

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

YVES'A BOTA

przedstawiona w dniu 13 grudnia 2007 r.(1)

Sprawa C-98/07

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

przeciwko

Skatteministeriet

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

Podatek od wartości dodanej – Czyżby podlegający odliczeniu – Sprzedaż pojazdów spółki leasingowej po zawarciu umowy leasingu – Pojęcie „dóbr inwestycyjnych, z których korzysta podatnik w swoim przedsiębiorstwie”

1. Niniejsze postępowanie w trybie prejudycjalnym ma na celu określenie prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) przez spółkę leasingową wykonującą działalność dwójakiego rodzaju, tj. po pierwsze, leasing pojazdów oraz, po drugie, świadczenie usług finansowych.
2. Ponieważ tylko pierwszy z tych dwóch rodzajów wykonywanej działalności podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, dana spółka może odliczyć podatek zapłacony przy nabyciu towarów i usług niezbędnych do wykonywania działalności gospodarczej wyjątkowo proporcjonalnie do kwoty obrotu ze swojej opodatkowanej działalności w stosunku do ogólnego obrotu przedsiębiorstwa.
3. W sprawie przed sądem krajowym należy ustalić, czy obrót przedsiębiorstwa z tytułu sprzedaży pojazdów po zawarciu umowy leasingu powinien zostać uwzględniony przy obliczaniu czyżby podlegającej odliczeniu.
4. Kwestia ta wynika z okoliczności, iż art. 19 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG(2), który określa sposób obliczania tej proporcji, w ustępie 2 przewiduje, że przy obliczaniu czyżby podlegającej odliczeniu nie uwzględnia się kwoty obrotu związanego z dostawą dóbr inwestycyjnych, z których korzysta podatnik w swoim przedsiębiorstwie.

5. W związku z tym sąd krajowy skierował do Trybunału pytanie, czy pojęcie „dobra inwestycyjne” zawarte w art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy należy rozumieć w ten sposób, że obejmuje ono rzeczy, które przedsiębiorstwo leasingowe nabywa zarówno w celu oddania w leasing, jak i w celu odsprzedaży po zakończeniu umowy leasingu.

6. W niniejszej opinii wykażę, iż to pojęcie moim zdaniem powinno być rozumiane w ten sposób, że nie obejmuje ono rzeczy, które przedsiębiorstwo nabywa w celu oddania ich w leasing, a następnie ich odsprzedaży, ponieważ sprzedaż tych rzeczy po zakończeniu umowy leasingu stanowi integralną część zwykłej działalności gospodarczej tego przedsiębiorstwa.

I – Ramy prawne

A – Szósta dyrektywa

7. Podatek VAT jest podatkiem konsumpcyjnym wprowadzonym powszechnie w celu opodatkowania towarów i usług. Wspólnotowy system podatku VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług podatku dokładnie proporcjonalnego do ich ceny, wymagalnego przy wszystkich transakcjach, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji, oraz obciążającego wyjątkowo konsumenta końcowego.

8. Aby zwolnić cię z podatku z tych podatników, którzy odzyskują podatek zapłacony, szósta dyrektywa przewiduje mechanizm odliczenia mający na celu zapewnienie „neutralności” podatku wobec nich. Podatnicy mają więc prawo odliczenia od podatku pobranego od swoich klientów, a następnie przekazanego państwu członkowskiemu, podatku VAT zapłaconego podczas nabycia towarów i usług niezbędnych do wykonywania swojej działalności zawodowej.

9. Prawo do odliczenia zakłada jednakże, że podatnik wykorzystuje te towary lub usługi do działalności, która sama jest objęta podatkiem VAT. Szósta dyrektywa zawiera liczne postanowienia, które mają na celu zagwarantowanie zastosowania tego systemu w sytuacji, gdy podatnik korzysta z tego samego towaru lub tej samej usługi zarówno w działalności opodatkowanej, jak i w działalności zwolnionej z opodatkowania. Postanowienia te wprowadzają cel wskazany w dwunastym motywie szóstej dyrektywy, zgodnie z którym zasady dotyczące odliczeń powinny zostać zharmonizowane w stopniu, który miałby wpływ na wysokość pobieranych kwot, a czynniki podlegające odliczeniu powinna być naliczana w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich.

10. Artykuł 17 ust. 5 szóstej dyrektywy przewiduje tym samym, że w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika do transakcji objętych podatkiem VAT, od których przysługuje odliczenie podatku, jak i do transakcji nieobjętych podatkiem VAT, od których nie przysługuje odliczenie tego podatku, odliczeniu podlega jedynie taka część podatku VAT, jaka proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych transakcji. Według tego samego artykułu proporcja ta ustala się dla wszystkich transakcji podatnika zgodnie z art. 19 szóstej dyrektywy.

11. Artykuł 19 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Na czynniki podlegające odliczeniu, na podstawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy, składa się błądzie proporcja mająca [uśredniona mający]:

– jako licznik, całkowita kwota, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji, do których stosuje się odliczenie podatku od wartości dodanej [...]

– jako mianownik, całkowita kwota, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji, dla których nie

przys?uguje odliczenie podatku od warto?ci dodanej [...]

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

12. Artyku? 19 ust. 2 szóstej dyrektywy, b?d?cy punktem zainteresowania niniejszego post?powania prejudycjalnego, brzmi nast?puj?co:

„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 [w swoim przedsi?biorstwie]. 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”.

13. Artyku? 20 szóstej dyrektywy ustala zasady dotycz?ce korekty odlicze? i stanowi:

„1. Wst?pne odliczenie korygowane jest zgodnie z procedurami ustalonymi przez pa?stwa cz?onkowskie [...]

2. W przypadku dóbr inwestycyjnych, korekta b?dzie obejmowa? okres pi?ciu lat, w??cznie z rokiem, w którym towary zosta?y nabyte lub wyprodukowane. Roczna korekta b?dzie dokonywana jedynie w odniesieniu do [mo?e dotyczy? jedynie] jednej pi?tej podatku na?o?onego na towary. Korekta jest dokonywana na podstawie zmian uprawnienia do odliczenia [z uwzgl?dnieniem zmian w zakresie prawa do odliczenia] w kolejnych latach w stosunku do kwoty za rok, w którym towary zosta?y nabyte lub wyprodukowane.

[...]

W przypadku nieruchomo?ci nabytej jako dobro inwestycyjne, okres obj?ty korekt? [okres, w którym dokonywana jest korekta], mo?e by? przed?u?ony do 20 lat.

3. W przypadku dostawy w okresie obj?tym korekt? [nast?puj?cej w okresie korekty], dobra inwestycyjne s? uznawane za nadal wykorzystywane do dzia?alno?ci gospodarczej podatnika a? do momentu zamkni?cia okresu obj?tego korekt? [okresu korekty]. [...]

4. Do celów stosowania przepisów ust. 2 i 3, pa?stwa cz?onkowskie mog?:

– okre?li? pojmienie dóbr inwestycyjnych,

[...]

5. Je?li w jednym z pa?stw cz?onkowskich efekt stosowania przepisów ust. 2 i 3 mia?by by? ma?o znacz?cy, pa?stwo cz?onkowskie mo?e, z zastrze?eniem konsultacji [z komitetem doradczym do spraw podatku od warto?ci dodanej], zrezygnowa? z zastosowania przepisów tych ust?pów, ze wzgl?du na potrzeb? unikni?cia zak?ócenia konkurencji, ogólne efekty stosowania podatku w zainteresowanym pa?stwie cz?onkowskim i potrzeb? uproszcze? administracyjnych.

[...]”

B – *Prawo krajowe*

14. Artykuł 17 ust. 5 oraz art. 19 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy zostały przetransponowane do prawa duńskiego przez art. 38 ust. 1 ustawy z dnia 18 maja 1994 roku. Przepis ten jest sformułowany w następujący sposób:

„W odniesieniu do towarów i usług, które są wykorzystywane przez zarejestrowane przedsiębiorstwo zarówno do celów, z którymi wiąże się prawo do odliczenia na podstawie art. 37, jak i do innych celów w przedsiębiorstwie, odliczeniu podlega ta część podatku, która jest proporcjonalna do wysokości obrotu odpowiadającego części działalności podlegającej rejestracji. Przy obliczaniu obrotu nie uwzględnia się wysokości obrotu związanego z dostawą dóbr inwestycyjnych, które są wykorzystywane na potrzeby przedsiębiorstwa. Za »dobra inwestycyjne« uważa się maszyny, wyposażenie oraz podobne aktywa przedsiębiorstwa, których cena sprzedaży (bez podatku, o którym mowa w niniejszej ustawie) przewyższa kwotę 50 000 DKK [od roku 1996: 75 000 DKK] [...]”.

II – Stan faktyczny w postępowaniu przed sądem krajowym

15. Spółka BG Erhvervsfinans A/S(3), której następcami prawnymi są spółki Nordania Finans A/s oraz BG Factoring A/S, w ciągu lat 1995–1998 wykonywała na znacznej skali działalność leasingową w formie leasingu finansowego, którego przedmiotem były w szczególności pojazdy. Spółka świadczyła również usługi finansowe.

16. Działalność leasingowa polegała na oddawaniu w leasing pojazdów, przeważnie na okres 36 miesięcy, a następnie ich sprzedaży po zakończeniu umowy leasingu. Ponieważ kupno i sprzedaż tych pojazdów były zorganizowane w sposób profesjonalny i regularny, oczekiwana wysokość obrotu z tej sprzedaży została uwzględniona przy ustaleniu wysokości czynszu leasingowego. W 1998 roku spółka Erhvervsfinans oddała w leasing 4 500 pojazdów oraz sprzedała ponad 600 z nich.

17. Oddawanie pojazdów w leasing oraz ich zbywanie stanowiło działalność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT. Natomiast usługi finansowe są zwolnione z tego podatku zgodnie z art. 13 części B lit. d) szóstej dyrektywy.

18. W latach 1995–1998 Erhvervsfinans poniosła koszty ogólne na swoje biura, sprzęt biurowy, wyposażenie komputerowe, telefon, obsługę księgową, etc., od których zapłaciła podatek VAT. W związku z powyższym spółka musiała obliczyć proporcję swego prawa do odliczenia tego podatku zgodnie z przepisami art. 17 ust. 5 oraz art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy.

19. W ramach tego obliczenia Erhvervsfinans do swego rocznego obrotu wliczyła kwotę obrotu pochodzącą ze sprzedaży pojazdów, uważając, że takie zbycie powinno zostać uznane za zwykłą sprzedaż towarów.

20. W decyzji z dnia 17 listopada 1999 roku duńskie organy podatkowe uznały, że pojazdy zbyte po zakończeniu leasingu powinny zostać uznane za »dobra inwestycyjne, z których korzysta podatnik w swoim przedsiębiorstwie«, a w konsekwencji obrót wynikający z ich sprzedaży powinien być wyliczony z części podlegającej odliczeniu. Decyzja ta spowodowała jej zmniejszenie.

21. Erhvervsfinans zaskarżyła tę decyzję do Landsskatteret (sąd ds. podatkowych), który uznał jej skargę. Sąd stwierdził, że oddawane w leasing pojazdy są nabywane w celu oddania ich w leasing, a następnie – po zakończeniu umowy leasingu – sprzedawane osobom trzecim lub ewentualnie leasingobiorcy. Sąd ten wywiódł z tego, że sprzedaż pojazdów oddawanych w leasing powinna zostać uznana za stanowiącą zwykłą część działalności spółki Erhvervsfinans,

i w związku z tym pojazdy te nie mogą zostać uznane za „dobra inwestycyjne” w rozumieniu art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy.

22. Skatteministeriet (ministerstwo do spraw podatku i akcyzy) odwołuje się od tego postanowienia do Østre Landsret (wschodniego sądu okręgowego), który uznał odwołanie za zasadne orzekając, że pojazdy oddawane w leasing stanowią dobra inwestycyjne w rozumieniu wyżej powołanego przepisu.

23. W tej sytuacji spółki Nordania Finans A/S i BG Factoring A/S, działające jako następcy prawni Erhvervsfinans, zaskarżyły do Højesteret (sądu najwyższego) orzeczenie wydane przez Østre Landsret.

24. W tych okolicznościach Højesteret postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy pojęcie »dóbr inwestycyjnych, z których korzysta podatnik w swoim przedsiębiorstwie«, zawarte w art. 19 ust. 2 [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono rzeczy, które przedsiębiorstwo leasingowe nabywa zarówno w celu oddania w leasing, jak i w celu odsprzedaży po zakończeniu umów leasingu?”.

III – Analiza

25. Zwracając się z tym pytaniem prejudycjalnym sąd krajowy dąży do ustalenia, czy obrót pochodzący ze zwykłej sprzedaży towarów, takich jak pojazdy oddawane w leasing przez Erhvervsfinans, powinien być wliczony czy też nie do obliczania cząstki podlegającej odliczeniu.

26. Konsekwencja odpowiedzi na to pytanie wydaje się całkiem jasna. Jeżeli Trybunał przychyli się do twierdzenia, iż taki obrót powinien zostać wliczony do tego obliczenia, zostanie on dodany do licznika i mianownika ułamka służącego do określenia tej proporcji, co będzie skutkowało zwiększeniem jej wyniku, a co za tym idzie, praw do odliczenia podatku przez podatnika.

27. Rzeczduński, sprzeciwiając się takiemu rozwiązaniu uważa, że towary, które przedsiębiorstwo leasingowe nabywa w celu oddania ich w leasing, a następnie odsprzedaży, powinny być uznane za „dobra inwestycyjne, z których korzysta podatnik w swoim przedsiębiorstwie” w rozumieniu art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy z następujących powodów.

28. Według tego rzędu przepis ten powinien być odczytywany w związku z art. 20 ust. 4 szóstej dyrektywy, zgodnie z którym państwa członkowskie mogą zdefiniować pojęcie „dobra inwestycyjne”. Tym samym pojęcie to powinno mieć tę samą treść w całej dyrektywie, co znajduje potwierdzenie w odesłaniu do art. 20 ust. 5 zawartym w art. 19 ust. 2 zdanie ostatnie tej dyrektywy. Państwa członkowskie mogą zatem zdefiniować pojęcie „dóbr inwestycyjnych” zarówno w ramach art. 19, jak i art. 20 wspomnianej dyrektywy.

29. Ta analiza znajduje swoje potwierdzenie w wyroku z dnia 1 lutego 1977 r. w sprawie *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*(4), w którym Trybunał dokonał wykładni pojęcia „dóbr inwestycyjnych” zawartego w art. 17 drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG(5). Trybunał orzekł, że kluczowym kryterium dla zdefiniowania tego pojęcia jest zarówno korzystanie w sposób trwały z danych towarów, jak i praktyka amortyzacji kosztu ich nabycia oraz to, że państwa członkowskie dysponują pewną swobodą oceny przy określaniu każdego z tych kryteriów.

30. Rzeczduński podtrzymuje, że pojazdy oddawane w leasing, będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, odpowiadają wspomnianym wyżej kryteriom. Wyjaśnia

równie?, że nie można dokonać innego rozróżnienia między takimi dobrami inwestycyjnymi a towarami, jak tego uczynił Nordania Finans A/S i BG Factoring A/S.

31. Wreszcie rząd ten podnosi, że jego stanowisko jest zgodne z celem art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy oraz z pracami przygotowawczymi, które doprowadziły do przyjęcia tego przepisu.

32. Tym samym art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy ma na celu zagwarantowanie, aby sprzedaż aktywów o dużej wartości i o trwałym charakterze nie zniekształcała części podlegającej odliczeniu. Nawet jeżeli już w chwili zakupu tych aktywów zdecydowano, że zostaną zbyte po ich wykorzystaniu, wycenienie ceny sprzedaży do obliczenia części podlegającej odliczeniu mogłoby zniekształcić tę proporcję.

33. Sprzedaż takich aktywów jest więc odosobnioną transakcją, która w porównaniu do bieżących działalności obciąża dochody przedsiębiorstwa w ograniczony sposób. Jeżeli znaczna kwota zostanie wliczona do obliczenia części podlegającej odliczeniu jako cena sprzedaży, po tym jak dany skądnik aktywów był wykorzystywany w przedsiębiorstwie przez wiele lat, zniekształca to część podlegającą odliczeniu, ponieważ kwota ze sprzedaży nie odzwierciedla rzeczywistego zaliczenia tej czynności do dochodów z niej uzyskanych.

34. Prace przygotowawcze przy art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy wskazują, że intencją Komisji Wspólnot Europejskich było w żadnym razie nieuwzględnienie wszystkich kwot obrotu związanych z dobrami inwestycyjnymi, niezależnie od tego, czy sprzedaż dóbr inwestycyjnych należy do działalności zawodowej wykonywanej zwykle przez podatnika.

35. Nie zgadzam się z tą analizą. Uważam, podobnie jak strony skarżące przed sądem krajowym i Komisją, że pojęcie „dóbr inwestycyjnych, z których korzysta podatnik w swoim przedsiębiorstwie”, zawarte w art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy, nie obejmuje rzeczy nabytych przez przedsiębiorstwo w celu oddania ich w leasing, a następnie sprzedaży, jeżeli sprzedaż po zakończeniu umów leasingu stanowi integralną część zwykłej działalności gospodarczej podatnika.

36. Swoje stanowisko opieram zarówno na strukturze systemu odliczeń, którego część stanowi wskazany przepis, jak i na jego celu.

37. Tytułem wstępu należy podnieść, że lektura słów „dobra inwestycyjne, z których korzysta podatnik w swoim przedsiębiorstwie”, wskazanych w art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy, nie pozwala odpowiedzieć na pytanie sądu krajowego.

38. Jest również bezsporne, że pojęcie dóbr inwestycyjnych nie jest zdefiniowane ani w tym, ani w żadnym innym przepisie szóstej dyrektywy.

39. Wprawdzie art. 20 ust. 4 tej dyrektywy stanowi, że państwa członkowskie mogą zdefiniować pojęcie dóbr inwestycyjnych do celów stosowania ust. 2 i 3 tego artykułu. Jednakże, przeciwnie do stanowiska rządu duńskiego, uważam, że odniesienie w art. 19 ust. 2 zdanie trzecie szóstej dyrektywy do przepisu art. 20 ust. 5 nie pozwala na wykładnię art. 20 ust. 4 tej dyrektywy w sposób sprzeczny z jego treścią.

40. W istocie ust. 4 tego artykułu pozostawia każdemu państwu członkowskiemu zdefiniowanie pojęcia dóbr inwestycyjnych tylko i wyłącznie do celów stosowania przepisów ust. 2 i 3 art. 20 szóstej dyrektywy dotyczącego systemu korekty odliczeń. Taka możliwość nie mogłaby być zatem rozszerzona w ramach art. 19 szóstej dyrektywy, dotyczącego obliczenia części podlegającej odliczeniu, nie naruszając jasnej i wyraźnej treści jej art. 20 ust. 4.

41. Takie rozszerzenie zakresu tego ostatniego przepisu byłoby równie sprzeczne z celem art. 19 szóstej dyrektywy wskazanym w jej motywie dwunastym, zgodnie z którym cztery państwa podlegające odliczeniu powinna być naliczana w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich.

42. Ponadto przewidziane w art. 20 szóstej dyrektywy prawo państw członkowskich do zdefiniowania pojęcia dóbr inwestycyjnych w systemie korekty odliczeń nie jest pozbawione skuteczności ani też podważone przez okoliczności, że pojęcie „dóbr inwestycyjnych” wskazane w art. 19 tej dyrektywy powinno mieć autonomiczną i jednolitą treść w całej Wspólnocie Europejskiej.

43. W istocie art. 20 szóstej dyrektywy ma na celu umożliwienie skorygowania niedokładności w obliczaniu odliczeń podatku, z których korzysta podatnik. Ten artykuł znajduje zastosowanie szczególnie w sytuacji, gdy po złożeniu deklaracji przez podatnika nastąpi zmiana czynników pierwotnie uwzględnionych przy ustalaniu kwoty odliczenia(6). Taki przypadek może mieć miejsce, na przykład, kiedy podatnik, który nabył towar w celu wykonywania działalności opodatkowanej i dokonał odliczenia podatku VAT w całości z tytułu zakupu tego towaru, następnie wykorzystuje go w całości lub części w działalności zwolnionej z podatku.

44. Prawdopodobieństwo takiej zmiany przeznaczenia towaru jest większe w przypadku dóbr inwestycyjnych, ponieważ są one przeznaczone do użytku przez podatnika przez kilka lat. Dlatego też art. 20 szóstej dyrektywy wprowadza szczególny system korekty odliczeń w ich przypadku.

45. Artykuł ten w ust. 2 przewiduje, że kwota początkowego odliczenia może podlegać korekcie przez okres pięciu lat w przypadku rzeczy ruchomych oraz najwyżej dwudziestu lat w przypadku nieruchomości. Przepis definiuje również sposób obliczenia tej korekty. W ust. 3 reguluje również przypadki zbycia dóbr inwestycyjnych z majątku przedsiębiorstwa podatnika przed upływem okresu korekty, zastępując korektę roczną korektą jednorazową, opartą na domniemanym korzystaniu z tych dóbr do momentu upływu okresu korekty.

46. Biorąc pod uwagę argumentację rzędu drugiego, można przypuszczać, że według przepisów prawa krajowego dotyczących korekty odliczeń, przyjętych w celu transpozycji art. 20 szóstej dyrektywy, towary takie jak pojazdy nabywane przez podatnika są uznawane za dobra inwestycyjne. Taka kwalifikacja, stosowana w przypadku dokonywania korekty odliczeń, nie jest podważana przez uwzględnienie, przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu przewidzianym przez art. 19 wspomnianej dyrektywy, kwoty obrotu związanego ze zwykłą sprzedażą pojazdów po zakończeniu umów leasingu.

47. W istocie bowiem okoliczności, iż pojazdy nabyte w celu oddania ich w leasing, a następnie sprzedawane w ramach zwykłej działalności podatnika, są wyłączone z pojęcia „dóbr inwestycyjnych” wskazanego w art. 19 szóstej dyrektywy, nie stoi na przeszkodzie temu, aby państwa organy podatkowe mogły dokonać korekty odliczeń podatku VAT obciążającego pojazdy nabyte przez podatnika, gdyby okazało się, że pojazdy przez cały czas pozostawania w przedsiębiorstwie i wbrew pierwotnym planom z chwili ich nabycia nie były już w całości przeznaczone do działalności leasingowej podlegającej opodatkowaniu, lecz do działalności zwolnionej z podatku VAT.

48. Innymi słowy okoliczności, iż pojazdy nabyte w celu oddania ich w leasing, a następnie sprzedawane w ramach zwykłej działalności podatnika, są wyłączone z pojęcia „dóbr inwestycyjnych” wskazanego w art. 19 szóstej dyrektywy, nie ma wpływu na kwalifikację „dóbr inwestycyjnych” w rozumieniu art. 20 dyrektywy w odniesieniu do pojazdów objętych zmianą

przeznaczenia.

49. Wreszcie, nie powstaje a priori kwestia stosowania korekty odliczeń do pojazdów nabytych przez podatnika w celu oddania ich w leasing, a następnie sprzedaży po zakończeniu umowy leasingu, ponieważ pojazdy te były używane przez podatnika wyłącznie do wykonywania działalności opodatkowanej.

50. Wynika z tego, że na system korekty odliczeń przewidziany w art. 20 szóstej dyrektywy oraz na prawo państw członkowskich do zdefiniowania pojęcia dóbr inwestycyjnych w ramach tego systemu nie ma wpływu okoliczności, iż pojęcie „dobra inwestycyjne” wskazane w art. 19 szóstej dyrektywy powinno być interpretowane w sposób autonomiczny i jednolity w całej Wspólnocie.

51. Podobnie przyznane państwom członkowskim przez art. 19 ust. 2 zdanie ostatnie szóstej dyrektywy prawo wyliczenia kwoty z tytułu zbycia dóbr inwestycyjnych do obliczenia części podlegającej odliczeniu w przypadku, gdy państwa te korzystają z możliwości przewidzianej w art. 20 ust. 5 tej dyrektywy, również nie wydaje się sprzeczne z moim stanowiskiem.

52. W istocie, przepis ten przewiduje możliwość odstąpienia od reguły, zgodnie z którą obrót związany ze sprzedażą dóbr inwestycyjnych nie jest uwzględniany przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu. Przepis ten nie może umożliwić rozszerzenia zakresu stosowania art. 19 ust. 2 zdanie pierwsze i drugie szóstej dyrektywy wskazujących transakcje, z których obrót powinien być wyliczony przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu.

53. Wreszcie, przeciwnie do rzędu duńskiego, uważam, że wykładnia pojęcia „dóbr inwestycyjnych” zawartego w art. 17 drugiej dyrektywy, przedstawiona przez Trybunał w przywołanym wyżej wyroku w sprawie *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, nie jest istotna dla udzielenia odpowiedzi na pytanie będące przedmiotem niniejszej analizy.

54. Ta wykładnia wprawdzie powinna znajdować zastosowanie w ramach art. 19 szóstej dyrektywy, zważywszy na wspólne aspekty tychże przepisów z art. 17 drugiej dyrektywy. Artykuł 17 stanowi bowiem, że państwa członkowskie posiadają prawo „wyliczenia [...] dóbr inwestycyjnych” z systemu odliczeń przewidzianego w art. 11 drugiej dyrektywy, zgodnie z którym każdy podatnik był uprawniony do odliczenia podatku naliczonego od towarów i usług nabytych przez niego na potrzeby jego przedsiębiorstwa.

55. Artykuł 17 drugiej dyrektywy, podobnie jak art. 19 szóstej dyrektywy, przewidywał warunki, na jakich dobra inwestycyjne musiały być uwzględnione w systemie odliczeń przeznaczonym do zapewnienia neutralności systemu podatku VAT względem podatnika(7). Jednakże istota wniosku o dokonanie wykładni pojęcia dóbr inwestycyjnych, przedstawionego Trybunałowi w sprawie, która doprowadziła do wydania ww. wyroku w sprawie *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, bardzo się różniła od niniejszego postępowania.

56. W wyżej wymienionej sprawie sąd krajowy musiał zająć się obowiązującymi przepisami prawa niderlandzkiego przyjętymi w oparciu o art. 17 drugiej dyrektywy, zgodnie z którymi Królestwo Niderlandów przewidywało, że odliczeniu może podlegać jedynie 67% podatku VAT zapłaconego przy zakupie „aktywów przedsiębiorstwa”. Jak wynika z uzasadnienia tego przepisu, włączając do pojęcia „aktywa przedsiębiorstwa” wszystkie towary wykorzystywane w działalności przedsiębiorstwa, w tym drobne wyposażenie, rząd niderlandzki zamierzał w ten sposób wykluczyć je z prawa do odliczenia podatku.

57. *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* odliczył podatek VAT zapłacony przy zakupie biurowej drukarki etykiet oraz kart zwrotnych dla uczestników zebrań, uznając, że pojęcie „aktywa

przedsiębiorstwa” jest szersze niż pojęcie „dobra inwestycyjne” zawarte w art. 17 drugiej dyrektywy.

58. W tej sytuacji sąd krajowy stanął przed kwestią, czy towary tego rodzaju powinny być uznane za dobra inwestycyjne mogące zostać wyłączone z prawa do odliczenia. W związku z tym zwrócił się do Trybunału z wnioskiem o stwierdzenie, czy to pojęcie powinno być uważane za obejmujące towary, których koszt nabycia nie jest księgowany jako bieżący wydatek, lecz zostaje rozłożony na więcej niż jeden rok obrotowy.

59. W tym względzie kontekście Trybunał odpowiedział, że pojęcie dóbr inwestycyjnych „obejmuje dobra, które są wykorzystywane dla celów działalności gospodarczej, wyróżniając się trwałym charakterem i wartością, oraz których koszty nabycia nie są księgowane zwyczajnie jako wydatki bieżące, lecz podlegają amortyzacji w ciągu kilku lat obrotowych”(8). Również w tym samym kontekście Trybunał dodał, że państwa członkowskie korzystają z pewnej swobody oceny w odniesieniu do wymogów, które powinny zostać spełnione w zakresie trwałego charakteru i wartości dóbr, jak również w zakresie stosowanych zasad amortyzacji(9).

60. W wyżej przywołanym wyroku w sprawie *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* chodziło zatem o umożliwienie sądowi krajowemu określenia, czy materiały biurowe o niewielkiej wartości materialnej mogą być uznane za dobra inwestycyjne podlegające wyłączeniu z prawa do odliczenia podatku VAT przewidzianego w drugiej dyrektywie. W tym wyroku Trybunałowi nie przedstawiono do rozstrzygnięcia kwestii dóbr, które – jak to ma miejsce w sprawie przed sądem krajowym – były nabywane w celu oddania ich w leasing na pewien określony czas, a następnie, w sposób systematyczny, sprzedawane po zakończeniu umowy leasingu.

61. Innymi słowy, jeżeli, w oparciu o kryteria wyodrębnione przez Trybunał w wyżej przywołanym wyroku *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, pojazdy nabywane przez przedsiębiorstwo w celu wykonywania działalności gospodarczej mogą stanowić dobra inwestycyjne w rozumieniu art. 19 szóstej dyrektywy, to nie można wywnioskować z tych kryteriów, że pojazdy tego rodzaju należą do tej grupy, natomiast ich zbycie po zakończeniu umowy leasingu stanowi czyżby zwykłą działalność podatkową.

62. W związku z powyższym uważam, że dokonana przez Trybunał we wspomnianym wyżej wyroku *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* wykładnia pojęcia dóbr inwestycyjnych nie pozwala na udzielenie odpowiedzi na pytanie przedłożone przez Højesteret.

63. Wobec braku decydujących wskazówek w treści szóstej dyrektywy i w orzecznictwie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w celu rozstrzygnięcia sporu zawisłego przed sądem krajowym sens i zakres tego pojęcia powinien zostać określony przy uwzględnieniu struktury systemu odliczeń, do którego należą pojęcia dóbr inwestycyjnych, oraz celu tego systemu(10).

64. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem system odliczeń ustanowiony w szóstej dyrektywie zmierza do zagwarantowania neutralności wspólnego systemu podatku od towarów i usług (VAT). System ten ma zatem na celu całkowite zdjęcie z podatnika ciężaru podatku VAT zapłaconego przez niego w ramach wykonywanej działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu tym podatkiem(11).

65. W sytuacji, gdy podatnik nabywa towary lub usługi do jednoczesnego wykonywania działalności opodatkowanej i działalności zwolnionej z podatku, przepisy art. 17 ust. 5 i art. 19 szóstej dyrektywy mają na celu umożliwienie mu odliczenia w całości części podatku VAT obciążającego nabycie tych towarów lub tych usług, uważanego za odpowiadający części, w jakiej są one wykorzystywane na potrzeby działalności opodatkowanej.

66. Wprowadzając w art. 17 ust. 5 oraz w art. 19 szóstej dyrektywy system cząstowego odliczenia, prawodawca wspólnotowy założył, że część, w której dane towary lub usługi przeznaczone do użytku mieszanego jest wykorzystywana, odpowiednio w działalności opodatkowanej i w działalności zwolnionej z podatku, jest proporcjonalna do obrotu uzyskiwanego w każdym z tych dwóch rodzajów działalności.

67. Tym samym art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy przewiduje, że podlegająca odliczeniu część podatku VAT obciążającego nabycie takich towarów lub usług stanowi ułamek, w którym licznik jest kwotą obrotu z tytułu transakcji opodatkowanych, natomiast mianownik jest całkowitą kwotą rocznego obrotu.

68. W tej sytuacji wyłączenie w ramach tego obliczenia kwoty obrotu związanego ze zbyciem „dóbr inwestycyjnych, z których korzysta podatnik w swoim przedsiębiorstwie”, przewidziane w art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy, nabiera swego właściwego znaczenia. Obrót uzyskany ze sprzedaży takich towarów powinien zostać wyliczony z tego obliczenia, gdy zasadniczo sprzedaż tego rodzaju ma charakter wyjatkowy lub przynajmniej nietypowy. W związku z powyższym sprzedaż ta nie wymaga wykorzystywania towarów lub usług do użytku mieszanego w sposób proporcjonalny do uzyskiwanych w jej wyniku obrotów. Wyłączenie tych obrotów do obliczania części podlegającej odliczeniu zmniejszałoby jego wynik w tym sensie, iż nie odzwierciedlałoby on już odpowiedniego udziału w wykorzystaniu towarów lub usług na użytek mieszany dla działalności opodatkowanej i działalności zwolnionej z podatku.

69. Powyższa analiza znajduje potwierdzenie w wyroku z dnia 11 lipca 1996 r. w sprawie Régie dauphinoise(12), w której Trybunał wyjaśnił, dlaczego art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy przewiduje również, że przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu nie uwzględnia się kwot obrotu związanego z transakcjami okazjonalnymi dotyczącymi nieruchomości oraz transakcjami finansowymi. Według Trybunału, gdyby wszystkie wyniki transakcji finansowych podatnika miałyce związek z działalnością podlegającą opodatkowaniu musiały być wliczone do mianownika ułamka stosowanego do obliczania tej proporcji, nawet gdyby uzyskanie tego wyniku nie oznaczało żadnego wykorzystania towarów lub usług, w odniesieniu do których jest należny podatek VAT, lub w każdym razie oznaczało jedynie bardzo ograniczone ich wykorzystanie, obliczenie podatku podlegającego odliczeniu byłoby zmniejszone.

70. Wyłączenie kwoty obrotu związanej ze sprzedażą dóbr inwestycyjnych, jak również wyłączenie kwoty obrotu uzyskanej w wyniku transakcji okazjonalnych jest więc uzasadnione tym, iż takie transakcje nie są tożsame ze zwykłą działalnością podatnika.

71. Jak zresztą podkreślał skarżący przed sądem krajowym, takie uzasadnienie zostało wyraźnie wskazane w uzasadnieniu do propozycji szóstej dyrektywy Rady, przedstawionym przez Komisję w dniu 29 czerwca 1973 r.(13)

72. Pojęcie „dóbr inwestycyjnych” wskazane w art. 19 szóstej dyrektywy nie może zatem obejmować towarów, których nabycie a następnie sprzedaż stanowi integralną część zwykłej działalności podatnika podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT. Kiedy bowiem takie nabycie i zbycie stanowi część zwykłej działalności, wymaga wówczas użycia towarów lub usług nabytych przez podatnika do wykonywania opodatkowanej działalności. Obrót związany ze zbyciem takich towarów powinien być więc uwzględniony przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu, tak aby mógł odzwierciedlać stale wykonywaną działalność podatnika i, co za tym idzie, udział w wykorzystaniu na cele działalności opodatkowanej towarów i usług na użytek mieszany. W przeciwnym razie ten udział w wykorzystaniu uniemożliwiłby podatnikowi uzyskanie zwrotu podatku VAT, którego ma prawo się domagać, a cel neutralności wspólnotowego systemu podatku VAT nie zostałby osiągnięty.

73. W sprawie przed sądem krajowym wskazano, jak wynika z informacji przekazanych przez ten sąd, iż kupno i sprzedaż pojazdów oddawanych w leasing odbywa się w sposób profesjonalny i regularny oraz że przychód oczekiwany ze sprzedaży byłby uwzględniany przy ustalaniu wysokości czynszu leasingowego. Z powyższego wynika, iż sprzedaż tych pojazdów nie miała charakteru okazjonalnego, ale z pewnością stanowiła działalność zwykłą i stałą. Liczba pojazdów sprzedanych przez Erhvervsfinans w roku 1998, jak to odnotowuje Komisja, dobrze potwierdza tę analizę.

74. W tej sytuacji jest niepodważalne, iż ogólne koszty zainwestowane przez tę spółkę w swoje biura, sprzęt biurowy, wyposażenie komputerowe, telefon, obsługa księgową, etc., są używane również do dokonywania tej sprzedaży. Wydaje się zatem zasadne, że kwota obrotu związana z tymi transakcjami będzie uwzględniana przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu tak, aby podatnik ten był skutecznie zwolniony z części podatku VAT obciążającego koszty ogólne służące wykonywaniu tej działalności podlegającej opodatkowaniu.

75. W związku z powyższym proponuję, aby na analizowane pytanie odpowiedzieć, iż pojęcie „dóbr inwestycyjnych, z których korzysta podatnik w swoim przedsiębiorstwie”, zawarte w art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy, należy interpretować w ten sposób, że nie obejmuje ono rzeczy, które przedsiębiorstwo leasingowe nabywa najpierw w celu oddania ich w leasing, a następnie odsprzedaży po zakończeniu umów leasingu, jeżeli sprzedaż tych rzeczy po zakończeniu tych umów stanowi integralną część zwykłej działalności gospodarczej tego przedsiębiorstwa.

IV – Wnioski

76. W świetle powyższych rozważań na przedstawione przez Højesteret pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć w następujący sposób:

Pojęcie „dóbr inwestycyjnych, z których korzysta podatnik w swoim przedsiębiorstwie”, zawarte w art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy 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, należy interpretować w ten sposób, że nie obejmuje ono rzeczy, które przedsiębiorstwo leasingowe nabywa najpierw w celu oddania ich w leasing, a następnie odsprzedaży po zakończeniu umów leasingu, jeżeli sprzedaż tych rzeczy po zakończeniu tych umów stanowi integralną część zwykłej działalności gospodarczej tego przedsiębiorstwa.

1 – Język oryginału: francuski.

2 – Dyrektywa 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 – Zwana dalej „Erhvervsfinans”.

4 – Sprawa 51/76, Rec. str. 113.

5 – Dyrektywa z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – Struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 71, str. 1303, zwana dalej „drugą dyrektywą”). Na mocy art. 17 tej dyrektywy państwa członkowskie miały możliwość, na okres przejściowy, całkowicie lub częściowo wycofać dobra inwestycyjne z systemu odliczeń podatku VAT.

6 – Wyrok z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 Uudenkaupungin Kaupunki, Zb. Orz. str. I-3039, pkt 25.

7 – Zobacz również podobnie wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-63/04 Centralan Property, Zb.Orz. str. I-11087, pkt 55.

8 – Punkt 12.

9 – Punkt 17.

10 – Zobacz. w szczególności wyrok z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-321/02 Harbs, Zb.Orz. str. I-7101, pkt 28 oraz przywołane orzecznictwo. Zob. do stosowania od niedawna wyrok z dnia 25 października 2007 r. w sprawie C-174/06 CO.GE.P, Zb.Orz. str. I-9359, pkt 30.

11 – Wyrok z dnia 22 czerwca 1993 r. w sprawie C-333/91 Sofitam, Rec. str. I-3513, pkt 10.

12 – Sprawa C-306/94, Rec. str. I-3695, pkt 21.

13 – Propozycja szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — Wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Biuletyn Wspólnot Europejskich, dodatek 11/73). Według tej propozycji art. 19 ust. 2 był uzasadniony w następujący sposób:

„Elementy określone w tym ustępie należy wycofać z obliczania części podlegającej odliczeniu w celu uniknięcia możliwości zniekształcenia faktycznego znaczenia w przypadku, gdy takie elementy nie odzwierciedlają działalności gospodarczej podatnika. Jest tak w przypadku sprzedaży dóbr inwestycyjnych i czynności związanych z obrotem nieruchomości lub finansami, które są wykonywane tylko okazjonalnie, tj. mają jedynie znaczenie drugorzędne lub incydentalne w odniesieniu do głównego obrotu przedsiębiorstwa. Czynności te są ponadto wycofane tylko wówczas, gdy nie stanowiły zwykłej działalności gospodarczej podatnika” (str. 20).