

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JÁNA MAZÁKA

przedstawiona w dniu 11 grudnia 2007 r.(1)

Sprawa C-437/06

Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, jako następcą prawnym Göttinger Vermögensanlagen AG

przeciwko

Finanzamt Göttingen

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Niedersächsische Finanzgericht (Niemcy)]

Opodatkowanie – Podatek VAT – Dyrektywa Rady 77/388/EWG – Odliczenie podatku naliczonego – Wydatki związane z emisją akcji i nietypowych udziałów cichych – Podział podatku naliczonego pomiędzy obszarami działalności gospodarczej i działalności niemającej charakteru gospodarczego

1. W niniejszym odwołaniu prejudycjalnym Niedersächsische Finanzgericht (sąd finansowy dla Dolnej Saksonii, Niemcy) zwraca się o dokonanie wykładni art. 2 pkt 1 i art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy(2), a w szczególności oczekuje udzielenia odpowiedzi na pytania: (i) w jaki sposób należy określić uprawnienie podatnika do odliczenia podatku naliczonego, w przypadku gdy podatnik prowadzi jednocześnie działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego; oraz (ii) jeżeli odliczenia podatku można dokonać jedynie w zakresie, w jakim mogą być brane pod uwagę tylko wydatki związane z działalnością o charakterze gospodarczym, czy podział kwoty podatku naliczonego pomiędzy obszary działalności gospodarczej i działalności niemającej charakteru gospodarczego należy przeprowadzić według „klucza inwestycyjnego”, czy też według „klucza transakcji”.

I – Ramy prawne

A – Prawo wspólnotowe

2. Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy „opodatkowaniu podatkiem VAT podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w tym charakterze”.

3. Artykuł 4 tej dyrektywy zawiera następujące definicje:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania działalność gospodarczą określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty

takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi w szczególności z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych.

[...]”.

4. Artykuł 13 cz. II B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy stanowi, że państwa członkowskie zwalniają z podatku VAT „transakcje, szczególnie z negocjacjami, z wyjątkiem zarządzania i przechowywania, dotyczące akcji, udziałów w spółkach lub stowarzyszeniach, obligacji i innych rodzajów papierów wartościowych”.

5. W odniesieniu do prawa do odliczeń art. 17 szóstej dyrektywy stanowi:

„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 lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

[...]

5. W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek od wartości dodanej podlega odliczeniu, jak też transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od wartości dodanej, jaka przypada na kwoty tych pierwszych transakcji.

Ta część podlegająca odliczeniu zostanie ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika.

[...]”(3).

6. Wreszcie, w odniesieniu do sposobu obliczenia części podlegającej odliczeniu, art. 19 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Na część podlegającą odliczeniu na podstawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy składa się będzie proporcja mająca:

- jako licznik całkowitą kwotę, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji, do których stosuje się odliczenie podatku od wartości dodanej zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3,
- jako mianownik całkowitą kwotę, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji, dla których nie przysuguje odliczenie podatku od wartości dodanej. Państwa członkowskie mogą również włączyć do mianownika kwoty subwencji innych niż określone w art. 11 cz. II A ust. 1 lit. a).

Cz??? podlegaj?ca odliczeniu b?dzie ustalana w stosunku procentowym w skali rocznej oraz zaokr?glona w gó? do pe?nej kwoty procentowej.

2. Na zasadzie odst?pstwa przepisów ust. 1 z kwoty, od której oblicza si? cz??? podlegaj?c? odliczeniu, b?d? wy??czone kwoty obrotu uzyskane z dostawy dóbr inwestycyjnych, z których korzysta podatnik w swojej firmie. Kwoty obrotu uzyskane z transakcji okre?lonych w art. 13 cz??? B lit. d), je?li chodzi o transakcje okazjonalne, oraz okazjonalne transakcje zwi?zane z obrotem nieruchomo?ciami i finansami s? równie? wy??czone. W przypadkach, w których pa?stwa cz?onkowskie korzystaj? z okre?lonej w art. 20 ust. 5 mo?liwo?ci niewymagania korekty w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych, mog? one uwzgl?dni? przy obliczaniu cz???ci podlegaj?cej odliczeniu sprzeda? dóbr inwestycyjnych.

3. Przewidywana cz??? podlegaj?ca odliczeniu jest obliczana w oparciu o transakcje roku poprzedzaj?cego. W przypadku braku takich transakcji, do których mo?na by?oby si? odnie??, oraz gdy s? one niereprezentatywne, cz??? podlegaj?ca odliczeniu zostanie wst?pnie oszacowana przez podatnika pod kontrol? organu podatkowego wed?ug w?asnych prognoz. Pa?stwa cz?onkowskie mog? jednak?e zachowa? obecnie stosowane zasady.

Odliczenie dokonane na podstawie takich przewidywanych cz???ci jest korygowane, gdy ostateczna cz??? jest ustalona w nast?pnym roku”.

B – *Prawo krajowe*

7. Paragraf 1 ust. 1 pkt 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”)(4), w wersji maj?cej zastosowanie w sprawie przed s?dem krajowym, a mianowicie w wersji z 1993 r. stanowi, ?e:

„Podatkowi obrotowemu podlegaj? nast?puj?ce czynno?ci:

1. dostawy i inne ?wiadczenia dokonywane odp?atnie na terytorium kraju przez przedsi?biorc? w ramach jego przedsi?biorstwa [...]”.

8. Paragraf 4 ust. 8 lit. f) UStG stanowi mi?dzy innymi, ?e „transakcje [okre?lone w § 1 ust. 1 pkt 1] ??cznie z negocjacjami, dotycz?ce udziałów w spółkach lub stowarzyszeniach” s? zwolnione z opodatkowania podatkiem VAT.

9. Paragraf 15 UStG stanowi:

„1. Przedsi?biorca mo?e odliczy? nast?puj?ce kwoty podatku naliczonego:

1) podatek odr?bnie zafakturowany w rozumieniu § 14 z tytu?u dostaw i us?ug ?wiadczonych na potrzeby jego przedsi?biorstwa przez innego przedsi?biorc? [...],

2) podatek obrotowy z tytu?u przywozu towarów na potrzeby prowadzenia jego przedsi?biorstwa lub z których przedsi?biorca korzysta, dokonuj?c transakcji okre?lonych w § 1 ust. 3.

3) podatek z tytu?u wewn?trzspólnotowego nabycia towarów na potrzeby jego przedsi?biorstwa.

2. Odliczenie podatku naliczonego jest wy??czone w przypadku podatków z tytu?u dostaw,

przywozu, wewn?trzn?wspólnotowego nabycia towarów oraz us?ug, z których przedsi?biorca korzysta, dokonuj?c nast?puj?cych transakcji:

(1) transakcji zwolnionych z podatku obrotowego [...].

[...]

4. W przypadku gdy przedsi?biorca korzysta na potrzeby swojego przedsi?biorstwa z towarów dostarczonych, przywiezionych lub nabytych na terytorium Wspólnoty lub te? z us?ug ?wiadczonych na jego rzecz jedynie cz??ciowo w celu dokonywania transakcji, w odniesieniu do których prawo odliczenia podatku jest wy??czone, nie przys?uguje mu prawo do odliczenia tej cz??ci podatku naliczonego, która przypada na transakcje, w stosunku do których odliczenie jest wy??czone. Przedsi?biorca mo?e dokona? stosownego oszacowania kwot niepodlegaj?cych odliczeniu [...].

II – Stan faktyczny, przebieg post?powania i pytania prejudycjalne

10. W roku finansowym 1994 skar??ca (SECURENTA Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, jako prawny nast?pca Göttinger Vermögensanlagen AG) prowadzi?a dzia?alno?? polegaj?c? na nabywaniu, zarz?dzaniu i sprzeda?y nieruchomości, papierów warto?ciowych, udziałów finansowych oraz wszelkiego rodzaju inwestycji. Kapita? niezbdny do prowadzenia tej dzia?alno?ci naby?a poprzez emisj? akcji oraz poprzez nietypowe udzia?y ciche („atypisch stille Beteiligungen”). W ramach zawierania spółek przyj??a ona znacz? liczb? cichych wspólników, co zazwyczaj ma miejsce w przypadku spółek publicznych („Publikumsgesellschaft”). Obywatele, którzy uczestniczyli w ten sposób w dzia?alno?ci, wnosili do skar??cej kapita?, który by? przez ni? inwestowany.

11. W roku 1994 skar??ca dokona?a transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu na kwot? 2 959 800,10 DEM. Jej ca?kowity obrót wyniós? 6 480 006,60 DEM. W tym znalaz?y si? przychody z dywidend w kwocie 226 641,89 DEM oraz 1 389 930,72 DEM pochodz?ce ze sprzeda?y papierów warto?ciowych (razem 1 616 572,61 DEM).

12. Z ca?kowitego naliczonego podatku w kwocie 6 838 535,68 DEM 6 161 679,37 DEM nie przypada?o na konkretne transakcje obj?te podatkiem nale?nym. Na podstawie § 15 ust. 2 pkt 1 Umsatzsteuergesetz w zwi?zku z § 4 ust. 8 lit. f) tej ustawy Finanzamt Göttingen (urz?d skarbowy w Göttingen, dalej zwany „Finanzamt”) nie uzna? uprawnienia do dokonania odliczenia w odniesieniu do podatku naliczonego zwi?zanego z wydatkami dotycz?cymi zawi?zania nietypowych spółek (4 171 424,70 DEM). Finanzamt zatem odj?? t? kwot? od ca?kowitej sumy podatku naliczonego. Po odj?ciu podatku naliczonego zwi?zanego z transakcjami leasingowymi skar??cej (676 856,31 DEM) Finanzamt stwierdzi?, ?e pozosta?a kwota podatku naliczonego (1 990 254,67 DEM) nie jest zwi?zana z okre?lonymi transakcjami obj?tymi podatkiem nale?nym. Z tej kwoty Finanzamt przyzna? prawo do odliczenia w odniesieniu do proporcji obliczonej zgodnie z formu?? 45,68%, w wyniku tego 1 567 616,74 DEM podatku naliczonego podlega?o odliczeniu, a 1 123 647,00 DEM zwrotowi za w?a?ciwy rok podatkowy.

13. Skarżca wniosła skargę na tę decyzję do Izby Piętej Niedersächsische Finanzgericht (zwanego dalej „Finanzgericht”), który wyrokiem z dnia 18 października 2001 r. oddalił skargę na tej podstawie, że Finanzamt postąpił prawidłowo, traktując wydatki poniesione przez skarżcę w związku z nietypowymi udziałami cichymi jako związane z transakcjami zwolnionymi z podatku i nie pozwalając na odliczenie odpowiadającego im podatku naliczonego. Skarżca wniosła apelację do Bundesfinanzhof (federalnego sądu finansowego), który wyrokiem z dnia 18 listopada 2004 r. uchylił wyrok Finanzgericht z dnia 18 października 2001 r. i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Niedersächsische Finanzgericht.

14. Niedersächsische Finanzgericht stwierdza, że skarżca prowadzi zarówno działalność gospodarczą, jak i działalność niemającą takiego charakteru.

15. Niedersächsische Finanzgericht powziło wątpliwość co do tego, jak należy w sprawie zawisłej przed nim określać możliwość odliczeń oraz dokonywać podziału wydatków zgodnie z prawem wspólnotowym. Postanowił zatem skierować do Trybunału wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie dwóch następujących pytań:

„1. Czy w przypadku, gdy podatnik wykonuje równocześnie działalność zawodową i działalność niemającą charakteru zawodowego, prawo do odliczenia podatku naliczonego ustala się według stosunku czynności podlegających opodatkowaniu i opodatkowanych z jednej strony do czynności podlegających opodatkowaniu i zwolnionych z podatku z drugiej strony (pogląd strony skarżącej), czy też odliczenie tego podatku jest dopuszczalne tylko w takim zakresie, w jakim wydatki związane z emisją akcji i cichych udziałów można przyporządkować działalności gospodarczej w rozumieniu art. 2 pkt 1 dyrektywy 77/388/EWG?

2. W przypadku gdyby odliczenie podatku naliczonego było dopuszczalne tylko w takim zakresie, w jakim wydatki związane z emisją akcji i cichych udziałów można przyporządkować działalności gospodarczej, czy podział kwot podatku naliczonego między obszar działalności zawodowej oraz działalności niemającej charakteru zawodowego należy przeprowadzić według »klucza opartego na charakterze inwestycji«, czy w przeciwnym razie jest również – zgodnie z argumentacją strony skarżącej – »klucz oparty na charakterze transakcji« przez analogię z art. 17 ust. 5 dyrektywy 77/388/EWG?”.

16. Uwagi na piśmie przedstawili skarżca, rzędy Niemiec, Portugalii i Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja. Strony nie wniosły o przeprowadzenie rozprawy, zatem nie została ona przeprowadzona.

III – Ocena

A – Podstawowe argumenty stron

17. Skarżca jest zdania, że cały podatek naliczony związany z nabyciem nowych udziałów podlega odliczeniu. Powołując się na wyrok w sprawie Kretztechnik(5), skarżca twierdzi, że emisja akcji skutkuje podniesieniem kapitału spółki z korzyścią dla całości jej działalności gospodarczej. Ponieważ działalność ta obejmuje zarówno transakcje podlegające opodatkowaniu, jak i transakcje zwolnione, kwota podatku podlegającego odliczeniu powinna zostać obliczona, zgodnie z art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy, według stosunku czynności podlegających opodatkowaniu i opodatkowanych z jednej strony do czynności podlegających opodatkowaniu i zwolnionych z podatku z drugiej strony.

18. Rząd niemiecki twierdzi, że odliczenie podatku naliczonego dopuszczalne jest jedynie w zakresie, w jakim wydatki związane z emisją akcji i udziałami cichymi można przypisać do

działalności gospodarczej skarżycy. Jest on zdania, że czynniki w ten sposób zdobytego kapitału jest przeznaczana na obszary, w których skarżycy nie prowadzi działalności gospodarczej, a mianowicie na udziały finansowe w innych przedsiębiorstwach. Rząd niemiecki wyraża opinię, że podział podatku naliczonego pomiędzy obszary działalności zawodowej i działalności niezawodowej powinien być prowadzony przy wykorzystaniu „klucza inwestycyjnego”, czyli stosunku, w jakim wzrost kapitału uzyskany dzięki przyjęciu nietypowych wspólników cichych przypada na obszary działalności zawodowej i niezawodowej.

19. Rząd portugalski uważa, że podatek VAT skarżycy podlega odliczeniu jedynie w tej części, która odnosi się do transakcji dokonanych w ramach jej działalności zawodowej, i w istocie utrzymuje, że klucz inwestycyjny jest właściwą metodą dokonania podziału w niniejszej sprawie.

20. Rząd Zjednoczonego Królestwa jest zdania, że ta czynniki ogólnych nakładów, która jest związana z działalnością skarżycy niemającej charakteru gospodarczego lub na taką działalność przeznaczona, nie stanowi części składowej wyliczonego wysokość odliczenia, ponieważ ta czynniki nakładów pozostaje całkowicie poza systemem odliczenia, a zatem nie powinna w ogóle być brana pod uwagę. W odniesieniu do podziału rząd Zjednoczonego Królestwa twierdzi w istocie, że szósta dyrektywa nie normuje tej kwestii, zatem pozostaje ona w zakresie uprawnień państw członkowskich.

21. Według Komisji traktowanie działalności zawodowej skarżycy pod względem podatkowym zależy od możliwości zastosowania jednego z czynników powodujących powstanie prawa do zwolnienia. Podczas gdy transakcje dotyczące papierów wartościowych są zwolnione z podatku VAT, przeniesienie prawa do nieruchomości może w odpowiednich okolicznościach podlegać opodatkowaniu. To wyjaśnia podział działalności skarżycy na trzy obszary: (i) transakcje niepodlegające opodatkowaniu, (ii) transakcje podlegające opodatkowaniu, lecz zwolnione oraz (iii) transakcje podlegające opodatkowaniu. Do sądu krajowego należy jednak bliższe zbadanie tej kwestii w świetle okoliczności toczącej się przed nim sprawy. W odniesieniu do samego podziału Komisja jest zdania, że bardziej obiektywną metodą jest korzystanie z klucza inwestycyjnego, który jednak powinien właściwie odzwierciedlać rzeczywistość gospodarczą, a zatem powinien być obliczany oddzielnie dla każdego roku podatkowego.

B – Ocena

1. Pytanie pierwsze

22. Sąd krajowy ustalił, że skarżycy prowadzi zarówno działalność gospodarczą(6), jak i działalność niemającą takiego charakteru. W tym miejscu należy wyjaśnić, że o ile art. 4 szóstej dyrektywy określa bardzo szeroko zakres stosowania podatku VAT, o tyle przepisem tym objęta jest wyłącznie działalność o charakterze gospodarczym(7).

23. W myśli utrwalonego orzecznictwa samo nabycie czy posiadanie akcji nie może być traktowane jako działalność gospodarcza w rozumieniu szóstej dyrektywy. W istocie samo nabycie wkładów finansowych w innych przedsiębiorstwach nie stanowi wykorzystywania danego dobra celem osiągnięcia stałego zysku(8). Skoro zatem nabycie wkładów finansowych w innych przedsiębiorstwach nie stanowi samo w sobie działalności gospodarczej w rozumieniu tej dyrektywy, nie jest nią tym samym przeciwstawna działalność, czyli transakcje polegające na zbyciu tego rodzaju wkładów(9). Natomiast transakcje dotyczące papierów wartościowych mogą mieć miejsce w zakresie transakcji objętych podatkiem VAT, lecz są z niego zwolnione(10).

24. Trybunał orzekł już w tym zakresie, iż spółka cywilna, która przyjmuje wspólnika w zamian za wkład pieniężny, nie dokonuje względem tego wspólnika odpłatnego świadczenia

usług w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy(11). Ten sam wniosek nasuwa się w odniesieniu do emisji akcji w celu gromadzenia kapitału(12).

25. W sprawie Kretztechnik Trybunał stwierdził, że emitująca akcje spółka zmierza do powiększenia majątku poprzez zapewnienie sobie dodatkowego kapitału w zamian za przyznanie nowym akcjonariuszom prawa własności czy też w ten sposób podniesienie kapitału. Z punktu widzenia spółki będącej emitentem celem jest gromadzenie kapitału, a nie świadczenie usług. Z pozycji akcjonariusza zapłać kwot niebędących celem podniesienia kapitału spółki nie stanowi świadczenia wzajemnego, ale inwestycji lub lokaty kapitału(13).

26. Mając na uwadze fakt, że skarżąca – pomijając jej uprawnienia jako udziałowca czy też wspólnika – ani bezpośrednio, ani pośrednio nie jest zaangażowana w zarządzanie(14) przedsiębiorstwami, w których wkłady finansowe nabywa, posiada lub przenosi, jej działalność nie powinna być uznawana za działalność gospodarczą.

27. Trybunał w sprawie Rompelman po raz pierwszy zwrócił uwagę, że system odliczeń przewidziany w szóstej dyrektywie ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciążącego podatku VAT podlegającego zapłacie będącej zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem, że wszelka działalność gospodarcza, bez względu na jej cel czy rezultaty, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT, jest opodatkowana w sposób całkowicie neutralny (zasada neutralności)(15).

28. Ostatni wymóg oznacza, że aby odliczenie podatku VAT było dopuszczalne, czynności powodujące naliczenie podatku winny pozostawać w bezpośrednim i ścisłym związku z czynnościami objętymi podatkiem należnym, które wiążą się z powstaniem prawa do odliczenia. W sprawie Investrand Trybunał stwierdził, że „prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada zatem, iż wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowią element składowy ceny transakcji obciążonych podatkiem należnym, rodzajem prawo do jego odliczenia”(16).

29. W pkt 36 wyroku w sprawie Kretztechnik Trybunał stwierdził: „uwzględniając fakt, iż w sprawie przed sądem krajowym, po pierwsze, emisja akcji jest czynnością, która nie należy do zakresu przedmiotowego szóstej dyrektywy, a po drugie, czynność ta została dokonana przez Kretztechnik celem podniesienia kapitału z korzyścią dla jej ogólnie pojętej działalności gospodarczej, należy uznać, iż poniesione koszty świadczeń uzyskanych przez tę spółkę w ramach owej czynności stanowią część kosztów ogólnych, a w konsekwencji stanowią element składowy ceny jej towarów. Świadczenia takie pozostają w istocie w bezpośrednim i ścisłym związku z działalnością gospodarczą podatnika(17).

30. Dalej w pkt 37 tego wyroku Trybunał kontynuował: „W konsekwencji, zgodnie z brzmieniem art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy, Kretztechnik przysuguje prawo do odliczenia całego podatku VAT obciążającego wydatki poniesione przez tę spółkę w związku z różnymi świadczeniami wykonanymi na jej rzecz w ramach przeprowadzonej przez nią emisji akcji, pod warunkiem jednak iż wszystkie czynności dokonywane przez tę spółkę w ramach jej działalności gospodarczej są opodatkowane. Jeżeli bowiem podatnik dokonuje jednocześnie czynności, w odniesieniu do których podatek podlega odliczeniu, jak i czynności, w odniesieniu do których podatek nie podlega odliczeniu, jest on uprawniony, stosownie do art. 17 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, do odliczenia tylko takiej części podatku VAT, jaka przypada na kwotę tych pierwszych czynności(18).

31. Zgadza się z sądem krajowym, rzędem niemieckim i Komisją, że sytuacja skarżącej nie jest porównywalna z sytuacją w sprawie Kretztechnik, w której przedmiotowa spółka wykonywała

jedynie podlegaj?c? opodatkowaniu sprzeda? towarów i us?ug(19).

32. W niniejszej sprawie Komisja s?usznie wskazuje, ?e w zakresie, w jakim skar??ca nabywa, posiada lub przenosi wk?ady finansowe i inne prawa, nie maj?c jednak zamiaru ?wiadczy? regularnie i odp?atnie takiej us?ugi, jej dzia?alno?? nie ma charakteru gospodarczego, a zatem nie podlega opodatkowaniu. W zakresie, w jakim podatek VAT nie podlega odliczeniu w odniesieniu do tej dzia?alno?ci ze wzgl?du na to, ?e nie ma ona charakteru gospodarczego i nie podlega podatkowi VAT, wy??czone jest odliczenie podatku, tym bardziej ?e system podatku VAT nie dotyczy transakcji dokonanej w drodze tych wydatków. W tym zakresie wydatki poniesione w ramach emisji akcji i nietypowych udzia?ów cichych nie mog? zosta? uznane za koszty ogólne lub elementy sk?adowe ceny pozostaj?ce w bezpo?rednim i ?cis?ym zwi?zku z ca?oksztalt?em dzia?alno?ci gospodarczej skar??cej i jako takie podlegaj?ce odliczeniu.

33. Z powy?szego wynika, ?e odliczenie podatku naliczonego od wydatków zwi?zanych z przydzieleniem udzia?ów jest uzasadnione jedynie w przypadku, gdy kapita? w ten sposób uzyskany zostaje przeznaczony na dzia?alno?? gospodarcz?. Natomiast wydatki zwi?zane z emisj? akcji lub nietypowymi udzia?ami cichymi i dotycz?ce dzia?alno?ci skar??cej, która nie ma charakteru gospodarczego (a wi?c nabywanie, posiadanie i przenoszenie wk?adów finansowych w innych przedsi?biorstwach), nie uprawniaj? skar??cej do odliczenia podatku.

34. Rzeczywi?cie, tak jak wskazuje to s?d krajowy, w przeciwie?stwie do sytuacji w sprawie Kretztechnik, skar??ca nie prowadzi przedsi?biorstwa produkcyjnego. Wynika z tego, ?e koszty zwi?zane z emisj? akcji nie stanowi? kosztów ogólnych dzia?alno?ci, które wp?ywaj? wy??cznie na jej dzia?alno?? gospodarcz?.

35. Przeciwnie, jak wynika z powy?szego, koszty poniesione przez skar??c? mia?y – przynajmniej w cz??ci – wp?yw na jej dzia?alno?? niemaj?c? charakteru gospodarczego. Nale?y wyra?nie zaznaczy?, ?e zarówno z postanowienia odsy?aj?cego, jak i z uwag przedstawionych przez strony jasno wynika, ?e strony zgadzaj? si? co do tego ostatniego faktu.

36. Jak przypomina?em powy?ej, w sprawie Kretztechnik Trybuna? doda?, ?e podatnik, który dokonuje zarówno transakcji, w odniesieniu do których podatek VAT podlega odliczeniu, jak i takich, w odniesieniu do których podatek VAT nie podlega odliczeniu, mo?e, zgodnie z art. 17 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, odliczy? tylko t? cz??? podatku VAT, która przypada na te pierwsze transakcje(20).

37. Nale?y zatem stwierdzi?, ?e wydatki poniesione przez skar??c? w zwi?zku z emisj? akcji i nietypowymi udzia?ami cichymi nie mog? zosta? uznane za stanowi?ce cz??? kosztów ogólnych, czyli element sk?adowy ceny jej towarów, pozostaj?cy w bezpo?rednim i ?cis?ym zwi?zku z dzia?alno?ci? gospodarcz? skar??cej(21).

38. Zatem w przypadku gdy podatnik jednocze?nie prowadzi dzia?alno?? gospodarcz? i dzia?alno?? niemaj?c? charakteru gospodarczego, odliczenie podatku VAT zwi?zanego z emisj? akcji i nietypowymi udzia?ami cichymi jest dopuszczalne tylko w zakresie, w jakim wydatki te mo?na prawid?owo przyporz?dkowa? do dzia?alno?ci gospodarczej podatnika w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy.

2. Pytanie drugie

39. Uwzględniając propozycję odpowiedzi na pytanie pierwsze, należy rozważyć także pytanie drugie, które w istocie odnosi się do sposobów podziału podatku naliczonego pomiędzy obszary działalności gospodarczej i działalności niemającej charakteru gospodarczego (oraz czy do tego podziału powinno się stosować odpowiednio art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy).

40. Należy zwrócić uwagę, że art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy obejmuje transakcje, w odniesieniu do których podatek VAT podlega odliczeniu (transakcje podlegające opodatkowaniu niezwolnione od podatku), i transakcje, w odniesieniu do których podatek VAT nie podlega odliczeniu (transakcje podlegające opodatkowaniu zwolnione od podatku). Z wyroków w sprawach Sofitam, Floridienne i Berginvest, Cibo Participations oraz EDM można wywnioskować, że transakcje pozostające poza zakresem szóstej dyrektywy powinny zostać wykluczone z obliczeń dotyczących odliczenia, o których mowa w art. 17 i 19 szóstej dyrektywy(22).

41. Jednakże ani art. 17, ani art. 19, ani ta sama szósta dyrektywa nie zawierają przepisów, które regulowałyby metody lub kryteria, jakimi powinny posługiwać się państwa członkowskie przy dokonywaniu podziału podatku naliczonego pomiędzy działalność o charakterze gospodarczym i działalność pozbawioną takiego charakteru.

42. Ze względu na milczenie prawodawcy wspólnotowego w tej kwestii, czy to zamierzone czy też nie, uważam, że Trybunał nie powinien przeszczepiać szczególnych warunków dotyczących podziału kwot naliczonego podatku VAT odnoszących się do działalności gospodarczej i do działalności niemającej charakteru gospodarczego na grunt szóstej dyrektywy. Uważam, że stosowanie szóstej dyrektywy w drodze analogii lub odpowiednio, za czym opowiada się w szczególności skarżąca, nie jest właściwe.

43. Zatem skoro szósta dyrektywa nie zawiera przepisów dotyczących metody podziału podatku naliczonego pomiędzy działalność o charakterze gospodarczym i działalność pozbawioną takiego charakteru, należy uznać, że jest to kwestia leżąca w zakresie swobodnego uznania państw członkowskich(23).

44. Należy jednak podkreślić, że przy podziale podatku naliczonego pomiędzy działalność o charakterze gospodarczym i działalność pozbawioną takiego charakteru swoboda decyzji państw członkowskich nie jest nieograniczona i powinny one przestrzegać pewnych zasad wynikających z wykładni szóstej dyrektywy dokonanej w orzecznictwie Trybunału.

45. W tym względzie należy wskazać, że w sprawie dotyczącej innego obszaru (a mianowicie wykorzystania majątku stanowiącego część aktywów przedsiębiorstwa do celów prywatnych), lecz w podobnej kwestii, stwierdziwszy, że „szósta dyrektywa nie zawiera niezbyt precyzyjnych wskazówek pozwalających na jednolite i precyzyjne zdefiniowanie zasad określania sumy danych wydatków”, Trybunał orzekł, iż „należy uznać, że państwom członkowskim przysuguje pewien zakres swobodnego uznania w odniesieniu do tych zasad, pod warunkiem że uwzględni one cele oraz miejsce tego przepisu w strukturze szóstej dyrektywy”(24).

46. Prawo do odliczenia, o którym mowa w art. 17 i następnych szóstej dyrektywy, jest integralną częścią systemu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału wszelkie ograniczenia prawa do odliczenia podatku VAT mają wpływ na wysokość obciążenia podatkowego i powinny być stosowane w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich(25).

47. Metody i kryteria podziału wykorzystywane przez państwa członkowskie muszą być tego rodzaju, aby zapewnić poszanowanie celów szóstej dyrektywy. Zatem nie mogą one pozostawać w sprzeczności z zasadą neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku

VAT ustanowiony przez szóstą dyrektywę i która sprzeciwia się temu, by podmioty gospodarcze, które dokonują takich samych transakcji, były traktowane odmiennie w zakresie poboru podatku VAT(26).

IV – Wnioski

48. Moim zdaniem zatem Trybunał powinien udzielić następujących odpowiedzi na pytania prejudycjalne przedłożone przez Niedersächsische Finanzgericht:

1) W przypadku gdy podatnik jednocześnie prowadzi działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego, odliczenie naliczonego podatku VAT związanego z wydatkami dotyczącymi emisji akcji lub nietypowych udziałów cichych jest dopuszczalne tylko w zakresie, w jakim wydatki te można prawidłowo przyporządkować do działalności gospodarczej podatnika w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy 77/388/EWG.

2) Określenie metody podziału podatku naliczonego pomiędzy działalność o charakterze gospodarczym i działalność niemającą takiego charakteru pozostaje w zakresie swobodnego uznania państw członkowskich. Korzystając z tego swobodnego uznania, państwa członkowskie muszą zapewnić w szczególności poszanowanie zasady neutralności podatkowej.

1 – Język oryginału: angielski.

2 – 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”).

3 – Artykuł 17 ust. 5 stanowi dalej: „Jednakże państwa członkowskie mogą: a) upoważnić podatnika do określenia proporcjonalnej części każdego obszaru jego działalności, pod warunkiem że dla każdego z tych obszarów będzie prowadzona osobna rachunkowość; b) zobowiązać podatnika do stosowania specjalnej stawki podlegającej odliczeniu dla każdego z obszarów jego działalności i do prowadzenia osobnych rozliczeń dla każdego z sektorów; c) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług; d) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia zgodnie z przewidzianą zasadą ustanowioną w ust. 1 w stosunku do wszystkich towarów i usług używanych dla transakcji tam wymienionych; e) przewidzieć, że kwota podatku od wartości dodanej, która nie podlega odliczeniu przez podatnika, nie jest uwzględniana, jeżeli jest bardzo niska”.

4 – BGBl. 1979 I, str. 1953.

5 – Wyrok z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03, Zb.Orz. str. I-4357.

6 – Moim zdaniem nie jest konieczne wprowadzanie rozróżnienia pomiędzy „działalnością zawodową” a „działalnością gospodarczą” dla celów podatku VAT. W niniejszej opinii będzie postrzegana się tylko pojęciem „działalność gospodarczej”, które używane jest w szóstej dyrektywie.

7 – Zobacz wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-77/01 EDM, Rec. str. I-4295, pkt 47 i przywołane tam orzecznictwo. Tej samej materii dotyczy również wyrok w sprawie Kretztechnik, przywołany w przypisie 5, pkt 18. Trybunał stwierdził również, że pojęcie „działalność gospodarczej” ma charakter obiektywny, co oznacza, że działalność ta ocenia się per se, niezależnie od jej celów lub rezultatów. Zobacz m.in. wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie

C-223/03 University of Huddersfield, Zb.Orz. str. I-1751, pkt 47 i przywołane tam orzecznictwo.

8 – Zobacz wyrok z dnia 21 października 2004 r. w sprawie C-8/03 Banque Bruxelles Lambert (BBL), Zb.Orz. str. I-10157, pkt 38.

9 – Zobacz wyrok z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-442/01 KapHag, Rec. str. I-6851, pkt 40.

10 – Zobacz m.in. wyrok w sprawie BBL, przywołany w przypisie 8, pkt 36–41 i przywołane tam orzecznictwo.

11 – Wyrok w sprawie KapHag, przywołany w przypisie 9, pkt 43.

12 – Wyrok w sprawie Kretztechnik, przywołany w przypisie 5, pkt 25.

13 – Tamże, pkt 26.

14 – Zobacz podobnie wyrok z dnia 27 września 2001 r. w sprawie C-16/00 Cibo Participations, Rec. str. I-6663.

15 – Wyrok z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. str. 655, pkt 19. Zobacz także wyrok z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National, Rec. str. I-1361, pkt 24 i przywołane tam orzecznictwo.

16 – Wyrok z dnia 8 lutego 2007 r. w sprawie C-435/05 Investrand, Zb.Orz. str. I-1315, pkt 23 i przywołane tam orzecznictwo.

17 – Wyrok w sprawie Kretztechnik, cytowany w przypisie 5, i przywołane tam orzecznictwo.

18 – Tamże, i przywołane tam orzecznictwo.

19 – Tamże. Oznacza to, że Kretztechnik dokonał podwyższenia kapitału, będąc podatnikiem, który jako taki występuje. Zatem podatek VAT naliczony od wydatków, które można uznać za koszty ogólne działalności gospodarczej, podlega odliczeniu w całości. Nowsze orzeczenie Trybunału wydane zostało w sprawie Investrand, przywołanej w przypisie 16.

20 – Wyrok w sprawie Kretztechnik, przywołany w przypisie 5, pkt 37 i przywołane tam orzecznictwo.

21 – Tamże, pkt 36.

22 – Wyroki z dnia 22 czerwca 1993 r. w sprawie C-333/91 Sofitam, Rec. str. I-3513, pkt 13 i 14, z dnia 14 listopada 2000 r. w sprawie C-142/99 Floridienne i Berginvest, Rec. str. I-9567, sentencja, w sprawie Cibo Participations, przywołany w przypisie 14, pkt 44 i w sprawie EDM, przywołany w przypisie 7, pkt 54. W sprawie Floridienne i Berginvest Trybunał stwierdził np., że art. 19 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w mianowniku ułamka wykorzystywanego dla wyliczenia części podlegających odliczeniu nie mogą znaleźć się: dywidendy od udziałów posiadanych przez spółki zależne spółce holdingowej, która jest podatnikiem w odniesieniu do innych czynności i która świadczy usługi zarządzania na rzecz tych spółek zależnych.

23 – Należy zauważyć, że już w sprawie Cibo Participations w swoich uwagach Komisja wskazała, że skoro art. 17 szóstej dyrektywy nie zawiera przepisów odnoszących się do transakcji wynikających z działalności gospodarczej pozostającej poza zakresem dyrektywy, do

państw członkowskich należy określić metody, zgodnie z którymi odliczenie będzie zabronione. Zobacz opinię rzecznik generalnej C. Stix-Hackl przedstawioną w dniu 6 marca 2001 r. w sprawie Cibo Participations, przywołanej w przypisie 14, pkt 31.

24 – Zobacz podobnie wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-72/05 Wollny, Rec. str. I-8297, pkt 28. Zobacz także wyrok z dnia 1 lutego 1977 r. w sprawie 51/76 Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Rec. str. 113, pkt 16 i 17.

25 – Zobacz w szczególności wyrok z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. str. I-1883, pkt 18 i przywołane tam orzecznictwo. Porównaj także motyw 12 preambuły szóstej dyrektywy.

26 – Zobacz wyroki z dnia 16 września 2004 r. w sprawie C-382/02 Cimber Air, Rec. str. I-8379, pkt 23 i 24 oraz z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-280/04 Jyske Finans, Zb.Orz. str. I-10683, pkt 39.