

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (szósta izba)

z dnia 9 listopada 2017 r. (*)

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

W sprawie C-552/16

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

„Wind Inovation 1” EOOD, w likwidacji,

przeciwko

Direktor na Direksia „Obzhalsvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

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

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Direktor na Direksia „Obzhalsvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia przez A. Georgieva, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu bułgarskiego przez E. Petranovę oraz M. Georgievę, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz N. Nikolovę, działające w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 168 i 176 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektyw? VAT”).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu mi?dzy Wind Inovation 1 EOOD (zwan? dalej „Wind Inovation” lub „spó?k? Wind Inovation”) a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno?osiguritelna praktika” – Sofia (dyrektorem dyrekcji „Odwo?ania oraz praktyka podatkowa i zabezpieczenia spo?eczne” w Sofii, Bu?garia) (zwanym dalej „Direktor”) dotycz?cego decyzji o wykre?leniu tej spó?ki z rejestru podatku od warto?ci dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artyku? 9 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„»Podatnikiem« jest ka?da osoba prowadz?ca samodzielnie w dowolnym miejscu jak?kolwiek dzia?alno?? gospodarcz?, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci.

»Dzia?alno?? gospodarcza« obejmuje wszelk? dzia?alno?? producentów, handlowców lub us?ugodawców, w??cznie z górnictwem, dzia?alno?ci? rolnicz? i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za dzia?alno?? gospodarcz? uznaje si? w szczególno?ci wykorzystywanie, w sposób ci?g?y, maj?tku rzeczowego lub warto?ci niematerialnych w celu uzyskania z tego tytu?u dochodu.

[...]”.

4 Artyku? 18 dyrektywy VAT przewiduje:

„Pa?stwa cz?onkowskie mog? uzna? za odp?atn? dostaw? towarów ka?d? z nast?puj?cych czynno?ci:

[...]

c) [...] zatrzymanie towarów przez podatnika lub jego nast?pców prawnych, w przypadku gdy zaprzestaje on prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej podlegaj?cej opodatkowaniu, je?eli VAT od takich towarów podlega? w ca?o?ci lub w cz??ci odliczeniu w momencie ich nabycia lub wykorzystania zgodnie z lit. a)”.

5 Artyku? 168 dyrektywy VAT stanowi:

„Je?eli towary i us?ugi wykorzystywane s? na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w pa?stwie cz?onkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia nast?puj?cych kwot od kwoty VAT, któr? jest zobowi?zany zap?aci?:

a) VAT nale?nego lub zap?aconego w tym pa?stwie cz?onkowskim od towarów i us?ug, które zosta?y mu dostarczone lub które maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

6 Artyku? 176 dyrektywy VAT ma nast?puj?ce brzmienie:

„Stanowi?c jednomy?lnie na wniosek Komisji, Rada okre?la wydatki, które nie daj? prawa do odliczenia VAT. W ?adnym przypadku prawo do odliczenia VAT nie dotyczy wydatków, które nie

s? ?ci?le zwi?zane z dzia?alno?ci? gospodarcz?, takich jak wydatki na artyku?y luksusowe, rozrywk? lub wydatki reprezentacyjne.

Do czasu wej?cia w ?ycie przepisów, o których mowa w akapicie pierwszym, pa?stwa cz?onkowskie mog? utrzyma? wszystkie wy??czenia przewidziane w prawie krajowym w dniu 1 stycznia 1979 r. lub, w odniesieniu do pa?stw cz?onkowskich, które przyst?pi?y do Wspólnoty po tym terminie, przepisy obowi?zuj?ce w dniu ich przyst?pienia”.

Prawo bu?garskie

Ustawa o podatku od warto?ci dodanej w obowi?zuj?ca od dnia 1 stycznia 2007 r.

7 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ustawa o podatku od warto?ci dodanej, DV nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r., zwana dalej „ZDDS”) wesz?a w ?ycie w dniu 1 stycznia 2007 r., kiedy to wszed? równie? w ?ycie traktat mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi Unii Europejskiej a Republik? Bu?garii oraz Rumuni? w sprawie przyst?pienia Republiki Bu?garii i Rumunii do Unii Europejskiej (Dz.U. 2005, L 157, s. 11).

8 Artyku? 106 ZDDS przewiduje:

„1. Ustanie rejestracji (wyrejestrowanie) zgodnie z t? ustaw? jest procedur?, na podstawie której po dacie wyrejestrowania osoba nie ma prawa do naliczania VAT ani do wykonywania prawa do odliczenia, z wyj?tkiem wypadków, gdy w ustawie tej przewidziano inaczej.

2. Rejestracja ustaje:

1) z inicjatywy zarejestrowanego podmiotu, gdy istnieje podstawa do wyrejestrowania – obowi?zkowego lub wed?ug wyboru;

2) z inicjatywy organu ds. przychodów, gdy:

a) stwierdzi? on istnienie podstawy do obowi?zkowego wyrejestrowania;

b) istnieje okoliczno?? okre?lona w art. 176”.

9 Zgodnie z art. 107 ZDDS:

„Podstaw? obowi?zkowego wyrejestrowania stanowi:

[...]

4) rozwi?zanie podmiotu w wypadkach:

a) rozwi?zania osoby prawnej b?d?cej przedsi?biorc?, z likwidacj? lub bez likwidacji;

[...]”.

10 Artyku? 111 ZDDS przewiduje:

„1. Z chwil? wykre?lenia z rejestru przyjmuje si?, ?e podatnik dokonuje transakcji, w rozumieniu niniejszej ustawy, obejmuj?cej wszelkie istniej?ce towary lub us?ugi, w odniesieniu do których dokona? odliczenia podatku naliczonego w ca?o?ci lub w cz??ci i które s?:

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

[...]

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

11 Artykuł 76 ZDDS stanowi:

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

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

1) posiadane w dacie dalszej rejestracji zgodnie z tą ustawą aktywa w rozumieniu niniejszej ustawy były opodatkowane przy wyrejestrowaniu w trybie art. 111 ust. 1 pkt 1;

2) naliczony przy wyrejestrowaniu podatek został faktycznie wpłacony lub potrącony przez organ ds. przychodów;

3) za pomocą posiadanych aktywów określonych w pkt 1 podmiot dokonywał, dokonuje lub będzie dokonywał podlegających opodatkowaniu dostaw towarów lub świadczenia usług w rozumieniu art. 69;

[...]”.

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

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

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

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

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

„1) Czy art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie

dopuszcza on obowiązkowego wyrejestrowania z rejestru VAT, opartego na zmianie [ZDDS] dokonanej w dniu 1 stycznia 2007 r., zgodnie z którą to zmianę wyznaczono możliwości, aby wyznaczony przez sąd likwidator wybrał, czy osoba prawna, co do której wydano orzeczenie sądu o rozwiązaniu, pozostanie zarejestrowana zgodnie z [ZDDS] do daty wykreślenia jej z [(rejestru handlowego)], a zamiast tego uregulowano rozwiązanie osoby prawnej bądźcej przedsięwzięcia z likwidacją lub bez likwidacji jako podstawę obowiązkowego wyrejestrowania z rejestru VAT?

2) Czy art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie dopuszcza on obowiązkowego wyrejestrowania z rejestru VAT, opartego na zmianie [ZDDS] dokonanej w dniu 1 stycznia 2007 r., w wypadkach gdy w odniesieniu do podatnika w chwili obowiązkowego wyrejestrowania z rejestru VAT istnieje przesłanka ponownej obowiązkowej rejestracji zgodnie z ZDDS i gdy podatnik ten jest stroną obowiązkowych umów oraz oświadcza, że nie zaprzestaje wykonywania działalności gospodarczej i nadal ją wykonuje, i gdy w celu nabycia prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do posiadanych aktywów, opodatkowanych w chwili wyrejestrowania i posiadanych przy ponownej rejestracji, podatnik powinien faktycznie wpłacić naliczony i należny podatek przy dokonaniu obowiązkowej rejestracji? Na wypadek gdyby obowiązkowe wyrejestrowanie we wskazanych warunkach było dopuszczalne: czy możliwe jest powzięcie prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do opodatkowanych przy wyrejestrowaniu aktywów, posiadanych przy ponownej rejestracji zgodnie z ZDDS, za pomocą których podmiot wykonuje lub będzie wykonywał podlegające opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług, z faktyczną wpłatą podatku do budżetu państwa, czy też możliwe jest potrącenie miźdy podatkiem naliczonym przy wyrejestrowaniu a ustalony wysokośći prawa do odliczenia VAT przy ponownej rejestracji zgodnie z [ZDDS], tym bardziej że podatek jest wymagalny od podmiotu, w odniesieniu do którego powstaje prawo do odliczenia VAT?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Wprowadzenie

25 Przedłożone pytania dotyczą przepisów krajowych, które przewidują obowiązkowe wykreślenie z rejestru VAT spółki, co do której wydano orzeczenie sądu o rozwiązaniu, oraz które wprowadzają nowelizację ustawy obowiązkowej w dniu przystąpienia danego państwa członkowskiego do Unii Europejskiej, zgodnie z którą takie wykreślenie i wynikające z niego obowiązki obejmujące naliczenie VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego od posiadanych aktywów oraz zapłatę tego podatku na rzecz państwa nie mogą zostać odroczone przez likwidatora spółki do dnia wykreślenia tej spółki z rejestru handlowego.

26 Sąd odsyłający zastanawia się, czy ta nowelizacja wprowadza ograniczenie prawa do odliczenia, które nie istniało w chwili przystąpienia danego państwa członkowskiego do Unii i które jest zatem sprzeczne z art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT.

27 Zgodnie z tym przepisem, przewidującym odstępstwo od zasad dotyczących prawa do odliczenia VAT, państwa członkowskie, które przystąpiły do Unii po dniu 1 stycznia 1979 r., mogą utrzymać wszystkie wyłączenia przewidziane w prawie krajowym w dniu ich przystąpienia do Unii.

28 Jednakże w niniejszym przypadku nic nie wskazuje na to, że przepisy krajowe, które, co nie ulega wątpliwości, dotyczą wykreślenia z rejestru VAT w przypadku rozwiązania osoby prawnej z likwidacją lub bez likwidacji, wprowadzają wyłączenie mieszczące się w ramach tego odstępstwa.

29 W rezultacie w celu ustalenia, czy środek taki jak ten bądźcy przedmiotem postępowania głównego wprowadza ograniczenie prawa do odliczenia, które jest sprzeczne z dyrektywą VAT, należy dokonać jego analizy w świetle mechanizmu prawa do odliczenia, który wprowadza ta

dyrektywa, w szczególności w jej art. 168.

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

W przedmiocie wykadni art. 168 dyrektywy VAT

31 W celu udzielenia odpowiedzi na pytania przedłożone przez sąd odsyłający należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem wykonywanie działalności gospodarczej uzasadnia, zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, kwalifikację podmiotu jako podatnika, któremu dyrektywa ta przyznaje prawo do odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 3 marca 2005 r., Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, pkt 19).

32 W myśli utrwalonego orzecznictwa owo prawo do odliczenia podatku przewidziane w art. 168 dyrektywy VAT stanowi integralny mechanizm VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego czynności powodujące naliczenie podatku (wyroki: z dnia 12 stycznia 2006 r., Optigen i in., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, pkt 53; z dnia 29 października 2009 r., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 55).

33 System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach prowadzonej przez tego przedsiębiorcę działalności gospodarczej oraz zapewnienie całkowitej neutralności działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że podlega ona sama opodatkowaniu VAT (wyroki: z dnia 22 lutego 2001 r., Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, pkt 24; z dnia 3 marca 2005 r., Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, pkt 25).

34 Z art. 168 dyrektywy VAT wynika, że w sytuacji gdy podatnik działający w takim charakterze w chwili nabycia towarów lub usług używa tych towarów lub tych usług na potrzeby dokonywanych przez siebie opodatkowanych transakcji, jest on uprawniony do odliczenia VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego z tytułu tych towarów lub usług (wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 27).

35 W tych okolicznościach należy uznać, że prawo do odliczenia jest związane z wykonywaniem działalności gospodarczej.

36 W przypadku zaprzestania prowadzenia przez spółkę działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, z wyjątkiem przypadków przekazania do spółki całości lub części majątku, o których mowa w art. 19 dyrektywy VAT, dyrektywa ta przewiduje wyrażenie w art. 18 lit. c), że zatrzymanie towarów przez podatnika lub jego następców prawnych może zostać uznane za odpłatną dostawę towarów, jeżeli towary te dają prawo do odliczenia.

37 Trybunał podkreśli, że tenże art. 18 lit. c) dotyczy ogólnie przypadków zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, bez rozróżniania ze względu na

przyczyny czy okoliczności tego zaprzestania, z zastrzeżeniem wyjątku wymienionego w poprzednim punkcie, i że w rezultacie obejmuje on również sytuacje, w których zaprzestanie działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu jest spowodowane wykreśleniem podatnika z rejestru VAT (wyrok z dnia 8 maja 2013 r., *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, pkt 26, 28).

38 Trybuna przypomina bowiem, że głównym celem wskazanego art. 18 lit. c) jest uniknięcie tego, aby skądniaki majątkowe dające prawo do odliczenia podatku nie zostały przedmiotem nieopodatkowanej ostatecznej konsumpcji w następstwie zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, jakiegokolwiek byłoby jego przyczyny bądź okoliczności (wyrok z dnia 8 maja 2013 r., *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, pkt 27).

39 Uwagi te znajdują w rezultacie zastosowanie do zaprzestania działalności gospodarczej wynikającego z orzeczenia sądowego i powodującego obowiązkowe wykreślenie z rejestru VAT danej spółki. Zgodnie z art. 18 lit. c) dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą uznać w tej sytuacji, że podatnik dokonuje dostawy dla samego siebie, prowadzącej do powstania obowiązku naliczenia VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego oraz uiszczenia tego podatku na rzecz państwa.

40 Jak wynika zatem z samego brzmienia art. 18 lit. c) dyrektywy VAT i z celu założonego w tym przepisie, analiza ta zachowuje ważność wyłącznie w sytuacji, w której doszło do zaprzestania podlegającej opodatkowaniu działalności gospodarczej prowadzonej przez zainteresowany podmiot i gdy podmiot ów nie dokonuje już transakcji podlegających opodatkowaniu.

41 Jeżeli zainteresowany podmiot nadal prowadzi działalność gospodarczą, państwa członkowskie nie mogą skorzystać z możliwości przewidzianej w tymże art. 18 lit. c).

42 W niniejszej sprawie sąd odsyłający podkreśla, że sprawa rozstrzygana w postępowaniu głównym dotyczy spółki, która została rozwiązana i postawiona w stan likwidacji, a która przeprowadza jednak nadal pewne transakcje gospodarcze, osiągnęły obrót, co zobowiązuje ją, w oparciu o prawo krajowe, do dokonania ponownego wpisu do rejestru VAT.

43 W tym kontekście obowiązek naliczenia VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego od posiadanych przez tę spółkę aktywów w dniu jej rozwiązania i zapłacenia tego podatku na rzecz państwa w celu skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego podatku nie jest uzasadnionych? uniknięcia nieopodatkowanej ostatecznej konsumpcji.

44 Trybuna orzekła już, że kwestia, czy VAT podlegający zapłacie od wcześniejszych lub późniejszych transakcji sprzedaży dotyczących danych towarów został wpłacony do budżetu państwa, nie ma wpływu na prawo podatnika do odliczenia VAT naliczonego (zob. wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r., *Optigen i in.*, C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, pkt 54). Jak stwierdził zatem Direktor, stawianie zainteresowanej spółce wymogu faktycznej zapłaty podlegającego zapłacie VAT stanowi dla tej spółki przeszkodę w odliczeniu naliczonego VAT z racji tego, iż zmusza tę spółkę do poniesienia wydatków i zobowiązuje organy podatkowe do zwrócenia jej tych wydatków przy ponownej rejestracji, podczas gdy inne podmioty posiadające aktywa mogą wykorzystywać je w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej i nie są zobowiązane do dokonania takiej zapłaty.

45 Ponadto z pkt 30, 31 i 35 wyroku z dnia 3 marca 2005 r., *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128), wynika, że w odniesieniu do wydatku, takiego jak wydatek na czynsz związany ze świadczeniem, które służyło działalności gospodarczej prowadzonej przez osobę prawną, która zaprzęta?a tej działalności i znajduje się w stanie likwidacji, należy przyznać prawo do odliczenia VAT

obci?aj?cego ten wydatek, je?eli jest on bezpo?rednio i ?ci?le zwi?zany z t? dzia?alno?ci? oraz je?eli zostanie stwierdzony brak nieuczciwego zamiaru b?d? nadu?ycia.

46 W rezultacie, w sytuacji takiej jak b?d?ca przedmiotem post?powania g?ównego, w której spółka na mocy dotyc?cego jej orzeczenia s?dowego zaprzesta?a prowadzenia swojej statutowej dzia?alno?ci, ale w której nie ulega w?tpliwo?ci, ?e postawiona w stan likwidacji nadal generowa?a ona obrót, przeprowadzaj?c transakcje gospodarcze, spółka ta powinna zosta? uznana za podatnika i w rezultacie nie mo?e by? zobowi?zana, w celu umo?liwienia jej dokonania odliczenia VAT naliczonego od posiadanych aktywów, do uiszczenia kwoty naliczonego w ten sposób VAT.

47 Taki obowi?zek stanowi ograniczenie prawa do odliczenia sprzeczne z art. 168 dyrektywy VAT.

48 Wobec ca?o?ci powy?szych rozwa?a? na zadane pytania nale?y udzieli? nast?puj?cej odpowiedzi:

– Dyrektyw? VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie stoi ona na przeszkodzie obowi?zywaniu przepisów krajowych, na mocy których obowi?zkowe wykre?lenie z rejestru VAT spółki, co do której wydano orzeczenie s?du o rozwi?zaniu, powoduje powstanie obowi?zku naliczenia VAT podlegaj?cego zap?acie lub zap?aconego od posiadanych aktywów w dniu rozwi?zania tej spółki oraz zap?acenia tego podatku na rzecz pa?stwa, pod warunkiem ?e nie przeprowadza ona ju? transakcji gospodarczych po jej rozwi?zaniu.

– Dyrektyw? VAT, a w szczególno?ci jej art. 168, nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi ona na przeszkodzie obowi?zywaniu przepisów krajowych, takich jak b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego, na mocy których obowi?zkowe wykre?lenie z rejestru VAT spółki, co do której wydano orzeczenie s?du o rozwi?zaniu, mimo i? spółka ta postawiona w stan likwidacji przeprowadza nadal transakcje gospodarcze, powoduje powstanie obowi?zku naliczenia VAT podlegaj?cego zap?acie lub zap?aconego od posiadanych aktywów w dniu tego rozwi?zania oraz zap?acenia tego podatku na rzecz pa?stwa, a które to przepisy uzale?niaj? tym samym prawo do odliczenia od zachowania tego obowi?zku.

W przedmiocie kosztów

49 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (szósta izba) orzeka, co nast?puje:

1) **Dyrektyw? Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie stoi ona na przeszkodzie obowi?zywaniu przepisów krajowych, na mocy których obowi?zkowe wykre?lenie z rejestru podatku od warto?ci dodanej (VAT) spółki, co do której wydano orzeczenie s?du o rozwi?zaniu, powoduje powstanie obowi?zku naliczenia VAT podlegaj?cego zap?acie lub zap?aconego od posiadanych aktywów w dniu rozwi?zania tej spółki oraz zap?acenia tego podatku na rzecz pa?stwa, pod warunkiem ?e nie przeprowadza ona ju? transakcji gospodarczych po jej rozwi?zaniu.**

2) **Dyrektyw? 2006/112, a w szczególno?ci jej art. 168, nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi ona na przeszkodzie obowi?zywaniu przepisów krajowych, takich jak b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego, na mocy których obowi?zkowe wykre?lenie z rejestru VAT spółki, co do której wydano orzeczenie s?du o rozwi?zaniu, mimo i? spółka**

ta postawiona w stan likwidacji przeprowadza nadal transakcje gospodarcze, powoduje powstanie obowiązku naliczenia VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego od posiadanych aktywów w dniu tego rozwiązania oraz zapłaconego podatku na rzecz państwa, a które to przepisy uzależniają tym samym prawo do odliczenia od zachowania tego obowiązku.

Podpisy

* Język postępowania: bułgarski.