

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 20 czerwca 2013 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 4 ust. 1 i 2 – Pojęcie „działalności gospodarczej” – Odliczenie podatku naliczonego – Eksploatacja modułu fotowoltaicznego zainstalowanego na dachu domu mieszkalnego – Dostawa do sieci – Wynagrodzenie – Produkcja energii elektrycznej niezależna od jej zużycia

W sprawie C-219/12

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Verwaltungsgerichtshof (Austria) postanowieniem z dnia 29 marca 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 maja 2012 r., w postępowaniu:

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr

przeciwko

Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz,

przy udziale:

Thomas Fuchs,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, G. Arestis, J.C. Bonichot, A. Arabadjiev (sprawozdawca) i J.L. da Cruz Vilaça, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu austriackiego przez C. Pesendorfer, działając w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego i K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay i B.R. Killmanna, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 marca 2013 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 4 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektyw? Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18) (zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu mi?dzy Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (zwanym dalej „Finanzamt”) a Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz w przedmiocie odliczenia zap?aconego na wcze?niejszym etapie obrotu podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) odnosz?cego si? do modu?u fotowoltaicznego zainstalowanego na dachu domu mieszkalnego.

Ramy prawne

Prawo Unii europejskiej

3 Artyku? 2 szóstej dyrektywy, stanowi?cy jej tytu? II, „Zakres przedmiotowy”, stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

1. dostawa towarów lub us?ug ?wiadczona odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki wyst?puje;

[...]”.

4 Artyku? 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy stanowi?:

„1. »Podatnikiem« jest ka?da osoba wykonuj?ca samodzielnie i niezale?nie od miejsca zamieszkania dzia?alno?? gospodarcz?, okre?lon? w ust. 2, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci.

2. Dzia?alno?? gospodarcza, okre?lona w ust. 1, obejmuje wszelk? dzia?alno?? producentów, handlowców i osób ?wiadczc?cych us?ugi w??cznie z górnictwem, dzia?alno?ci? rolnicz? i wykonywaniem wolnych zawodów. Za dzia?alno?? gospodarcz? uznaje si? równie? wykorzystywanie, w sposób ci?g?y, w?asno?ci dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych”.

5 Zgodnie z art. 5 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy:

„1. »Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jako w?a?ciciel.

2. Energia elektryczna [...] i tym podobne s? uwa?ane za dobra materialne”.

6 Artyku? 17 wskazanej dyrektywy w brzmieniu wynikaj?cym z jej art. 28f stanowi?, co nast?puje:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje si? wymagalny.

2. O ile towary i us?ugi s? u?ywane do celów zawieranych transakcji podlegaj?cych

opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należny lub zapłacony na terytorium kraju podatek [VAT] od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

Prawo austriackie

7 Paragraf 2 ust. 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (ustawy o podatku obrotowym z 1994 r., BGBl. 663/1994), w brzmieniu znajdującym zastosowanie w postępowaniu głównym, stanowi:

„Przedsiębiorcą jest każdy, kto prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą lub zawodową. Przedsiębiorstwo oznacza każdą działalność gospodarczą lub zawodową przedsiębiorcy. Działalność gospodarczą lub zawodową jest każda stała działalność mająca cel zarobkowy, nawet jeżeli brak jej celu polegającego na osiągnięciu zysku, a w wypadku spółki osobowej, nawet gdy działa ona jedynie na rzecz swoich członków”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

8 W 2005 r. T. Fuchs zainstalował na dachu swojego domu mieszkalnego moduł fotowoltaiczny za cenę brutto 38 367,76 EUR. Na instalację otrzymał jednorazową dopłatę w kwocie 19 020 EUR.

9 Instalacja ta nie ma możliwości magazynowania, a każda wyprodukowana energia elektryczna jest dostarczana do sieci na podstawie umowy przyłączenia obowiązującej od dnia 1 lipca 2005 r., zawartej na czas nieoznaczony ze spółką Ökostrom Solarpartner, Ö Vertriebs-GmbH. Za dostawy te wypłacone jest wynagrodzenie w wysokości ceny rynkowej, to jest 0,181 EUR za kWh brutto, podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT. Energia elektryczna niezbędna w gospodarstwie domowym nabywana jest od tej samej spółki po tej samej cenie.

10 W latach 2005–2008 T. Fuchs zużył na potrzeby gospodarstwa domowego 44 600 kWh energii pobranej z sieci. Dostarczył natomiast do sieci w sumie 11 156 kWh, a zużył bezpośrednio 8645 kWh. Przesłał więc do sieci każdą energię wyprodukowaną przez jego instalację, to jest 19 801 kWh.

11 W odpowiedzi na wniosek o wyjaśnienia sformułowany na podstawie art. 101 regulaminu postępowania przed Trybunałem Verwaltungsgerichtshof poinformował w tej kwestii orzeczeniem z dnia 10 stycznia 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 stycznia 2013 r., opierając się na ustaleniach faktycznych dokonanych przez sąd apelacyjny, że pojęcie energii elektrycznej zużytej „bezpośrednio” należy rozumieć w ten sposób, iż energia ta została pobrana z sieci publicznej natychmiast lub w krótkim czasie po jej przesłaniu do sieci.

12 Thomas Fuchs zwrócił się o zwrot kwoty 6394,63 EUR z tytułu podatku VAT zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu, przy nabyciu modułu fotowoltaicznego.

13 Finanzamt uznał, że T. Fuchs nie jest uprawniony do odliczenia naliczonego podatku VAT z tego względu, iż eksploatując swoją instalację, nie wykonuje on działalności gospodarczej. Thomas Fuchs zaskarżył tę decyzję do Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz, twierdząc, że prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy.

14 Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz uwzględnia skargę, co z kolei Finanzamt zaskarży przed Verwaltungsgerichtshof.

15 W tych okolicznościach Verwaltungsgerichtshof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy eksploatacja przyłączonego do sieci modułu fotowoltaicznego bez własnego systemu magazynowania energii elektrycznej, zainstalowanego na surowym prywatnym celom domu mieszkalnym lub obok niego, który to moduł jest pod względem technicznym skonstruowany w ten sposób, że ilość wyprodukowanej energii elektrycznej jest zawsze niższa od ilości energii elektrycznej ogółem zużytej przez użytkownika modułu do celów prywatnych w gospodarstwie domowym, stanowi »działalność gospodarczą« użytkownika modułu w rozumieniu art. 4 [szóstej dyrektywy]?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

16 Zgodnie z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca działalności gospodarczej określonej w ust. 2 tego artykułu, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności. Pojęcie „działalności gospodarczej” zdefiniowane jest w art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi, a także wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia dochodu (zob. wyroki z dnia 26 czerwca 2007 r.: w sprawie C-284/04 T-Mobile Austria i in., Zb.Orz. s. I-5189, pkt 33; a także w sprawie C-369/04 Hutchison 3G i in., Zb.Orz. s. I-5247, pkt 27).

17 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że analiza definicji pojęcia podatnika i działalności gospodarczej wskazuje na zakres pojęcia działalności gospodarczej oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność tę ocenia się per se, niezależnie od jej celów lub rezultatów (zob. ww. wyroki: w sprawie T-Mobile Austria i in., pkt 35; w sprawie Hutchison 3G i in., pkt 29).

18 W niniejszej sprawie działalność będąca przedmiotem sprawy głównej polega na eksploatacji modułu fotowoltaicznego. Działalność tego rodzaju należy uznać za „działalność gospodarczą” w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy, jeżeli ma ona na celu uzyskiwanie dochodu o charakterze stałym.

19 Kwestia, czy działalność ta ma na celu uzyskiwanie dochodu o charakterze stałym, jest problemem faktycznym, który należy oceniać z uwzględnieniem całości okoliczności sprawy, w tym między innymi charakteru użytkowanego dobra (zob. wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-263/11 Rådils, pkt 33).

20 Kryterium to powinno ponadto umożliwiać ustalenie, czy jednostka wykorzystywała dobro w sposób taki, że jej działalność należy zakwalifikować jako „działalność gospodarczą” w rozumieniu szóstej dyrektywy. Okoliczności, iż dobro nadaje się wyznacznie do użytku gospodarczego, z reguły wystarcza, aby uznać, że jego właściciel wykorzystuje je na potrzeby działalności gospodarczej i w konsekwencji w celu uzyskiwania z tego tytułu stałego dochodu. Jeżeli natomiast dobro ze względu na swój charakter może być wykorzystywane zarówno do celów gospodarczych, jak i prywatnych, należy zbadać wszystkie okoliczności jego użytkowania, aby stwierdzić, czy rzeczywiście jest ono wykorzystywane w sposób ciągły w celu uzyskiwania dochodu (zob. wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94 Enkler, Rec. s. I 4517, pkt 27; ww. wyrok w sprawie Rådils, pkt 34).

21 W takim przypadku porównanie okoliczności, w jakich zainteresowany rzeczywiście użytkuje dobro, i okoliczności, w jakich zwykle wykonywana jest odpowiednia działalność gospodarcza, może stanowić jedną z metod, za pomocą których można ustalić, czy działalność jest wykonywana w sposób ciągły w celu uzyskiwania dochodu (zob. ww. wyroki: w sprawie Enkler, pkt 28; w sprawie Rüdlihs, pkt 35).

22 W tej kwestii należy stwierdzić, że dobro będące przedmiotem sprawy głównej, to jest moduł fotowoltaiczny przyłączony do sieci i zainstalowany na domu mieszkalnym lub w jego pobliżu, może ze względu na swój charakter być użytkowane zarówno do celów gospodarczych, jak prywatnych.

23 Po pierwsze, w kwestii, czy energia elektryczna była dostarczana w celu uzyskania dochodu, należy stwierdzić, że pojęcie dochodu trzeba rozumieć jako wynagrodzenie z tytułu wykonywanej działalności.

24 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, po pierwsze, energia elektryczna produkowana przez omawiany moduł fotowoltaiczny była dostarczana do sieci, a po drugie zgodnie z umową o przyłączeniu do sieci dostawy te wiążą się z wynagrodzeniem.

25 Jak zaś wynika z samego brzmienia art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy oraz z orzecznictwa Trybunału, wykorzystywanie dóbr materialnych lub niematerialnych uznaje się za mające cel zarobkowy niezależnie od tego, czy ma to na celu osiągnięcie zysku.

26 Ponieważ omawiany w sprawie głównej moduł zainstalowany na dachu domu mieszkalnego jego użytkownika produkuje energię elektryczną dostarczaną do sieci za wynagrodzeniem, należy uznać, że wykorzystuje on ten moduł w celu uzyskania dochodu.

27 Po drugie, jak wynika z postanowienia odsyłającego, umowa o przyłączeniu do sieci, która weszła w życie w dniu 1 lipca 2005 r., została zawarta „na czas nieoznaczony”. Ponieważ eksploatacja modułu fotowoltaicznego zaplanowana jest na dłuższy czas, należy stwierdzić, że dostawa energii elektrycznej do sieci ma charakter stały, a nie jedynie okazjonalny. Wynagrodzenie tego rodzaju, jakie otrzymuje użytkownik omawianego modułu, ma więc charakter stały w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy.

28 Ponieważ omawiany w sprawie głównej moduł fotowoltaiczny produkuje energię elektryczną za wynagrodzeniem o charakterze stałym, należy stwierdzić, że przesłanki uznania tej działalności za mieszczącą się w zakresie pojęcia „działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy są spełnione.

29 Wniosku tego nie podważa podkreślana przez sąd odsyłający okoliczność, że ilość energii elektrycznej produkowanej przez omawianą instalację nigdy nie przekracza ilości energii zużywanej w gospodarstwie domowy zainteresowanego.

30 Należy bowiem przypomnieć, jak wynika z postanowienia odsyłającego, że w tym wypadku, z racji charakterystyki technicznej instalacji, wyprodukowana energia elektryczna jest dostarczana do sieci, a energia zużywana jest nabywana od operatora sieci. Jak wskazał sąd odsyłający, ponieważ chodzi o instalację produkującą energię elektryczną, która jest przyłączona do sieci, identyfikacja tej rzeczy określonej co do rodzaju, to jest energii elektrycznej, byłaby niemożliwa po jest przesłanki do sieci i jej dostarczeniu z powrotem z sieci.

31 Wobec powyższego należy uznać, że działalność polegająca na dostawie energii elektrycznej w sprawie głównej jest niezależna od poboru przez użytkownika modułu

fotowoltaicznego energii z sieci na potrzeby jego gospodarstwa domowego, w związku z czym ilość energii wyprodukowanej w stosunku do ilości energii zużytej jest pozbawiona znaczenia z punktu widzenia zakwalifikowania owej dostawy jako działalności gospodarczej.

32 Należy zatem odrzucić argument rzędu austriackiego, zgodnie z którym okoliczności, iż ilość energii wyprodukowanej przez moduł fotowoltaiczny nie przekracza potrzeb gospodarstwa domowego, dowodzi, że dochody osiągnięte w związku z dostawą energii elektrycznej do sieci są wynikiem poszukiwania przez użytkownika tego modułu sposobu obniżenia rachunków za energię, w związku z czym nie eksploatuje on tej instalacji w celu osiągnięcia dochodów.

33 Ponadto, ponieważ użytkownik modułu wykonuje działalność gospodarczą w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy, jak to wynika z pkt 28 niniejszego wyroku, a jest bezsporne, że działalność ta ma charakter samodzielny, należy uznać go za podatnika w rozumieniu ust. 1 tego artykułu.

34 Ponadto, jak wynika z akt przekazanych Trybunałowi przez sąd odsyłający, użytkownik ten uwzględnił na fakturze wystawianej kontrahentowi podatek VAT z tytułu dostawy całości energii elektrycznej wyprodukowanej przez jego instalację, a organy podatkowe dokonują poboru podatku wykazanego na fakturze. W związku z tym instalacja będąca przedmiotem sprawy głównej jest wykorzystywana wyłącznie do celów transakcji opodatkowanych.

35 Poza tym, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 28 opinii, stanowisko organów austriackich omówione w postanowieniu odsyłającym i podtrzymane przez sąd austriacki przed Trybunałem, zgodnie z którym użytkownik instalacji działa prywatnie, jest niezgodne z faktem poboru podatku VAT od dokonywanych przez niego dostaw energii elektrycznej.

36 Należy ponadto przypomnieć, iż zgodnie z konstrukcją systemu ustanowionego przez szóstej dyrektywy podatek naliczony obciążający towary i usługi wykorzystywane przez podatnika w związku z czynnościami opodatkowanymi podlega odliczeniu. Odliczenie podatku naliczonego związane jest z poborem podatku należnego. Gdy towary lub usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, odliczenie podatku należnego służy unikaniu podwójnego opodatkowania (zob. wyroki: z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki, Zb.Orz. s. I-3039, pkt 24; z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-72/05 Wollny, Zb.Orz. s. I-8297, pkt 20).

37 Wobec całości powyższych rozważań trzeba na postawione pytanie odpowiedzieć, iż art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że eksploatacja zainstalowanego na służy prywatnym celom domu mieszkalnym lub obok niego modułu fotowoltaicznego, skonstruowanego w ten sposób, że po pierwsze ilość wytworzonej energii elektrycznej jest zawsze niższa od ilości energii elektrycznej ogółem zużytej przez użytkownika modułu do celów prywatnych, a po drugie energia ta jest dostarczana do sieci za wynagrodzeniem o charakterze stałym, stanowi „działalność gospodarczą” w rozumieniu tych przepisów.

W przedmiocie kosztów

38 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy 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, zmienionej dyrektywy Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy interpretować w ten sposób, że eksploatacja zainstalowanego na słupek prywatnym celom domu mieszkalnym lub obok niego modułu fotowoltaicznego, skonstruowanego w ten sposób, że po pierwsze ilość wytworzonej energii elektrycznej jest zawsze niższa od ilości energii elektrycznej ogółem zużytej przez użytkownika modułu do celów prywatnych, a po drugie energia ta jest dostarczana do sieci za wynagrodzeniem o charakterze stałym, stanowi „działalność gospodarczą” w rozumieniu tych przepisów.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.