

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

F. G. JACOBSA

przedstawiona w dniu 28 października 2004 r.(1)

Sprawa C-32/03

I/S Fini H

przeciwko

Skatteministeriet

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Højesteret (Dania)]

Podatek VAT – Przymiot podatnika – Podmiot niewykonujący działalności gospodarczej

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, wniesiony przez Højesteret (duński sąd najwyższy), dotyczy warunków, na jakich najemca pomieszczeń, w których uprzednio prowadzi działalność gospodarczą, a której prowadzenia następnie zaprzestaje, może być w związku z kontynuowaniem najmu nadal traktowany jako podatnik podatku VAT, uprawniony do odliczenia podatku naliczonego w ramach wydatków dotyczących tych pomieszczeń.

Ramy prawne

2. Istota systemu podatku VAT została określona w art. 2 pierwszej dyrektywy VAT(2):

„Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego odpowiednio proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany.

Każda transakcja będzie podlegała podatkowi od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów”.

3. Zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy VAT(3) opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega dostawa towarów lub usług, świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje.

4. Stosownie do art. 4 ust. 1 podatnikiem jest osoba wykonująca działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Działalność gospodarcza, zgodnie z art. 4 ust. 2, obejmuje „wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi, w tym także z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów”, w tym także „wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów

zarobkowych". Artykuł 4 ust. 3 stanowi, że „państwa członkowskie mogą również uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie zawiera transakcje związane z działalnością, określoną w ust. 2”.

5. Szczegółowe warunki przyznania prawa do odliczenia podatku określa art. 17 szóstej dyrektywy. Artykuł 17 ust. 2 stanowi: „O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot: a) należnego lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika (...)”. Zgodnie z tym przepisem prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny.

6. Trybuna wielokrotnie rozważała zagadnienie wykorzystywania opodatkowanych towarów i usług „dla celów” transakcji objętych podatkiem należnym, a zatem dotyczącym warunków powstania, zgodnie z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, prawa do odliczenia.

7. Nie bez znaczenia dla niniejszej sprawy jest orzecznictwo(4), z którego wynika, że gdy tylko dana osoba ma zamiar, potwierdzony obiektywnym dowodem, rozpoczęcia działalności gospodarczej i nabywa w tym celu opodatkowane dobra, powinna być ona uważana za podatnika działającego w takim charakterze i uprawnionego do niezwłocznego odliczenia podatku VAT naliczonego od dóbr nabytych w celu wykonywania czynności opodatkowanych, bez konieczności oczekiwania na rzeczywiste rozpoczęcie działalności gospodarczej, a nawet wówczas, gdy faktycznie nie dojdzie do jej rozpoczęcia.

8. Trybuna nie rozpatrywa jeszcze odwrotnej sytuacji, w której podatnik zakończy działalność gospodarczą, lecz nadal nabywa opodatkowane dobra związane ze zobowiązaniami dotyczącymi tej działalności.

9. Jednakże Trybuna orzekł, że w przypadku gdy przedsiębiorstwo wykonujące czynności opodatkowane zostanie sprzedane z zachowaniem zasady ciągłości, wszelkie koszty poniesione przez sprzedającego z tytułu usług nabytych w celu dokonania sprzedaży stanowi kosztów ogólnych przedsiębiorstwa, poniesionych przed dokonaniem sprzedaży, dlatego też podatek VAT uiszczony z tytułu tych usług podlega co do zasady odliczeniu od podatku należnego(5).

10. Artykuł 3 Momslov (duńskiej ustawy o podatku VAT)(6), w wersji mającej zastosowanie w niniejszej sprawie, określa „podatnika” jako „każdą osobę fizyczną lub prawną wykonującą samodzielnie działalność gospodarczą”.

11. Wytyczne dla duńskich organów podatkowych zostały określone w Momsvejledning z 2001 r. (wytyczne dotyczące podatku VAT). Stosownie do tego okólnika organy podatkowe, dokonując oceny, czy osoby prawne lub osoby fizyczne wykonują samodzielnie działalność gospodarczą, uwzględniają orzecznictwo Trybunału.

Stan faktyczny, postępowanie przed sądem krajowym oraz stanowiska stron

12. I/S Fini H (zwana dalej „Fini H”) jest spółką komandytową założoną w celu prowadzenia restauracji, która to działalność była wykonywana w wynajmowanych pomieszczeniach. Umowa najmu, zawarta na okres 10 lat, miała obowiązywać do lipca 1998 r., bez możliwości jej wypowiedzenia przez którąkolwiek ze stron, natomiast po upływie tego okresu umowa mogła zostać rozwiązana za wypowiedzeniem przez każdą z nich. Restauracja została zamknięta w lipcu 1993 r. i od tamtego momentu pomieszczenia nie były używane.

13. Fini H d??y?a do rozwi?zania umowy pomimo jej postanowie?, na co jednak nie wyrazi? zgody w?a?ciciel nieruchomo?ci, a jedyni ewentualni najemcy, których uda?o si? znale??, nie chcieli p?aci? czynszu w dotychczasowej wysoko?ci ani zgodzi? si? na stawiane przez Fini H warunki dotycz?ce przeje?cia sta?ego wyposa?enia lokalu. W?a?ciciel zgodzi?by si? na innego najemc?, pod warunkiem ?e Fini H wyrówna?aby ró?nic? pomi?dzy czynszami. Fini H nie chcia?a tego zrobi? i nadal korzysta?a z pomieszcze? w charakterze najemcy, a? do wyga?ni?cia umowy.

14. Po zako?czeniu dzia?alno?ci gastronomicznej obaj wspólnicy prowadzili odr?bn? dzia?alno??, ale spółka nadal pozostawa?a zarejestrowana jako podatnik VAT i sk?ada?a deklaracje wykazuj?ce podatek naliczony z tytu?u czynszu, ogrzewania, elektryczno?ci oraz abonamentu telefonicznego, które to wydatki by?y ponoszone w zwi?zku z lokalem. Poniewa? nie wyst?powa?a sprzeda? i wynikaj?cy z niej podatek nale?ny, Fini H otrzymywa?a zwrot podatku naliczonego.

15. Jednak we wrze?niu 1998 r. miejscowy organ podatkowy wyda? decyzj?, w której uzna?, ?e kwoty wyp?acone od pa?dziernika 1993 r. powinny zosta? zwrócone oraz ?e nie zostanie dokonany zwrot podatku za okres od kwietnia do wrze?nia 1998 r. Decyzja taka zosta?a podj?ta z uwagi na to, ?e Fini H, poczynaj?c od trzeciego kwarta?u 1993 r., nie prowadzi?a ?adnej dzia?alno?ci zwi?zanej z opodatkowan? dostaw? towarów oraz us?ug w rozumieniu ustawy Momslov, co by?o warunkiem odliczenia podatku naliczonego. W listopadzie 1999 r. krajowy organ podatkowy utrzyma? w mocy t? decyzj?, jednak w lutym 2000 r. Fini H wnios?a skarg? do Vestre Landsret (zachodniego s?du rejonowego).

16. W sierpniu 2001 r. s?d ten podtrzyma? decyzj? organów podatkowych, uznaj?c, ?e wydatki na czynsz dokonane po zako?czeniu dzia?alno?ci, niezwi?zane z jej likwidacj?, a wynikaj?ce wy??cznie z klauzuli uniemo?liwiaj?cej wypowiedzenie najmu, nie mog? zosta? uznane za wydatki operacyjne zwi?zane z samodzieln? dzia?alno?ci? w rozumieniu art. 3 Momslov oraz ?e nie mo?na przyj??, by Fini H dzia?a?a w dobrej wierze, pozostaj?c nadal zarejestrowana jako podatnik VAT.

17. Od tego wyroku zosta?a wniesiona apelacja do Højesteret, który wyst?pi? z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, dotycz?cego nast?puj?cych pyta?:

„1) Czy mo?e by? uwa?ana za wykonuj?c? samodzieln? dzia?alno?? gospodarcz? w rozumieniu art. 4 ust. 1–3 szóstej dyrektywy VAT osoba, która pocztkowo zawar?a umow? najmu w ramach samodzielnej dzia?alno?ci gospodarczej, której ju? obecnie nie wykonuje, chocia? umowa najmu obowi?zuje jeszcze przez pewien okres ze wzgl?du na klauzul? uniemo?liwiaj?c? jej wypowiedzenie, przy czym po rzeczywistym zaprzestaniu dzia?alno?ci nie s? dokonywane zwi?zane z najmem transakcje podlegaj?ce opodatkowaniu w celu osi?gania przychodów w sposób ci?g?y?

2) Czy odpowied? na pierwsze pytanie by?aby inna, gdyby zainteresowana osoba zmierza?a czynnie – w pozosta?ym okresie obowi?zywania umowy najmu, kiedy to nie mog?a jej wypowiedzie? – do skorzystania z instytucji najmu komercyjnego, aby dokonywa? transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu w celu osi?gania przychodów w sposób ci?g?y, b?d? do cesji praw z tej umowy? Czy w tej sytuacji znaczenie ma d?ugo?? okresu, w którym nie mog?o zosta? dokonane wypowiedzenie, b?d? te? pozosta?a cz??? tego okresu?”.

18. Fini H, rz?d du?ski oraz Komisja przed?o?yli uwagi na pi?mie, a tak?e przedstawili uwagi na rozprawie w dniu 15 wrze?nia 2004 r. Fini H uwa?a, ?e jest uprawniona do odlicze?, natomiast rz?d du?ski oraz Komisja wyra?aj? odmienne zdanie.

19. Fini H wskazuje zasadniczo, że swoje prawo do odliczenia wywodzi z faktu, że umowa najmu zawarto w celu rozpoczęcia lub prowadzenia działalności gospodarczej. Powołuje się na wyroki w sprawach Rompelman, INZO oraz Breitsohl(7), zwracając szczególną uwagę na przywoływane przez Trybunał zasady neutralności opodatkowania oraz pewności prawa. Gdyby spółka nie miała prawa do odliczenia, zostałaby obciążona podatkiem VAT naliczonym z tytułu zakupów dokonanych przez przedsiębiorstwo w celu sprzedaży w ramach działalności tego przedsiębiorstwa opodatkowanych usług, a zobowiązania, które zacięgnięta w trakcie prowadzenia działalności, zmieniłyby swój charakter w wyniku późniejszej zmiany okoliczności. Podczas rozprawy Fini H podkreśliła, że zawieranie umów najmu na długi okres bez możliwości wypowiedzenia stanowi zwykłą praktykę w obrocie rynkowym.

20. Rząd duński zwraca uwagę na zawarte w art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy sformułowanie „wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych”. Gdy podatnik przestaje wykorzystywać nieruchomości w takim celu, prawo do odliczenia ustaje wraz z zaprzestaniem działalności gospodarczej lub w rozsądnie krótkim okresie po jej zaprzestaniu. Podatnikowi nie może przysługiwać nieograniczone prawo do odliczenia z tego tytułu, że uprzednio wykonywał taką działalność. Po zaprzestaniu działalności podatnik, w celu uzyskania przychodu, powinien dokonać zbycia nieruchomości lub wykorzystywać ją w inny sposób. W niniejszym przypadku nie podjęto żadnych działań, by w tym celu wykorzystać pomieszczenia lub najem. Dalsze wydatki nie były związane z rozpoczęciem, prowadzeniem lub zakończeniem działalności. Dopuszczenie w takich okolicznościach do odliczenia podatku byłoby sprzeczne z zasadą neutralności opodatkowania, ponieważ nie dochodzi do przeniesienia ciężaru podatku VAT na ostatecznego konsumenta. Natomiast odmowa odliczenia podatku jest zgodna z zasadą pewności prawa, gdy opiera się na obiektywnych i dających się ustalić kryteriach. Orzecznictwo przywołane przez Fini H dotyczy odmiennej sytuacji i nie znajduje tu zastosowania. Inne wyroki(8) jednakże wyraźnie wskazują, że sam fakt związania umową najmu nie przesądza o prowadzeniu działalności gospodarczej.

21. Komisja zauważa po pierwsze, że w orzecznictwie Trybunału, poczynając od wyroku w sprawie Rompelman, a na wyroku w sprawie Breitsohl(9) kończąc, uznaje się, że organy podatkowe mogą wymagać przedstawienia obiektywnego dowodu w celu wykazania deklarowanego przez podatnika zamiaru prowadzenia działalności gospodarczej, która będzie wiązana z transakcjami opodatkowanymi, a przy braku takiego dowodu mogą odmówić prawa do odliczenia podatku. Po drugie, Komisja wskazuje, że zawieranie pewnych transakcji, na przykład dotyczących zakończenia działalności, nadal będzie następować „do celów” sprzedaży opodatkowanej, nawet po zaprzestaniu działalności gospodarczej. W niniejszej sprawie sąd krajowy powinien ocenić, czy zawierane transakcje wskazywały na zamiar prowadzenia działalności lub te czy były w sposób bezpośredni i nieunikniony powiązane z zakończeniem działalności. Samo kontynuowanie zobowiązań umownego w formie umowy najmu nie może jednak uzasadniać zamiaru prowadzenia działalności gospodarczej. Jeżeli Fini H usiłowała faktycznie wykorzystać umowę najmu w celu uzyskania przychodu – co tak powinno być przedmiotem ustaleń sądu krajowego – poczynione nabycia mogłyby zostać powiązane z taką nową lub przyszłą działalnością gospodarczą, ale nie z uprzednią działalnością gastronomiczną.

Ocena

Rozważania ogólne

22. W zwykłym toku działalności, w ramach której są dokonywane nabycia i dostawy opodatkowane podatkiem VAT, podatnik zmierza do osiągnięcia stałego zysku, tak by kwota podatku należącego była stale większa od kwoty podatku naliczonego. Z tego względu podatnik

okresowo uiszcza na rzecz organów podatkowych różnicę pomiędzy tymi podatkami, to jest kwota podatku należnego, którą otrzyma od swoich klientów po odliczeniu podatku naliczonego z tytułu wydatków poniesionych w celu wykonywania sprzedaży opodatkowanej(10).

23. Jest to jednak opis uproszczonej sytuacji, od której w praktyce może odbiega konkretny przypadek.

24. Po pierwsze, choć obniżenie podatku należnego o podatek naliczony może nastąpić tylko, jeżeli wydatki zostały poniesione dla celów sprzedaży opodatkowanej i choć w tym kontekście często jest używana metafora „ażUCHA transakcji”, to jednak odliczenie nie jest zależne od zakoczenia chronologicznego ciągu powiązanych transakcji nabycia i sprzedaży.

25. Tak więc podatek naliczony można odliczyć, jak tylko stanie się on wymagalny. Nie jest konieczne oczekiwanie do chwili, gdy dojdzie do zawarcia transakcji objętej podatkiem należnym, wykorzystując towary lub usługi powodujące naliczenie podatku(11). Istotne jest wyśzcznie, czy ten wydatek jest kosztem dla transakcji objętej podatkiem należnym, a tym samym czy pozostaje w bezpośrednim i ścisłym związku z taką transakcją(12).

26. Po drugie, ogólne koszty prowadzenia działalności objętej podatkiem VAT, choć nie można ich przypisać do konkretnych transakcji, są co do zasady uważane za składnik kosztowy, o ile pozostają w bezpośrednim i ścisłym związku z działalnością jako taką(13).

27. Po trzecie, naliczony podatek VAT, związany z nabyciem konkretnych towarów jak i z ogólnymi kosztami działalności, nie tylko podlega odliczeniu przed dokonaniem jakiegokolwiek czynności opodatkowanej – na przykład przy rozpoczynaniu działalności – ale wręcz nie dochodzi do utraty tego prawa, nawet jeżeli przewidywana działalność gospodarcza nie prowadzi do zawarcia transakcji opodatkowanych lub też podatnik nie był w stanie wykorzystać nabytych towarów i usług z powodu okoliczności, na które nie miał wpływu. Jednak w tych przypadkach musi być zachowany warunek, że istnieje rzeczywisty zamiar – poparty obiektywnymi dowodami, których przedstawienia mogą być organy podatkowe – przeprowadzenia takich transakcji oraz że koszty zostały poniesione w tym celu(14).

28. Po czwarte, prawo do odliczenia może istnieć nadal nawet w przypadkach, gdy podatnik po dokonaniu wydatków nie zawiera już transakcji opodatkowanych, tak jak w przypadku wydatku poniesionego w celu zakoczenia działalności.

29. Trybunał orzekł, że taka sytuacja co do zasady występuje w przypadku wydatków poniesionych w celu przeniesienia całości lub części aktywów przedsiębiorstwa na innego podatnika(15). Mimo że orzeczenie to zostało wydane w związku ze szczególną regulacją art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, zgodnie z którym możliwe jest przyjęcie, że w takiej sytuacji nie doszło do żadnej dostawy, to jednak identyczna interpretacja musi znaleźć zastosowanie także w przypadku, gdy podatnik kończy prowadzenie działalności w innych okolicznościach. Jak Trybunał wskazał w wyroku w sprawie Abbey National(16):

„Ka?da odmienna interpretacja art. 17 szóstej dyrektywy by?aby sprzeczna z zasad?, ?e system opodatkowania VAT musi by? w pe?ni neutralny w zakresie obci??enia podatkowego wszystkich rodzajów dzia?alno?ci gospodarczej przedsi?biorstwa, pod warunkiem ?e s? one opodatkowane podatkiem VAT, i skutkowa?aby powstaniem obowi?zku zap?aty podatku VAT przez podmiot gospodarczy w ramach prowadzonej dzia?alno?ci, bez umo?liwienia mu odliczania tego podatku (zob. podobnie wyrok w sprawie Gabalfrisa, pkt 45). W ten sposób dosz?oby do arbitralnego rozró?nienia mi?dzy z jednej strony wydatkami poniesionymi na potrzeby przedsi?biorstwa zanim faktycznie rozpocz??o ono dzia?alno?? jak i poniesionymi w toku tej dzia?alno?ci, a z drugiej strony wydatkami poniesionymi w celu zako?czenia tej dzia?alno?ci”.

30. Wreszcie w pewnych przypadkach kwota naliczonego podatku VAT mo?e przewy?sza? kwot? podatku nale?nego, skutkuj?c zwrotem nadwy?ki podatnikowi przez organ podatkowy. Taka sytuacja jest mo?liwa, je?li przedsi?biorstwo nie osi?gnie dochodu lub po prostu nie zawrze ?adnych transakcji opodatkowanych. To z kolei mo?e nast?pi? w okresie, gdy przedsi?biorstwo rozpoczyna dzia?alno?? lub jest likwidowane, a transakcje opodatkowane nie s? jeszcze lub nie s? ju? zawierane.

31. Taka sytuacja nie jest sama w sobie niezgodna ze wspólnotowym systemem opodatkowania podatkiem VAT, nawet mimo ?e skutkuje zwrotem podatku dotycz?cego cz??ci lub ca?o?ci okresu prowadzonej przez podatnika dzia?alno?ci – która pozostaje dzia?alno?ci? gospodarcz? niezale?nie od jej wyników(17).

32. Podatek VAT jest z za?o?enia ogólnym podatkiem z tytu?u ostatecznej, indywidualnej konsumpcji(18), a nie obci??eniem nak?adonym na przedsi?biorstwa dzia?aj?ce na poszczególnych etapach prowadz?cych do takiej konsumpcji. Trybuna? wielokrotnie podkre?la?, ?e system odliczania podatku naliczonego od podatku nale?nego ma w za?o?eniu ca?kowicie wyeliminowa? ponoszenie przez podmiot uczestnicz?cy w obrocie ci??aru podatku VAT, nale?nego lub uiszczanego w toku podejmowanej przez ten podmiot dzia?alno?ci gospodarczej(19). Sytuacje, w których podatnik mo?e odzyska? naliczony podatek VAT bez faktycznego dokonywania transakcji opodatkowanych, wi??? si? po prostu ze zwrotem kwot podatku uiszczanego uprzednio na rzecz organów podatkowych w oczekiwaniu, ?e wydatki, w zwi?zku z którymi zosta? naliczony podatek, doprowadz? w efekcie do opodatkowanej dostawy na potrzeby ko?cowej konsumpcji. Je?li taki oczekiwany efekt nie zaistnieje i nie dojdzie do ko?cowej konsumpcji, nie ma podstaw do obci??ania przedsi?biorcy podatkiem na wcze?niejszych etapach. W konsekwencji kwoty podatku uiszczanego we wcze?niejszych fazach obrotu podlegaj? zwrotowi na rzecz podatnika, który w danym momencie ponosi takie obci??enie.

Rozpatrywana sprawa

33. Mimo ?e pytania s?du odsy?aj?cego dotycz? zagadnienia, co nale?y uzna? za dzia?alno?? gospodarcz? w rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy, to nale?y rozstrzygn??, czy w opisanym stanie faktycznym Fini H jest uprawniona do zwrotu naliczonego podatku VAT.

34. To uprawnienie jest uzale?nione nie tylko od statusu Fini H jako podatnika (podmiotu prowadz?cego opodatkowan? dzia?alno?? gospodarcz?), ale równie? od istnienia bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku mi?dzy spornymi wydatkami obci??onymi podatkiem naliczonym a faktycznymi lub zamierzonymi transakcjami obj?tymi podatkiem nale?nym dotycz?cymi tej dzia?alno?ci, zgodnie z warunkami wynikaj?cymi z art. 17 dyrektywy oraz orzecznictwa przywo?anego w przypisach 12 i 13.

35. Fini H zaprzesta?a prowadzenia dzia?alno?ci gastronomicznej w pomieszczeniach b?d?cych przedmiotem sporu w lipcu 1993 r., ale nadal p?aci?a czynsz stosownie do zobowi?zania

zaci?gni?tego w celu prowadzenia takiej dzia?alno?ci.

36. Wydaje si? oczywiste, ?e w przypadku zako?czenia dzia?alno?ci gospodarczej przez dany podmiot nie traci on automatycznie formalnego statusu podatnika z chwil? dokonania ostatniej transakcji opodatkowanej podatkiem VAT. W sposób nieunikniony powstan? dalsze koszty – w??czaj?c w to koszty wynikaj?ce ze zobowi?za?, które nie mog? by? natychmiast zako?czone – obni?aj?ce ko?cowe i ca?o?ciowe dochody z prowadzonej dzia?alno?ci. Podatek VAT naliczony z tytu?u tych kosztów musi podlega? zwrotowi, skoro wywieraj? one wp?yw na ca?kowit? warto?? dodan? w toku prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej jako takiej, co w rezultacie wp?ywa na ca?kowit? kwot? podatku VAT podlegaj?c? rozliczeniu.

37. Ponadto z wyroku w sprawie Abbey National(20) wynika, ?e podatek VAT poniesiony w zwi?zku z zako?czeniem dzia?alno?ci podlega odliczeniu mimo tego, ?e nie dosz?o do dalszych transakcji opodatkowanych. Takie koszty stanowi? cz??? ogólnych kosztów prowadzenia dzia?alno?ci gastronomicznej od jej rozpocz?cia a? do zako?czenia, a tym samym pozostaj? w bezpo?rednim i ?cis?ym zwi?zku z opodatkowanymi transakcjami zawartymi w ramach tego przedsi?biorstwa.

38. Koszty poniesione w zwi?zku ze zbyciem prawa najmu pomieszcze? przedsi?biorstwa powinny zosta? zaliczone do tej kategorii, tak samo jak koszty zbycia innych sk?adników maj?tkowych restauracji. A skoro nie mo?na rozs?dnie oczekiwa? od likwidowanego przedsi?biorstwa zbycia jego sk?adników maj?tkowych z dnia na dzie?, niezb?dne koszty przej?ciowe, takie jak czynsz pozostaj?cy do zap?acenia przed ostatecznym terminem zbycia, tak?e musz? zosta? zaliczone do tej grupy.

39. W zwi?zku z tym na pytanie pierwsze s?du krajowego nale?y co do zasady udzieli? odpowiedzi twierdz?cej: w przedstawionych okoliczno?ciach podatnik mo?e by? uznany za kontynuuj?cego dzia?anie w takim charakterze, innymi s?owy kontynuuj?cego prowadzenie dzia?alno?ci gospodarczej w rozumieniu art. 4 dyrektywy.

Czas trwania najmu

40. Jednak?e trudno?? wyst?puj?ca w niniejszej sprawie, do której odnosi si? s?d krajowy w swoim drugim pytaniu, wynika z nadzwyczaj d?ugiego okresu – oko?o pi?ciu lat – podczas którego mimo zako?czenia dzia?alno?ci umowa najmu by?a kontynuowana bez dokonania jej cesji lub wykorzystania jej na potrzeby innej dzia?alno?ci gospodarczej.

41. Przyczyna le??ca u podstaw tak d?ugiego okresu wydaje si? dwojakiej natury: z jednej strony umowa najmu nie mog?a by? rozwi?zana bez zgody w?a?ciciela nieruchomości (której ten nie wyrazi?), a z drugiej strony znalezienie innego najemcy na warunkach, które mog?aby zaakceptowa? Fini H, nie by?o mo?liwe.

42. W odniesieniu do pierwszej kwestii nale?y wskaza?, ?e z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, ?e Fini H nie mia?a prawnych podstaw do rozwi?zania umowy najmu przed 1998 r. Umow? t? zawarto w celu prowadzenia dzia?alno?ci gastronomicznej, prowadz?cej do zawierania transakcji opodatkowanych. W zakresie, w jakim Fini H nie mog?a unikn?? p?acenia czynszu po zako?czeniu dzia?alno?ci – a pomieszczenia nie by?y wykorzystywane na ?adne inne cele – czynsz ten nale?y uzna? za cz??? kosztów sta?ych ca?ej dzia?alno?ci. Naliczony podatek VAT powinien zatem podlega? zwrotowi.

43. Jednak?e wydaje si? równie?, ?e p?acenie czynszu w pe?nej wysoko?ci nie by?o nieuniknione, skoro przynajmniej cz???ci wydatków mo?na by?o zapobiec poprzez zaakceptowanie innego najemcy, chocia? nie na warunkach w pe?ni satysfakcjonuj?cych Fini H. Czy zatem

odmowa przyjęcia przez spółkę takich warunków wpływa na jej uprawnienie do otrzymania zwrotu podatku?

44. Co do zasady podmiot podejmujący działalność gospodarczą będzie dążyć do osiągnięcia jak największego zysku – czy to na etapie rozpoczynania, prowadzenia, czy też zakończenia działalności. W istocie takie jest założenie całego systemu podatku od wartości dodanej.

45. Ponadto założenie takie jest całkowicie uzasadnione w zwykłym toku działalności gospodarczej, co przeczy obawom rządu duńskiego, iż przedsiębiorca mógłby znaleźć sposób na uzyskiwanie przez 98 lat zwrotu naliczonego podatku VAT dotyczącego najmu na okres 99 lat, a wykorzystywanego tylko przez jeden rok na potrzeby prowadzonej działalności. O ile nie dopuszczono się oszustwa, kwota odliczanego podatku nigdy nie przekroczy faktycznych wydatków z tytułu związanych z nim towarów lub usług.

46. Czasami jednak jeden lub więcej aspektów działalności nie przyniesie dochodów.

47. W swoich orzeczeniach, poczynając od wyroku w sprawie Rompelman do wyroku w sprawie Breitsohl, Trybunał przyjął, że takie zdarzenia nie mają z zasady wpływu na prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT, wówczas gdy początkowy etap działalności nie powiódł się z przyczyn, na które podmiot gospodarczy nie miał wpływu. To samo należy odnieść do sytuacji, gdy końcowy etap lub nawet cała działalność przynosi straty, tak że wydatki powodujące naliczenie podatku są wyższe niż wpływy z transakcji, z którymi wiąże się powstanie podatku należnego.

48. W mojej ocenie nie powinno mieć znaczenia, czy przyczyny zaistnienia takiej sytuacji znajdują się w części lub w całości poza kontrolą podatnika, pod warunkiem że nie doszło do oszustwa, nadużycia lub innego niezgodnego z prawem wykorzystania rzeczonych towarów i usług.

49. Nałożenie podatku od wartości dodanej jest kwestią obiektywną. Podatkiem jest obciążona wartość faktycznie dodana, nawet jeżeli możliwe byłoby dodanie większej wartości przez podmiot bardziej operatywny, a tym samym zwiększenie wpływów z podatku. Podobnie okoliczności, że podatnikowi nie udało się ograniczyć poniesionych strat, a tym samym wysokość podatku podlegającego zwrotowi przez organy podatkowe w określonym okresie lub w całym okresie prowadzenia działalności, nie powinien mieć wpływu na ustalenie należnego podatku. Oczekiwany poziom zysku zależy od wielu uwarunkowań⁽²¹⁾ i nie można wymagać od podatnika prowadzenia działalności w celu zmaksymalizowania wpływów z podatku VAT lub też kary go za nieosiągnięcie takiego rezultatu.

50. Należy także mieć na uwadze, że o ile nie wystąpi intencja nadużycia systemu podatkowego, podatnik będzie generalnie starał się zminimalizować swoje straty, tak że w praktyce prawdopodobieństwo wystąpienia „deficytów” wpływów z podatku VAT w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie nie będzie wysokie.

51. Moim zdaniem należy przyjąć założenie, że towary i usługi, z którymi wiąże się podatek naliczony, nie tracą bezpośredniego i częściowego związku z opodatkowanymi transakcjami przedsiębiorstwa jako całości, od momentu jego utworzenia do momentu jego likwidacji.

52. Związek ten mógłby zostać przerwany na wiele sposobów łącznie, gdy wydatki, w związku z którymi naliczono podatek VAT – w tym przypadku wydatki na wynajęcie pomieszczeń i na związane z nimi usługi – zostałyby wykorzystane do celu niezwiązanego z prowadzoną działalnością. Stałoby się tak, gdyby zostały one przeznaczone na cele prywatne (co oznaczałoby konsumpcję i nie uprawniało do odliczeń) lub na potrzeby innej

działaności (w takim przypadku prawo do odliczenia byłoby uzależnione od charakteru takiej działalności, zob. niżej pkt 54–57). Związek ten zostałby przerwany także, gdyby doszło do oszustwa lub nadużycia w odniesieniu do systemu podatku VAT lub jakiegokolwiek innego.

53. W tym zakresie uzasadnione wydaje się przyjęcie, przez analogię z orzecznictwem dotyczącym kosztów poniesionych w trakcie rozpoczynania działalności, że organ podatkowy może wymagać obiektywnego dowodu co do faktu, że towary i usługi, w związku z którymi naliczono podatek VAT, nie zostały użyte w jakimkolwiek innym celu niż ten wynikający z pierwotnej działalności

Zamiar rozpoczęcia nowej działalności gospodarczej

54. Ostatni aspekt drugiego pytania postawionego przez sąd krajowy dotyczy zagadnienia, czy istotne znaczenie miałyby zamiar wykorzystania przez Fini H pomieszczeń do prowadzenia innej działalności opodatkowanej podatkiem VAT.

55. Każda taka sytuacja powinna być rozpatrywana w świetle orzecznictwa Trybunału, od wyroku w sprawie Rompelman do wyroku w sprawie Breitsohl. Jeżeli podczas rozważanego okresu Fini H faktycznie zamierzała wykorzystać pomieszczenia w celu uzyskiwania dochodu związanego z transakcjami opodatkowanymi podatkiem VAT, takimi jak podnajmowanie, wówczas podatek naliczony podlegałby co do zasady odliczeniu, nawet jeżeli ostatecznie nie doszłoby do uzyskania żadnego dochodu.

56. Jednakże z orzecznictwa wyraźnie wynika, że organ podatkowy może wymagać przedstawienia obiektywnego dowodu na to, że Fini H zamierzała w dobrej wierze wykorzystać wynajmowane pomieszczenia w takim celu. Przy braku odpowiedniego dowodu organ może odmówić prawa do odliczenia (22). To z kolei oznacza, że zamiar musi być określony i skonkretyzowany. Sama chęć wykorzystania pomieszczeń w taki sposób przy nadarzającej się po temu okazji nie byłaby w mojej ocenie wystarczająca.

57. W przypadku gdyby było to konieczne, do sądu krajowego należałaby ocena takiego stanu faktycznego. Jednak skoro w niniejszej sprawie Fini H nie powołuje się na taki zamiar, rozstrzygnięcie będzie raczej opierało się na elementach, które nakreśliłem powyżej, w odniesieniu do istnienia związku między zakazaniem działalności gastronomicznej a kontynuowaniem najmu.

Wnioski

58. W związku z powyższym uważam, że Trybunał powinien udzielić następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne postawione przez Højesteret:

(1) Artykuły 4 i 17 szóstej dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że jeżeli w celu zawierania transakcji opodatkowanych podatnik zaciąga zobowiązanie – takie jak najem pomieszczeń użytkowych – skutkujące ponoszeniem wydatków, z którymi jest związany podatek naliczony, lecz następnie zaprzestaje dokonywania transakcji opodatkowanych przed wygaśnięciem zobowiązania, nabywając jednak nadal towary i usługi związane z tym zobowiązaniem, co do zasady powinien być uważany za podmiot zachowujący status podatnika, który jako taki występuje i w związku z tym przez czas trwania zobowiązania jest uprawniony do odliczania podatku VAT naliczonego z tytułu tych towarów i usług, pod warunkiem że:

– nie dochodzi do przerwania bezpośredniego i ciągłego związku między wydatkami a transakcjami, na potrzeby których zostało zaciągnięte zobowiązanie wiążące się z tymi wydatkami, poprzez ich wykorzystanie do celów prywatnych lub na potrzeby innej działalności

gospodarczej i

– istnienie takiego bezpośredniego i ścisłego związku można ustalić za pomocą obiektywnego dowodu, jeżeli za tego organ podatkowy.

(2) Długość okresu, który pozostał do momentu wygaśnięcia zobowiązania, co do zasady nie ma w tym zakresie znaczenia. Fakt, że zainteresowany podmiot może aktywnie zabiegać o wykorzystanie nabytych towarów i usług na potrzeby innych niż pierwotne transakcje opodatkowane, ma znaczenie jedynie o tyle, o ile może przerwać bezpośredni i ścisły związek z tymi transakcjami.

1 Język oryginału: angielski.

2 Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych, Dz.U. wydanie specjalne w języku angielskim, 1967, str. 14.

3 Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, Dz.U. L 145, str. 1 (zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

4 Wyroki z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. str. 655, z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-110/94 INZO, Rec. str. I-587, z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie Ghent Coal Terminal, Rec. str. I-1, z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. str. I-1577, z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-396/98 Schloßstraße, Rec. str. I-4279 oraz z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98 Breitsohl, Rec. str. I-4321.

5 Zobacz wyroki z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National, Rec. str. I-1361, w szczególności pkt 35 i nast., z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-137/02 Faxworld, Rec. str. I-0000, pkt 39.

6 Obwieszczenie w sprawie ogłoszenia tekstu jednolitego nr 804 z dnia 16 sierpnia 2000 r.

7 Wskazane w przyp. 4.

8 Wyroki z dnia 20 czerwca 1991 r. w sprawie C-60/90 Polysar Investments Netherlands, Rec. str. I-3111, z dnia 6 lutego 1997 r. w sprawie C-80/95 Harnas & Helm, Rec. str. I-745 oraz opinia z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie C-102/00 Welthgrove, Rec. str. I-5679.

9 Wskazany w przyp. 4. Komisja przywołuje w szczególności pkt 39 wyroku w sprawie Breitsohl.

10 Sytuacja jest bardziej złożona, gdy niektóre z transakcji podlegają opodatkowaniu, a inne są zwolnione od podatku, powodując odliczenie proporcjonalne. Jednak w niniejszej sprawie nic nie wskazuje na to, by Fini H zajmowała się jakkolwiek inną działalnością niż działalność opodatkowana podatkiem VAT.

11 Artykuł 17 ust. 1 szóstej dyrektywy.

12 Zobacz na przykład wyroki z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 BLP Group, Rec. str. I-983, pkt 19 oraz z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. str. I-4177, pkt 20 i nast.

13 Zobacz na przykład wyrok z dnia 27 września 2001 r. w sprawie C-16/00 Cibo Participations, Rec. str. I-6663, pkt 35.

14 Zobacz na przykład wyroki w sprawach przywołanych w przyp. 4 oraz wyrok w sprawie Midland Bank, przywołany w przyp. 12, pkt 22.

15 Zobacz wyroki w sprawach Abbey National i Faxworld, oba przywołane w przyp. 5.

16 W pkt 35 wyroku.

17 Artykuł 4 ust. 1 szóstej dyrektywy.

18 Artykuł 2 pierwszej dyrektywy VAT, przywołanej w pkt 2.

19 Zobacz na przykład wyrok w sprawie Ghent Coal Terminal, przywołany w przyp. 4, pkt 15.

20 Zobacz powyżej, pkt 28 i 29.

21 Zobacz wyrok w sprawie BLP Group, przywołany w przyp. 12, pkt 26.

22 Porównaj na przykład pkt 46 wyroku w sprawie Gabalfrisa i in., przywołanego w przyp. 4.