



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 9 listopada 2017 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Rozwiązanie spółki powodujące wykreślenie z rejestru podatku od wartości dodanej (VAT) – Obowiązek naliczenia VAT od istniejących aktywów i zapłaty naliczonego VAT państwu – Utrzymanie w mocy lub zmiana ustawy obowiązującej w dniu przystąpienia do Unii Europejskiej – Artykuł 176 akapit drugi – Wpływ na prawo do odliczenia – Artykuł 168

W sprawie C-552/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administrativen sad Sofia-grad (sąd administracyjny miasta Sofia, Bułgaria) postanowieniem z dnia 21 października 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 listopada 2016 r., w postępowaniu:

„Wind Inovation 1” EOOD, w likwidacji,

przeciwko

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

W składzie: C.G. Fernlund (sprawozdawca), prezes izby, A. Arabadjiev i E. Regan, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia przez A. Georgieva, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu bułgarskiego przez E. Petranovą oraz M. Georgievą, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz N. Nikolovą, działające w charakterze pełnomocników,

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

* Język postępowania: bułgarski.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 168 i 176 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Wind Inovation 1 EOOD (zwaną dalej „Wind Inovation” lub „spółką Wind Inovation”) a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (dyrektorem dyrekcji „Odwołania oraz praktyka podatkowa i zabezpieczenia społeczne” w Sofii, Bułgaria) (zwanym dalej „Direktor”) dotyczącego decyzji o wykreśleniu tej spółki z rejestru podatku od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Podatnikiem» jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

[...]”.

- 4 Artykuł 18 dyrektywy VAT przewiduje:

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

[...]

- c) [...] 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)”.

- 5 Artykuł 168 dyrektywy VAT stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

- a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

6 Artykuł 176 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada określa wydatki, które nie dają prawa do odliczenia VAT. W żadnym przypadku prawo do odliczenia VAT nie dotyczy wydatków, które nie są ściśle związane z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkę lub wydatki reprezentacyjne.

Do czasu wejścia w życie przepisów, o których mowa w akapicie pierwszym, państwa członkowskie mogą utrzymać wszystkie wyłączenia przewidziane w prawie krajowym w dniu 1 stycznia 1979 r. lub, w odniesieniu do państw członkowskich, które przystąpiły do Wspólnoty po tym terminie, przepisy obowiązujące w dniu ich przystąpienia”.

Prawo bułgarskie

Ustawa o podatku od wartości dodanej w obowiązująca od dnia 1 stycznia 2007 r.

7 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ustawa o podatku od wartości dodanej, DV nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r., zwana dalej „ZDDS”) weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r., kiedy to wszedł również w życie traktat między państwami członkowskimi Unii Europejskiej a Republiką Bułgarii oraz Rumunią w sprawie przystąpienia Republiki Bułgarii i Rumunii do Unii Europejskiej (Dz.U. 2005, L 157, s. 11).

8 Artykuł 106 ZDDS przewiduje:

„1. Ustanie rejestracji (wyrejestrowanie) zgodnie z tą ustawą jest procedurą, na podstawie której po dacie wyrejestrowania osoba nie ma prawa do naliczania VAT ani do wykonywania prawa do odliczenia, z wyjątkiem wypadków, gdy w ustawie tej przewidziano inaczej.

2. Rejestracja ustaje:

- 1) z inicjatywy zarejestrowanego podmiotu, gdy istnieje podstawa do wyrejestrowania – obowiązkowego lub według wyboru;
- 2) z inicjatywy organu ds. przychodów, gdy:
 - a) stwierdził on istnienie podstawy do obowiązkowego wyrejestrowania;
 - b) istnieje okoliczność określona w art. 176”.

9 Zgodnie z art. 107 ZDDS:

„Podstawę obowiązkowego wyrejestrowania stanowi:

[...]

4) rozwiązanie podmiotu w wypadkach:

- a) rozwiązania osoby prawnej będącej przedsiębiorcą, z likwidacją lub bez likwidacji;

[...]”.

10 Artykuł 111 ZDDS przewiduje:

„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 i które są:

- 1) składnikami majątkowymi w rozumieniu Zakon za schetovodstvoto (ustawy o rachunkowości) albo
- 2) składnikami majątkowymi w rozumieniu Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (ustawy o podatku od osób prawnych) różniącymi się od wspomnianych w pkt 1.

[...]

3. Podatek, o którym mowa w ust. 1, włącza się do wyniku za ostatni okres podatkowy [...] i uiszcza w przewidzianym terminie [...]”.

11 Artykuł 76 ZDDS stanowi:

„1. Zarejestrowany podmiot ma prawo do odliczenia podatku naliczonego przy wyrejestrowaniu go zgodnie z tą ustawą w odniesieniu do aktywów opodatkowanych zgodnie z art. 111 ust. 1 pkt 1, które posiada on w dacie swojej dalszej rejestracji.

2. Określone w ust. 1 prawo powstaje, gdy zaistniały jednocześnie następujące przesłanki:

- 1) posiadane w dacie dalszej rejestracji zgodnie z tą ustawą aktywa w rozumieniu niniejszej ustawy były opodatkowane przy wyrejestrowaniu w trybie art. 111 ust. 1 pkt 1;
- 2) naliczony przy wyrejestrowaniu podatek został faktycznie wpłacony lub potrącony przez organ ds. przychodów;
- 3) za pomocą posiadanych aktywów określonych w pkt 1 podmiot dokonywał, dokonuje lub będzie dokonywał podlegających opodatkowaniu dostaw towarów lub świadczenia usług w rozumieniu art. 69;

[...]”.

Ustawa o podatku od wartości dodanej przed dniem 1 stycznia 2007 r.

12 Zdaniem sądu odsyłającego, Administrativen sad Sofia-grad (sądu administracyjnego miasta Sofia, Bułgaria), ustawa o podatku od wartości dodanej w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r. przewidywała już reżim odpowiadający reżimowi ustanowionemu w art. 111 ust. 1 i 3 ZDDS, który wszedł w życie z dnia 1 stycznia 2007 r., a zgodnie z którym uznaje się, że w dniu wykreślenia z rejestru VAT podmiot dokonuje dostawy wszystkich posiadanych aktywów, a należny podatek włącza się do wyniku za ostatni okres podatkowy.

13 Ustawa o podatku od wartości dodanej w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r. zawierała również przepis odpowiadający art. 76 ust. 2 pkt 2 ZDDS, który wszedł w życie w dniu 1 stycznia 2007 r., a zgodnie z którym w celu skorzystania z prawa do odliczenia przy ponownej rejestracji podatek naliczony przy wyrejestrowaniu musi zostać faktycznie wpłacony lub potrącony przez organ ds. przychodów. Jednakże ustawa ta przewidywała ponadto, że likwidator miał prawo podjąć decyzję o pozostawieniu osoby prawnej w rejestrze VAT do dnia wykreślenia jej z rejestru handlowego.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 14 Wind Inovation jest spółką prawa bułgarskiego w likwidacji, której działalność polega na wytwarzaniu energii elektrycznej i obejmuje inwestycje w projekty dotyczące sektora energii elektrycznej. Gräss Solartechnik GmbH & Co. KG, spółka prawa niemieckiego, posiada całość kapitału Wind Inovation i w rezultacie jest jej wyłącznym udziałowcem.
- 15 Kühling Stahl-und Metallbau GmbH, spółka prawa niemieckiego, posiadała wierzytelność wobec Gräss Solartechnik. Ponieważ ta ostatnia spółka nie uregulowała swego długu, Kühling Stahl-und Metallbau GmbH wniosła o rozwiązanie Wind Inovation, zgodnie z prawem bułgarskim.
- 16 Sąd odsyłający stwierdza, że majątek rozwiązanej spółki powinien służyć zaspokojeniu wierzyciela i że w przypadku spłaty długu spółki Gräss Solartechnik postępowanie likwidacyjne prowadzone wobec Wind Inovation zostanie zakończone.
- 17 Zgodnie z przepisami ZDDS spółka Wind Inovation złożyła wniosek o wykreślenie z rejestru VAT.
- 18 Organ podatkowy stwierdził, że zaprzestanie prowadzenia działalności przez spółkę Wind Inovation i postawienie jej w stan likwidacji zostały wpisane do rejestru handlowego w dniu 7 sierpnia 2015 r. W dniu 25 sierpnia 2015 r. organ ten wydał decyzję o wykreśleniu Wind Inovation z rejestru VAT z wsteczną datą – 7 sierpnia 2015 r.
- 19 W dniu 27 sierpnia 2015 r., po doręczeniu jej decyzji o wykreśleniu z rejestru, spółka Wind Inovation złożyła nowy wniosek o wpisanie do rejestru VAT, stwierdzając, że nie zakończyła ona prowadzenia działalności gospodarczej i że nawet w dniu dokonania wpisu dotyczącego postawienia jej w stan likwidacji jej obrót wielokrotnie przewyższał próg obowiązkowego wpisu do rejestru VAT, wynoszącego 50 000 lew bułgarskich (BGN) (około 25 000 EUR). Spółka ta została ponownie wpisana do tego rejestru w dniu 12 września 2015 r.
- 20 Spółka Wind Inovation naliczyła VAT od swoich istniejących aktywów w dniu 7 sierpnia 2015 r. i uwzględniła go jako VAT podlegający zapłacie w deklaracji dotyczącej tego miesiąca.
- 21 Spółka Wind Inovation wniosła następnie zażalenie na decyzję o wykreśleniu z rejestru VAT do Direktor. Ponieważ zażalenie to zostało oddalone, spółka Wind Inovation wniosła skargę do Administrativen sad Sofia-grad (sądu administracyjnego miasta Sofia).
- 22 Sąd ten zastanawia się, czy nowelizacja przepisów krajowych z dnia 1 stycznia 2007 r., znosząca możliwość podjęcia przez likwidatora decyzji o pozostawieniu rozwiązanej osoby prawnej w rejestrze VAT do dnia wykreślenia jej z rejestru handlowego, stanowi naruszenie art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT.
- 23 Sąd ten podkreśla, że zniesienie tego uprawnienia prowadzi do powstania po stronie rozwiązanej spółki obowiązku naliczenia VAT od istniejących aktywów i faktycznej zapłaty tego podatku organom podatkowym. Sąd odsyłający stwierdza ponadto, że dana spółka powinna niezwłocznie dokonać ponownego wpisu do rejestru VAT, jeżeli nadal prowadzi działalność gospodarczą, i zastanawia się, czy obowiązkowe wykreślenie z rejestru VAT, prowadzące do naliczenia VAT od istniejących aktywów i do faktycznej zapłaty naliczonego podatku na rzecz państwa, stanowi dodatkową przesłankę skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego VAT i w rezultacie ograniczenie prawa do odliczenia, które nie zostało przewidziane w dyrektywie VAT.

24 W tych okolicznościach Administrativen sad Sofia-grad (sąd administracyjny miasta Sofia) postanowił zawiesić postępowanie i zadać Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

- „1) Czy art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie dopuszcza on obowiązkowego wyrejestrowania z rejestru VAT, opartego na zmianie [ZDDS] dokonanej w dniu 1 stycznia 2007 r., zgodnie z którą to zmianą wyłączono możliwość, aby wyznaczony przez sąd likwidator wybrał, czy osoba prawna, co do której wydano orzeczenie sądu o rozwiązaniu, pozostanie zarejestrowana zgodnie z [ZDDS] do daty wykreślenia jej z [(rejestru handlowego)], a zamiast tego uregulowano rozwiązanie osoby prawnej będącej przedsiębiorcą z likwidacją lub bez likwidacji jako podstawę obowiązkowego wyrejestrowania z rejestru VAT?
- 2) Czy art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie dopuszcza on obowiązkowego wyrejestrowania z rejestru VAT, opartego na zmianie [ZDDS] dokonanej w dniu 1 stycznia 2007 r., w wypadkach gdy w odniesieniu do podatnika w chwili obowiązkowego wyrejestrowania z rejestru VAT istnieją przesłanki ponownej obowiązkowej rejestracji zgodnie z ZDDS i gdy podatnik ten jest stroną obowiązujących umów oraz oświadcza, że nie zaprzestał wykonywania działalności gospodarczej i nadal ją wykonuje, i gdy w celu nabycia prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do posiadanych aktywów, opodatkowanych w chwili wyrejestrowania i posiadanych przy ponownej rejestracji, podatnik powinien faktycznie wpłacić naliczony i należny podatek przy dokonaniu obowiązkowej rejestracji? Na wypadek gdyby obowiązkowe wyrejestrowanie we wskazanych warunkach było dopuszczalne: czy możliwe jest powiązanie prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do opodatkowanych przy wyrejestrowaniu aktywów, posiadanych przy ponownej rejestracji zgodnie z ZDDS, za pomocą których podmiot wykonuje lub będzie wykonywał podlegające opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług, z faktyczną wpłatą podatku do budżetu państwa, czy też możliwe jest potrącenie między podatkiem naliczonym przy wyrejestrowaniu a ustaloną wysokością prawa do odliczenia VAT przy ponownej rejestracji zgodnie z [ZDDS], tym bardziej że podatek jest wymagalny od podmiotu, w odniesieniu do którego powstaje prawo do odliczenia VAT?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Wprowadzenie

- 25 Przedłożone pytania dotyczą przepisów krajowych, które przewidują obowiązkowe wykreślenie z rejestru VAT spółki, co do której wydano orzeczenie sądu o rozwiązaniu, oraz które wprowadzają nowelizację ustawy obowiązującej w dniu przystąpienia danego państwa członkowskiego do Unii Europejskiej, zgodnie z którą takie wykreślenie i wynikające z niego obowiązki obejmujące naliczenie VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego od posiadanych aktywów oraz zapłatę tego podatku na rzecz państwa nie mogą zostać odroczone przez likwidatora spółki do dnia wykreślenia tej spółki z rejestru handlowego.
- 26 Sąd odsyłający zastanawia się, czy ta nowelizacja wprowadza ograniczenie prawa do odliczenia, które nie istniało w chwili przystąpienia danego państwa członkowskiego do Unii i które jest zatem sprzeczne z art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT.
- 27 Zgodnie z tym przepisem, przewidującym odstępstwo od zasad dotyczących prawa do odliczenia VAT, państwa członkowskie, które przystąpiły do Unii po dniu 1 stycznia 1979 r., mogą utrzymać wszystkie wyłączenia przewidziane w prawie krajowym w dniu ich przystąpienia do Unii.
- 28 Jednakże w niniejszym przypadku nic nie wskazuje na to, że przepisy krajowe, które, co nie ulega wątpliwości, dotyczą wykreślenia z rejestru VAT w przypadku rozwiązania osoby prawnej z likwidacją lub bez likwidacji, wprowadzają wyłączenie mieszczące się w ramach tego odstępstwa.

- 29 W rezultacie w celu ustalenia, czy środek taki jak ten będący przedmiotem postępowania głównego wprowadza ograniczenie prawa do odliczenia, które jest sprzeczne z dyrektywą VAT, należy dokonać jego analizy w świetle mechanizmu prawa do odliczenia, który wprowadza ta dyrektywa, w szczególności w jej art. 168.
- 30 W związku z tym w swych pytaniach, które należy rozważyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywa VAT, a w szczególności jej art. 168, stoi na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych, takich jak te będące przedmiotem postępowania głównego, na mocy których obowiązkowe wykreślenie z rejestru VAT spółki, co do której wydano orzeczenie sądu o rozwiązaniu, mimo iż spółka ta pozostaje stroną obowiązujących umów oraz oświadcza, że postawiona w stan likwidacji nie zaprzestała wykonywania działalności gospodarczej, powoduje powstanie obowiązku naliczenia VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego od posiadanych aktywów w dniu rozwiązania spółki i zapłacenia tego podatku na rzecz państwa, a które to przepisy uzależniają tym samym prawo do odliczenia od zachowania tego obowiązku.

W przedmiocie wykładni art. 168 dyrektywy VAT

- 31 W celu udzielenia odpowiedzi na pytania przedłożone przez sąd odsyłający należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem wykonywanie działalności gospodarczej uzasadnia, zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, kwalifikację podmiotu jako podatnika, któremu dyrektywa ta przyznaje prawo do odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 3 marca 2005 r., Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, pkt 19).
- 32 W myśl utrwalonego orzecznictwa owo prawo do odliczenia podatku przewidziane w art. 168 dyrektywy VAT stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego czynności powodujące naliczenie podatku (wyroki: z dnia 12 stycznia 2006 r., Optigen i in., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, pkt 53; z dnia 29 października 2009 r., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 55).
- 33 System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach prowadzonej przez tego przedsiębiorcę działalności gospodarczej oraz zapewnienie całkowitej neutralności działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że podlega ona sama opodatkowaniu VAT (wyroki: z dnia 22 lutego 2001 r., Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, pkt 24; z dnia 3 marca 2005 r., Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, pkt 25).
- 34 Z art. 168 dyrektywy VAT wynika, że w sytuacji gdy podatnik działający w takim charakterze w chwili nabycia towarów lub usług używa tych towarów lub tych usług na potrzeby dokonywanych przez siebie opodatkowanych transakcji, jest on uprawniony do odliczenia VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego z tytułu tych towarów lub usług (wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 27).
- 35 W tych okolicznościach należy uznać, że prawo do odliczenia jest związane z wykonywaniem działalności gospodarczej.
- 36 W przypadku zaprzestania prowadzenia przez spółkę działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, z wyjątkiem przypadków przekazania do spółki całości lub części majątku, o których mowa w art. 19 dyrektywy VAT, dyrektywa ta przewiduje wyraźnie w art. 18 lit. c), że zatrzymanie towarów przez podatnika lub jego następców prawnych może zostać uznane za odpłatną dostawę towarów, jeżeli towary te dają prawo do odliczenia.

- 37 Trybunał podkreślił, że tenże art. 18 lit. c) dotyczy ogólnie przypadków zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, bez rozróżniania ze względu na przyczyny czy okoliczności tego zaprzestania, z zastrzeżeniem wyjątku wymienionego w poprzednim punkcie, i że w rezultacie obejmuje on również sytuacje, w których zaprzestanie działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu jest spowodowane wykreśleniem podatnika z rejestru VAT (wyrok z dnia 8 maja 2013 r., *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, pkt 26, 28).
- 38 Trybunał przypominał bowiem, że głównym celem wskazanego art. 18 lit. c) jest uniknięcie tego, żeby składniki majątkowe dające prawo do odliczenia podatku nie zostały przedmiotem nieopodatkowanej ostatecznej konsumpcji w następstwie zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, jakiegokolwiek byłyby jego przyczyny bądź okoliczności (wyrok z dnia 8 maja 2013 r., *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, pkt 27).
- 39 Uwagi te znajdują w rezultacie zastosowanie do zaprzestania działalności gospodarczej wynikającego z orzeczenia sądowego i powodującego obowiązkowe wykreślenie z rejestru VAT danej spółki. Zgodnie z art. 18 lit. c) dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą uznać w tej sytuacji, że podatnik dokonuje dostawy dla samego siebie, prowadzącej do powstania obowiązku naliczenia VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego oraz uiszczenia tego podatku na rzecz państwa.
- 40 Jak wynika zatem z samego brzmienia art. 18 lit. c) dyrektywy VAT i z celu założonego w tym przepisie, analiza ta zachowuje ważność wyłącznie w sytuacji, w której doszło do zaprzestania podlegającej opodatkowaniu działalności gospodarczej prowadzonej przez zainteresowany podmiot i gdy podmiot ów nie dokonuje już transakcji podlegających opodatkowaniu.
- 41 Jeżeli zainteresowany podmiot nadal prowadzi działalność gospodarczą, państwa członkowskie nie mogą skorzystać z możliwości przewidzianej w tymże art. 18 lit. c).
- 42 W niniejszej sprawie sąd odsyłający podkreśla, że sprawa rozstrzygana w postępowaniu głównym dotyczy spółki, która została rozwiązana i postawiona w stan likwidacji, a która przeprowadza jednak nadal pewne transakcje gospodarcze, osiągając znaczący obrót, co zobowiązuje ją, w oparciu o prawo krajowe, do dokonania ponownego wpisu do rejestru VAT.
- 43 W tym kontekście obowiązek naliczenia VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego od posiadanych przez tę spółkę aktywów w dniu jej rozwiązania i zapłacenia tego podatku na rzecz państwa w celu skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego podatku nie jest uzasadniony chęcią uniknięcia nieopodatkowanej ostatecznej konsumpcji.
- 44 Trybunał orzekł już, że kwestia, czy VAT podlegający zapłacie od wcześniejszych lub późniejszych transakcji sprzedaży dotyczących danych towarów został wpłacony do budżetu państwa, nie ma wpływu na prawo podatnika do odliczenia VAT naliczonego (zob. wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r., *Optigen i in.*, C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, pkt 54). Jak stwierdził zatem Direktor, stawianie zainteresowanej spółce wymogu faktycznej zapłaty podlegającego zapłacie VAT stanowi dla tej spółki przeszkodę w odliczeniu naliczonego VAT z racji tego, iż zmusza tę spółkę do poniesienia wydatków i zobowiązuje organy podatkowe do zwrócenia jej tych wydatków przy ponownej rejestracji, podczas gdy inne podmioty posiadające aktywa mogą wykorzystywać je w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej i nie są zobowiązane do dokonania takiej zapłaty.
- 45 Ponadto z pkt 30, 31 i 35 wyroku z dnia 3 marca 2005 r., *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128), wynika, że w odniesieniu do wydatku, takiego jak wydatek na czynsz związany ze świadczeniem, które służyło działalności gospodarczej prowadzonej przez osobę prawną, która zaprzestała tej działalności i znajduje się w stanie likwidacji, należy przyznać prawo do odliczenia VAT obciążającego ten wydatek, jeżeli jest on bezpośrednio i ściśle związany z tą działalnością oraz jeżeli zostanie stwierdzony brak nieuczciwego zamiaru bądź nadużycia.

- 46 W rezultacie, w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego, w której spółka na mocy dotyczącego jej orzeczenia sądowego zaprzestała prowadzenia swojej statutowej działalności, ale w której nie ulega wątpliwości, że postawiona w stan likwidacji nadal generowała ona obrót, przeprowadzając transakcje gospodarcze, spółka ta powinna zostać uznana za podatnika i w rezultacie nie może być zobowiązana, w celu umożliwienia jej dokonania odliczenia VAT naliczonego od posiadanych aktywów, do uiszczenia kwoty naliczonego w ten sposób VAT.
- 47 Taki obowiązek stanowi ograniczenie prawa do odliczenia sprzeczne z art. 168 dyrektywy VAT.
- 48 Wobec całości powyższych rozważań na zadane pytania należy udzielić następującej odpowiedzi:
- Dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych, na mocy których obowiązkowe wykreślenie z rejestru VAT spółki, co do której wydano orzeczenie sądu o rozwiązaniu, powoduje powstanie obowiązku naliczenia VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego od posiadanych aktywów w dniu rozwiązania tej spółki oraz zapłacenia tego podatku na rzecz państwa, pod warunkiem że nie przeprowadza ona już transakcji gospodarczych po jej rozwiązaniu.
 - Dyrektywę VAT, a w szczególności jej art. 168, należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych, takich jak będące przedmiotem postępowania głównego, na mocy których obowiązkowe wykreślenie z rejestru VAT spółki, co do której wydano orzeczenie sądu o rozwiązaniu, mimo iż spółka ta postawiona w stan likwidacji przeprowadza nadal transakcje gospodarcze, powoduje powstanie obowiązku naliczenia VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego od posiadanych aktywów w dniu tego rozwiązania oraz zapłacenia tego podatku na rzecz państwa, a które to przepisy uzależniają tym samym prawo do odliczenia od zachowania tego obowiązku.

W przedmiocie kosztów

- 49 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 (szósta izba) orzeka, co następuje:

- 1) Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych, na mocy których obowiązkowe wykreślenie z rejestru podatku od wartości dodanej (VAT) spółki, co do której wydano orzeczenie sądu o rozwiązaniu, powoduje powstanie obowiązku naliczenia VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego od posiadanych aktywów w dniu rozwiązania tej spółki oraz zapłacenia tego podatku na rzecz państwa, pod warunkiem że nie przeprowadza ona już transakcji gospodarczych po jej rozwiązaniu.
- 2) Dyrektywę 2006/112, a w szczególności jej art. 168, należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów krajowych, takich jak będące przedmiotem postępowania głównego, na mocy których obowiązkowe wykreślenie z rejestru VAT spółki, co do której wydano orzeczenie sądu o rozwiązaniu, mimo iż spółka ta postawiona w stan likwidacji przeprowadza nadal transakcje gospodarcze, powoduje powstanie obowiązku naliczenia VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego od posiadanych aktywów w dniu tego rozwiązania oraz zapłacenia tego podatku na rzecz państwa, a które to przepisy uzależniają tym samym prawo do odliczenia od zachowania tego obowiązku.

Podpisy