku przedsiębiorstwa. W zakresie, w jakim zasady sformułowane w wyroku Gmina Ryjewe (UE:C:2018:595) mogą być przeniesione na niniejszą sprawę, za wystarczającą przesłankę zaliczenia do aktywów przedsiębiorstwa można uznać roczną deklarację podatku obrotowego za 2015 r. lub ewentualne wpisy w projektach budowlanych lub istniejący domniemany zamiar, który później został wyartykułowany przez podatnika.
- 8 a) Wprowadzie prawo Unii wyraźnie zakłada „zaliczenie” aktywów (zob. art. 168a ust. 1 dyrektywy VAT), nie zawiera jednak żadnych regulacji dotyczących sposobu i chwili sporządzenia dokumentacji „decyzji o zaliczeniu” w rozumieniu orzecznictwa Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego) bądź pojęcia „działania w charakterze podatnika” używanego w tym kontekście jako synonim przez Trybunał (zobacz m.in. wyroki: Lennartz, EU:C:1991:315; pkt 14 i 19 oraz Gmina Ryjewe, EU:C:2018:595, pkt 34).
- 9 b) Podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, by prawo do odliczenia podatku naliczonego zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymagań formalnych. W konsekwencji, jeżeli organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że spełnione są przesłanki materialne, to nie mogą one wprowadzać dodatkowych warunków, które to warunki mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa (wyroki: z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 37, 42; z dnia 21 listopada 2018 r., Vadan, C-664/16, EU:C:2018:933, pkt 41).
- 10 c) Jednak art. 167 i art. 179 ust. 1 dyrektywy VAT zezwalają państwom członkowskim na wprowadzenie wymogu, aby podatnik wykonał prawo do odliczenia w trakcie okresu, w jakim prawo to powstało (wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 53). Z art. 250 ust. 1 dyrektywy VAT wynika, że deklaracja podatkowa, którą należy złożyć, musi zawierać wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty należnych odliczeń. Obejmuje to również dokumentację decyzji o zaliczeniu podjętej w momencie nabycia lub wytworzenia towaru, ponieważ jest to warunek konieczny do odliczenia podatku naliczonego.
- 11 Oprócz art. 252 dyrektywy VAT, który zezwala państwom członkowskim na ustalenie terminów składania deklaracji podatkowych, zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT państwa członkowskie są upoważnione do przyjęcia przepisów w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i uniknięcia oszustw podatkowych. W szczególności w razie braku przepisów prawa Unii w tej kwestii

państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie, w przypadku nieprzestrzegania warunków przewidzianych w przepisach Unii w celu skorzystania z prawa do odliczenia VAT (zob. wyroki: z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 59; z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 38 z dalszymi odesłaniami). Państwa członkowskie są jednak zobowiązane do wykonywania swoich kompetencji z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a zatem z poszanowaniem zasad proporcjonalności i neutralności VAT (zob. wyroki: z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 49; EN.SA., EU:C:2019:374, pkt 39).

- 12 d) Okoliczność, że skorzystanie z prawa wyboru zaliczenia w chwili otrzymania świadczenia stanowi przesłankę materialną, przemawia za zgodnością wymogu niezwłocznego podjęcia decyzji o zaliczeniu z prawem Unii. Wynika to z faktu, że świadczenie jest otrzymywane tylko na rzecz przedsiębiorstwa lub że przedsiębiorca działa jako podatnik w momencie otrzymania świadczenia tylko wtedy, gdy świadczenie jest otrzymywane w momencie jego nabycia w celu (zamierzonego) wykorzystania do celów wykonywania w sposób ciągły odpłatnej działalności (wyroki: Lennartz, EU:C:1991:315, pkt 15; Eon Aset Menidjmont, EU:C:2012:97, pkt 57; z dnia 22 marca 2012 r., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 39).
- 13 Decyzja o zaliczeniu należy do sfery wewnętrznej i fakt, że musi zostać udokumentowana w sferze zewnętrznej, nie czyni z tego powodu z decyzji o zaliczeniu wymogu formalnego odliczenia podatku naliczonego. W tym względzie Trybunał podkreśla również, że zamiar prowadzenia działalności gospodarczej musi być potwierdzony przez obiektywne okoliczności (wyrok Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, pkt 39).
- 14 e) Okres dokumentowania wypracowany w orzecznictwie Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego) może zostać oparty w prawie Unii na uprawnieniu do regulowania wymogów formalnych dotyczących dokonania odliczenia podatku naliczonego w tytule XI dyrektywy VAT (zob. wyrok Astone, EU:C:2016:614, pkt 47 i nast.). Przemawia za tym luka regulacyjna w art. 168 lit. a) w związku z art. 167 dyrektywy VAT dotycząca wykonywania prawa wyboru zaliczenia.
- 15 aa) Trybunał orzekł już, iż wobec braku odpowiednich uregulowań w dyrektywie VAT ustalenie metod i kryteriów podziału kwot VAT naliczonego pomiędzy działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego należy do swobodnego uznania państw członkowskich (wyrok z dnia 18 maja 2019 r., Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, pkt 29). Podobnie państwa członkowskie mają swobodę w zakresie środków służących osiągnięciu celów, o których mowa w art. 273 dyrektywy VAT (wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 35 z dalszymi odesłaniami).

- 16 bb) Ponadto, w odniesieniu do przewidzianej w art. 252 dyrektywy VAT możliwości ustanawiania przepisów dotyczących terminów Trybunał orzekł już, że nie można kwestionować przepisów przewidujących dwuletni termin zawity na korzystanie z prawa do odliczenia (wyroki: z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade, C-95/07, EU:C:2008:267, pkt 45 i nast.; Astone, EU:C:2016:614, pkt 36 i nast.). To musi się również odnosić do okresu dokumentowania decyzji o zaliczeniu.
- 17 cc) Innym argumentem przemawiającym za zgodnością okresu zaliczenia z prawem Unii jest to, że możliwość wykonywania prawa do odliczenia bez żadnego ograniczenia w czasie jest sprzeczna z zasadą pewności prawa, zgodnie z którą podatnik nie może być w nieskończoność narażony na kwestionowanie jego sytuacji w zakresie praw i obowiązków względem organów podatkowych (zob. wyroki: Ecotrade, EU:C:2008:267, pkt 44; EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, pkt 48; Astone, EU:C:2016:614, pkt 33).
- 18 f) Jednak w wyroku Gmina Ryjewe (EU:C:2018:595, pkt 38 i nast.) Trybunał podaje różne przesłanki działania jako podatnika uprawniającego do odliczenia podatku naliczonego, o których organy podatkowe niekoniecznie uzyskały wiedzę niezwłocznie. Podkreśla się również, że brak wyraźnej deklaracji o zaliczeniu nie wyklucza późniejszego odliczenia podatku (wyrok Gmina Ryjewe, EU:C:2018:595, pkt 47).
- 19 aa) Wyrok Gmina Ryjewe (EU:C:2018:595) nie dotyczył co prawda powstania prawa do odliczenia, lecz korekty odliczenia. Jednakże w pkt 34 Trybunał badał „działanie w charakterze podatnika”, które jest również wymagane do odliczenia podatku naliczonego.
- 20 bb) Ponadto wątpliwe jest, czy stwierdzenia zawarte w wyroku Gmina Ryjewe (EU:C:2018:595) odnoszą się również do przypadku przedsiębiorcy prywatnego, który ma prawo wyboru zaliczenia, podczas gdy takie prawo wyboru zaliczenia nie przysługuje w przypadku działalności niemającej charakteru gospodarczego. Tak przynajmniej Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) rozumiał dotychczas rozważania przedstawione w pkt 35 i nast. wyroku w sprawie Vereniging Noordelijke Landen Tuinbouw Organisatie z dnia 12 lutego 2009 r., C-515/07 (UE:C:2009:88). Różnice te mogą przemawiać przeciwko możliwości zastosowania kryteriów określonych w wyroku Gmina Ryjewe (EU:C:2018:595).
- 21 cc) Jednakże utrzymanie wymogu niezwłocznego podjęcia decyzji o zaliczeniu mogłoby naruszyć zasadę neutralności. Jeżeli bowiem tylko negatywna decyzja o zaliczeniu wyłącza odliczenie podatku naliczonego w przypadku podmiotów publicznych, niezwłoczne zaliczenie nie może być rozstrzygające w przypadku indywidualnego przedsiębiorcy prywatnego, przynajmniej nie w takim zakresie, w jakim nie ma powodów do odmiennego traktowania indywidualnych przedsiębiorców i podmiotów publicznych.

W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

- 22 Pytanie drugie dotyczy konsekwencji prawnych niezachowania terminu.
- 23 Trybunał stwierdził w pkt 47 wyroku Gmina Ryjewo (UE:C:2018:595): „Jednakże nawet jeśli 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, to brak takiej deklaracji nie wyklucza, że taki zamiar może przejawiać się w sposób dorozumiany”. W tym aspekcie nasuwa się pytanie, czy jest to zgodne z zasadą, według której nie można zakładać zaliczenia do aktywów przedsiębiorstwa, jeżeli nie istnieją żadne dowody (możliwe do stwierdzenia przez organy podatkowe).
- 24 Zdaniem Trybunału ocena, czy nastąpiło działanie jako podatnik, musi opierać się na szerokim rozumieniu i w każdym indywidualnym przypadku należy uwzględnić różne przesłanki (wyrok Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, pkt 47 i nast.). W szczególności w świetle opinii rzecznik generalnej, do której Trybunał odniósł się w tym kontekście (pkt 54), można to rozumieć w ten sposób, że istnieje domniemanie „nabycia jako podatnik”, gdy przedsiębiorca nabywa dobro, które ze względu na swój charakter może być co do zasady wykorzystywane również do celów działalności gospodarczej i gdy nie doszło do zaliczenia wyłącznie na użytek prywatny, tym bardziej, że świadomy brak decyzji w kwestii zaliczenia nie powinien powodować straty.
- 25 Cel prawa wyboru zaliczenia mógłby przemawiać zasadniczo za domniemanym zaliczeniem do majątku przedsiębiorstwa. Prawo wyboru zaliczenia ma bowiem zapobiec, ze względu na neutralność podatkową, sytuacji, w której w przypadku wykorzystania dobra początkowo częściowo do celów prywatnych, ale później dalszego wykorzystania do celów działalności zawodowej, obciążenie VAT wynikające z nabycia lub wytworzenia dobra pozostaje (wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r., Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, pkt 47).
- 26 W każdym razie tak szerokie rozumienie mogłoby wykluczyć zasadnicze domniemanie, że niezaliczone dobro ma być przypisane do sfery prywatnej.
- 27 Z drugiej strony przeciwko domniemanemu zaliczeniu do sfery zawodowej w przypadku braku dowodów przemawia fakt, że zaliczenie stanowi prawo wyboru podatnika, z którego musi on skorzystać, a zatem wymagana jest jakaś forma działania.