WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 8 lutego 2007 r. *

W sprawie C-435/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 2 grudnia 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w tym samym dniu, w postępowaniu:

Investrand BV

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts (sprawozdawca), prezes izby, E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis i T. von Danwitz, sędziowie,

rzecznik generalny: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
sekretarz: M.A. Gaudissart, szef jednostki,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 22 listopada 2006 r.,

* Język postępowania: niderlandzki.

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Investrand BV przez H. Konijnenberga, R. van der Paardta oraz J. Streeflanda, advocaten,

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster oraz M. de Gravego, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu greckiego przez S. Spyropoulosa oraz I. Bakopoulosa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez T. Harris, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez M. van Beeka oraz D. Triantafylloua, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 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 (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Investrand BV (zwaną dalej „Investrand"), spółką prawa niderlandzkiego, a Staatssecretaris van Financiën, w następstwie odmowy przez tego ostatniego wydania zgody na odliczenie przez Investrand podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") zapłaconego od ceny usług doradczych, z których skorzystała ona w ramach postępowania arbitrażowego dotyczącego ustalenia kwoty wierzytelności stanowiącej część majątku jej przedsiębiorstwa, jednakże powstałej w okresie, w którym nie była jeszcze podatnikiem podatku VAT.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 4 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] 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 włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem osiągania stałego zysku].

[…]".

4 Artykuł 17 szóstej dyrektywy zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczeń" w ust. 1 i 2 stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwilą powstania obowiązku podatkowego].

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

[…]".

Uregulowania krajowe

5 Artykuł 2 ustawy z 1968 r. dotyczącej podatku obrotowego (Wet op de omzetbelasting 1968) z dnia 28 czerwca 1968 r. (*Staatsblad* 1968, nr 329, zwanej dalej „ustawą z 1968 r.") ma następujące brzmienie:

„Podatek obciążający dostawę towarów i świadczenie usług na rzecz przedsiębiorcy, dokonane przezeń międzywspólnotowe nabycie towarów oraz przywóz przeznaczonych dla niego towarów, jest odliczany od podatku podlegającego zapłacie z tytułu dostaw towarów i świadczenia usług".

6 Artykuł 15 ust. 1 ustawy z 1968 r. stanowi:

„1. W rozumieniu art. 2 podatkiem podlegającym odliczeniu przez przedsiębiorcę jest:

a) podatek, który za okres objęty deklaracją został uwzględniony na fakturze sporządzonej w wymagany sposób przez innych przedsiębiorców z tytułu dostaw towarów i świadczenia usług dokonanych na rzecz przedsiębiorcy;

[…]

o ile te towary i usługi są wykorzystywane przez przedsiębiorcę na potrzeby jego przedsiębiorstwa".

Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

7 Investrand została założona w dniu 22 sierpnia 1986 r. Posiadała ona 43,57% akcji spółki Cofex BV (zwanej dalej „Cofex"), przedsiębiorstwa odzieżowego.

8 W dniu 3 sierpnia 1989 r. Investrand sprzedała akcje spółki Cofex spółce Hi-Tec Sports plc (zwanej dalej „Hi-Tec Sports"). W czasie tej sprzedaży uzgodniono, że oprócz stałego wynagrodzenia otrzyma ona także wynagrodzenie, którego kwota zależeć będzie od zysków spółki Cofex osiągniętych w latach 1989–1992.

9 Do dnia 1 stycznia 1993 r. działalność spółki Investrand była działalnością biernej spółki holdingowej, posiadającej udziały w innych spółkach, lecz nie angażującej się w zarządzanie tymi spółkami.

10 Przed dniem 1 stycznia 1993 r. Investrand nie wykonała żadnego odpłatnego świadczenia. Począwszy od tej daty, zgodnie z porozumieniem zawartym ze spółką Cofex, wykonywała ona odpłatnie na jej rzecz czynności zarządu.

11 Podczas obliczania wynagrodzenia należnego spółce Investrand na podstawie zysków spółki Cofex za rok obrotowy 1992 powstał spór pomiędzy Investrand a Hi-Tec Sports. W 1996 r. spór ten doprowadził do postępowania arbitrażowego, w ramach którego koszty związane z usługami doradztwa prawnego zostały zafakturowane na Investrand.

12 Investrand odliczyła podatek VAT zapłacony od tych kosztów w wysokości 8 495,5 NLG za rok obrotowy 1996.

13 Uznając, że Investrand nie miała prawa do dokonania tego odliczenia, niderlandzki organ podatkowy skierował do niej wezwanie do dokonania korekty. W następstwie odwołania Investrand organ ten wydał decyzję potwierdzającą powyższe wezwanie.

14 Investrand wniosła skargę na tę decyzję do Gerechtshof te Amsterdam. Sąd ten stwierdził, że Investrand nie była uprawniona do odliczenia podatku VAT zapłaconego od

omawianych kosztów na tej podstawie, że usługi doradcze świadczono jej w ramach działalności, której ona w tym czasie nie wykonywała w charakterze przedsiębiorcy, oraz że nie miały one bezpośredniego i ścisłego związku z działalnością wykonywaną w tym charakterze.

15 Investrand złożyła skargę kasacyjną od wyroku Gerechtshof te Amsterdam do Hoge Raad der Nederlanden.

16 Pierwszy zarzut tej skargi podważa ocenę Gerechtshof te Amsterdam, zgodnie z którą sprzedaż akcji nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy. Sąd krajowy uważa natomiast, że nie można przychylić się do tego zarzutu, ponieważ ocena taka jest zgodna z orzecznictwem Trybunału (wyroki z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-77/01 EDM, Rec. str. I-4295 oraz z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 Kretztechnik, Zb.Orz. str. I-4357).

17 W drugim zarzucie skargi Investrand podnosi, że odnosząc koszty związane z usługami doradczymi, z których skorzystała w 1996 r., nie do działalności wykonywanej przez nią w charakterze przedsiębiorcy w trakcie roku obrotowego odpowiadającego temu rokowi, lecz do okresu, w którym nastąpiła sprzedaż akcji i w którym nie miała ona jeszcze tego statusu, Gerechtshof te Amsterdam dokonał błędnej wykładni wyroku Trybunału z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. str. I-4177.

18 W tym względzie sąd krajowy stwierdza, że zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału podatnik, którego działalność jest opodatkowana podatkiem VAT, zgodnie z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, ma prawo do odliczenia tego podatku, jeżeli istnieje bezpośredni i ścisły związek pomiędzy wykorzystywanymi towarami i usługami a czynnościami, które ma on wykonać i dla których istnieje prawo do odliczenia.

19 Sąd ten zastanawia się, czy można przyjąć istnienie takiego związku, gdy podatnik korzysta z usług w celu ustalenia kwoty wierzytelności stanowiącej część aktywów jego przedsiębiorstwa, ale która powstała w okresie, w którym nie był on jeszcze podatnikiem podatku VAT.

20 Według tego sądu fakt, że w niniejszej sprawie poniesione koszty dotyczą czynności dokonanej w okresie, podczas którego Investrand nie miała statusu podatnika w rozumieniu szóstej dyrektywy, sprzeciwia się przyjęciu istnienia bezpośredniego i ścisłego związku z działalnością wykonywaną przez nią w charakterze przedsiębiorcy, a tym samym przemawia za odmową prawa do odliczenia. Natomiast fakt, że wierzytelność odpowiadająca wynagrodzeniu należnemu spółce Investrand stanowi część majątku tej spółki i że ponosi ona koszty obciążające ten majątek w celu jego zabezpieczenia, może prowadzić do stwierdzenia, że koszty te stanowią część kosztów ogólnych zainteresowanej, a zatem wykazują bezpośredni i ścisły związek z wykonywaną działalnością, który może uzasadniać prawo do odliczenia.

21 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w związku z ustanowionym w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy prawem do odliczenia można przyjąć istnienie bezpośredniego i ścisłego związku między określonymi usługami, z których skorzystał podatnik, a przyszłymi, podlegającymi opodatkowaniu transakcjami, jeżeli podatnik nabył te usługi w celu określenia wartości wierzytelności pieniężnej stanowiącej część jego majątku, jednakże powstałej w okresie, w którym nie był on jeszcze podatnikiem podatku VAT?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

22 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że system odliczeń ustanowiony przez szóstą dyrektywę ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego całej działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego neutralność jakiejkolwiek działalności gospodarczej — niezależnie od jej celu lub wyników — pod warunkiem, że co do zasady podlega ona sama podatkowi VAT (zob. w szczególności wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. str. 655, pkt 19; z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 Ghent Coal Terminal, Rec. str. I-1, pkt 15; oraz z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National, Rec. str. I-1361, pkt 24).

23 Zgodnie z ustalonym orzecznictwem, aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT i określić zakres tego prawa, zasadniczo konieczne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia (zob. ww. wyroki: w sprawie Midland Bank, pkt 24; w sprawie Abbey National, pkt 26; oraz wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 Fini H, Zb.Orz. str. I-1599, pkt 26). Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada, iż wydatki poczynione celem ich nabycia stanowiły element cenotwórczy transakcji obciążonych podatkiem należnym, rodzących prawo do jego odliczenia (zob. ww. wyroki: w sprawie Midland Bank, pkt 30, w sprawie Abbey National, pkt 28, jak i wyrok z dnia 27 września 2001 r. w sprawie C-16/00 Cibo Participations, Rec. str. I-6663, pkt 31).

24 Prawo do odliczenia zostaje zatem również przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia, gdy koszty omawianych usług stanowią część jego kosztów ogólnych i jako takie stanowią element cenotwórczy dla dostarczanych towarów lub świadczonych usług. Koszty te w rzeczywistości zachowują bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą podatnika (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawach Midland Bank, pkt 23 i 31 oraz Kretztechnik, pkt 36).

25 W sprawie przed sądem krajowym należy stwierdzić, jak też to uczynił ten sąd, że na podstawie utrwalonego orzecznictwa sprzedaż akcji sama w sobie nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy, a zatem nie jest objęta jej zakresem stosowania (zob. w szczególności wyrok z dnia 20 czerwca 1996 r. w sprawie C-155/94 Wellcome Trust, Rec. str. I-3013, pkt 33–37; ww. wyroki w sprawie EDM, pkt 57–62 oraz w sprawie Kretztechnik, pkt 19).

26 Wbrew temu, co utrzymuje Investrand, działalności takiej nie stanowią też czynności podjęte przez podatnika na jego własny koszt w celu odzyskania wierzytelności lub ustalenia jej wartości. W istocie czynności takie nie stanowią wykorzystywania towaru w celu wytworzenia przychodów o stałym charakterze, skoro ewentualny owoc tych czynności wynika jedynie z samego statusu uprawnionego do omawianej wierzytelności i nie stanowi wynagrodzenia za żadną działalność gospodarczą w rozumieniu szóstej dyrektywy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Kretztechnik, pkt 19).

27 Jak stwierdził rząd niderlandzki na rozprawie, Investrand nie mogłaby się w tym względzie oprzeć na wyroku z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-305/01 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Rec. str. I-6729. Sprawa, która zakończyła się tym wyrokiem, dotyczyła działalności w ramach odpłatnej umowy faktoringu, polegającej na odkupywaniu wierzytelności i przejmowaniu ryzyka zwłoki dłużników w zamian za prowizję zapłaconą przez klienta zwolnionego w ten sposób z tego ryzyka. Podczas gdy czynności Investrand były dokonywane na jej własny rachunek, sporna w tej sprawie działalność polegająca na windykacji wierzytelności była wykonywana na rzecz osób trzecich i za wynagrodzeniem. W świetle tych cech Trybunał zakwalifikował ją jako działalność gospodarczą w rozumieniu szóstej dyrektywy, mogącą uprawniać do odliczenia.

28 Ponieważ ani sprzedaż akcji, ani czynności podjęte przez Investrand w związku z wierzytelnością, jaką posiadała ona wobec Hi-Tec Sports, nie stanowią czynności

wchodzących w zakres stosowania szóstej dyrektywy, koszty związane z usługami doradczymi stanowiącymi przedmiot postępowania przed sądem krajowym nie mogą być uważane za zachowujące bezpośredni i ścisły związek z jedną lub kilkoma czynnościami szczególnymi uprawniającymi do odliczenia.

29 Biorąc pod uwagę orzecznictwo przywołane w pkt 24 niniejszego wyroku, należy jeszcze ustalić, czy — jak podnosiła Investrand, powołując się na ww. wyrok w sprawie Midland Bank — koszty będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym stanowią koszty ogólne wykazujące bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą podatnika na tej podstawie, że wierzytelność, której dotyczą, wchodzi w skład majątku prowadzonego przez nią przedsiębiorstwa.

30 Rządy niderlandzki, grecki i Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja Wspólnot Europejskich twierdzą, że związek taki nie istnieje, ponieważ koszty te pozostają w związku jedynie ze sprzedażą akcji spółki Cofex dokonanej pomiędzy Investrand i Hi-Tec Sports. Rządy te dodają, że czynność ta została zresztą dokonana w czasie, gdy Investrand nie była jeszcze podatnikiem podatku VAT.

31 W tym względzie należy podkreślić, co też uczyniły rząd niderlandzki i Komisja, że według informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym okoliczność, iż wierzytelność związana ze sprzedażą akcji spółki Cofex dokonaną pomiędzy Investrand i Hi-Tec Sports stanowi część majątku przedsiębiorstwa prowadzonego przez Investrand, nie wystarcza, aby stwierdzić istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy związanymi z tą wierzytelnością kosztami doradztwa poniesionymi przez Investrand a jej działalnością gospodarczą.

32 W istocie, żaden element akt sprawy nie pozwala utrzymywać, że gdyby Investrand nie wykonywała działalności gospodarczej opodatkowanej podatkiem VAT od dnia 1 stycznia 1993 r., powstrzymałoby ją to od zwrócenia się po usługi doradcze

stanowiące przedmiot postępowania przed sądem krajowym. Wydaje się zatem, że niezależnie od tego, czy Investrand wykonywała taką działalność od tej daty, skorzystałaby z tych usług w celu ochrony wzajemnego świadczenia pieniężnego z tytułu sprzedaży akcji Hi-Tec Sports dokonanej w 1989 r.

33 W tych okolicznościach nie można stwierdzić, że koszty związane z tymi usługami zostały poniesione na potrzeby i w świetle podlegającej opodatkowaniu działalności Investrand. Ponieważ działalność ta nie stanowi wyłącznej przyczyny tych kosztów, nie pozostają one zatem w bezpośrednim i ścisłym związku z tą działalnością.

34 Jak podnosi Komisja, w tym przypadku sytuacja Investrand nie różni się od sytuacji prywatnego właściciela akcji, który po ich sprzedaży skorzystałby z usług doradczych i ponosił związane z nimi koszty w ramach sporu z nabywcą dotyczącego ustalenia wierzytelności odpowiadającej cenie tej sprzedaży. Ta ostatnia sytuacja nie wchodzi w zakres stosowania szóstej dyrektywy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie EDM, pkt 60 i 61).

35 Należy też uściślić, że niniejsza sprawa różni się od tej, która zakończyła się ww. wyrokiem w sprawie Kretztechnik. W rzeczywistości bowiem koszty doradztwa stanowiące przedmiot tamtego postępowania, co do których Trybunał w pkt 36 wyroku przyjął, iż stanowią one koszty ogólne pozostające w bezpośrednim i ścisłym związku z całą działalnością gospodarczą podatnika, dotyczyły emisji akcji mającej na celu podwyższenie kapitału z korzyścią dla jego działalności gospodarczej.

36 Podczas gdy w niniejszym przypadku żaden element akt sprawy nie pozwala na stwierdzenie, że Investrand nie skorzystałaby z omawianych usług doradczych, gdyby nie wykonywała działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu podatkiem

VAT, to wyłączną przyczyną usług doradczych, jakich dotyczy sprawa, która zakończyła się ww. wyrokiem w sprawie Kretztechnik, była działalność gospodarcza podatnika oraz jego decyzja o podwyższeniu kapitału w celu pomnożenia swych środków finansowych z korzyścią dla tej działalności.

37 W odróżnieniu od kosztów doradztwa stanowiącego przedmiot postępowania przed sądem krajowym, koszty doradztwa, których dotyczy ww. wyrok w sprawie Kretztechnik, pozostają zatem w bezpośrednim i ścisłym związku z całą działalnością gospodarczą podatnika.

38 W świetle powyższych rozważań na pytanie zadane przez Hoge Raad der Nederlanden należy odpowiedzieć, iż art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że koszty usług doradczych, z których podatnik skorzystał w celu ustalenia kwoty wierzytelności stanowiącej część majątku jego przedsiębiorstwa i związanej ze sprzedażą akcji dokonaną w okresie, w którym nie był on jeszcze podatnikiem podatku VAT, z braku dowodów na to, że wyłączną przyczyną tych usług jest działalność gospodarcza w rozumieniu tej dyrektywy wykonywana przez podatnika, nie wykazują bezpośredniego i ścisłego związku z tą działalnością, a w konsekwencji nie uprawniają do odliczenia podatku VAT, który je obciąża.

W przedmiocie kosztów

39 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 17 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 koszty usług doradczych, z których podatnik skorzystał w celu ustalenia kwoty wierzytelności stanowiącej część majątku jego przedsiębiorstwa i związanej ze sprzedażą akcji dokonaną w okresie, w którym nie był on jeszcze podatnikiem podatku VAT, z braku dowodów na to, że wyłączną przyczyną tych usług jest działalność gospodarcza w rozumieniu tej dyrektywy wykonywana przez podatnika, nie wykazują bezpośredniego i ścisłego związku z tą działalnością, a w konsekwencji nie uprawniają do odliczenia podatku VAT, który je obciąża.

Podpisy