

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 16 czerwca 2016 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 18 lit. c), art. 184 i 187 – Czynności podlegające opodatkowaniu – Zaprzeszczenie działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu – Zatrzymanie towarów, w stosunku do których odliczono podatek VAT – Korekta odliczeń – Okres korekty – Opodatkowanie na mocy art. 18 lit. c) dyrektywy 2006/112 po upływie okresu korekty

W sprawie C-229/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 5 lutego 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 maja 2015 r., w postępowaniu:

Minister Finansów

przeciwko

Janowi Mateusiakowi,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: F. Biltgen, prezes izby, E. Levits (sprawozdawca) i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- przez Jana Mateusiaka osobiście,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczyną, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa oraz K. Karavasili, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyälä oraz M. Owsiany-Hornung, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 3 marca 2016 r.,

wyduje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 18 lit. c) i art. 187 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), zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. (Dz.U. 2010, L 10, s. 14) (zwaną dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy Ministrem Finansów a Janem Mateusiakiem w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) nieruchomości zatrzymanych przez J. Mateusiaka w następstwie zaprzestania prowadzenia działalności gospodarczej.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 18 dyrektywy VAT stanowi:

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

a) wykorzystanie przez podatnika do celów działalności jego przedsiębiorstwa towarów wytworzonych, skonstruowanych, wydobytych, przetworzonych, nabytych lub importowanych w ramach prowadzenia takiej działalności, jeżeli VAT od takich towarów, w przypadku ich nabycia od innego podatnika, nie podlegałby w całości odliczeniu;

b) wykorzystanie przez podatnika towarów do celów działalności niepodlegającej opodatkowaniu, w przypadku gdy VAT od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia lub wykorzystania zgodnie z lit. a);

c) z wyjątkiem przypadków, o których mowa w art. 19, zatrzymanie towarów przez podatnika lub jego następców prawnych, w przypadku gdy zaprzestaje on prowadzenia działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, jeżeli VAT od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia lub wykorzystania zgodnie z lit. a)”.

4 Zgodnie z art. 19 akapit pierwszy owej dyrektywy:

„W przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie lub jako aportu do spółki całości lub części majątku, państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następca prawny przekazującego”.

5 Artykuł 168 dyrektywy VAT przewiduje:

„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 168a ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„W przypadku nieruchomości stanowicej część majątku przedsiębiorstwa danego podatnika i

wykorzystywanej zarówno do celów prowadzonej przez tego podatnika działalności, jak i do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych niż prowadzona przez podatnika działalność, VAT od wydatków związanych z taką nieruchomością podlega odliczeniu zgodnie z zasadami określonymi w art. 167, 168, 169 i 173 wyjącznie do wysokości udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość została wykorzystana do celów działalności prowadzonej przez podatnika.

W drodze odstępstwa od art. 26, zmiany w udziale procentowym wykorzystania nieruchomości, o której mowa w akapicie pierwszym, są uwzględniane zgodnie z zasadami przewidzianymi w art. 184–192 zgodnie z ich zastosowaniem w odnośnym paragrafie czonkowym.

7 Artykuł 184 dyrektywy VAT przewiduje:

„Wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi”.

8 Artykuł 187 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„1. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta obejmuje okres pięciu lat, wyjącznie z rokiem, w którym towary zostały nabyte lub wytworzone.

Paragrafy czonkowe mogą jednakże uwzględniać przy korekcie okres pięciu pełnych lat, licząc od dnia, w którym dobra te zostały użyte po raz pierwszy.

W odniesieniu do nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne okres stanowiący podstawę obliczania korekty może zostać przedłużony do 20 lat.

2. Roczna korekta dokonywana jest wyjącznie w odniesieniu do jednej piątej VAT należnego na te dobra inwestycyjne lub, w przypadku gdy okres korekty został przedłużony, w odniesieniu do odpowiedniej części ułamkowej VAT.

Korekta, o której mowa w akapicie pierwszym, dokonywana jest z uwzględnieniem zmian w zakresie prawa do odliczenia, które nastąpiły w kolejnych latach, w stosunku do prawa, które obowiązywało w roku, w którym towary zostały nabyte, wytworzone lub, w stosownych przypadkach, użyte po raz pierwszy”.

Prawo polskie

9 Artykuł 14 ust. 1 pkt 1 i 2, a także art. 14 ust. 4–6 i 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz.U. 2011, nr 177, poz. 1054), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o VAT”), stanowi:

„1. Opodatkowaniu podatkiem podlegają towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów, w przypadku:

- 1) rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej;
- 2) zaprzestania przez podatnika, o którym mowa w art. 15, bieżącego osobistego wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, obowiązującego na podstawie art. 96 ust. 6, do zgłoszenia zaprzestania działalności naczelnikowi urzędu skarbowego.

[...]

4. Przepisy ust. 1 i 3 stosuje się do towarów, w stosunku do których przysługujące prawo do

obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

5. W przypadkach, o których mowa w ust. 1 i 3, podatnicy są obowiązani sporządzić spis z natury towarów na dzień rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, zwany dalej »spisem z natury«. Podatnicy są obowiązani założyć i przechowywać informacje o dokonanych spisach z natury, o ustalonej na jego podstawie wartości i o kwocie podatku należnego, do deklaracji podatkowej składanej za okres obejmujący dzień rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu.

6. Obowiązek podatkowy w przypadku, o którym mowa w ust. 1, powstaje w dniu rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu.

[...]

8. Podstawą opodatkowania jest wartość towarów podlegających spisowi z natury, ustalona zgodnie z art. 29 ust. 10”.

10 Artykuł 29 ust. 10 ustawy o VAT stanowi, że „[w] przypadku dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów”.

11 Zgodnie z art. 91 ust. 1–4 ustawy o VAT:

„1. Po zakończeniu roku, w którym podatnikowi przysługiuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 1, jest on obowiązany dokonać korekty kwoty podatku odliczonego zgodnie z art. 90 ust. 2–10, z uwzględnieniem proporcji obliczonej w sposób określony w art. 90 ust. 2–6 lub 10 lub przepisach wydanych na podstawie art. 90 ust. 11 i 12, dla zakończonego roku podatkowego.

2. W przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł [(około 3417 EUR)], korekty, o której mowa w ust. 1, podatnik dokonuje w ciągu 5 kolejnych lat, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów – w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Roczna korekta w przypadku, o którym mowa w zdaniu pierwszym, dotyczy jednej piątej, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów – jednej dziesiątej kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu. W przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł [(około 3417 EUR)], przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, z tym że korekty dokonuje się po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania.

[...]

3. Korekty, o której mowa w ust. 1 i 2, dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty, a w przypadku zakończenia działalności gospodarczej – w deklaracji podatkowej za ostatni okres rozliczeniowy.

4. W przypadku gdy w okresie korekty, o której mowa w ust. 2, nastąpi sprzedaż towarów lub usług, o których mowa w ust. 2, lub towary te zostaną opodatkowane zgodnie z art. 14, uważa się, że te towary lub usługi są nadal wykorzystywane na potrzeby czynności podlegających

opodatkowaniu u tego podatnika, a? do ko?ca okresu korekty”.

12 Artyku? 96 ust. 6 ustawy o VAT stanowi, ?e „[j]e?eli podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT zaprzesta? wykonywania czynno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu, jest on obowi?zany zg?osi? zaprzestanie dzia?alno?ci naczelnikowi urz?du skarbowego; zg?oszenie to stanowi dla naczelnika urz?du skarbowego podstaw? do wykre?lenia podatnika z rejestru jako podatnika VAT”.

Post?powanie g?ówne i pytanie prejudycjalne

13 W latach 1997–1999 J. Mateusiak zrealizowa? inwestycj? polegaj?c? na budowie budynku mieszkalno-us?ugowego o powierzchni 108,7 m², powierzchni u?ytkowej ogó?em 357,6 m² (w tym us?ugowej 87,8 m²). W dniu 26 lipca 1999 r. uzyska? on pozwolenie na u?ytkowanie tego budynku.

14 Jan Mateusiak dokona? odliczenia podatku naliczonego wskazanego w orygina?ach faktur, dokumentuj?cych zakupy materia?ów budowlanych, koszty robocizny i inne koszty, które zwi?zane by?y wy??cznie z cz??ci? budynku wykorzystywan? do prowadzenia dzia?alno?ci opodatkowanej podatkiem VAT, czyli kancelarii notarialnej.

15 W dniu 10 sierpnia 1999 r. cz??? us?ugowa budynku zosta?a wprowadzona do ewidencji ?rodków trwa?ych, która prowadzona by?a na potrzeby podatku dochodowego od osób fizycznych, i zosta?a przyj?ta do u?ytkowania na potrzeby prowadzonej pozarolniczej dzia?alno?ci gospodarczej. Warto?? pocztkowa ?rodka trwa?ego o nazwie „Budynek Kancelarii” wynios?a 101 525,70 PLN.

16 W dniu 14 stycznia 2013 r. J. Mateusiak z?o?y? do Dyrektora Izby Skarbowej w ?odzi, dzia?aj?cego z upowa?nienia Ministra Finansów (zwanego dalej „organem podatkowym”), wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, w którym zada? pytanie, czy w remanencie likwidacyjnym, sporz?dzanym ze wzgl?du na likwidacj? dzia?alno?ci gospodarczej prowadzonej przez osob? fizyczn?, b?d?c? jednocze?nie czynnym podatnikiem podatku VAT, nale?y ujmowa? warto?? ?rodków trwa?ych w postaci nieruchomo?ci b?d?cych w?asno?ci? tej osoby na dzie? likwidacji. W przypadku pozytywnej odpowiedzi pyta? on, jak? warto?? nale?y przyj?? do podstawy opodatkowania podatkiem VAT na dzie? zaprzestania przedmiotowej dzia?alno?ci gospodarczej.

17 Zdaniem J. Mateusiaka nie nale?y ujmowa? warto?ci ?rodków trwa?ych b?d?cych jego w?asno?ci?, poniewa? uj?cie takie prowadzi do naruszenia zasady neutralno?ci podatku VAT, o ile wspomniane zaprzestanie dzia?alno?ci nast?puje po okresie korekty, wynosz?cym dla nieruchomo?ci 10 lat. W sytuacji gdyby jego stanowisko nie zosta?o podzielone, nale?y uzna?, ?e do opodatkowania podatkiem VAT nale?y przyj?? tylko cz??? budynku, która by?a wykorzystywana na potrzeby prowadzonej dzia?alno?ci gospodarczej, poprzez przyj?cie do podstawy opodatkowania warto?ci wytworzenia, je?eli jest ona ni?sza od bie??cej warto?ci rynkowej.

18 Powo?uj?c si? mi?dzy innymi na przepisy art. 14 ust. 1 pkt 2, art. 14 ust. 4 i 8 i art. 29 ust. 10 ustawy o VAT, organ podatkowy stwierdzi?, ?e opodatkowanie towarów w zwi?zku z zaprzestaniem wykonywania czynno?ci podlegaj?cych opodatkowaniu uzasadnione jest sam? konstrukcj? podatku VAT jako podatku konsumpcyjnego, jak równie? jest przejawem zasady neutralno?ci tego podatku. Wszystkie towary, przy zakupie których zosta? odliczony podatek naliczony, musz? zosta? opodatkowane podatkiem VAT, aby zrównowa?y? to odliczenie.

19 Skarga z?o?ona przez J. Mateusiaka do Wojewódzkiego S?du Administracyjnego w

Lublinie (Polska) na interpretację indywidualną została uwzględniona w wyroku z dnia 16 października 2013 r. Sąd ów orzekł, że art. 14 i 91 ustawy o VAT należy interpretować w ten sposób, że, ponieważ ustawodawca dokonał korelacji pomiędzy opodatkowaniem przedsiębiorców trwających z tytułu likwidacji działalności a prawem odliczenia tej części podatku naliczonego z tytułu ich nabycia, która nie została odliczona w okresie korekty. Po upływie tego okresu przedsiębiorcy trwający podatnika w momencie likwidacji przez niego działalności nie powinny podlegać opodatkowaniu i być ujmowane w spisie likwidacyjnym, skoro minimalnie normatywnie określony czas korekty podatku naliczonego z tytułu ich nabycia, wynikający z założeń czasu zużycia tych przedsiębiorców w działalności podatnika.

20 Minister Finansów złożył skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska). Sąd ten wyraża wątpliwość co do kwestii, czy również po upływie okresu korekty przewidzianego dla określonego rodzaju towaru zaprzestanie działalności gospodarczej skutkuje koniecznością opodatkowania zatrzymanego przedsiębiorcy na podstawie art. 18 lit. c) dyrektywy VAT.

21 Sąd ów zauważa, że skoro minimalnie normatywnie określony czas zużycia dóbr inwestycyjnych w działalności gospodarczej podatnika, wyrażony przyjętym okresem korekty podatku (art. 187 dyrektywy VAT), można domniemywać, że podatnik – przez okres, w którym przedsiębiorca trwa służy jego działalności opodatkowanej – „skonsumował” podatek odliczony w związku z jego nabyciem, ponieważ podatek ów wiódł się z podatkiem należnym generowanym przez ten przedsiębiorca trwa w działalności gospodarczej podatnika.

22 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 18 lit. c) [dyrektywy VAT] należy tak rozumieć, że po upływie okresu korekty, o której stanowi art. 187 [tej] dyrektywy, przedsiębiorcy trwający podatnika, z tytułu nabycia których odliczył VAT, w momencie zaprzestania przez niego działalności nie powinny podlegać opodatkowaniu i być ujmowane w spisie likwidacyjnym, skoro minimalnie normatywnie określony czas korekty podatku naliczonego z tytułu ich nabycia, wynikający z założeń czasu zużycia tych przedsiębiorców w działalności gospodarczej podatnika, czy też niezależnie od okresu korekty przedsiębiorcy trwający w momencie zaprzestania działalności gospodarczej podatnika podlegają opodatkowaniu?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

23 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 18 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w wypadku zaprzestania podlegającej opodatkowaniu działalności gospodarczej podatnika zatrzymanie towarów przez podatnika, jeżeli podatek VAT od owych towarów podlega odliczeniu w momencie ich nabycia, można uznać za odpłatną dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT, jeżeli upłynął okres korekty przewidziany w art. 187 dyrektywy VAT.

24 Tytułem wstępu warto przypomnieć, iż zgodnie z konstrukcją systemu ustanowionego przez dyrektywę VAT 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 nabyte przez podatnika są wykorzystywane do wykonywania czynności zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, nie następuje ani pobór podatku należnego, ani możliwość odliczenia tego podatku naliczonego. Natomiast gdy towary lub usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, odliczenie podatku należnego służy unikaniu podwójnego opodatkowania (zob. podobnie wyrok z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 24; postanowienie z dnia 5 czerwca

2014 r., Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, pkt 19).

25 W tej sytuacji zgodnie z art. 18 lit. c) dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą uznać za odpłatną dostawę towarów zatrzymanie towarów przez podatnika lub jego następców prawnych, w wypadku gdy ów podatnik zaprzestaje prowadzenia działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, jeżeli podatek VAT od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia lub wykorzystania zgodnie z art. 18 lit. a) rzeczony dyrektywy. Artykuł 18 lit. c) dyrektywy VAT upoważnia zatem państwa członkowskie do przyjęcia szczególnego przepisu dla sytuacji, w których podatnik kończy prowadzenie działalności gospodarczej (zob. wyrok z dnia 17 maja 2001 r., Fischer i Brandenstein, C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, pkt 86).

26 Jak zauważył sąd odsyłający, Rzeczpospolita Polska skorzystała z uprawnienia przewidzianego w art. 18 lit. c) dyrektywy VAT. Niemniej sąd ów ma wątpliwość, czy przepis implementujący art. 18 lit. c) dyrektywy VAT powinien mieć zastosowanie po upływie terminu na dokonanie korekty, który zgodnie z art. 187 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy VAT może zostać przedłużony do 20 lat w odniesieniu do nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne, a który w Polsce wynosi, według sądu odsyłającego, 10 lat.

27 W tym względzie należy zauważyć, że głównym celem art. 18 lit. c) dyrektywy VAT jest uniknięcie tego, żeby skądś majtkowe dające prawo do odliczenia podatku VAT nie były przedmiotem nieopodatkowanej ostatecznej konsumpcji towaru lub usługi w następstwie zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, jakiegokolwiek byłoby jego przyczyny bądź okoliczności (wyrok z dnia 8 maja 2013 r., Marinow, C-142/12, EU:C:2013:292, pkt 27).

28 Przewidziany w dyrektywie VAT mechanizm korekty ma na celu zwiększenie stopnia dokądności odliczeń w sposób zapewniający neutralność podatku VAT z takim skutkiem, że transakcje dokonane na wcześniejszym etapie nadal będą uprawniane do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim są do świadczenia dostaw objętych takim podatkiem. Mechanizm ów ma również na celu ustanowienie poprzez te zasady cisłego i bezpośredniego związku pomiędzy prawem do odliczenia naliczonego podatku VAT a wykorzystaniem danych towarów i usług do transakcji opodatkowanych (wyrok z dnia 18 października 2012 r., TEC Chaskowo, C-234/11, EU:C:2012:644, pkt 30, 31).

29 W odniesieniu do powstania ewentualnego obowiązku korekty dokonanego odliczenia naliczonego podatku VAT art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT ustanawia zasadę, zgodnie z którą taka korekta jest dokonywana w szczególności w wypadku, gdy po złożeniu deklaracji podatku VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia (wyroki: z dnia 18 października 2012 r., TEC Chaskowo, C-234/11, EU:C:2012:644, pkt 32; z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 51).

30 Okres korekty określony w art. 187 dyrektywy VAT pozwala na wyeliminowanie nieprawidłowości w obliczeniu kwoty podatku do odliczenia oraz powstania nieuzasadnionych korzyści lub strat dla podatnika, gdy w szczególności po złożeniu deklaracji nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy ustalaniu kwoty do odliczenia. Prawdopodobieństwo wystąpienia takich zmian jest szczególnie wysokie w wypadku dóbr inwestycyjnych wykorzystywanych często przez okres wielu lat, gdy ich przeznaczenie może ulec zmianie (zob. podobnie wyrok z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 25; postanowienie z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, pkt 20).

31 Wynika z tego, że cel opodatkowania zatrzymania towarów, które były podstawą odliczenia, na mocy art. 18 lit. c) dyrektywy VAT jest zbliżony do celu mechanizmu korekt w

zakresie, w jakim zmierza on, po pierwsze, do uniknięcia przysporzenia bezpodstawnej korzyści gospodarczej na rzecz podatnika kosztem konsumenta końcowego, który nabywa towar, płać podatek VAT, oraz po drugie, do zapewnienia związku między odliczeniem podatku naliczonego oraz poborem podatku należnego (zob. podobnie, analogicznie, wyrok z dnia 14 września 2006 r., Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, pkt 35, 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Niemniej takie podobieństwo celów nie oznacza, że okres przewidziany do dokonania korekty odliczenia poprzez cząściowe płatności przez kilka lat zgodnie z art. 184–187 dyrektywy VAT może odpowiadać okresowi, po upływie którego zgodnie z art. 18 lit. c) owej dyrektywy opodatkowanie nie jest już możliwe.

33 Z art. 18 lit. c) dyrektywy VAT wynika przede wszystkim, że zatrzymanie towarów przez podatnika w wypadku zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu można uznać za odpłatną dostawę towarów, jeżeli podatek VAT od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia.

34 Żadna inna przesłanka, w szczególności związana z okresem po nabyciu, podczas którego musi dojść do zatrzymania następującego po zaprzestaniu działalności, aby móc podlegać opodatkowaniu, nie została przewidziana w art. 18 lit. c) dyrektywy VAT.

35 Następnie, omawiany przepis, w odniesieniu do jego stosowania, nie zawiera odwołań do przepisów dotyczących korekty odliczenia przewidzianych w art. 184–192 dyrektywy VAT, w przeciwieństwie do art. 168a ust. 1 akapit drugi owej dyrektywy, który odsyła do wspomnianych przepisów w odniesieniu do opodatkowania wykorzystania nieruchomości na cele prywatne na podstawie art. 26 rzeczony dyrektywy.

36 Wreszcie, korekta odliczeń, która jest dokonywana zwłaszcza w wypadku, gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiany czynników branych pod uwagę przy określeniu kwoty podatku VAT, i która ma na celu zapewnienie, aby dokonane odliczenia dokładnie odzwierciedlały wykorzystanie towarów na potrzeby przedsiębiorstwa, stanowi mechanizm korygujący skierowany wstecz, jak zauważyła rzeczniczka generalna w pkt 28 opinii.

37 Natomiast opodatkowanie przewidziane w art. 18 lit. c) dyrektywy VAT nie opiera się na założeniu, zgodnie z którym całkowite lub częściowe odliczenie podatku VAT dokonane przy nabyciu towarów zatrzymanych w wypadku zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu jest większe lub mniejsze od tego, do którego podatnik jest uprawniony, lecz opiera się na wystąpieniu nowej transakcji podlegającej opodatkowaniu w momencie zaprzestania działalności gospodarczej.

38 Opodatkowanie przewidziane w art. 18 lit. c) dyrektywy VAT uwzględnia zmiany wartości składników majątkowych przedsiębiorstwa podczas całego okresu ich wykorzystywania na potrzeby działalności przedsiębiorstwa, ponieważ zgodnie z art. 74 dyrektywy VAT dla transakcji takich jak przewidziane w art. 18 lit. c) dyrektywy VAT podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych lub, w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie wykonania tych transakcji. Podstawą opodatkowania czynności w wypadku zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu jest wartość tych towarów w chwili tego zaprzestania, która uwzględnia zatem zmiany wartości rzeczonych towarów między ich nabyciem a wskazanym zaprzestaniem działalności (zob. w szczególności wyrok z dnia 8 maja 2013 r., Marinow, C-142/12, EU:C:2013:292, pkt 33).

39 Dla osiągnięcia celu art. 18 lit. c) dyrektywy VAT, który polega na uniknięciu tego, żeby składniki majątkowe dające prawo do odliczenia podatku VAT nie zostały przedmiotem nieopodatkowanej ostatecznej konsumpcji w następstwie zaprzestania działalności gospodarczej

podlegającej opodatkowaniu, oraz na wyeliminowaniu wszelkich nierówności w zakresie podatku VAT pomiędzy konsumentami, którzy nabyli swoje towary od innego podatnika, a tymi, którzy nabyli towary w ramach działalności swego przedsiębiorstwa, do opodatkowania wymaganego na mocy art. 18 lit. c) dyrektywy VAT powinno dojść, jak zauważyła Rzecznik Generalna w pkt 34 opinii, o ile towar dający prawo do odliczenia podatku VAT zachowa wartość swoją w dniu zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, niezależnie od okresu pomiędzy nabyciem rzeczonych towarów a datą zaprzestania owej działalności.

40 W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 18 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w wypadku zaprzestania podlegającej opodatkowaniu działalności gospodarczej podatnika zatrzymanie towarów przez podatnika, jeżeli podatek VAT od owych towarów podlega odliczeniu w momencie ich nabycia, można uznać za odpłatną dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT, jeżeli upłynął okres korekty przewidziany w art. 187 dyrektywy VAT.

W przedmiocie kosztów

41 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 (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 18 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r., należy interpretować w ten sposób, że w wypadku zaprzestania podlegającej opodatkowaniu działalności gospodarczej podatnika zatrzymanie towarów przez podatnika, jeżeli podatek od wartości dodanej od owych towarów podlega odliczeniu w momencie ich nabycia, można uznać za odpłatną dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, jeżeli upłynął okres korekty przewidziany w art. 187 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2009/162.

Podpisy

* Język postępowania: polski.