

Sprawa C-46/20

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:

Z

Druga strona postępowania w pierwszej instancji i postępowania rewizyjnego:

Finanzamt G

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 2014 r. w związku z montażem instalacji fotowoltaicznej. Skarżący częściowo sam zużywał energię elektryczną wytwarzaną przez tę instalację, a częściowo dostarczał ją do sieci energetycznej dostawcy energii. Zawarta w 2014 r. umowa przesyłowa przewidywała wynagrodzenie powiększone o podatek obrotowy. Odliczenie podatku naliczonego żądane po raz pierwszy przez skarżącego, w jego złożonej z opóźnieniem rocznej deklaracji podatku obrotowego za 2014 r., zostało odrzucone przez drugą stronę z powodu nieterminowego zaliczenia instalacji fotowoltaicznej 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 pytania pierwszego

- 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 Ryjewo (UE:C:2018:595) mogą być przeniesione na niniejszą sprawę, za wystarczającą przesłankę zaliczenia do aktywów przedsiębiorstwa można uznać roczną deklarację podatku obrotowego za 2014 r., wykorzystanie przez przedsiębiorcę systemu fotowoltaicznego lub zawarcie umowy przesyłowej.
- 8 a) Wprawdzie 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 Ryjewo, 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 Menidjunt, 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 pytania drugiego

- 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 Wątpliwe jest, czy ma to również zastosowanie w przypadku takim jak niniejszy, kiedy osoba po raz pierwszy podjęła działalność gospodarczą z wykorzystaniem nabytego towaru, a nie była już zarejestrowana jako podatnik VAT z innych powodów (wyrok Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, pkt 43, 50).
- 26 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).
- 27 W każdym razie tak szerokie rozumienie mogłoby wykluczyć zasadnicze domniemanie, że niezaliczone dobro ma być przypisane do sfery prywatnej.
- 28 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.
- 29 Za porównywalnym traktowaniem z sytuacją rozpatrywaną w sprawie C-45/20 przemawia to, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału osoba, która pozyskuje

towary na potrzeby działalności gospodarczej, czyni to jako podatnik (wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Faxworld, C-137/02, EU:C:2004:267, pkt 28 i nast.), a czynności przygotowawcze można przypisać już działalności gospodarczej (zob. wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman, C-268/83, EU:C:1985:74, pkt 23; z dnia 1 marca 2012 r., Polski Trawertyn, C-280/10, EU:C:2012:107, pkt. 28). Dlatego też każdy, kto ma poparty obiektywnymi dowodami zamiar prowadzenia działalności gospodarczej i dokonuje pierwszych wydatków inwestycyjnych na ten cel, musi być uznany za podatnika (zob. wyroki: z dnia 8 czerwca 2000 r., Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, pkt 34; z dnia 17 października 2018 r., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 18 z dalszymi odesłaniami). Organ podatkowy może co prawda wymagać w tym celu obiektywnych dowodów (wyrok Rompelman, EU:C:1985:74, pkt 24). W przypadku sporu przyjmują one jednak formę umowy przesyłowej. Ponadto przewiduje się częściowe zużycie własne wytworzonej energii elektrycznej dla celów prywatnych (w przedmiocie działalności gospodarczej przy wytwarzaniu energii elektrycznej zob. wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaahr, C-219/12, EU:C:2013:413).