

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

F. G. JACOBSA

przedstawiona w dniu 24 lutego 2005 r.(1)

Sprawa C-465/03

Kretztechnik AG

przeciwko

Finanzamt Linz

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Unabhängiger Finanzsenat Linz (Austria)]

1. W niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym austriacki Unabhängiger Finanzsenat (niezależny trybunał skarbowy) oddział w Linz przedstawił pytanie: i) czy spółka emitująca nowe akcje i wchodząca w tym celu na giełdę, winna być uważana za dokonującą dostawy w rozumieniu podatku VAT oraz ii) czy – w zależności od odpowiedzi na to pytanie – podatek VAT zapłacony od usług uzyskanych w związku z wprowadzeniem spółki na giełdę i emisją akcji może podlegać odliczeniu.

Stosowne uregulowania wspólnotowe w przedmiocie podatku VAT

2. Zgodnie z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT(2) transakcje podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT obejmują „dostaw[ę] towarów lub usług świadczona [lub świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [który działa w takim charakterze]” oraz import towarów.

3. Zgodnie z art. 4 ust. 1 podatnikiem jest osoba prowadząca działalność gospodarczą, bez względu na jej cel lub efekt. Działalnością gospodarczą jest według art. 4 ust. 2 „wszelka działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi” włącznie z „wykorzystywaniem, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywaniem własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem osiągnięcia stałego zysku]”.

4. W art. 5 ust. 1 zawarta jest generalna definicja dostawy towarów, za którą uznaje się „przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] w całość”, natomiast świadczenie usług zdefiniowano w art. 6 ust. 1 jako „każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów”. Dalej przepisy stanowią, że świadczenie usług może obejmować między innymi „przeniesienie dobra niematerialnego niezależnie od tego, czy jest ono przedmiotem dokumentu stwierdzającego istnienie prawa”.
5. Jednak niektóre rodzaje czynności, które na podstawie tych przepisów podlegałyby podatkowi VAT, zgodnie z art. 13 są zwolnione.
6. W szczególności art. 13 cz. II B lit. d) pkt 5 zwalnia „transakcje, w tym z negocjacjami [w tym z pośrednictwem], z wyjątkiem zarządzania i przechowywania, dotyczące akcji, udziałów w spółkach lub stowarzyszeniach, obligacji i innych rodzajów papierów wartościowych”, z wyjątkiem dokumentów ustanawiających własność towarów i praw lub papierów wartościowych związanych z nieruchomościami.
7. Integralnym elementem systemu podatku VAT, skutkującym uniknięciem nakładania podatku kumulatywnie na kolejne czynności w obrocie gospodarczym, co powodowałoby zróznicowanie i potencjalnie znaczne obciążenie w zależności od liczby transakcji w danym szeregu, jest uprawnienie podatnika rozliczającego podatek VAT z urzędem skarbowym do pomniejszenia podatku należnego od transakcji opodatkowanych o kwotę podatku naliczonego w związku z poniesionymi wydatkami. Przepisy prawa do odliczenia określa art. 17 szóstej dyrektywy.
8. Zgodnie z art. 17 ust. 2 „[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 [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub, które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika [...]”. Zgodnie z art. 17 ust. 1 prawo do odliczenia powstaje z chwilą powstania obowiązku podatkowego.
9. Ponieważ prawo do odliczenia przysuguje jedynie w zakresie dostaw wykorzystywanych dla celów czynności opodatkowanych, prawo to nie przysuguje, jeżeli są one wykorzystywane wyłącznie dla celów innych rodzajów sprzedaży, takich jak czynności zwolnione, których wykaz znajduje się w art. 13, lub dostaw, które nie są objęte zakresem przedmiotowym podatku VAT z tego na przykład względu, że nie są one dokonywane odpłatnie lub nie są dokonywane przez podatnika, który działa w takim charakterze w kontekście działalności gospodarczej w rozumieniu art. 4.
10. Artykuł 17 ust. 5 szóstej dyrektywy odnosi się do sytuacji, kiedy towary lub usługi są wykorzystywane przez podatnika zarówno dla celów czynności, w których zakresie podatek VAT podlega odliczeniu, jak i tych, w których zakresie podatek odliczeniu nie podlega. W takich przypadkach „odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od wartości dodanej, jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji”.

Postępowanie przed sądem krajowym i wnioski o wydanie orzeczenia prejudycjalnego

11. Kretztechnik AG (zwana dalej „Kretztechnik”) jest austriacką spółką akcyjną notowaną na giełdzie, której przedmiotem działalności jest produkcja i dystrybucja elektrycznych urządzeń medycznych, w szczególności ultrasonografów do zastosowań medycznych i technicznych oraz innego sprzętu medycznego. Sprzedaż wyrobów firmy podlega podatkowi VAT, w związku z czym firma może odliczyć podatek naliczony od zakupów towarów lub usług dokonywanych w celu zrealizowania tej sprzedaży.

12. W styczniu 2000 r. Kretztechnik podjęła decyzję o podwyższeniu swojego kapitału akcyjnego o 25% poprzez emisję 2 500 000 akcji na okaziciela po cenie emisyjnej 1,00 euro za akcję. W tym celu od dnia 23 marca 2000 r. spółka została dopuszczona do obrotu na giełdzie papierów wartościowych Neues Markt we Frankfurcie w Niemczech. Wejście na giełdę wiązało się z koniecznością zapłacenia za pewne usługi, obciążone podatkiem VAT.

13. W decyzji określającej wysokość podatku VAT za ten rok urząd skarbowe odmówiło Kretztechnik prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu wydatków związanych z dopuszczeniem spółki do obrotu giełdowego w Niemczech, uzasadniając to tym, że emisja akcji, w związku z którą poniesione zostały te nakłady, była zwolniona od podatku VAT.

14. Kretztechnik zaskarżyła tę decyzję do Unabhängiger Finanzsenat, (niezależnego trybunału orzekającego w sprawach podatkowych i celnych).

15. W swojej skardze Kretztechnik powołuje się na art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, podnosząc, że podatek naliczony mógł być odliczony, o ile usługi obciążone tym podatkiem zostały ostatecznie wykorzystane do celów wykonywanych przez spółkę czynności podlegających opodatkowaniu.

16. Jak podnosi Kretztechnik, według orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, aby usługi rodziły prawo do odliczenia, nie muszą zostać wykorzystane bezpośrednio do celów transakcji opodatkowanych, a sporne w niniejszej sprawie wydatki stanowi jeden z elementów działalności gospodarczej spółki jako całości (3). Spółka wskazuje także, iż zastosowanie znajduje wyrok w sprawie KapHag Renditefonds (zwany dalej „wyrokiem w sprawie KapHag”) (4), zgodnie z którym przyjęcie wspólnika do spółki cywilnej w zamian za wkład pieniężny nie jest objęte zakresem przedmiotowym podatku VAT; niniejsza sprawa dotyczy nie przeniesienia akcji – zwolnionego na podstawie art. 13 cz. II B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy – ale ich utworzenia, a pod tym względem spółka kapitałowa winna być traktowana w ten sam sposób co spółka osobowa.

17. Finanzsenat zajmuje stanowisko, że usługi w związku z którymi naliczony został sporny podatek, dotyczą w oczywisty sposób wytworzenia, przygotowania, wsparcia i zrealizowania dopuszczenia do obrotu na giełdzie, nie można ich natomiast zaliczyć do ogólnie rozpatrywanej działalności gospodarczej spółki.

18. Jeżeli emisja akcji na rzecz (przyszłych) akcjonariuszy spółki stanowi dostawę usług objętą zakresem podatku VAT – argumentuje dalej Finanzsenat – jest to dostawa zwolniona i naliczony podatek nie może być odliczony od usług nabytych dla celów tej dostawy.

19. Gdyby jednak, przez analogię do wyroku w sprawie KapHag, należało uznać, że czynność ta nie należy do zakresu definicji działalności gospodarczej, zawartej w art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy, Finanzsenat nie ma pewności, czy powstaje prawo do odliczenia. Wyrok Trybunału w tamtej sprawie nie rozstrzyga tej kwestii, jednak rzecznik generalny Ruiz-Jarabo (5) wyraził opinię, iż nie ma wtedy prawa do odliczenia.

20. W tym stanie rzeczy Unabhängiger Finanzsenat wystąpił do Trybunału z następującymi

pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy dokonuj?c wprowadzenia na gie?d? oraz zwi?zanej z nim emisji akcji przeznaczonych dla nowych akcjonariuszy za zap?at? ceny emisyjnej, spó?ka akcyjna dokonuje odp?atnego ?wiadczenia w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy [...]?

2) W razie udzielenia odpowiedzi twierd?cej na pytanie pierwsze: czy wyk?adni art. 2 pkt 1 oraz art. 17 szóstej dyrektywy [...] nale?y dokonywa? w ten sposób, ?e us?ugi zwi?zane z wprowadzeniem spó?ki na gie?d? winny by? traktowane w ca?o?ci jako transakcje zwolnione od podatku, z tego powodu nie daj? prawa do odliczenia zap?aconego podatku naliczonego?

3) W razie udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi negatywnej: czy art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy przyznaje prawo do odliczenia podatku naliczonego na tej podstawie, ?e inne ?wiadczenia (reklama, koszty adwokackie, doradztwo techniczne i prawne), uwa?ane za rodzaj?ce prawo do odliczenia, s? wykorzystywane do celów dokonywanych przez przedsi?biorstwo czynno?ci podlegaj?cych opodatkowaniu?”.

21. Pisemne uwagi przedstawi? organ skarbowy którego decyzj? zaskar?ono, rz?dy austriacki, du?ski, niemiecki, w?oski i Zjednoczonego Królestwa, jak równie? Komisja. W czasie rozprawy Kretztechnik, rz?d niemiecki oraz rz?d Zjednoczonego Królestwa, jak równie? Komisja przedstawi?y swoje stanowiska w formie ustnej.

Ocena

Dopuszczalno?? zapytania

22. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Unabhängiger Finanzsenat przekonywaj?co argumentuje, ?e jest s?dem pa?stwa cz?onkowskiego uprawnionym do przedstawienia zapytania na podstawie art. 234 WE.

23. Co wi?cej, po z?o?eniu wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Trybuna? bez zastrze?e? udzieli? odpowiedzi na pytania w innej sprawie wniesionej przed ten sam organ(6) – w odró?nieniu od wcze?niejszego odes?ania(7) pochodz?cego od Berufungssenat der Finanzlandesdirektion (izby apelacyjnej regionalnego urz?du finansowego), poprzednika Unabhängiger Finanzsenat, który jednak funkcjonalnie i organizacyjnie powi?zany by? z organem podatkowym, którego decyzje weryfikowa?.

24. Brak jest zatem w?tpliwo?ci co do dopuszczalno?ci odes?ania.

Przedstawione pytania

25. Kretztechnik chce odliczy? podatek VAT naliczony od szeregu us?ug zakupionych w zwi?zku z dopuszczeniem spó?ki do obrotu na frankfurckiej gie?dzie papierów warto?ciowych oraz emisj? nowych akcji, które mia?y by? notowane na tej gie?dzie. S?d odsy?aj?cy stwierdzi?, ?e us?ugi te by?y zwi?zane wy??cznie z tymi dzia?aniami.

26. Aby istnia?a mo?liwo?? odliczenia podatku VAT, stosowne czynno?ci zakupu musz? by? bezpo?rednio i ?ci?le zwi?zane z czynno?ciami powoduj?cymi naliczenie podatku(8).

27. Jednak Trybuna? stwierdzi?, ?e koszty ogólne s? co do zasady sk?adnikami kosztowymi ca?okszt?tu dzia?alno?ci gospodarczej wykonywanej przez podatnika i w zwi?zku z tym pozostaj? w bezpo?rednim i ?cis?ym zwi?zku z nim. Podatek VAT naliczony od tych kosztów ogólnych mo?e by? zatem odliczony, o ile sprzeda? jest opodatkowana(9).

28. Strony są zgodne co do tego, że emisja akcji nie jest podlegająca opodatkowaniu dostaw.
29. Jeżeli jest to dostawa zwolniona, nie może być mowy o prawie do odliczenia podatku VAT zapłaconego od usług bezpośrednio i ściśle związanych z tą dostawą.
30. Jednak Kretztechnik podniósł, iż emisja akcji nie stanowi w ogóle dostawy ze strony emitenta i że w związku z tym należy przeprowadzić inną analizę. W ocenie spółki emisja akcji jest po prostu podwyższeniem kapitału, a koszty związane z tym podwyższeniem stanowią element kosztów ogólnych spółki, zatem mają związek z całością prowadzonej działalności gospodarczej.

Pytanie pierwsze

Szósta dyrektywa

31. Sąd krajowy zwrócił się z pytaniem, czy wprowadzenie na giełdę oraz emisja akcji przeznaczonych dla nowych akcjonariuszy stanowi dostawę w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy. Jako że nie ma tu obrotu towarami, kwestią jest, czy jest ono świadczeniem usług. Jasne jest też, że fakt wejścia na giełdę nie może sam w sobie stanowić świadczenia usług, a jeżeli w ogóle, to ewentualnie ich przyjęcie.
32. Pierwsze pytanie dotyczy zatem tego, czy emitując nowe akcje, spółka dokonuje odpłatnego świadczenia usług.
33. Jasne jest, że transakcje dotyczące akcji lub udziałów w spółkach bądź stowarzyszeniach mogą stanowić czynności należące do zakresu przedmiotowego podatku VAT, ponieważ gdyby tak nie było, nie mogłyby one podlegać zwolnieniu na podstawie art. 13 cz. 1 lit. d) pkt 5, a w każdym razie z pewnością mieszczą się w pojęciu „przeniesienia dobra niematerialnego” z art. 6 ust. 1. Do czynności zwolnionych zalicza się zbywanie akcji, lecz nie samo nimi zarządzanie lub ich dzierżenie.
34. Zgodnie z tym przepisem oraz z definicją zawartą w art. 4 ust. 2, która do działalności gospodarczej wlicza „wykorzystywanie” dóbr materialnych lub niematerialnych celem osiągnięcia stałego zysku, Trybunał konsekwentnie przyjmuje, że samo nabycie, posiadanie i zbycie akcji nie może stanowić działalności gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy. Z kolei czynności dokonywane w ramach działalności obrotu papierami wartościowymi mogą należeć do zakresu przedmiotowego podatku VAT(10).
35. Tak więc przeniesienie istniejących akcji może stanowić świadczenie podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, jeżeli jest realizowane w ramach działalności obrotu akcjami. W takim przypadku będzie to transakcja zwolniona na podstawie art. 13 cz. 1 lit. d) pkt 5. Jednak sprzedaż akcji, która nie została zrealizowana w ten sposób, nie mieści się w zakresie podatku VAT.
36. Do tej pory jednak Trybunał rozważał w tym kontekście jedynie zbycie przez podatnika akcji innej spółki. Kiedy jednak spółka sama emituje akcje, konieczne stało się może przeprowadzenie innej analizy. Na przykład, jak wskazała Kretztechnik, kiedy jedna spółka posiada akcje innej, akcje te stanowią składnik majątku pierwszej spółki, jednak własne akcje tej spółki są traktowane jako zobowiązania w stosunku do akcjonariuszy.
37. Mimo że Trybunał do tej pory nie rozważał statusu emisji nowych akcji przez spółkę kapitałową, w sprawie KapHag(11) orzekł, iż przyjęcie nowego wspólnika w zamian za wkład pieniężny do spółki cywilnej nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów

szóstej dyrektywy ani odpłatnego świadczenia usług na rzecz wspólnika.

38. Istotne argumenty Trybunału w sprawie KapHag, przedstawione głównie w pkt 36–42 wyroku można podsumować w sposób następujący(12). Mimo że „wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych” jest szerokim pojęciem, nie obejmuje samego nabycia i posiadania udziałów, ponieważ dywidenda związana z posiadaniem takich udziałów wynika z samego prawa własności. W związku z tym nowy wspólnik przystępujący do spółki w zamian za wkład gotówkowy nie wykonuje działalności gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy. Jeżeli objęcie udziału samo w sobie nie stanowi takiej działalności gospodarczej, to to samo musi dotyczyć przeniesienia tego udziału. Przyjęcie nowego wspólnika do spółki nie stanowi zatem świadczenia usług na rzecz.

39. Rozumowanie to oparte jest na wcześniejszym orzecznictwie Trybunału(13), którego jest ono – jak wskazał rząd duński – logicznym rozszerzeniem. Ostatnio zostało ono potwierdzone w sprawie BBL(14).

40. Kretztechnik, rząd duński i włoski, jak również Komisja w zasadzie uważa, że rozstrzygnięcie w sprawie KapHag można stosować do sytuacji spółki kapitałowej emitującej nowe akcje w celu podniesienia kapitału.

41. Pomiędzy obiema sytuacjami występują wyraźne analogie.

42. Natomiast organ skarbowy, którego decyzję zaskarżono, oraz rząd austriacki, niemiecki i Zjednoczonego Królestwa są zdania, że te dwie sytuacje należą od siebie odrębnie i że emisja akcji stanowi odpłatne świadczenie dla celów podatku VAT (jednak zwolnione na podstawie art. 13 cz. 1 lit. d) pkt 5).

43. Organ skarbowy oraz rząd austriacki stoją na stanowisku, iż istnieje zasadnicza różnica między charakterem spółki osobowej i spółki kapitałowej. Na przykład w odróżnieniu od spółki kapitałowej spółka osobowa może nie posiadać osobowości prawnej.

44. Nie zgadzam się z twierdzeniem, iż różnice prawne w charakterze spółek mają tu istotne znaczenie. Jak zauważył rząd Zjednoczonego Królestwa w czasie rozprawy, istnieją znaczne różnice pomiędzy charakterystyką spółek w różnych państwach członkowskich. Jednak zarówno udział w spółce osobowej, jak i akcja w spółce kapitałowej wiążą się z własnością części danego podmiotu – w zakresie, w jakim podmiot ten jest uznawany za taki w systemie prawnym, któremu podlega – a w związku z tym pośrednio z własnością jego majątku. Emisja nowych akcji w zamian za gotówkę, która zwiększa kapitał spółki, jest w znacznym stopniu porównywalna w kategoriach ekonomicznych z przyjęciem nowego wspólnika w zamian za wkład pieniężny wniesiony do spółki osobowej.

45. Ponadto organ skarbowy twierdzi, że dopuszczenie nowego wspólnika wiąże się z zawarciem umowy pomiędzy istniejącymi wspólnikami i nowym wspólnikiem, podczas gdy emisja nowych akcji nie wiąże w taki sposób istniejących akcjonariuszy.

46. Jednak, jak wskazał Trybunał w sprawie KapHag(15), jeżeli przyjęcie nowego wspólnika nie stanowi odpłatnego świadczenia, nie jest istotne, czy powinno być ono uważane za akt spółki, czy istniejących wspólników.

47. Nie uważam tak, że, by miało znaczenie okoliczność podniesiona w szczególności przez rząd austriacki i Zjednoczonego Królestwa, że spółka dokonująca emisji nowych akcji na giełdzie nie wie – w odróżnieniu od spółki osobowej przyjmującej nowego wspólnika – komu akcje zostaną sprzedane oraz że cz. 1 lub wszyscy nabywcy mogą być handlowcami

działającymi jako podatnicy w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

48. Niewątpliwie kwalifikacji transakcji dla celów podatku VAT można dokonywać wyłącznie przy uwzględnieniu charakteru, w jakim działa dostawca, a nie klient. Gdyby było inaczej, dostawa kościowa do prywatnego klienta nie byłaby czynnością opodatkowaną, co tym samym przeczyłoby charakterowi podatku VAT jako „ogólnego podatku konsumpcyjnego [...]”, który stosuje się a) do etapu sprzedaży detalicznej, wyłącznie z tym etapem”(16).

49. Charakter, w jakim działa klient, jest istotny jedynie z punktu widzenia jego późniejszego prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego od transakcji(17). To, czy VAT zostanie naliczony, zależy od tego, czy dostawca jest „podatnikiem, który działa w takim charakterze”, a jeżeli tak, czy transakcja jest opodatkowana, czy zwolniona.

50. Argument ten jest jednak w każdym wypadku oparty na założeniu, że emisja akcji może stanowić świadczenie na rzecz nowego akcjonariusza.

51. Istotnym elementem orzeczenia w sprawie KapHag jest jednak stwierdzenie, że nie dochodzi do dostawy na rzecz nowego wspólnika, czy to ze strony istniejących wspólników, czy spółki, zaś istotnym zagadnieniem w niniejszej sprawie jest, czy emisja akcji winna być w ogóle uznana za dostawę ze strony spółki. W tym zakresie wielce przekonywająca wydaje mi się analiza zaproponowana przez rzecznika oraz w znacznym stopniu przez Komisję, ale w najpełniejszy sposób przez Kretztechnik.

52. Mimo że art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy definiuje świadczenie usług jako każdą czynność, która nie stanowi dostawy towarów, definicji tej niewątpliwie nie można interpretować w sposób skrajnie dosłowny. Zapewne rozsądniej byłoby interpretować, że jej celem jest określenie usługi jako wszystkiego, co jest przedmiotem czynności, a nie jest towarem.

53. Podatek VAT jest podatkiem obrotowym i konsumpcyjnym(18). Opodatkowaniu podatkiem mogą podlegać jedynie czynności, które stanowią element obrotu podatnika i są etapami w procesie, zwykle kończącym się konsumpcją przez ostatecznego konsumenta.

54. Nie można przyjąć, że emisja akcji stanowi element obrotu spółki. Nie jest ona równie świadczeniem, które zostaje skonsumowane przez nowego akcjonariusza; nie jest on bowiem konsumentem lecz właścicielem części spółki.

55. Ponadto należy pamiętać, iż czynność pomiędzy dwiema stronami ma dwa aspekty: jest ona z jednej strony świadczeniem usług lub dostawą, a z drugiej nabyciem(19). Mimo to jedynie świadczenie lub dostawa, a nie nabycie, może stanowić czynność – opodatkowaną lub zwolnioną – należącą do zakresu przedmiotowego podatku VAT. W sposób oczywisty podmiot nie świadczy usług ani nie dokonuje dostawy, kiedy nabywa towary lub usługi.

56. W przypadku emisji akcji, co jest świadczeniem usług lub dostawą, a co nabyciem?

57. Własność akcji spółki kapitałowej wiąże się z (potencjalną) własnością (pozostałego po likwidacji) udziału aktywów spółki, która zwykle uprawnia akcjonariusza do udziałowego udziału w zysku oraz pozostałej wartości majątku spółki w przypadku jej rozwiązania.

58. Sprzedaż udziałów przez udziałowca w rozumieniu art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy jest bez wątpienia świadczeniem usług, polegającym na przeniesieniu istniejących dóbr niematerialnych. Zakup nie stanowi inwestycji w spółkę w sensie wniesienia kapitału, ale raczej nabycie pewnych praw do kapitału, który już został wniesiony. Taki typ transakcji byłby przedmiotem wcześniejszego orzecznictwa Trybunału dotyczącego kwalifikacji dla celów podatku VAT

czynności dotyczących udziałów.

59. Natomiast w przypadku emisji nowych akcji przez spółkę nie dochodzi do sprzedaży istniejących dóbr niematerialnych lub praw do części jej aktywów. Spółka dokonuje zwiększenia posiadanych aktywów, pozyskuje kapitał oraz uznaje prawo własności nowych akcjonariuszy do pozostałej po likwidacji części wcześniej nieistniejącego udziału powiększonych aktywów, wniesionego przez nich w formie kapitału.

60. Ten krok uniemożliwia zakwalifikowanie tego zdarzenia jako świadczenia usług przez spółkę. Z punktu widzenia spółki następuje nabycie kapitału, a nie dostawa i dlatego nie ma tu miejsca czynności, która mogłaby być opodatkowana podatkiem VAT lub od niego zwolniona. Z punktu widzenia akcjonariusza jest to inwestycja lub lokata kapitału, a nie jego nabycie(20).

Dyrektywa w sprawie podatków pośrednich od gromadzenia kapitału

61. O ile emisja nowych akcji przez spółkę kapitałową nie stanowi dostawy objętej podatkiem VAT, o tyle może jednak podlegać innej formie opodatkowania, zharmonizowanej na poziomie wspólnotowym przepisami dyrektywy w sprawie podatków pośrednich od gromadzenia kapitału(21).

62. Prawdą jest – jak zauważa rzędn woski – że art. 12 ust. 1 lit. f) tej dyrektywy stanowi, iż państwa członkowskie mogą pobrać podatek VAT od czynności, których wykaz przedstawiono w art. 10 i 11, wśród których widnieje również emisja akcji.

63. Niemniej jednak żaden z przepisów dyrektywy w sprawie podatków pośrednich od gromadzenia kapitału nie może skutkować opodatkowaniem podatkiem VAT czynności, która nie podlega temu podatkowi na mocy dyrektyw w sprawie podatku VAT. Artykuł 12 ust. 1 lit. f) może zatem odnosić się tylko do pozostałych czynności, o których mowa w art. 10 i 11, a które mogą podlegać podatkowi VAT na podstawie szóstej dyrektywy, takich jak np. zawodowy obrót akcjami.

64. Ponadto porównanie między dyrektywą w sprawie podatków pośrednich od gromadzenia kapitału oraz dyrektywami w sprawie podatku VAT sugeruje, że transakcje kapitałowe nie należą w ogóle do zakresu przedmiotowego podatku VAT, bez względu na to, czy zostaną uznane za czynności powodujące naliczenie podatku, czy czynności objęte podatkiem naley.

65. Pierwsze dwa akapity preambuły pierwszej dyrektywy w sprawie podatku VAT(22) stanowi:

„głównym celem traktatu jest ustanowienie, w ramach unii gospodarczej, wspólnego rynku, na którym istnieje zdrowa konkurencja i którego cechy są podobne do rynku krajowego;

osięgnięcie tego celu zakłada wcześniejsze wprowadzenie w państwach członkowskich ustawodawstwa dotyczącego podatków obrotowych, zapobiegającego naruszaniu zasad konkurencji i nieutrudniającego swobodnego przepływu towarów i usług wewnątrz wspólnego rynku”.

66. Natomiast pierwszy akapit preambuły dyrektywy w sprawie podatków pośrednich od gromadzenia kapitału stanowi:

„celem tego traktatu jest stworzenie unii gospodarczej o cechach podobnych do cech rynku krajowego, a jednym z istotnych warunków do osiągnięcia tego celu jest wspieranie swobodnego przepływu kapitału”.

67. Przywołane fragmenty zdają się potwierdzać pogląd, że owe dwie dyrektywy (razem) – i dwa obciążenia podatkowe – dotyczą różnych kategorii czynności. Oba podatki mają zapewnić

wyrównane szanse na rynku wewnętrznym, jednak podatek VAT dotyczy swobodnego przepływu towarów i usług, podatek kapitałowy dotyczy swobodnego przepływu kapitału. Tak jak podatek kapitałowy nie może być nakładany na dostawy towarów lub świadczenie usług, tak można przyjąć, że podatek VAT – jako podatek od obrotu i konsumpcji – nie może mieć zastosowania do podwyższania kapitału.

Wniosek w przedmiocie pytania pierwszego

68. Można zatem podsumować, że emisja nowych akcji przez spółkę w ogóle nie stanowi ani dostawy, ani świadczenia usług ze strony tego podmiotu, bądź też że jest to taki rodzaj czynności, którego podatek VAT w ogóle nie dotyczy. W każdym razie bezprzedmiotowe są różnorakie argumenty przedstawione w zakresie klasyfikacji tej czynności, oparte na założeniu, że jest ona świadczeniem objętym zakresem przedmiotowym podatku VAT.

69. Na pytanie pierwsze sądu krajowego należy zatem odpowiedzieć przecząco, w związku z czym drugie pytanie nie wymaga odpowiedzi.

Pytanie trzecie

70. Jeżeli emisja akcji nie może być uznana za dostawę realizowaną przez Kretztechnik i bądź czy przedmiotem opodatkowania lub zwolnienia w ramach podatku VAT, wówczas należy w tym świetle rozważyć ustalenia sądu odsyłającego, według którego koszty spornych usług są związane wyłączenie z dopuszczeniem do obrotu na giełdzie w celu dokonania emisji.

71. Określenie prawa do odliczenia regulowane art. 17 szóstej dyrektywy opiera się na przypisaniu wydatków powodujących naliczenie podatku do czynności sprzedaży.

72. Wszelkie związki, jakie mogą występować pomiędzy tymi wydatkami a innymi zdarzeniami, takimi jak inne wydatki, czysto wewnętrzne czynności w przedsiębiorstwie podatnika, lub innymi niż dostawy zdarzeniami, niemieszczącymi się w ogóle w zakresie przedmiotowym podatku VAT, są pod tym względem po prostu bez znaczenia.

73. Dla przykładu, jeżeli nabywając jakieś dobro, handlowiec korzysta z usług brokera lub rzeczoznawcy, można powiedzieć, że koszt tych usług jest bezpośrednio, ściśle i w sposób wyłączny związany z nabyciem. Nie to jednak decyduje o tym, czy podatek VAT od tych usług podlega odliczeniu. Prawo do odliczenia musi być weryfikowane w oparciu o kwalifikację sprzedaży, na której potrzeby usługi są wykorzystywane. Czynności te zwykle obejmują dalszą dostawę dóbr lub towarów lub świadczenie usług, w których dobra te są wykorzystywane lub do których są włączane. Prawo do odliczenia będzie uzależnione od tego, czy ta dostawa jest opodatkowana czy też nie.

74. Tak więc jeżeli transakcja, z której wydatek jest najczęściej związany, nie należy do zakresu przedmiotowego podatku VAT, ponieważ w żadnym razie nie stanowi dostawy towarów lub świadczenia usług, nie ma ona znaczenia dla określenia prawa do odliczenia. Znaczenie ma tu ewentualny związek ze sprzedażą oraz okoliczności, czy są one opodatkowane(23).

75. Dlatego też w sprawie Kretztechnik należy rozważyć kwestię, czy kapitał pozyskany w efekcie emisji akcji zostaje wykorzystany dla celów jednej lub kilku czynności opodatkowanych.

76. Wydaje się prawdopodobne, że użycie kapitału oraz usługi związane z pozyskaniem tego kapitału nie mogą być powiązane z żadnymi konkretnymi czynnościami opodatkowanymi, ale raczej powinny być przypisane do całością tego działania gospodarczej spółki. Nie powinno budzić żadnych wątpliwości, iż spółka handlowa, która podwyższa kapitał czyni to dla celów

prowadzonej działalno?ci gospodarczej.

77. Strony wydaj? si? by? zgodne co do tego, ?e Kretztechnik dokonuje tylko sprzeda?y opodatkowanej, zatem pozyska?a kapita? dzia?aj?c w charakterze podatnika. W tej sytuacji podatek VAT naliczony od wydatków, które mo?na uzna? za koszty ogólne ca?oksza?tu dzia?alno?ci gospodarczej, b?dzie podlega? odliczeniu w ca?o?ci, zgodnie z orzecznictwem zreferowanym w pkt 27 niniejszej opinii. Je?liby jednak spółka dokonywa?a tak?e innego rodzaju sprzeda?y, odliczeniu podlega?aby tylko jego cz??? , obliczona zgodnie z art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy.

Wnioski

78. Jestem zatem zdania, i? Trybuna? powinien udzieli? nast?puj?cych odpowiedzi na pytania prejudycjalne postawione przez Unabhängiger Finanzsenat:

„1) W razie wej?cia na gie?d? i zwi?zanej z tym emisji akcji na rzecz nowych akcjonariuszy za zap?at? ceny emisyjnej, spółka akcyjna nie dokonuje ani odp?atnej dostawy, ani odp?atnego ?wiadczenia us?ug w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku.

2) Podatek naliczony od us?ug nabytych dla celów takiej emisji akcji mo?e zosta? odliczony w zakresie, w jakim dokonywana przez spółk? sprzeda? jest opodatkowana podatkiem VAT, zgodnie z art. 17 ust 1, 2 i 5 szóstej dyrektywy”.

1 – J?zyk orygina?u: angielski.

2 – Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1; zwana dalej „szóst? dyrektyw?”).

3 – Wyrok z dnia 5 maja 1982 r. w sprawie C?15/81 Schul , Rec. str. I?1409 oraz wyrok z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C?408/98 Abbey National, Rec. str. I?1361.

4 – Wyrok z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C?442/01, Rec. str. I?6851.

5 – Punkt 50 opinii.

6 – Wyrok z dnia 24 czerwca 2004 r. w sprawie C?278/02 Herbert Handlbauer, Zb.Orz. str. I?6171, pkt 23 oraz opinia rzecznika generalnego Tizzana, pkt 24?37.

7 – Wyrok z dnia 30 maja 2002 r. w sprawie C?516/99 Schmid, Rec. str. I?4573.

8 – Zobacz wyrok z dnia 27 wrze?nia 2001 r. w sprawie C?16/00 Cibo Participations, Rec. str. I?6663, pkt 26 oraz orzecznictwo tam przywo?ane.

9 – Zobacz wyrok z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C?4/94 BLP Group, Rec. str. I?983, w szczególno?ci pkt 25 oraz ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Abbey National, w szczególno?ci pkt 35, 36 i 40.

- 10 – Zobacz w ostatnim czasie wyrok z dnia 21 października 2004 r. w sprawie C-8/03 Banque Bruxelles Lambert, Zb.Orz. str. I-10157, pkt 36–41 oraz orzecznictwo tam przywołane.
- 11 – Wyżej wymieniona w przypisie 4.
- 12 – Zobacz także pkt 24–36 opinii rzecznika generalnego Ruiz-Jarabá Colomera.
- 13 – Trybunał cytował w szczególności wyroki: z dnia 20 czerwca 1991 r. w sprawie C-60/90 Polysar Investments Netherlands, Rec. str. I-3111, pkt 12, z dnia 20 czerwca 1996 r. w sprawie C-155/94 Wellcome Trust, Rec. str. I-3013, pkt 33 oraz z dnia 6 lutego 1997 r. w sprawie C-80/95 Harnas & Helm, Rec. str. I-745, pkt 13–15..
- 14 – Wyżej wymieniona w przypisie 10.
- 15 – Wyżej wymieniona w przypisie 4, pkt 42.
- 16 – Zobacz art. 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71, str. 1301).
- 17 – Zobacz wyrok z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. str. I-3795, pkt 8.
- 18 – Zobacz tytuły wszystkich dyrektyw w sprawie VAT oraz art. 2 dyrektywy 67/227.
- 19 – W przypadku transakcji barterowych mamy oczywiście do czynienia z dwoma dostawami i dwoma nabyciami.
- 20 – Zobacz także pkt 32 i 33 opinii rzecznika generalnego Ruiz-Jarabá w ww. w przypisie 4 sprawie KapHag.
- 21 – Dyrektywa Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. w sprawie podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 249, str. 25).
- 22 – Wyżej wymieniony w przypisie 16.
- 23 – Zobacz także ww. w przypisie 3 moja opinia w sprawie Abbey National, w szczególności pkt 35 i 46.