

62016CC0036

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 16 lutego 2017 r. (1)

Sprawa C-36/16

Minister Finansów

przeciwko

Posnania Investment SA

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska)]

„Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym — Przepisy podatkowe — Wspólny system podatku od wartości dodanej — Czynności podlegające opodatkowaniu — Odpłatna dostawa — Działanie podatnika w takim charakterze — Obowiązek podatkowy przy przekazaniu rzeczy w miejsce zapłaty celem spowodowania wygaśnięcia zobowiązania podatkowego”

I. Wprowadzenie

1.

Czy przekazanie własności rzeczy w miejsce zapłaty celem uregulowania zobowiązań podatkowych stanowi transakcję podlegającą obowiązkowi opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, w sytuacji gdy osoba zobowiązana do zapłaty podatku jest zarazem podatnikiem w rozumieniu przepisów o podatku VAT? To dotychczas niewyjaśnione zagadnienie leży u podstaw niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

2.

W postępowaniu głównym spółka skorzystała z przewidzianej w polskim prawie o postępowaniu podatkowym możliwości uregulowania zaległości podatkowych świadczeniem w naturze, w ramach której przeniosła na rzecz państwa własność nieruchomości gruntowej. Spółka ta działała między innymi także w dziedzinie obrotu nieruchomościami.

3.

Kwestia, czy proces uregulowania podatku może zostać ponownie opodatkowany, wydaje się być przy tym szczególnie. Również z uwagi na pośredni charakter podatku VAT, w którego przypadku ciżar podatkowy powinien zostać przerzucony na nabywcę – w niniejszym przypadku na państwo – przyjęcie istnienia obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT wydaje się być osobliwe.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4.

Ramy prawa unijnego sprawy stanowi art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”). Zgodnie z jej treścią podatkowi VAT podlega:

„Odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

5.

Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy VAT definiuje pojęcie podatnika w następujący sposób:

„»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, 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”.

6.

Artykuł 16 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi ponadto, że:

„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”.

B. Prawo krajowe

7.

Postanowienia dyrektywy VAT zostały w powyższym zakresie implementowane przez polskiego ustawodawcę. Ponadto według sądu odsyłającego art. 66 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa umożliwia podatkowemu przez przeniesienie własności na rzecz Skarbu Państwa lub miast innych na rzecz gminy z tytułu podatków stanowiących dochody jej budżetu. Zgodnie z art. 66 § 2 polskiej Ordynacji podatkowej przeniesienie to i towarzyszące mu wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następuje na podstawie umowy zawartej z gminą (względnie Skarbem Państwa itp.), której warunki precyzuje art. 66 §§ 2, 3 polskiej Ordynacji podatkowej. Terminem, w którym następuje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, jest zgodnie z art. 66 § 4 polskiej Ordynacji podatkowej dzień przeniesienia własności tej rzeczy.

III. Spór w postępowaniu głównym

8.

Skarżąca w postępowaniu głównym, Posnania Investment SA (zwana dalej „spółką” lub „skarżącą”), jest spółką prawa polskiego działającą między innymi w zakresie obrotu

nieruchomościami. Celem uregulowania zaległości podatkowych skorzystała ona z możliwości przewidzianej w art. 66 § 1 polskiej Ordynacji podatkowej i w dniu 5 lutego 2013 r. zawarła z właściwą gminą umowę o przeniesienie własności niezabudowanej nieruchomości gruntowej. Powyższa czynność doprowadziła do częściowego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

9.

Następnie spółka zwróciła się do Ministra Finansów z pytaniem, czy przeniesienie własności na gminę podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Jej zdaniem nie może mieć to miejsca. Na poparcie swojego stanowiska przytoczyła w szczególności orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgodnie z którym przeniesienie własności rzeczy na rzecz Skarbu Państwa w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

10.

Z kolei Minister Finansów w interpretacji indywidualnej z dnia 10 maja 2013 r. zajęł stanowisko, że przeniesienie własności rzeczy przez spółkę stanowi co do zasady dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT. Powyższe stanowisko zostało zaskarżone przez spółkę.

11.

Sąd pierwszej instancji wyrokiem z dnia 13 lutego 2014 r. uchylił interpretację indywidualną Ministra Finansów, powołując się na wskazane orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego. Działanie administracji podatkowej naruszyło w szczególności „zasady budowania zaufania do organów podatkowych”. Powyższy wyrok został zaskarżony przez Ministra Finansów skargą kasacyjną.

IV. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i postępowanie przed Trybunałem

12.

Postanowieniem z dnia 21 września 2015 r. rozpatrujący obecnie sprawę Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 267 TFUE przedłożył Trybunałowi do rozstrzygnięcia w trybie prejudycjalnym następujące pytanie:

„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 (odpłatną dostawę towarów) w rozumieniu 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?”.

13.

Odnośnie do powyższej kwestii Rzeczpospolita Polska oraz Komisja Europejska przedstawiły w postępowaniu przed Trybunałem pisemne stanowisko.

V. Ocena prawna

14.

Artykuł 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT przewiduje pięć przesłanek zaistnienia podatku. Musi mieć miejsce dostawa towarów lub świadczenie usług (1), którego podatnik (2) działający w takim charakterze (3) dokonuje odpłatnie (4) na terytorium państwa członkowskiego (5). Zaistnienie trzech z powyższych przesłanek jest bezsporne. Przeniesienie własności nieruchomości gruntowej stanowi dostawę. Dostawa ta została dokonana też przez podatnika i na terenie państwa członkowskiego.

15.

W związku z tym udzielenie odpowiedzi na pytanie prejudycjarne zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT wymaga sprawdzenia, czy w niniejszej sprawie można przyjąć zaistnienie „odpłatnej” dostawy (o tym w lit. A), w której uczestniczył podatnik „działający w takim charakterze” (o tym w lit. B).

A. Odpłatna dostawa dokonana przez podatnika na terytorium państwa członkowskiego

16.

Zgodnie ze stanowiskiem Komisji i Rzeczypospolitej Polskiej przekazanie nieruchomości gruntowej w ramach sprzedaży podatku nastąpiło odpłatnie w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT. Zwolnienie ze zobowiązania pieniężnego w ramach dostawy nie może być potraktowane inaczej niż uzasadnienie istnienia roszczenia pieniężnego z tytułu dostawy.

17.

Można byłoby co najwyżej uznać za wątpliwe, czy u podstaw dostawy i zwolnienia z zobowiązania podatkowego leży stosunek prawny wzajemny. W istocie Trybunał uznał w swoich orzeczeniach, że wystąpienie tego rodzaju stosunku jest konieczne. Dostawa towarów jest dokonywana „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT tylko wtedy, gdy pomiędzy dostawcą i odbiorcą świadczenia istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, przy czym wynagrodzenie otrzymywane przez dostawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości towaru dostarczonego odbiorcy świadczenia (3).

18.

Już z samej treści art. 66 § 1 polskiej Ordynacji podatkowej wynika, że w badanej sprawie u podstaw dostawy nieruchomości gruntowej oraz wygaśnięcia zobowiązania podatkowych leży stosunek prawny. Powyższy przepis normuje ustawowy stosunek prawny. Jego istnienie potwierdza również przewidziana w art. 66 § 2 polskiej Ordynacji podatkowej umowa publicznoprawna. Wątpliwe jest co najwyżej, czy przy ustawowym wygaśnięciu zobowiązania podatkowego (art. 66 § 4 polskiej Ordynacji podatkowej) skutek przekazania rzeczy w miejsce zapłaty powstaje rzeczywiste wzajemne, czy też jedynie jednostronny stosunek prawny. Ostatecznie kwestia ta może jednak pozostać otwarta.

19.

Podatek VAT jest ogólnym podatkiem konsumpcyjnym (4), który opodatkowuje wydatek odbiorcy świadczenia poniesiony za odbiór korzyści konsumpcyjnej (dostawy lub usługi). W związku z tym pojęcie stosunku prawnego, który uznawany jest w tym przypadku za konieczny, musi być rozumiane bardzo szeroko. Nie może chodzić ani o wartość w rozumieniu cywilnoprawnym, ani o podstawę cywilno- bądź publicznoprawną, ani o wzajemność takiej podstawy. Rozstrzygać jest jedynie, czy odbiorca pokrył korzyść konsumpcyjną (dostawę lub usługę), która została mu przekazana przez podatnika, ze swojego majątku (5). Decydująca jest zatem wzajemność zachodząca między wydatkiem a korzyścią konsumpcyjną, a nie między cywilno- bądź publicznoprawnymi podstawami.

20.

Przy tym wymaganym przez prawo podatku konsumpcyjnego szerokim rozumieniu transakcji odpłatnej należy uznać, że w badanej sprawie – zgodnie ze stanowiskiem Komisji i Rzeczypospolitej Polskiej – ma miejsce odpłatna dostawa. Dotyczy to również przypadku, gdy zobowiązania podatkowe wygasają z mocy ustawy wskutek przeniesienia własności nieruchomości gruntowej (art. 66 § 4 polskiej Ordynacji podatkowej).

B. Działanie podatnika w takim charakterze

1. Uregulowanie zobowiązań podatkowych jako działalność gospodarcza?

21.

Należy ponadto wyjaśnić, czy podatek VAT, który jako osoba zobowiązana do zapłaty podatku reguluje swoje podatki nie środkami pieniężnymi, lecz świadczeniem w naturze, jest w tym zakresie podatnikiem VAT „działającym w takim charakterze” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT.

22.

Podatek jest podmiotem „działającym w takim charakterze” tylko wtedy, gdy wykonuje czynności w ramach swojej opodatkowanej działalności (6). Jak wynika dalej z art. 9 dyrektywy VAT, sama odpłatność działalności nie jest wystarczająca. Dyrektywa wymaga raczej określonej własności, mianowicie gospodarczego charakteru działalności w momencie działania.

23.

W związku z tym decydujące znaczenie ma w niniejszej sprawie pytanie, czy uregulowanie zobowiązań podatkowych stanowi gospodarczą działalność osoby zobowiązanej do zapłaty podatku w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT. W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na to pytanie należy wtedy zadać jeszcze pytanie, czy sytuacja uległaby zmianie, gdyby zobowiązania podatkowe były regulowane nie za pomocą środków pieniężnych, lecz świadczeniem w naturze.

24.

Pojęcie „działalności gospodarczej” obejmuje na podstawie art. 9 ust. 1 zdanie drugie dyrektywy VAT wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców i zgodnie z orzecznictwem zawiera w sobie wszystkie stadia produkcji, handlu i świadczenia usług (7).

25.

Artykuł 9 ust. 1 zdanie drugie dyrektywy VAT opisuje rodzaje działalności gospodarczych poprzez wymienienie grup zawodów. Jeżeli dokonać dokładniejszej analizy, chodzi tu przy tym o opis typologiczny, zawierający wyliczenie typów (grup zawodów) przedsiębiorstw. W przeciwieństwie do pojęcia abstrakcyjnego opis typologiczny jest bardziej otwarty. Przynależność do typu nie musi być ustalona w drodze logiczno-abstrakcyjnej subsumpcji, lecz może być określona według stopnia podobieństwa do pierwowzoru (wzoru). Cechy charakterystyczne dla danego typu nie muszą występować jednocześnie i w konkretnym przypadku może wystąpić brak jednej bądź innej cechy. Podlegający badaniu indywidualny przypadek zostanie w sposób ocenny przyporządkowany danemu typowi jedynie w drodze porównania podobieństwa. Przyporządkowanie to wymaga w indywidualnym przypadku całościowej oceny typów, uwzględniającej sposób jego postrzegania w obrocie oraz stopień podobieństwa do danego typu (wzoru).

26.

Również, jeżeli pojęcie działalności gospodarczej interpretować szeroko (8), spona zobowiązanie podatkowe nie stanowi takowej działalności gospodarczej. Zapłać podatku stanowi raczej jedynie spełnienie publicznoprawnego, indywidualnego obowiązku, który ciąży na każdej osobie zobowiązanej do zapłać podatku, nawet jeżeli nie jest ona podatnikiem VAT. Jest to prawdę tak?e w przypadku podatków z tytułu działalności gospodarczej – jak np. zapłać zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku VAT.

27.

Wyniki powyższego badania nie ulegną zmianie, w sytuacji gdy zobowiązanie podatkowe zostanie uregulowane za pomocą świadczenia w naturze. Przekazanie świadczenia w naturze przedstawia tak naprawdę tylko szczególny sposób zapłać w ramach poboru podatków. Tak jak w zwykłym postępowaniu podatkowym, tak?e zobowiązanie podatkowe powsta?e z mocy ustawy zostanie zapłacone zamiast środkami pieniężnymi, przedmiotem w naturze według jego obiektywnej wartości – a nie według wysokości ceny sprzedaży. Z tego powodu działanie w ramach publicznoprawnego poboru podatków nie może być określone jako działalność gospodarcza. Z działalnością typowego podatnika VAT w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT (np. kupca nabywającego towary celem ich odsprzedaży) nie może być w najmniejszym stopniu porównywalne wydanie przedmiotów majątku celem zapłać w?asnego zobowiązania podatkowego.

28.

Również niczego nie zmienia w tym zakresie publicznoprawna umowa przewidziana w polskiej Ordynacji podatkowej. Zabezpiecza ona jedynie zgodę uczestników na taki sposób zapłać. Wierzyciel podatkowy wyraża w ten sposób tylko zgodę, ?e zobowiązanie podatkowe może ulec wygaśnięciu w następstwie tego świadczenia w naturze.

29.

Ponadto wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjarnym nie zawiera tej ?adnej podstawy do przyjęcia, by prawo krajowe pozwalało Skarbowi Państwa zwrócić się do osoby zobowiązanej do zapłać podatku i zaoferować jej, aby zamiast zapłać podatku środkami pieniężnymi, przeniosła raczej własność określonej nieruchomości gruntowej, którą w innym przypadku musiano by nabyć w drodze umowy sprzedaży. Osoba zobowiązana do zapłać podatku sama decyduje o tym, czy i jakimi świadczeniami w naturze chce zapłać swoje podatki. Skarb Państwa może wtedy co najwyżej wyrazić na to zgodę – nie może jednak ?adać takiego sposobu

zapłaty.

30.

Zobowiązanie podatkowe wygasa z mocy ustawy w szczególności poprzez przeniesienie własności w wysokości wartości rzeczy. Wartość ta jest niezależna od woli względnie od negocjacji stron umowy publicznoprawnej. Wartość rzeczy zostanie określona w sprawującym władztwo w zakresie podatków państwie przestrzegającym zasady państwa prawa zapewne na podstawie abstrakcyjnych – obowiązujących wszystkie osoby zobowiązane do zapłaty podatku – kryteriów wyceny. W ramach tych przesłanek – które ma zbadać sąd odsyłający – w przypadku zapłaty zobowiązań podatkowych poprzez przekazanie własności rzeczy nie może co do zasady być mowy o (typowej) działalności gospodarczej.

2. Wyjtek na podstawie zbiteń z głównych działań podlegających opodatkowaniu?

31.

Jednakże w niniejszej sprawie przeniesienie własności nieruchomości gruntowej jest dokonywane nie przez np. adwokata czy lekarza, lecz przez podmiot zajmujący się obrotem nieruchomościami gruntowymi. W związku z tym nie można zignorować pewnej zbiteń z jego czynności (przekazania własności nieruchomości gruntowej w miejsce zapłaty) z wykonywaną działalnością gospodarczą (obrotem nieruchomościami gruntowymi).

32.

Podobną konstelację zajmował się Trybunał w sprawie Kostov (9). W tej sprawie podatnik (komornik sądowy działający na zasadzie prywatnej działalności gospodarczej) zawierał poszczególne umowy o prowadzenie spraw w celu nabywania w drodze licytacji nieruchomości gruntowych na rzecz osób trzecich, które to umowy pozostawały w pewnej zbiteń z jego działalności głównej (licytacji komorniczej). Trybunał uznał, że podlegają one obowiązkowi podatkowemu.

33.

Trybunał wywiódł, że „art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że osoba fizyczna, która już jest podatnikiem VAT w związku ze swoją działalnością prywatnego komornika, powinna zostać uznana za »podatnika« względem każdej innej działalności gospodarczej wykonywanej w sposób okazjonalny, jeżeli działalność ta stanowi działalność w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT” (10).

34.

Powyższe rozstrzygnięcia nie mogą być jednak rozumiane w tym sensie, że wszystkie odpłatne czynności podatnika nagle dokonywane są przez niego w takim charakterze. W tej konkretnie rozstrzyganej sprawie istniałby związek ubocznej działalności komornika sądowego z jego podlegającym opodatkowaniu działalnością główną, dlatego przy wymaganym typologicznym sposobie oceny sporne okazuje się tylko prowadzenie spraw w tamtej sprawie na rzecz obcych osób trzecich stanowiło w istocie działalność gospodarczą.

35.

Natomiast w przypadku zapłaty zobowiązań podatkowych podmiotu zajmującego się obrotem nieruchomościami gruntowymi poprzez przekazanie nieruchomości gruntowej w miejsce zapłaty nie ma miejsca, według podejrzenia typologicznego, żadna działalność gospodarcza w rozumieniu

art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT.

36.

Prawdą jest, że nakaz zapewnienia neutralnych warunków konkurencji wymaga – jak twierdzi logicznie Komisja – żeby wszystkie konkurujące podmioty, które zaopatrują konsumentów, podlegały w jednakowy sposób podatkowi VAT. W przypadku zapłaty zobowiązań podatkowych świadczeniem w naturze nie powstaje jednak sytuacja konkurencji w stosunku do innych osób zobowiązanych do zapłaty podatku. Osoba zobowiązana do zapłaty podatku, która płaści swoje zobowiązanie podatkowe, nie konkuruje w tym momencie również z innym podatnikiem VAT (np. innym podmiotem zajmującym się obrotem nieruchomościami gruntowymi). Nie posiada ona mianowicie żadnej siły przetargowej odnośnie do ustalania ceny sprzedaży przekazywanej rzeczy. Co więcej, określenie wartości przekazywanej nieruchomości gruntowej w ramach poboru podatków następuje całkowicie na podstawie kryteriów obiektywnych. Z tego powodu wątpliwość nie może zaistnieć konkurencja cenowa.

37.

Przekazanie rzeczy w celu uregulowania zobowiązań podatkowych odbywa się w takim przypadku poza jakimkolwiek rynkiem. Dotyczy to w równym stopniu „zwykłych” osób zobowiązanych do zapłaty podatku, jak i osób zobowiązanych do zapłaty podatku, które są jednocześnie osobami, na których ciąży obowiązek podatkowy z tytułu podatku VAT. Również państwo jako odbiorca świadczenia nie ma żadnej możliwości wyboru co do tego, czy „nabędzie” tę lub inną nieruchomość gruntową. Pozostaje mu tylko możliwość wyboru, czy zaakceptuje świadczenie w naturze w wysokości jego obiektywnej wartości zamiast środków pieniężnych w celu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

38.

W zgodzie z powyższym Trybunał uważa nawet bezspornie gospodarczą i odpłatną czynność (sprzedaż narkotyków) za niepodlegającą opodatkowaniu, ponieważ wykluczona jest jakakolwiek (legalna) konkurencja w ramach danego sektora gospodarki (11). Ta idea może znaleźć zastosowanie w badanym przypadku. Wygasanie osobistego zobowiązania podatkowego wskutek przeniesienia świadczenia w naturze na wierzyciela podatkowego (to znaczy pobór podatku) oznacza niemożność zaistnienia jakakolwiek konkurencji między podatnikami.

39.

Decydujące jest, czy prawo krajowe (w badanej sprawie poprzez przewidziane umowy publicznoprawne) zezwala w ramach publicznoprawnego poboru podatku na zgodne określenie przez jego uczestników – tak jak przy sprzedaży – przedmiotu, który ma zostać przekazany, oraz jego ceny. Jeżeli nie ma to miejsca, podatnik VAT nie działa przy regulowaniu swojego zobowiązania podatkowego w ramach swojej działalności gospodarczej. Nie działa on wtedy „w takim charakterze” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT. Ma to zastosowanie również w sytuacji, gdy podatnik VAT jest podmiotem zajmującym się obrotem nieruchomościami gruntowymi i zamiast świadczenia pieniężnego w miejsce zapłaty przenosi własną nieruchomość gruntową.

3. Charakter podatku VAT

40.

Charakter podatku VAT jako pośredniego podatku konsumenckiego potwierdza powyższy

wniosek. Podatek VAT obci??a ko?cowego konsumenta (12), przy czym podatnik dzia?a „tylko” jako poborca podatku na rachunek pa?stwa (13). Równie? to przemawia w badanej sprawie przeciwko uznaniu zaistnienia dzia?alno?ci gospodarczej. Dzia?alno?? gospodarcza w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT dostrzegalnie wyrasta z za?o?enia, ?e podatnik za pomoc? swojego ?wiadczenia wzajemnego – które uzyskuje w drodze rokowa? od swojego kontrahenta – mo?e przerzuci? podatek VAT na odbiorc? ?wiadczenia i pobra? go od niego. Ta idea nie da si? pogodzi? z roszczeniem podatkowym podlegaj?cym wyga?ni?ciu z mocy ustawy oraz z faktem, ?e otrzymuj?ce je pa?stwo chce pobiera? podatki, lecz nie chce ponosi? dalszych podatków (w tym przypadku podatku VAT, który ma zosta? na nie przerzucony).

4. Niebezpiecze?stwo faworyzowania pa?stwa jako „konsumenta”?

41.

Nie dzielam natomiast wyra?onych przez Komisj? w?tpliwo?ci do odno?nie niebezpiecze?stwa faworyzowania osoby zobowi?zanej do zap?aty podatku wzgl?dzie pa?stwa. Osoba zobowi?zana do zap?aty podatku nie otrzymuje ?adnej korzy?ci, poniewa? na przekazanie rzeczy w celu zap?aty podatku nie mia?by wp?ywu obowi?zek podatkowy w zakresie VAT. Powy?szy obowi?zek mia?by bowiem nast?puj?ce skutki: Kiedy osoba zobowi?zana do zap?aty podatku ma zap?aci? podatek w wysoko?ci X, nieruchomo?? gruntowa ma warto?? X i czynno?? podlega opodatkowaniu – wtedy podatek X wygas?by i pa?stwo musia?oby osobie zobowi?zanej do zap?aty podatku jeszcze dodatkowo zap?aci? podatek VAT, ?eby podatnik móg? go odprowadzi? (z powrotem na rzecz pa?stwa). Pa?stwo natomiast nie zaoszcz?dzi?oby na podatku VAT, poniewa? otrzymuje ?wiadczenie w naturze niezale?nie od swojej w?asnej potrzeby konsumpcyjnej, zatem nie oszcz?dza dalszych nak?adów obci??onych podatkiem VAT.

42.

Wbrew zapatrywaniu Komisji niebezpiecze?stwo przejawia si? o wiele bardziej w tym, ?e uznanie za czynno?? podlegaj?c? opodatkowaniu stworzy?oby mo?liwo?? odliczenia podatku naliczonego przy nabywaniu sk?adników maj?tku, które s? u?ywane w celach prywatnych, poniewa? by?oby mo?liwe, ?e pewnego razu zosta?yby one wykorzystane w celu uregulowania zobowi?za? podatkowych (14).

43.

Równie? ró?ne traktowanie zap?aty podatku – w zale?no?ci do tego, czy podatki s? p?acone za pomoc? ?rodków pieni??nych (brak obci??enia podatkowego), czy poprzez ?wiadczenia w naturze (w tym przypadku pe?ne obci??enie podatkowe) – nie by?oby przekonuj?ce. To samo ma zastosowanie w przypadku ró?nego traktowania zap?aty podatku poprzez ?wiadczenie w naturze, w zale?no?ci od tego, czy jest ona dokonywana przez podatników VAT, czy przez osoby nieb?d?ce podatnikami VAT. Powy?sza kwalifikacja podatkowa w zakresie podatku VAT nie mo?e mie? znaczenia dla wysoko?ci dochodu podatkowego (z innych rodzajów podatków, z których wynikaj? zobowi?zania podatkowe).

44.

W takim przypadku pozostaje ostatecznie tylko niebezpiecze?stwo nieopodatkowanej ostatecznej konsumpcji, gdyby przekazanie ?wiadczenia w naturze w miejsce zap?aty nie zosta?o potraktowane jako dzia?alno?? gospodarcza. Takie niebezpiecze?stwo istnieje jednak tylko wtedy, gdyby ?wiadczc?cy (w tym przypadku spó?ka) na podstawie swojej w?a?ciwo?ci jako podatnik VAT dokona? ju? odliczenia podatku naliczonego odno?nie do przekazanego towaru.

45.

Temu niebezpieczeństwu zapobiegają jednakże w ramach systemu przepisy art. 16 (a także art. 26) dyrektywy VAT. W przypadku gdy zapłata podatków za pomoc świadczone w naturze nie stanowi działania gospodarczej, wtedy z momentem przekazania w miejsce zapłaty przedmioty te zostaną wyprowadzone z przedsiębiorstwa w celach innych niż prowadzona działalność. Na podstawie art. 16 dyrektywy VAT zostanie wtedy przeprowadzona korekta dokonanego odliczenia podatku naliczonego, co w konsekwencji udaremni powstanie nieopodatkowanej konsumpcji ostatecznej. Podatnik VAT będzie wówczas traktowany jak osoba prywatna, która oddaje państwu przedmiot celem uregulowania zobowiązań podatkowych. W ten sposób zostanie w rezultacie zapewnione równe traktowanie wszystkich płatności podatkowych wszystkich osób zobowiązanych do zapłaty podatku, niezależnie od tego, czy osoby te (mniej lub bardziej przypadkowo) jednocześnie są jeszcze podatnikami VAT.

5. Wnioski

46.

W rezultacie przekazanie w miejsce zapłaty przedmiotu z majątku podatnika celem zapłaty jego zobowiązań podatkowych nie stanowi działania gospodarczej, w ramach której podatnik działałby „w takim charakterze” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT. Ocena ta stosuje się również w sytuacji, gdyby podatnik przekazał przedmiot zwykłego obrotu w ramach swojego przedsiębiorstwa. W takim przypadku nie ma miejsca transakcja podlegająca opodatkowaniu podatkiem VAT w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT.

VI. Propozycja rozstrzygnięcia

47.

Wobec powyższego proponuję na pytanie prejudycjalne Naczelnego Sądu Administracyjnego udzielić następującej odpowiedzi:

Prowadzące do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego z mocy ustawy przeniesienie własności nieruchomości gruntowej przez podatnika VAT na wierzyciela podatkowego nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT. Podatnik nie działa w takim przypadku „w takim charakterze”. Zgodnie z art. 16 dyrektywy VAT musi natomiast zostać dokonana korekta przeprowadzonego odliczenia podatku naliczonego odnośnie do przekazywanego przedmiotu.

Warunkiem jest, by możliwość zapłaty podatków za pomoc świadczenia w naturze w miejsce zapłaty przysługiwała tylko osobie zobowiązanej do zapłaty podatku i by wykonywana była jedynie na mocy przewidzianej umowy publicznoprawnej. Strony nie powinny w takim przypadku mieć żadnego wpływu na „cenę sprzedaży”. Co więcej, cena ta winna zostać ustalona na podstawie obiektywnych kryteriów wyceny, co powinien zbadać sąd odsyłający.

(1) Język oryginału: niemiecki.

(2) Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

(3) Wyroki: z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 14; z dnia 17 września 2002 r., Town & County Factors, C-498/99, EU:C:2002:494, pkt 18; z dnia 23 marca 2006 r., FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, pkt 34; z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 40; z dnia 21 listopada 2013 r., Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, pkt

(4) Wyroki: z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 19; z dnia 7 listopada 2013 r., Tulic und Plavo in, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 34; postanowienie z dnia 9 grudnia 2011 r., Connoisseur Belgium, C-69/11, niepublikowane, EU:C:2011:825, pkt 21.

(5) Również jednostronnie i dobrowolnie zapłacony po wykonaniu umowy Bewirtungsvetrag [umowy mieszanej, na podstawie której gospodarz lub osoba prowadząca lokal gastronomiczny przygotowuje posiłek na zamówienie gości] napiwek w restauracji stanowi wynagrodzenie za usługę.

(6) Porównaj w tym ujęciu wyroki: z dnia 4 października 1995 r., Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, pkt 17 i nast.; z dnia 29 kwietnia 2004 r., EDM, C-777/01, EU:C:2004:243, pkt 66; z dnia 12 stycznia 2006 r., Optigen i in., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, pkt 42.

(7) Porównaj m.in. wyroki: z dnia 4 grudnia 1990 r., van Tiem, C-186/89, EU:C:1990:429, pkt 17; z dnia 26 czerwca 2003 r., MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, pkt 41; z dnia 12 stycznia 2006 r., Optigen i in., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, pkt 41.

(8) Wyroki: z dnia 12 września 2000 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-359/97, EU:C:2000:426, pkt 39; z dnia 26 czerwca 2003 r., MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, pkt 42; z dnia 26 czerwca 2007 r., T-Mobile Austria i in., C-284/04, EU:C:2007:381, pkt 35; z dnia 20 czerwca 2013 r., Fuchs, C-219/12, EU:C:2013:413, pkt 17.

(9) Wyrok z dnia 13 czerwca 2013 r., Kostow, C-62/12, EU:C:2013:391.

(10) Wyrok z dnia 13 czerwca 2013 r., Kostow, C-62/12, EU:C:2013:391, pkt 31.

(11) Porównaj m.in. wyroki: z dnia 29 czerwca 1999 r., Coffeeshop Siberië, C-158/98, EU:C:1999:334, pkt 14, 21; z dnia 29 czerwca 2000 r., Salumets i in., C-455/98, EU:C:2000:352, pkt 19; z dnia 12 stycznia 2006 r., Optigen i in., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, pkt 49.

(12) Wyroki: z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 19; z dnia 7 listopada 2013 r., Tulic und Plavo in, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 34; postanowienie z dnia 9 grudnia 2011 r., Connoisseur Belgium, C-69/11, niepublikowane, EU:C:2011:825, pkt 21.

(13) Wyroki: z dnia 20 października 1993 r., Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, pkt 25; z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 21.

(14) W szczególności deficytowa na dłuższą metę działalność hobbystyczna podatników (w prawie podatkowym w zakresie podatku dochodowego są tu często wymieniani działający na podstawie prywatnej działalności gospodarczej adwokaci i lekarze z prywatnymi winnicami, stadninami koni, jachtami żaglowymi itp.) mogłaby być prowadzona efektywnie poprzez odliczanie podatku naliczonego obciążając przy tym społeczeństwo.