Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ELEANOR SHARPSTON
przedstawiona w dniu 7 marca 2013 r.[1]

Sprawa C-219/12

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr
przeciwko
Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

VAT — Definicja „działalności gospodarczej" — System fotowoltaiczny zainstalowany na dachu prywatnego gospodarstwa domowego — Energia elektryczna sprzedawana dostawcy zaspokajającemu zapotrzebowanie gospodarstwa domowego na energię elektryczną

1. Właściciel domu zainstalował system fotowoltaiczny (panel słoneczny), który produkuje energię elektryczną, ale pozbawiony jest możliwości jej magazynowania. Jego roczna produkcja jest mniejsza niż roczne zużycie gospodarstwa domowego. Właściciela domu łączy z dostawcą energii elektrycznej umowa, na podstawie której sprzedaje on energię elektryczną temu dostawcy, a dostawca także dostarcza energię elektryczną gospodarstwu domowemu. Ponieważ uważa on, że jego sprzedaż elektryczności stanowi działalność gospodarczą, dąży on do uzyskania zwrotu naliczonego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT") uiszczonego w związku z jego systemem i jego instalacją. Verwaltungsgerichtshof (wyższy sąd administracyjny, Austria) dąży do ustalenia, czy jest to prawidłowe podejście.

Szósta dyrektywa w sprawie VAT

2. Przedmiotowe panele słoneczne zostały zainstalowane w 2005 r., kiedy właściwym aktem prawa Unii Europejskiej (UE) była szósta dyrektywa w sprawie VAT[2]. W szczególności zastosowanie znajdują następujące przepisy[3].

3. Zgodnie z art. 2 opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje.

1 — Język oryginału: angielski.

2 — 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, ze zmianami; zwana dalej „szóstą dyrektywą"). Ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2007 r. została ona uchylona i zastąpiona dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwaną dalej „dyrektywą 2006/112"), przedstawiającą mające zastosowanie przepisy o podatku VAT w przekształconej strukturze i brzmieniu bez powodowania co do zasady istotnych zmian.

3 — Zobacz aktualnie następujące przepisy dyrektywy 2006/112: art. 1 ust. 2, art. 9 ust. 1, art. 14 ust. 1, art. 15 ust. 1, art. 16, 74, 167, 168, 168a i 281–291.

4. Według art. 4 ust. 1 „podatnikiem” jest „każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”. Na podstawie art. 4 ust. 2 działalność gospodarcza obejmuje „wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych”.

5. Według art. 5 ust. 1 dostawą towarów jest „przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel”, a art. 5 ust. 2 wskazuje, że energia elektryczna uważana jest za dobro materialne. Artykuł 5 ust. 6 stanowi, że „[z]astosowanie przez podatnika towarów stanowiących część aktywów jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych jego lub jego pracowników, lub też pozbycie się ich nieodpłatnie albo bardziej ogólnie użycie ich do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, jeśli podatek od wartości dodanej od powyższych towarów lub ich części składowych podlegały w całości lub w części odliczeniu, będzie traktowane jako dostawa odpłatna […]”.

6. Artykuł 11 część A ust. 1 lit. a) wprowadza ogólną zasadę, że podstawą opodatkowania jest „wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw”. Jednakże w odniesieniu do dostaw, o których mowa w art. 5 ust. 6, art. 11 część A ust. 1 lit. b) stwierdza, że podstawą opodatkowania powinna być „cena zakupu towarów lub cena podobnych towarów, lub, w braku ceny zakupu, koszt produkcji określony w momencie dostawy”.

7. Artykuł 17[4] („Powstanie i zakres prawa do odliczeń”) stanowi w szczególności:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należny [podlegającego zapłacie] lub zapłacony [zapłaconego] na terytorium kraju podatek [podatku] od wartości dodanej od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[…]”.

8. Artykuł 20 stanowi, że kwota odliczeń podatku naliczonego powinna być skorygowana w zależności od okoliczności:

„1. Wstępne odliczenie korygowane jest zgodnie z procedurami ustalonymi przez państwa członkowskie, w szczególności:

[…]

b) gdy po złożeniu deklaracji podatkowej nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określaniu kwoty odliczenia […].

4 — W brzmieniu zmienionym art. 28f wprowadzonym dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, s. 1).

2. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta obejmuje okres pięciu lat, włącznie z rokiem, w którym towary zostały nabyte lub wytworzone. Roczna korekta będzie dokonywana jedynie w odniesieniu do jednej piątej podatku nałożonego na towary. Korekta jest dokonywana na podstawie zmian uprawnienia do odliczenia w kolejnych latach w stosunku do kwoty za rok, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane.

[…]".

9. Na koniec art. 24 pozwala państwom członkowskim na wprowadzenie lub utrzymanie niektórych specjalnych systemów, włączając w to zwolnienie podatkowe lub stopniowe obniżenie podatku dla małych przedsiębiorstw, z zastrzeżeniem pewnych warunków. W szczególności art. 24 ust. 2 uprawnia przedsiębiorstwa o rocznym obrocie niższym od określonego progu do skorzystania ze zwolnienia z podatku VAT. Artykuł 24 ust. 5 stanowi, że: „[p]odatnikom zwolnionym z podatku nie przysługuje prawo do odliczenia zgodnie z przepisami art. 17, ani też wykazywania podatku na ich fakturach".

10. Stosowny próg dla celów art. 24 ust. 2 różni się istotnie pomiędzy państwami członkowskimi stosownie do daty przystąpienia lub wysokości progów podatkowych w podatku VAT stosowanych przed wejściem w życie szóstej dyrektywy[5]. Niektóre państwa członkowskie nie stosują w ogóle systemu dotyczącego małych przedsiębiorstw, podczas gdy inne stosują próg ponad 70 000 EUR rocznego obrotu. W Austrii próg stanowi roczny obrót nieprzekraczający 30 000 EUR netto[6] i próg ten stosuje się automatycznie, chyba że dany handlowiec zdecyduje się na opodatkowanie[7].

Fakty, postępowanie i pytanie prejudycjalne

11. Według postanowienia odsyłającego będący właścicielem domu Thomas Fuchs, którego dotyczyło postępowanie krajowe, zamontował panele słoneczne na dachu swojego domu w 2005 r. System ten pozbawiony jest możliwości magazynowania energii. Całość produkowanej energii jest przekazywana do publicznej sieci, zaś energia potrzebna dla gospodarstwa domowego jest odkupywana po tej same cenie, po której ją się odprowadza, tj. po 0,181 EUR, z uwzględnieniem stawki 20% VAT w obydwu przypadkach. Thomas Fuchs zakupił i zainstalował ten system za cenę 38 367,76 EUR z uwzględnieniem stawki 20% VAT w wysokości 6 394,63 EUR. W odniesieniu do instalacji uzyskał on jednorazową dotację w kwocie 19 020 EUR.

12. Postanowienie odsyłające stwierdza także, że od 2005 r. do 2008 r. gospodarstwo domowe T. Fuchsa zużyło około 44 600 kWh mocy i z ogólnej ilości wyprodukowanej i odprowadzonej przez jego system fotowoltaiczny w ciągu całego tego okresu, tj. 19 801 kWh, dostarczył on 11 156 kWh do ogólnej sieci elektroenergetycznej i bezpośrednio sam zużył[8] 8 645 kWh. Przez pierwszych pięć miesięcy eksploatacji systemu w 2005 r. wyprodukowano 2 829 kWh, a do sieci odprowadzono 1 986 kWh.

13. Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (urząd skarbowy Freistadt Rohrbach Urfahr, zwany dalej „Finanzamt") wydał T. Fuchsowi decyzję dotyczącą VAT za rok 2005, w której nie zezwolił na jakiekolwiek odliczenia podatku naliczonego. Thomas Fuchs odwołał się do Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (niezależnego trybunału finansowego, okręg Linz, zwanego dalej „Unabhängiger Finanzsenat"), który udzielił mu ulgi podatkowej w kwocie 6 309,29 EUR. Kwota ta

5 — Zobacz aktualnie art. 284–287 dyrektywy 2006/112.

6 — Paragraf 6 ust. 1 pkt 27 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) z 1994 r.

7 — Paragraf 6 ust. 3 Umsatzsteuergesetz.

8 — Zobacz ponadto pkt 17, 18 poniżej.

została uzyskana przez odliczenie od podatku naliczonego w wysokości 6 394,63 EUR od kosztu systemu podatku należnego w wysokości 85,34 EUR od całości energii elektrycznej wyprodukowanej przez ten system (zarówno odprowadzonej do sieci, jak i zużytej w gospodarstwie domowym) w 2005 r.

14. Finanzamt odwołał się od tego rozstrzygnięcia do sądu odsyłającego, który dąży do uzyskania orzeczenia w trybie prejudycjalnym w następującej kwestii:

„Czy eksploatacja dołączonego do sieci modułu fotowoltaicznego bez własnego systemu magazynowania energii elektrycznej na służącym prywatnym celom mieszkalnym domu jednorodzinnym lub obok niego, który to moduł jest pod względem technicznym zamontowany w ten sposób, że wytwarzanie energii elektrycznej nie przekracza stale ilości energii elektrycznej ogółem zużytej przez użytkownika modułu do celów prywatnych w domu jednorodzinnym, stanowi »działalność gospodarczą« użytkownika modułu w rozumieniu art. 4 [szóstej dyrektywy]?”.

15. Rządy austriacki i niemiecki oraz Komisja przedstawiły uwagi na piśmie. Nie złożono wniosku o przeprowadzenie rozprawy i taka rozprawa się nie odbyła.

Ocena

Uwagi wstępne

16. Pytanie podnoszone przez Verwaltungsgerichtshof ogranicza się do tego, czy odprowadzanie elektryczności do ogólnej sieci przez osobę będącą w sytuacji T. Fuchsa stanowi „działalność gospodarczą” na potrzeby podatku VAT. Wyjaśnię, dlaczego uważam, że stanowi to działalność gospodarczą. Jednakże, chociaż odpowiedź ta może posłużyć rozstrzygnięciu kwestii w postępowaniu głównym, istnieją dalsze aspekty, które należy uwzględnić zarówno w sytuacji T. Fuchsa, jak i w podobnych sytuacjach.

17. Przede wszystkim chcę zwrócić uwagę, że nie jest do końca jasne, jak działa system zainstalowany przez T. Fuchsa. Postanowienie odsyłające stwierdza z jednej strony, że wszelka wyprodukowana energia elektryczna jest odprowadzana do sieci, a z drugiej strony, że pomiędzy 2005 r. i 2008 r. część była odprowadzana do sieci, a reszta zużywana bezpośrednio w gospodarstwie domowym.

18. W odpowiedzi na wezwanie Trybunału Verwaltungsgerichtshof w pewnym zakresie wyjaśnił sytuację. Wydaje się, że Unabhängiger Finanzsenat ustalił, że wszelka wyprodukowana energia elektryczna była odprowadzana do sieci publicznej, a ilość 8 645 kWh opisywana jako zużyta „bezpośrednio” przez gospodarstwo domowe była zużywana w tym samym czasie, gdy równoważna ilość energii elektrycznej była odprowadzana do sieci. Sąd odsyłający przyjął to za podstawę dalszego postępowania, stwierdza jednak, iż Finanzamt kwestionuje ustalenie dokonane przez Unabhängiger Finanzsenat i twierdzi, że zużycie przez T. Fuchsa pochodzi w pierwszym rzędzie z paneli słonecznych i jest dopełniane przy wykorzystaniu sieci stosownie do potrzeb oraz że jedynie nadwyżka energii elektrycznej względem potrzeb gospodarstwa domowego (w chwilach, gdy panele generują więcej, niż gospodarstwo domowe zużywa) jest odprowadzana do sieci.

19. Verwaltungsgerichtshof uważa, że różnica pomiędzy tymi dwoma sytuacjami jest pozbawiona znaczenia dla potrzeb rozstrzygnięcia tego zagadnienia. Uważam jednak za pożyteczne zbadanie przepisów szóstej dyrektywy na tle różnych wariantów sytuacyjnych.

Istnienie działalności gospodarczej

20. Trybunał stwierdził, że pojęcie działalności gospodarczej w art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy ma szeroki zakres i obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta jest postrzegana jako taka, niezależnie od jej celów lub rezultatów. Daną działalność kwalifikuje się co do zasady również jako działalność gospodarczą, jeżeli ma ona charakter trwały i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez autora danej transakcji [9].

21. Stosownie do art. 5 ust. 2 szóstej dyrektywy energia elektryczna jest dobrem materialnym. Przy pomocy paneli słonecznych T. Fuchs produkuje energię elektryczną. Dostarcza tej energii za wynagrodzeniem swojemu operatorowi sieci. Jest to więc co do zasady dostawa towarów podlegająca opodatkowaniu. Produkcja i dostawy nie są ciągłe, jednak są one wykonywane „w sposób ciągły". Trwały one już od kilku lat. Tak długo jak panele słoneczne działają i T. Fuchs utrzymuje ustalenia uzgodnione z operatorem sieci, energia elektryczna będzie produkowana w każdym czasie, gdy będą występować odpowiednie światło dzienne i warunki pogodowe, oraz będzie w dalszym ciągu dostarczana do sieci zgodnie z tymi ustaleniami.

22. Z informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym wynika też wyraźnie, że celem T. Fuchsa jest co najmniej częściowo osiąganie dochodu z dostaw elektryczności. Nawet jeśli konkretnym rezultatem jest zaledwie obniżenie rachunków za energię elektryczną, obniżenie to wynika ze skompensowania dochodu należnego mu względem operatora sieci z jego opłatami należnymi od niego operatorowi i taki właśnie dochód próbuje uzyskiwać T. Fuchs w sposób ciągły z jego dostaw.

23. Nie jest moim zdaniem w tej sprawie istotne, że system fotowoltaiczny pokrywa z uwagi na swoją konstrukcję część potrzeb gospodarstwa domowego, jednak nie wytwarza systematycznej nadwyżki, która zawsze byłaby dostępna do sprzedaży bez względu na zużycie w gospodarstwie domowym.

24. Kwestia tego, czy działalność ma na celu uzyskiwanie dochodu w sposób ciągły, dotyczy okoliczności faktycznych i musi być oceniana w świetle ogółu okoliczności sprawy, wśród których znajduje się zwłaszcza charakter omawianego majątku [10].

25. W bieżącej sprawie T. Fuchs używa systemu fotowoltaicznego do dostarczania pewnej ilości lub całości (w zależności od prawidłowego kontekstu okoliczności faktycznych) produkowanej energii elektrycznej operatorowi sieci i zawarł umowę z operatorem, na podstawie której dostawa jest odpłatna. Z obiektywnego punktu widzenia jest to działalność gospodarcza. Nie byłaby jednak działalnością gospodarczą, gdyby system był przeznaczony wyłącznie do zaopatrywania jedynie gospodarstwa domowego – przy użyciu np. akumulatorów do przechowywania nadwyżki produkcji do późniejszego wykorzystania i być może mechanizmu do odbioru energii elektrycznej z sieci w czasie tymczasowych niedoborów, jednak bez mechanizmu służącego przekazywaniu energii elektrycznej do sieci.

26. W tym względzie nie zgadzam się z twierdzeniem rządu austriackiego, że obydwa rodzaje modułów mają do tego stopnia porównywalny charakter, że na potrzeby podatku VAT powinny być traktowane w ten sam sposób. Jak już zaznaczyłam, ocena ta ma charakter obiektywny. Występuje obiektywna, istotna dla zaklasyfikowania jako działalności gospodarczej, różnica pomiędzy systemem przeznaczonym do zaspokajania jedynie wewnętrznego zapotrzebowania na energię elektryczną a systemem przeznaczonym do zasilania częścią lub całością swojej produkcji sieci elektrycznej w zamian za wynagrodzenie. Rozumiem argumenty o charakterze politycznym przedstawione przez ten rząd (że jeden rodzaj systemu fotowoltaicznego nie powinien poprzez odliczenie naliczonego

9 — Wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-246/08 Komisja przeciwko Finlandii, Zb.Orz. s. I-10605, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo.

10 — Zobacz wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-263/11 Rēdlihs, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo.

podatku VAT korzystać z większego finansowania publicznego niż inny). Jednakże uważam, że tego rodzaju cel mógłby zostać wdrożony przy pomocy innych środków, takich jak wykluczenie możliwości zdecydowania się na opodatkowanie [11] lub skorygowanie dofinansowania przyznawanego na instalację takich systemów [12] bez zniekształcania obiektywnej definicji działalności gospodarczej.

27. Z tego powodu jestem zdania, że T. Fuchs prowadzi działalność gospodarczą (produkcja energii elektrycznej lub eksploatacja paneli słonecznych w celu uzyskiwania dochodu w sposób ciągły) w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy i w konsekwencji jest podatnikiem w rozumieniu art. 4 ust. 1.

28. Do tego samego wniosku można dojść, biorąc pod uwagę traktowanie pod względem podatkowym tego rodzaju transakcji przez same austriackie organy skarbowe. Sąd odsyłający stwierdza, że od dostaw T. Fuchsa dla operatora sieci pobierany jest podatek VAT. Wyłącznie dostawy wykonywane przez podatnika występującego w takim właśnie charakterze podlegają podatkowi VAT. Wynika z tego, że skoro T. Fuchs wykonuje dostawy podlegające opodatkowaniu, musi on być podatnikiem występującym w takim charakterze. Pogląd organu podatkowego przedstawiony w postanowieniu odsyłającym oraz rządu austriackiego przedstawiony Trybunałowi (tj. że T. Fuchs występuje jako osoba prywatna) jest niespójny z nakładaniem podatku VAT na energię elektryczną, której dostarcza.

29. W zakresie, w jakim T. Fuchs występuje jako podatnik, podlega on wszelkim przepisom prawa Unii i prawa krajowego regulującym prawa i obowiązki podatników.

Możliwość odliczenia podatku naliczonego

30. Zagadnienie rozpatrywane przez sąd krajowy nie polega wyłącznie na tym, czy eksploatacja paneli słonecznych przez T. Fuchsa stanowi działalność gospodarczą, lecz co istotniejsze, czy T. Fuchs jest uprawniony do odliczenia naliczonego podatku VAT od zakupu paneli od należnego podatku VAT od jego dostaw energii elektrycznej dla operatora sieci.

31. Gdyby wyłącznym celem eksploatacji było dostarczanie energii elektrycznej do sieci za wynagrodzeniem, odpowiedź byłaby w zasadzie twierdząca. Parafrazując art. 17 ust. 1 i art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, można założyć, że T. Fuchs jako podatnik byłby uprawniony do odliczenia od podatku, który powinien odprowadzić od dokonywanych przezeń transakcji podlegających opodatkowaniu podatkiem należnym (dostawa energii elektrycznej), podatku naliczonego zapłaconego od towarów i usług dostarczonych mu przez innego podatnika (tj. paneli słonecznych i ich instalacji) i używanych na potrzeby tych transakcji. Prawo do odliczenia powstałoby ponadto w momencie, w którym naliczany podatek stawał się wymagalny.

32. Jednakże należy pamiętać, że osoba dostarczająca jedynie ilość energii elektrycznej wytwarzanej w panelach słonecznych T. Fuchsa prawdopodobnie mogłaby w wielu państwach członkowskich znaleźć się poniżej progu opodatkowania. Z tego względu zgodnie z art. 24 ust. 5 szóstej dyrektywy nie mogłaby ani naliczać podatku należnego, ani odliczać podatku naliczonego. W przypadku T. Fuchsa dostawy są mniejsze niż próg opodatkowania ustalony w Austrii. Jednakże, ponieważ na dostawy te nałożony został podatek VAT, należy założyć, że zdecydował się on na opodatkowanie [13] wraz z odpowiadającym mu prawem do odliczenia. Jeżeli władze austriackie wyraziły zgodę, aby T. Fuchs mógł zdecydować się na opodatkowanie, to stanowi to dodatkowy dowód, że uznały go za prowadzącego działalność gospodarczą, skoro nie ma możliwości zdecydowania się na opodatkowanie w odniesieniu do działalności znajdującej się poza zakresem podatku VAT [14].

11 — Zobacz pkt 10 powyżej i pkt 32 poniżej.

12 — Zobacz pkt 12 powyżej.

13 — Zobacz pkt 10 powyżej.

14 — Zobacz pkt 28 powyżej.

33. W każdym razie eksploatacja może nie mieć wyłącznie na celu dostarczanie energii elektrycznej do sieci za wynagrodzeniem. Około 44% wyprodukowanej energii może być zużywane przez własne gospodarstwo domowe T. Fuchsa, być może bez wprowadzenia do sieci [15]. Jeżeli tak jest, okoliczność ta powinna także być wzięta pod uwagę przy ustalaniu sposobu funkcjonowania prawa do odliczenia.

34. W odniesieniu do działalności gospodarczej polegającej na dostarczaniu energii elektrycznej panele słoneczne powinny być uznawane za dobra inwestycyjne w rozumieniu szóstej dyrektywy. Trybunał Sprawiedliwości zdefiniował dobra inwestycyjne na potrzeby podatku VAT jako dobra, „które są wykorzystywane do celów działalności gospodarczej, wyróżniają się trwałym charakterem i wartością oraz których koszty nabycia nie są księgowane zwyczajnie jako wydatki bieżące, lecz podlegają amortyzacji w ciągu kilku lat obrotowych” [16].

35. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, jeżeli dobro inwestycyjne jest wykorzystywane zarówno na cele przedsiębiorstwa, jak i prywatne (jak może być w niniejszym przypadku), podatnik ma, na potrzeby podatku VAT, możliwość dokonania wyboru, i) czy zaliczyć to dobro w całości do aktywów swojego przedsiębiorstwa, ii) czy pozostawić całość w ramach majątku prywatnego, wyłączając je tym samym całkowicie z systemu podatku VAT, iii) czy też zaliczyć je do aktywów przedsiębiorstwa jedynie w zakresie wynikającym z rzeczywistego wykorzystania do celów zawodowych [17].

36. Sposób, w jaki można wykonać prawo do odliczenia w odniesieniu do paneli słonecznych, z których produkcja jest wykorzystywana częściowo na cele prywatne (bezpośrednie zużycie bez przekazywania przez sieć), a częściowo na potrzeby działalności gospodarczej (odprowadzanie do sieci za wynagrodzeniem), będzie zatem uzależniony m.in. od tego, w jakiej mierze te panele zostały zaliczone do aktywów przedsiębiorstwa, a w jakiej do majątku prywatnego danej osoby.

37. Po pierwsze, jeżeli zostają pozostawione w całości w ramach majątku prywatnego, są one całkowicie wyłączone z systemu podatku VAT i kwestia odliczenia nie może zaistnieć [18]. Można nadmienić, że to samo miałoby miejsce w przypadku wolno stojącego systemu fotowoltaicznego, niepołączonego z siecią i pokrywającego jedynie domowe zapotrzebowanie. W takim przypadku nie miałaby miejsca działalność gospodarcza ani dostawa podlegająca opodatkowaniu.

38. Po drugie, jeżeli panele słoneczne są zaliczone w całości do aktywów przedsiębiorstwa właściciela domu występującego w charakterze podatnika (jak może być w niniejszym przypadku), to wówczas prawo do odliczenia jest nienaruszone, pojawiają się jednak implikacje w zakresie traktowania na gruncie podatku VAT energii elektrycznej zużywanej w jego własnym gospodarstwie domowym. Taka energia elektryczna powinna być traktowana jako towary dostarczane przez jego przedsiębiorstwo do jego prywatnego użytku, podlegające art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy, a przez to podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT.

39. W tych okolicznościach podstawą opodatkowania jest zgodnie z art. 11 część A ust. 1 lit. b) „cena zakupu towarów lub cena podobnych towarów, lub, w braku ceny zakupu, koszt produkcji określony w momencie dostawy”. Ponieważ przy założeniu, że właściciel domu sam sobie dostarcza energii, towar (mianowicie rozpatrywana energia elektryczna) nie jest kupowany, ale produkowany przez niego, podstawą opodatkowania musi być cena zakupu podobnych towarów (mianowicie energii elektrycznej nabywanej z sieci) albo koszt produkcji określony w momencie dostawy. Można by podawać w wątpliwość, czy w sytuacji, gdy można wyliczyć rzeczywisty koszt produkcji, właściwe jest stosowanie ceny zakupu podobnych towarów, która może być wyższa lub niższa niż koszt produkcji.

15 — Zobacz pkt 18 powyżej.

16 — Zobacz ostatnio wyrok z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawie C-118/11 Eon Aset Menidjmunt, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo.

17 — Zobacz ostatnio wyrok z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawie C-594/10 Van Laarhoven, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo. Jednakże zob. także pkt 41 poniżej.

18 — Zobacz opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa przedstawiona w dniu 20 stycznia 2005 r. w sprawie C-434/03 Charles i Charles-Tijmens (wyrok z dnia 14 lipca 2005 r.), Zb.Orz. s. I-7037, pkt 58, 75, 76.

W bieżącej sprawie koszt produkcji byłby prawdopodobnie wyższy, przynajmniej w ciągu pierwszych kilku lat. Chociaż aktualne koszty produkcji (np. konserwacja) mogą być bardzo niskie, należy wziąć pod uwagę koszt paneli i ich instalacji zamortyzowany w stosownym okresie czasu. Podwyższyłoby to znacznie koszt za kWh, a przez to kwoty podatku VAT podlegające rozliczeniu w odniesieniu do energii elektrycznej produkowanej przez panele słoneczne i zużywanej przez gospodarstwo domowe w okresie amortyzacji.

40. Po trzecie, jeżeli panele słoneczne są aktywami należącymi do przedsiębiorstwa właściciela domu jako podatnika tylko w takim zakresie, w jakim są one faktycznie wykorzystywane do produkcji energii elektrycznej dostarczanej operatorowi sieci, prawo do odliczenia może być wykonane tylko w tym samym zakresie. Jednakże mogą pojawić się trudności, jeżeli proporcje energii elektrycznej dostarczanej do gospodarstwa domowego i odprowadzanej do sieci miałyby się istotnie różnić. W takim przypadku właściwe byłoby skorzystanie z procedury dokonywania korekt na podstawie art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy [19].

41. Chciałabym jednak podnieść, że postępowanie główne dotyczy nabycia i instalacji paneli słonecznych w 2005 r., kiedy to podatnicy byli uprawnieni (i zobowiązani) do podziału dóbr inwestycyjnych pomiędzy sferą prywatną i publiczną. Począwszy od 2010 r. art. 168a ust. 2 dyrektywy 2006/112 pozwolił państwom członkowskim na ustalenie, że wydatki związane z rzeczami stanowiącymi część majątku przedsiębiorstwa podlegają odliczeniu wyłącznie do wysokości udziału procentowego, w jakim zostały one wykorzystane do celów działalności prowadzonej przez podatnika [20].

42. Na koniec pragnę zwrócić uwagę, że w zakresie, w jakim T. Fuchs jest uprawniony do odliczenia naliczonego podatku VAT zapłaconego przy zakupie paneli słonecznych, może się pojawić pytanie co do tego, czy przyznanie dotacji w kwocie 19 020 EUR [21] mogłoby wpłynąć na kwotę podlegającą odliczeniu. Gdyby dotacja miała być traktowana jako pokrycie części całkowitej ceny obejmującej podatek VAT, można by twierdzić, że T. Fuchs zapłacił sam jedynie kwotę podatku VAT zawartą w pozostałej części ceny i był uprawniony do odliczenia tylko tej kwoty. Jednakże wydaje się, że na podstawie wyroku Trybunału w sprawie Komisja przeciwko Francji [22] takie podejście jest wykluczone.

Wnioski

43. W świetle powyższych rozważań wyrażam opinię, iż na pytanie podniesione przez Verwaltungsgerichtshof Trybunał powinien odpowiedzieć w następujący sposób:

Eksploatacja dołączonego do sieci modułu fotowoltaicznego na służącym prywatnym celom mieszkalnym domu jednorodzinnym lub obok niego stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy 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, w zakresie, w jakim energia elektryczna wytwarzana przez ten moduł jest dostarczana do sieci za wynagrodzeniem. W takich okolicznościach podatek naliczony zapłacony przy nabyciu modułu może zostać odliczony od podatku należnego od dostawy energii elektrycznej do sieci z zastrzeżeniem wszystkich przepisów tejże dyrektywy regulujących tego rodzaju odliczenie.

19 — Zobacz pkt 8 powyżej. Zobacz także wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-72/05 Wollny, Zb.Orz. s. I-8297.

20 — Zobacz dyrektywa Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. zmieniająca niektóre przepisy dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 10, s. 14).

21 — Zobacz pkt 12 powyżej.

22 — Wyrok z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-243/03, Zb.Orz. s. I-8411.