

62016CJ0036

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 11 maja 2017 r. (*1)

„Odesłanie prejudycjalne — Podatki — Wspólny system podatku od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 2 ust. 1 lit. a) — Artykuł 14 ust. 1 — Transakcje podlegające opodatkowaniu — Pojęcie „odpłatnej dostawy towarów” — Przeniesienie nieruchomości na rzecz państwa lub jednostki samorządu terytorialnego w celu spłaty zobowiązania podatkowego — Wyżyczenie”

W sprawie C-36/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 21 września 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 stycznia 2016 r., w postępowaniu:

Minister Finansów

przeciwko

Posnania Investment SA,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: M. Ilešić, prezes izby, A. Prechal, A. Rosas, C. Toader (sprawozdawca) i E. Jarašinas, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

—

w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę, działającego w charakterze pełnomocnika,

—

w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz M. Owsiany-Hornung, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 lutego 2017 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładowi art. 2 ust. 1 lit. a) oraz art. 14 ust. 1 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 przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Ministrem Finansów (Polska, zwanym dalej „Ministrem”) a spółką Posenania Investment SA (zwaną dalej „Posnanią”) w przedmiocie objęcia podatkiem od wartości dodanej (VAT) transakcji, w ramach której spółka ta przeniosła na rzecz jednostki samorządu terytorialnego własność nieruchomości w zamian za zaległości podatkowe.

Ramy prawne

Prawo Unii

3

Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a)

odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

4

Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

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

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym 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”.

5

Zgodnie z art. 14 ust. 1 omawianej dyrektywy za „dostawę towarów” uznaje się przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

6

Zgodnie z art. 16 dyrektywy VAT:

„Wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do

celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, które przekazuje nieodpłatnie lub, w ujęciu ogólnym, które przeznacza do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy VAT od powyższych towarów lub ich części podlega w całości lub w części odliczeniu, jest uznawane za odpłatną dostawę towarów.

Za odpłatną dostawę towarów nie uznaje się jednakże wykorzystania do celów działalności przedsiębiorstwa podatnika towarów stanowiących prezenty o niskiej wartości i próbki.

Prawo polskie

7

Artykuł 2 pkt 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, ze zmianami (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054, zwanej dalej „ustawą o VAT”), stanowi:

„Ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o: towarach – rozumie się przez to rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii”.

8

Artykuł 5 ust. 1 pkt 1 wspomnianej ustawy brzmi następująco:

„Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej »podatkiem«, podlegają: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju”.

9

Artykuł 7 ust. 1 rzeczony ustawy ma następujące brzmienie:

„Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel [...]”.

10

Zgodnie z art. 15 ust. 1 tej ustawy:

„Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności”.

11

Artykuł 15 ust. 2 ustawy o VAT stanowi:

„Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób ciągły. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych”.

12

Artykuł 66 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r., poz. 613)

ma następujące brzmienie:

„§ 1. Szczególnym przypadkiem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych na rzecz:

1)

Skarbu Państwa – w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa;

2)

gminy, powiatu lub województwa – w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody ich budżetów.

§ 2. Przeniesienie następuje na wniosek podatnika:

1)

w przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1, na podstawie umowy zawartej, za zgodą właściwego naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celnego, między starostą wykonującym zadanie z zakresu administracji rządowej a podatnikiem;

2)

w przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 2, na podstawie umowy zawartej między wójtem, burmistrzem (prezydentem miasta), starostą albo marszałkiem województwa a podatnikiem.

[...]

§ 4. W przypadkach wymienionych w § 1 za termin wygaśnięcia zobowiązania podatkowego uważa się dzień przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych.

[...]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

13

Posnania jest spółką prawa polskiego prowadzącą działalność gospodarczą w zakresie obrotu nieruchomościami. Z tego tytułu jest ona podatnikiem VAT. Celem uregulowania zaległości podatkowych, do uiszczenia których była zobowiązana, wystąpiła ona do gminy Czerwonak (Polska, zwanej dalej „gminą”) z wnioskiem o zawarcie umowy o przeniesienie na rzecz gminy własności niezabudowanej nieruchomości gruntowej w zamian za rzecz zaległości na podstawie art. 66 ordynacji podatkowej.

14

Umowa ta, zawarta w dniu 5 lutego 2013 r., doprowadziła do częściowego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego Posnania równocześnie z przeniesieniem własności wspomnianej nieruchomości na rzecz gminy.

15

Posnania zwróciła się do Ministra z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej

w celu ustalenia, czy w takiej sytuacji transakcja zawarta z gminą podlega VAT oraz czy w konsekwencji spółka ta jest zobowiązana do wystawienia odpowiedniej faktury.

16

We wniosku Posenania podniosła, że sporna transakcja nie powinna podlegać opodatkowaniu VAT, opierając się na orzecznictwie sądu odsyłającego – Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska), zgodnie z którym to orzecznictwem przeniesienie własności rzeczy na rzecz Skarbu Państwa w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa nie jest czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT.

17

W interpretacji indywidualnej z dnia 10 maja 2013 r. Minister zajęł stanowisko, że poprzez przeniesienie własności nieruchomości przez Posnanię na rzecz gminy ta ostatnia dysponuje wszystkimi uprawnieniami właściciela – a zatem owo przeniesienie własności w zamian za zaległości podatkowe stanowi odpłatną dostawę towarów w rozumieniu polskich przepisów, co do zasady podlegającą opodatkowaniu VAT.

18

Posnania wniosła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Polska) skargę o uchylenie tej interpretacji podatkowej.

19

Wyrokiem z dnia 13 lutego 2014 r. sąd ten uznał skargę i uchylił interpretację indywidualną, stwierdzając, że obowiązek podatkowy w zakresie VAT może powstać w wypadku przeniesienia własności towarów z nakazu organu władzy publicznej czy też z mocy samego prawa, ale wyłącznie w sytuacji, gdy następuje to w zamian za świadczenie wzajemne. Jako że według prawa polskiego nie ma to miejsca w niniejszym wypadku, sąd ów stwierdził, iż przeniesienie własności rzeczy na rzecz Skarbu Państwa w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa nie jest czynnością podlegającą VAT.

20

Wyrok ten został zaskarżony przez Ministra skargą kasacyjną wniesioną do sądu odsyłającego.

21

We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd ten wyjaśnia, że nawet jeżeli nie kwestionuje się statusu Posnanii jako podatnika, to jednak powstaje pytanie, czy można uznać za „odpłatną dostawę towarów” w rozumieniu dyrektywy VAT przeniesienie, dokonane w zamian za zobowiązanie podatkowe, uprawnienia do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

22

W tym zakresie sąd ów powołuje się na swoje własne orzecznictwo, zgodnie z którym przeniesienie własności rzeczy na rzecz Skarbu Państwa w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa nie jest czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT, podatek nie jest bowiem świadczeniem pieniężnym, które może być uzyskiwane w zamian za inne świadczenie, ponieważ zasadniczym cechem podatku jest jego jednostronność.

23

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

„Czy przeniesienie własności nieruchomości gruntowej (rzeczy) przez podatnika VAT na rzecz:

a)

Skarbu Państwa – w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa, lub

b)

gminy, powiatu lub województwa – w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody ich budżetów, skutkujące wygaśnięciem zobowiązania podatkowego, stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu (odpłatna dostawa towarów) w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) oraz art. 14 ust. 1 dyrektywy [VAT]?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

24

Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. a) i art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przeniesienie własności nieruchomości przez podatnika VAT na rzecz Skarbu Państwa państwa członkowskiego lub jednostki samorządu terytorialnego takiego państwa, następuje, tak jak w postępowaniu gównym, tytułem zapłaty zaległości podatkowych, stanowi odpłatną dostawę towarów podlegającą VAT.

25

Należy przede wszystkim przypomnieć, że dyrektywa VAT ustanawia wspólny system VAT opierający się w szczególności na jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu (wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 39).

26

Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT opodatkowaniu podlega odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

27

Na mocy art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Za „działalność gospodarczą” uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

28

Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy VAT definiuje „dostawę towarów” jako przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

29

W odniesieniu do transakcji będącej przedmiotem postępowania głównego, po pierwsze, bezsporne jest, że umowa zawarta pomiędzy Poznanią a gminą doprowadziła do przeniesienia własności nieruchomości, a po drugie, że Poznań ma status podatnika.

30

Po trzecie, przesłanka miejsca dostawy towaru jest niewątpliwie spełniona, bowiem transakcja miała miejsce na terytorium państwa członkowskiego, czyli w Polsce.

31

Po czwarte, w odniesieniu do potencjalnie odpłatnego charakteru transakcji przeniesienia własności nieruchomości na podmiot publiczny, w niniejszej sprawie własności nieruchomości gruntowej na gminę tytułem zapłaty zaległości podatkowych, należy stwierdzić, że dostawa towarów jest dokonywana „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, tylko jeżeli pomiędzy dostawcą a odbiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdy cena otrzymana przez dostawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości dostarczonego towaru (wyroki: z dnia 27 kwietnia 1999 r., Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, pkt 26; z dnia 21 listopada 2013 r., Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, pkt 32).

32

W niniejszej sprawie istnieje wprowadzone stosunek prawny między dostawcą nieruchomości a jej odbiorcą, taki jak stosunek pożyczcy wierzyciela i dłużnika.

33

Jednakże obowiązek zapłaty spoczywający na podatniku jako na dłużniku z tytułu zobowiązania podatkowego względem organu podatkowego jako wierzyciela tego zobowiązania ma charakter jednostronny, ponieważ zapłata podatku przez tego podatnika skutkuje wyłącznie ustawowym wygaśnięciem tej zaległości, nawet jeżeli dokonuje on tej zapłaty – jak w niniejszej sprawie – poprzez przekazanie nieruchomości.

34

Podatek stanowi bowiem obowiązkowe świadczenie pieniężne pobierane z urzędu przez władzę publiczną od rodaków osób objętych jej kompetencją podatkową. Świadczenie to ma być przeznaczone, za pośrednictwem budżetów publicznych, na usługi użyteczności publicznej. Świadczenie takie, niezależnie od tego, czy dotyczy kwoty pieniężnej czy – jak w niniejszej sprawie – rzeczy, nie rodzi zobowiązania ze strony władzy publicznej do jakiegokolwiek świadczenia ani, w rezultacie, świadczenia wzajemnego ze strony podatnika.

35

W konsekwencji nie chodzi o stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, w rozumieniu orzecznictwa Trybunału przywołanego w pkt 31 niniejszego wyroku.

36

W tym zakresie transakcji polegającej na przekazaniu w ramach zapłaty towaru, które to

przekazanie ma na celu wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, nie można uznać za odpłatną transakcję w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT i nie może być ona objęta VAT.

37

Należy jednak dodać, że chociaż sąd krajowy jest wyjątkowo wrażliwy do oceny faktów będących przedmiotem postępowania głównego oraz do wykładni przepisów krajowych, w ramach odwołania prejudycjalnego Trybunał, który ma udzielić sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, może dostarczyć wskazówek dotyczących akt postępowania głównego lub przedstawionych mu uwag, umożliwiających sądowi odsyłającemu rozstrzygnięcie toczącego się przed nim sprawy (wyrok z dnia 24 lutego 2015 r., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, pkt 32).

38

W odniesieniu do transakcji takiej jak ta w postępowaniu głównym należy zauważyć, że nie można wykluczyć, iż podatnik taki jak Posnania dokonał już, w ramach swego statusu podatnika VAT, odliczenia podatku naliczonego dotyczącego nieruchomości spornej w postępowaniu głównym.

39

W tym zakresie, jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 44 opinii, nawet jeżeli istnieje niebezpieczeństwo nieopodatkowanej ostatecznej konsumpcji, to jest ono jednak objęte przepisami art. 16 dyrektywy VAT.

40

Z orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że celem tego przepisu jest zapewnienie równego traktowania z jednej strony podatnika, który przeznaczają towary do celów prywatnych swoich lub swoich pracowników, a z drugiej strony odbiorcy końcowego, który nabywa towar tego samego rodzaju (zob. podobnie wyrok z dnia 17 lipca 2014 r., BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

41

Dla potrzeb realizacji tego celu w art. 16 dyrektywy VAT za odpłatną dostawę towarów uznano wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, które przekazuje nieodpłatnie lub, w ujęciu ogólnym, które przeznaczają do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy VAT od powyższych towarów lub ich części podlega w całości lub w części odliczeniu (wyrok z dnia 17 lipca 2014 r., BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, pkt 24).

42

W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1 lit. a) i art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przeniesienie własności nieruchomości przez podatnika VAT na rzecz Skarbu Państwa państwa członkowskiego lub jednostki samorządu terytorialnego takiego państwa, następująca, tak jak w postępowaniu głównym, tytułem zapłaty zaległości podatkowych, nie stanowi odpłatnej dostawy towarów podlegającej VAT.

W przedmiocie kosztów

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 2 ust. 1 lit. a) i art. 14 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że przeniesienie własności nieruchomości przez podatnika podatku od wartości dodanej na rzecz Skarbu Państwa państwa członkowskiego lub jednostki samorządu terytorialnego takiego państwa, następujące, tak jak w postępowaniu głównym, tytułem zapłaty zaległości podatkowych, nie stanowi odpłatnej dostawy towarów podlegającej podatkowi od wartości dodanej.

Ileši?

Prechal

Rosas

Toader

Jaraši?nas

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 11 maja 2017 r.

Sekretarz

A. Calot Escobar

Prezes drugiej izby

M. Ileši?

(*1) Język postępowania: polski.