

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

F. G. JACOBSA

przedstawiona w dniu 28 października 2004 r.¹

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

do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany.

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

Ramy prawne

2. Istota systemu podatku VAT została określona w art. 2 pierwszej dyrektywy VAT²:

„Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego

3. Zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy VAT³ opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega dostawa towarów lub usług, świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje.

4. Stosownie do art. 4 ust. 1 podatnikiem jest osoba wykonująca działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej

1 — Język oryginału: angielski.

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

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

działalności. Działalność gospodarcza, zgodnie z art. 4 ust. 2, obejmuje „wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów”, w tym także „wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych”. Artykuł 4 ust. 3 stanowi, że „państwa członkowskie mogą również uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie zawiera transakcje związane z działalnością, określoną w ust. 2”.

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

6. Trybunał wielokrotnie rozważał zagadnienie wykorzystywania opodatkowanych towarów i usług „dla celów” transakcji objętych podatkiem należnym, a zatem dotyczące

warunków powstania, zgodnie z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, prawa do odliczenia.

7. Nie bez znaczenia dla niniejszej sprawy jest orzecznictwo⁴, z którego wynika, że gdy tylko dana osoba ma zamiar, potwierdzony obiektywnym dowodem, rozpoczęcia działalności gospodarczej i nabywa w tym celu opodatkowane dobra, powinna być ona uważana za podatnika działającego w takim charakterze i uprawnionego do niezwłocznego odliczenia podatku VAT naliczonego od dóbr nabytych w celu wykonywania czynności opodatkowanych, bez konieczności oczekiwania na rzeczywiste rozpoczęcie działalności gospodarczej, a nawet wówczas, gdy faktycznie nie dojdzie do jej rozpoczęcia.

8. Trybunał nie rozpatrywał jeszcze odwrotnej sytuacji, w której podatnik zakończył działalność gospodarczą, lecz nadal nabywa opodatkowane dobra związane ze zobowiązaniami dotyczącymi tej działalności.

9. Jednakże Trybunał orzekł, że w przypadku gdy przedsiębiorstwo wykonujące czynności opodatkowane zostanie sprzedane

4 — Wyroki z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. str. 655, z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-110/94 INZO, Rec. str. I-857, z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie Ghent Coal Terminal, Rec. str. I-1, z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrija i in., Rec. str. I-1577, z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-396/98 Schloßstraße, Rec. str. I-4279 oraz z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98 Breitsohl, Rec. str. I-4321.

z zachowaniem zasady ciągłości, wszelkie koszty poniesione przez sprzedającego z tytułu usług nabytych w celu dokonania sprzedaży stanowią część kosztów ogólnych przedsiębiorstwa, poniesionych przed dokonaniem sprzedaży, dlatego też podatek VAT uiszczony z tytułu tych usług podlega co do zasady odliczeniu od podatku należnego⁵.

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

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

Stan faktyczny, postępowanie przed sądem krajowym oraz stanowiska stron

12. I/S Fini H (zwana dalej „Fini H”) jest spółką komandytową założoną w celu pro-

wadzenia restauracji, która to działalność była wykonywana w wynajmowanych pomieszczeniach. Umowa najmu, zawarta na okres 10 lat, miała obowiązywać do lipca 1998 r., bez możliwości jej wypowiedzenia przez którąkolwiek ze stron, natomiast po upływie tego okresu umowa mogła zostać rozwiązana za wypowiedzeniem przez każdą z nich. Restauracja została zamknięta w lipcu 1993 r. i od tamtego momentu pomieszczenia nie były używane.

13. Fini H dążyła do rozwiązania umowy pomimo jej postanowień, na co jednak nie wyraził zgody właściciel nieruchomości, a jedyni ewentualni najemcy, których udało się znaleźć, nie chcieli płacić czynszu w dotychczasowej wysokości ani zgodzić się na stawiane przez Fini H warunki dotyczące przejęcia stałego wyposażenia lokalu. Właściciel zgodziłby się na innego najemcę, pod warunkiem że Fini H wyrównałaby różnicę pomiędzy czynszami. Fini H nie chciała tego zrobić i nadal korzystała z pomieszczeń w charakterze najemcy, aż do wygaśnięcia umowy.

14. Po zakończeniu działalności gastronomicznej obaj współnicy prowadzili odrębną działalność, ale spółka nadal pozostawała zarejestrowana jako podatnik VAT i składała deklaracje wykazujące podatek naliczony z tytułu czynszu, ogrzewania, elektryczności oraz abonamentu telefonicznego, które to wydatki były ponoszone w związku z lokalem. Ponieważ nie występowała sprzedaż i wynikający z niej podatek należny, Fini H otrzymywała zwrot podatku naliczonego.

5 — Zobacz wyroki z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National, Rec. str. I-1361, w szczególności pkt 35 i nast., z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-137/02 Faxworld, Rec. str. I-5547, pkt 39.

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

15. Jednak we wrześniu 1998 r. miejscowy organ podatkowy wydał decyzję, w której uznał, że kwoty wypłacone od października 1993 r. powinny zostać zwrócone oraz że nie zostanie dokonany zwrot podatku za okres od kwietnia do września 1998 r. Decyzja taka została podjęta z uwagi na to, że Fini H, poczynając od trzeciego kwartału 1993 r., nie prowadziła żadnej działalności związanej z opodatkowaną dostawą towarów oraz usług w rozumieniu ustawy Momslov, co było warunkiem odliczenia podatku naliczonego. W listopadzie 1999 r. krajowy organ podatkowy utrzymał w mocy tę decyzję, jednak w lutym 2000 r. Fini H wniosła skargę do Vestre Landsret (zachodniego sądu rejonowego).

16. W sierpniu 2001 r. sąd ten podtrzymał decyzję organów podatkowych, uznając, że wydatki na czynsz dokonane po zakończeniu działalności, niezwiązane z jej likwidacją, a wynikające wyłącznie z klauzuli uniemożliwiającej wypowiedzenie najmu, nie mogą zostać uznane za wydatki operacyjne związane z samodzielną działalnością w rozumieniu art. 3 Momslov oraz że nie można przyjąć, by Fini H działała w dobrej wierze, pozostając nadal zarejestrowana jako podatnik VAT.

17. Od tego wyroku została wniesiona apelacja do Højesteret, który wystąpił

z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, dotyczącego następujących pytań:

„1) Czy może być uważana za wykonującą samodzielną działalność gospodarczą w rozumieniu art. 4 ust. 1–3 szóstej dyrektywy VAT osoba, która początkowo zawarła umowę najmu w ramach samodzielnej działalności gospodarczej, której już obecnie nie wykonuje, chociaż umowa najmu obowiązuje jeszcze przez pewien okres ze względu na klauzulę uniemożliwiającą jej wypowiedzenie, przy czym po rzeczywistym zaprzestaniu działalności nie są dokonywane związane z najmem transakcje podlegające opodatkowaniu w celu osiągnięcia przychodów w sposób ciągły?

2) Czy odpowiedź na pierwsze pytanie byłaby inna, gdyby zainteresowana osoba zmierzała czynnie — w pozostałym okresie obowiązywania umowy najmu, kiedy to nie mogła jej wypowiedzieć — do skorzystania z instytucji najmu komercyjnego, aby dokonywać transakcji podlegających opodatkowaniu w celu osiągnięcia przychodów w sposób ciągły, bądź do cesji praw z tej umowy? Czy w tej sytuacji znaczenie ma długość okresu, w którym nie mogło zostać dokonane wypowiedzenie, bądź też pozostała część tego okresu?”

18. Fini H, rząd duński oraz Komisja przedłożyli uwagi na piśmie, a także przedstawili uwagi na rozprawie w dniu 15 września 2004 r. Fini H uważa, że jest uprawniona do

odliczeń, natomiast rząd duński oraz Komisja wyrażają odmienne zdanie.

19. Fini H wskazuje zasadniczo, że swoje prawo do odliczeń wywodzi z faktu, że umowę najmu zawarto w celu rozpoczęcia lub prowadzenia działalności gospodarczej. Powołuje się na wyroki w sprawach Rompelman, INZO oraz Breitsohl⁷, zwracając szczególną uwagę na przywoływane przez Trybunał zasady neutralności opodatkowania oraz pewności prawa. Gdyby spółka nie miała prawa do odliczeń, zostałaby obciążona podatkiem VAT naliczonym z tytułu zakupów dokonanych przez przedsiębiorstwo w celu sprzedaży w ramach działalności tego przedsiębiorstwa opodatkowanych usług, a zobowiązania, które zaciągnęła w trakcie prowadzenia działalności, zmieniłyby swój charakter w wyniku późniejszej zmiany okoliczności. Podczas rozprawy Fini H podkreśliła, że zawieranie umów najmu na długi okres bez możliwości wypowiedzenia stanowi zwykłą praktykę w obrocie rynkowym.

20. Rząd duński zwraca uwagę na zawarte w art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy sformułowanie „wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych”. Gdy podatnik przestaje wykorzystywać nieruchomości w takim celu, prawo do odliczenia ustaje wraz z zaprzestaniem działalności gospodarczej lub w rozsądnie krótkim okresie po jej zaprzestaniu. Podatnikowi nie może przysługiwać nieograniczone prawo do odliczenia z tego tytułu, że uprzednio wykonywał taką działalność. Po zaprzestaniu działalności

podatnik, w celu uzyskania przychodu, powinien dokonać zbycia nieruchomości lub wykorzystywać ją w inny sposób. W niniejszym przypadku nie podjęto żadnych działań, by w tym celu wykorzystać pomieszczenia lub najem. Dalsze wydatki nie były związane z rozpoczęciem, prowadzeniem lub zakończeniem działalności. Dopuszczenie w takich okolicznościach do odliczenia podatku byłoby sprzeczne z zasadą neutralności opodatkowania, ponieważ nie dochodzi do przeniesienia ciężaru podatku VAT na ostatecznego konsumenta. Natomiast odmowa odliczenia podatku jest zgodna z zasadą pewności prawa, gdyż opiera się na obiektywnych i dających się ustalić kryteriach. Orzecznictwo przywołane przez Fini H dotyczy odmiennej sytuacji i nie znajduje tu zastosowania. Inne wyroki⁸ jednakże wyraźnie wskazują, że sam fakt związania umową najmu nie przesądza o prowadzeniu działalności gospodarczej.

21. Komisja zauważa po pierwsze, że w orzecznictwie Trybunału, poczynając od wyroku w sprawie Rompelman, a na wyroku w sprawie Breitsohl⁹ kończąc, uznaje się, że organy podatkowe mogą wymagać przedstawienia obiektywnego dowodu w celu wykazania deklarowanego przez podatnika zamiaru prowadzenia działalności gospodarczej, która będzie wiązała się z transakcjami opodatkowanymi, a przy braku takiego dowodu mogą odmówić prawa do odliczenia podatku. Po drugie, Komisja wskazuje, że zawieranie pewnych transakcji, na przykład dotyczących zakończenia działalności, nadal będzie następowało „do celów” sprzedaży

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

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

7 — Wskazane w przyp. 4.

opodatkowanej, nawet po zaprzestaniu działalności gospodarczej. W niniejszej sprawie to sąd krajowy powinien ocenić, czy zawierane transakcje wskazywały na zamiar prowadzenia działalności lub też czy były w sposób bezpośredni i nieunikniony powiązane z zakończeniem działalności. Samo kontynuowanie zobowiązania umownego w formie umowy najmu nie może jednak uzasadniać zamiaru prowadzenia działalności gospodarczej. Jeśli Fini H usiłowałaby faktycznie wykorzystać umowę najmu w celu uzyskania przychodu — co także powinno być przedmiotem ustaleń sądu krajowego — poczynione nabycia mogłyby zostać powiązane z taką nową lub przyszłą działalnością gospodarczą, ale nie z uprzednią działalnością gastronomiczną.

Ocena

Rozważania ogólne

22. W zwykłym toku działalności, w ramach której są dokonywane nabycia i dostawy opodatkowane podatkiem VAT, podatnik zmierza do osiągnięcia stałego zysku, tak by kwota podatku należnego była stale większa od kwoty podatku naliczonego. Z tego względu podatnik okresowo uiszcza na rzecz organów podatkowych różnicę pomiędzy tymi podatkami, to jest kwotę podatku należnego, którą otrzymał od swoich klientów po odliczeniu podatku naliczonego

z tytułu wydatków poniesionych w celu wykonywania sprzedaży opodatkowanej¹⁰.

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

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

25. Tak więc podatek naliczony można odliczyć, jak tylko stanie się on wymagalny. Nie jest konieczne oczekiwanie do chwili, gdy dojdzie do zawarcia transakcji objętej podatkiem należnym, wykorzystującej towary lub usługi powodujące naliczenie podatku¹¹. Istotne jest wyłącznie, czy ten wydatek jest kosztem dla transakcji objętej podatkiem należnym, a tym samym czy pozostaje w bezpośrednim i ścisłym związku z taką transakcją¹².

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

11 — Artykuł 17 ust. 1 szóstej dyrektywy.

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

26. Po drugie, ogólne koszty prowadzenia działalności objętej podatkiem VAT, choć nie można ich przypisać do konkretnych transakcji, są co do zasady uważane za składnik kosztowy, o ile pozostają w bezpośrednim i ścisłym związku z działalnością jako taką¹³.

27. Po trzeciej, naliczony podatek VAT, związany z nabyciem konkretnych towarów jak i z ogólnymi kosztami działalności, nie tylko podlega odliczeniu przed dokonaniem jakiegokolwiek czynności opodatkowanej — na przykład przy rozpoczynaniu działalności — ale wręcz nie dochodzi do utraty tego prawa, nawet jeśli przewidywana działalność gospodarcza nie prowadzi do zawarcia transakcji opodatkowanych lub też podatnik nie był w stanie wykorzystać nabytych towarów i usług z powodu okoliczności, na które nie miał wpływu. Jednak w tych przypadkach musi być zachowany warunek, że istniał rzeczywisty zamiar — poparty obiektywnymi dowodami, których przedstawienia mogą żądać organy podatkowe — przeprowadzenia takich transakcji oraz że koszty zostały poniesione w tym celu¹⁴.

28. Po czwarte, prawo do odliczenia może istnieć nadal nawet w przypadkach, gdy podatnik po dokonaniu wydatków nie

zawiera już transakcji opodatkowanych, tak jak w przypadku wydatku poniesionego w celu zakończenia działalności.

29. Trybunał orzekł, że taka sytuacja co do zasady występuje w przypadku wydatków poniesionych w celu przeniesienia całości lub części aktywów przedsiębiorstwa na innego podatnika¹⁵. Mimo że orzeczenie to zostało wydane w związku ze szczególną regulacją art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, zgodnie z którym możliwe jest przyjęcie, że w takiej sytuacji nie doszło do żadnej dostawy, to jednak identyczna interpretacja musi znaleźć zastosowanie także w przypadku, gdy podatnik kończy prowadzenie działalności w innych okolicznościach. Jak Trybunał wskazał w wyroku w sprawie *Abbey National*¹⁶:

„Każda odmienna interpretacja art. 17 szóstej dyrektywy byłaby sprzeczna z zasadą, że system opodatkowania VAT musi być w pełni neutralny w zakresie obciążenia podatkowego wszystkich rodzajów działalności gospodarczej przedsiębiorstwa, pod warunkiem że są one opodatkowane podatkiem VAT, i skutkowałaby powstaniem obowiązku zapłaty podatku VAT przez podmiot gospodarczy w ramach prowadzonej działalności, bez umożliwienia mu odliczania tego podatku (zob. podobnie wyrok w sprawie *Gabalfrisa*, pkt 45). W ten sposób doszłoby do arbitralnego rozróżnienia między z jednej strony wydatkami poniesionymi na potrzeby przedsiębiorstwa zanim faktycznie rozpoczęło ono działalność jak i poniesionymi w toku tej działalności, a z drugiej strony wydatkami poniesionymi w celu zakończenia tej działalności”.

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

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

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

16 — W pkt 35 wyroku.

30. Wreszcie w pewnych przypadkach kwota naliczonego podatku VAT może przewyższać kwotę podatku należnego, skutkując zwrotem nadwyżki podatnikowi przez organ podatkowy. Taka sytuacja jest możliwa, jeśli przedsiębiorstwo nie osiągnie dochodu lub po prostu nie zawrze żadnych transakcji opodatkowanych. To z kolei może nastąpić w okresie, gdy przedsiębiorstwo rozpoczyna działalność lub jest likwidowane, a transakcje opodatkowane nie są jeszcze lub nie są już zawierane.

31. Taka sytuacja nie jest sama w sobie niezgodna ze wspólnotowym systemem opodatkowania podatkiem VAT, nawet mimo że skutkuje zwrotem podatku dotyczącego części lub całości okresu prowadzonej przez podatnika działalności — która pozostaje działalnością gospodarczą niezależnie od jej wyników¹⁷.

32. Podatek VAT jest z założenia ogólnym podatkiem z tytułu ostatecznej, indywidualnej konsumpcji¹⁸, a nie obciążeniem nakładanym na przedsiębiorstwa działające na poszczególnych etapach prowadzących do takiej konsumpcji. Trybunał wielokrotnie podkreślał, że system odliczania podatku naliczonego od podatku należnego ma w założeniu całkowicie wyeliminować ponoszenie przez podmiot uczestniczący w obrocie ciężaru podatku VAT, należnego

lub uiszczanego w toku podejmowanej przez ten podmiot działalności gospodarczej¹⁹. Sytuacje, w których podatnik może odzyskać naliczony podatek VAT bez faktycznego dokonywania transakcji opodatkowanych, wiążą się po prostu ze zwrotem kwot podatku uiszczanego uprzednio na rzecz organów podatkowych w oczekiwaniu, że wydatki, w związku z którymi został naliczony podatek, doprowadzą w efekcie do opodatkowanej dostawy na potrzeby końcowej konsumpcji. Jeśli taki oczekiwany efekt nie zaistnieje i nie dojdzie do końcowej konsumpcji, nie ma podstaw do obciążania przedsiębiorcy podatkiem na wcześniejszych etapach. W konsekwencji kwoty podatku uiszczanego we wcześniejszych fazach obrotu podlegają zwrotowi na rzecz podatnika, który w danym momencie ponosi takie obciążenie.

Rozpatrywana sprawa

33. Mimo że pytania sądu odsyłającego dotyczą zagadnienia, co należy uznać za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy, to należy rozstrzygnąć, czy w opisanym stanie faktycznym Fini H jest uprawniona do zwrotu naliczonego podatku VAT.

34. To uprawnienie jest uzależnione nie tylko od statusu Fini H jako podatnika (podmiotu prowadzącego opodatkowaną działalność gospodarczą), ale również od

17 — Artykuł 4 ust. 1 szóstej dyrektywy.

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

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

istnienia bezpośredniego i ścisłego związku między spornymi wydatkami obciążonymi podatkiem naliczonym a faktycznymi lub zamierzonymi transakcjami objętymi podatkiem należnym dotyczącymi tej działalności, zgodnie z warunkami wynikającymi z art. 17 dyrektywy oraz orzecznictwa przywołanego w przypisach 12 i 13.

35. Fini H zaprzestała prowadzenia działalności gastronomicznej w pomieszczeniach będących przedmiotem sporu w lipcu 1993 r., ale nadal płaciła czynsz stosownie do zobowiązania zaciągniętego w celu prowadzenia takiej działalności.

36. Wydaje się oczywiste, że w przypadku zakończenia działalności gospodarczej przez dany podmiot nie traci on automatycznie formalnego statusu podatnika z chwilą dokonania ostatniej transakcji opodatkowanej podatkiem VAT. W sposób nieunikniony powstaną dalsze koszty — włączając w to koszty wynikające ze zobowiązań, które nie mogą być natychmiast zakończone — obniżające końcowe i całłościowe dochody z prowadzonej działalności. Podatek VAT naliczony z tytułu tych kosztów musi podlegać zwrotowi, skoro wywierają one wpływ na całkowitą wartość dodaną w toku prowadzenia działalności gospodarczej jako takiej, co w rezultacie wpływa na całkowitą kwotę podatku VAT podlegającą rozliczeniu.

37. Ponadto z wyroku w sprawie *Abbey National*²⁰ wynika, że podatek VAT ponie-

siony w związku z zakończeniem działalności podlega odliczeniu mimo tego, że nie doszło do dalszych transakcji opodatkowanych. Takie koszty stanowią część ogólnych kosztów prowadzenia działalności gastronomicznej od jej rozpoczęcia aż do zakończenia, a tym samym pozostają w bezpośrednim i ścisłym związku z opodatkowanymi transakcjami zawartymi w ramach tego przedsiębiorstwa.

38. Koszty poniesione w związku ze zbyciem prawa najmu pomieszczeń przedsiębiorstwa powinny zostać zaliczone do tej kategorii, tak samo jak koszty zbycia innych składników majątkowych restauracji. A skoro nie można rozsądnie oczekiwać od likwidowanego przedsiębiorstwa zbycia jego składników majątkowych z dnia na dzień, niezbędne koszty przejściowe, takie jak czynsz pozostający do zapłacenia przed ostatecznym terminem zbycia, także muszą zostać zaliczone do tej grupy.

39. W związku z tym na pytanie pierwsze sądu krajowego należy co do zasady udzielić odpowiedzi twierdzącej: w przedstawionych okolicznościach podatnik może być uznany za kontynuującego działanie w takim charakterze, innymi słowy kontynuującego prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 4 dyrektywy.

20 — Zobacz powyżej, pkt 28 i 29.

Czas trwania najmu

40. Jednakże trudność występująca w niniejszej sprawie, do której odnosi się sąd krajowy w swoim drugim pytaniu, wynika z nadzwyczaj długiego okresu — około pięciu lat — podczas którego mimo zakończenia działalności umowa najmu była kontynuowana bez dokonania jej cesji lub wykorzystania jej na potrzeby innej działalności gospodarczej.

41. Przyczyna leżąca u podstaw tak długiego okresu wydaje się dwojakiej natury: z jednej strony umowa najmu nie mogła być rozwiązana bez zgody właściciela nieruchomości (której ten nie wyraził), a z drugiej strony znalezienie innego najemcy na warunkach, które mogłaby zaakceptować Fini H, nie było możliwe.

42. W odniesieniu do pierwszej kwestii należy wskazać, że z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że Fini H nie miała prawnych podstaw do rozwiązania umowy najmu przed 1998 r. Umowę tę zawarto w celu prowadzenia działalności gastronomicznej, prowadzącej do zawierania transakcji opodatkowanych. W zakresie, w jakim Fini H nie mogła uniknąć płacenia czynszu po zakończeniu działalności — a pomieszczenia nie były wykorzystywane na żadne inne cele — czynsz ten należy uznać za część kosztów stałych całej działalności. Naliczony podatek VAT powinien zatem podlegać zwrotowi.

43. Jednakże wydaje się również, że płacenie czynszu w pełnej wysokości nie było nieuniknione, skoro przynajmniej części wydatków można było zapobiec poprzez zaakceptowanie innego najemcy, chociaż nie na warunkach w pełni satysfakcjonujących Fini H. Czy zatem odmowa przyjęcia przez spółkę takich warunków wpływa na jej uprawnienie do otrzymania zwrotu podatku?

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

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

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

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

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

49. Nałożenie podatku od wartości dodanej jest kwestią obiektywną. Podatkiem jest obciążona wartość faktycznie dodana, nawet jeśli możliwe było dodanie większej wartości przez podmiot bardziej operatywny, a tym samym zwiększenie wpływów z podatku. Podobnie okoliczność, że podatnikowi nie udało się ograniczyć poniesionych strat, a tym samym wysokości podatku podlegającego zwrotowi przez organy podatkowe w określonym okresie lub w całym okresie prowadzenia działalności, nie powinien mieć wpływu na ustalenie należnego podatku. Oczekiwany poziom zysku zależy od wielu uwarunkowań²¹ i nie można wymagać od

podatnika prowadzenia działalności w celu zmaksymalizowania wpływów z podatku VAT lub też karać go za nieosiągnięcie takiego rezultatu.

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

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

52. Związek ten mógłby zostać przerwany na wiele sposobów za każdym razem, gdy wydatki, w związku z którymi naliczono podatek VAT — w tym przypadku wydatki na wynajęcie pomieszczeń i na związane z nimi usługi — zostałyby wykorzystane do celu niezwiązanego z prowadzoną działalnością. Stałoby się tak, gdyby zostały one przeznaczone na cele prywatne (co oznaczałoby końcową konsumpcję i nie uprawniałoby do odliczeń) lub na potrzeby innej działalności (w takim przypadku prawo do odliczeń byłoby uzależnione od charakteru takiej działalności, zob. niżej pkt 54–57). Związek ten zostałby przerwany także, gdyby doszło

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

do oszustwa lub nadużycia w odniesieniu do systemu podatku VAT lub jakiegokolwiek innego.

nego okresu Fini H faktycznie zamierzała wykorzystać pomieszczenia w celu uzyskania dochodu związanego z transakcjami opodatkowanymi podatkiem VAT, takimi jak podnajmowanie, wówczas podatek naliczony podlegałby co do zasady odliczeniu, nawet jeśli ostatecznie nie doszłoby do uzyskania żadnego dochodu.

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

56. Jednakże z orzecznictwa wyraźnie wynika, że organ podatkowy może wymagać przedstawienia obiektywnego dowodu na to, że Fini H zamierzała w dobrej wierze wykorzystać wynajmowane pomieszczenia w takim celu. Przy braku odpowiedniego dowodu organ może odmówić prawa do odliczeń²². To z kolei oznacza, że zamiar musi być określony i skonkretyzowany. Sama chęć wykorzystania pomieszczeń w taki sposób przy nadarzającej się po temu okazji nie byłaby w mojej ocenie wystarczająca.

Zamiar rozpoczęcia nowej działalności gospodarczej

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

55. Każda taka sytuacja powinna być rozpatrywana w świetle orzecznictwa Trybunału, od wyroku w sprawie Rompelman do wyroku w sprawie Breitsohl. Jeśli podczas rozważa-

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

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

Wnioski

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

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

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

— istnienie takiego bezpośredniego i ścisłego związku można ustalić za pomocą obiektywnego dowodu, jeśli zażąda tego organ podatkowy.

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