

Sprawa C-434/03

P. Charles i T.S. Charles-Tijmens

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden)

Szósta dyrektywa VAT – Odliczenie podatku naliczonego – Nieruchomości wykorzystywane częściowo w ramach przedsiębiorstwa, a częściowo do celów prywatnych

Opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa przedstawiona w dniu 20 stycznia 2005 r. I-0000

Wyrok Trybunału (wielka izba) z dnia 14 lipca 2005 r. I-0000

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Dobro inwestycyjne wykorzystywane częściowo w ramach przedsiębiorstwa, a częściowo do celów prywatnych – Wyłączenie przez przepisy krajowe poprzedzające szóstą dyrektywę zaliczenia całego dobra do aktywów przedsiębiorstwa oraz prawa do odliczenia całego podatku naliczonego przy jego nabyciu – Niedopuszczalność

(dyrektywa Rady 67/228, art. 11; dyrektywa Rady 77/388, art. 6 ust. 2 i art. 17 ust. 2 i 6)

Artykuł 6 ust. 2 oraz art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 95/7, powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one ustawodawstwu krajowemu przyjętemu przed wejściem w życie tej dyrektywy, które nie pozwala podatnikowi na zaliczenie do aktywów jego przedsiębiorstwa całego dobra inwestycyjnego wykorzystywanego w części do celów przedsiębiorstwa, a w części do celów innych niż związane z jego działalnością, oraz nie pozwala w takim przypadku na pełne i bezpośrednie odliczenie podatku od wartości dodanej naliczonego przy nabyciu tego dobra.

O ile prawdą jest, że art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy pozwala państwu członkowskiemu zachować krajowy system, który istniał przed wejściem w życie tej dyrektywy, o tyle jednak przepis ten zakłada, że wykluczenia, które państwa te mogą na jego podstawie zachować, są zgodne z prawem w świetle drugiej dyrektywy 67/228, która poprzedza szóstą dyrektywę. W tym zakresie art. 11 drugiej dyrektywy przewidując w ust. 4, że państwa członkowskie mogą wyłączać z systemu odliczeń „pewne towary i pewne usługi, w szczególności te, które mogą być wykorzystywane wyłącznie lub częściowo do celów prywatnych podatnika lub jego personelu”, nie przyznaje państwom członkowskim nieograniczonego uprawnienia dyskrecjonalnego do wyłączenia prawa do odliczenia w zakresie wszystkich towarów i usług lub niemalże ich całości, a w szczególności wszystkich towarów, jeżeli tylko były wykorzystywane do celów prywatnych podatnika.

(por. pkt 31–34, 36 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 14 lipca 2005 r.(*)

Szósta dyrektywa VAT – Odliczenie podatku naliczonego – Nieruchomości wykorzystywana
człowieku w ramach przedsiębiorstwa, a człowieku do celów prywatnych

W sprawie C-434/03

mając za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie
prejudycjalnym, złożone przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia
10 października 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 października 2003 r., w
postępowaniu:

P. Charles,

T.S. Charles-Tijmens

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, R. Silva de Lapuerta, K.
Lenaerts i A. Borg Barthet, prezesi izb, S. von Bahr (sprawozdawca), J.N. Cunha Rodrigues, J.
Makarczyk, P. Kūris, E. Juhász i G. Arestis, sędziowie,

rzecznik generalny: F.G. Jacobs,

sekretarz: K. Sztranc, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 listopada 2004 r.

rozważywszy uwagi na piśmie przedstawione:

- w imieniu P. Charlesa i T.S. Charles-Tijmens przez E.H. van den Elsen, adviseur, i G.
Volkerinka, belastingsadviseur,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster i C. ten Dam, działające w
charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez A. Tiemann, działające w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez L. Ström van Lier i A. Weimara, działających
w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 20 stycznia 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 6 ust. 2, jak również art. 17 ust. 1, 2 i 6 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), zmienionej dyrektywy Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, str. 18 zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu toczącego się między P. Charlesem i T.S. Charles-Tijmens a Staatssecretaris van Financiën w przedmiocie wydanej przez tego ostatniego decyzji odmawiającej uwzględnienia wniosku o zwrot całego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), który P. Charles i T.S. Charles-Tijmens uścili od domku letniskowego wynajmowanego przez 87,5% czasu, a wykorzystywanego prywatnie przez 12,5% czasu użytkowania.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 6 ust. 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„Za świadczenie usług za wynagrodzeniem uznaje się:

a) korzystanie z towarów stanowiących części aktywów przedsiębiorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością, w przypadkach kiedy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu;

b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością.

Państwa członkowskie mogą odstąpić od stosowania przepisu niniejszego ustępu, pod warunkiem że takie odstąpienie nie będzie prowadziło do zakłócenia konkurencji”.

4 W rozumieniu art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy:

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

a) należny [podlegający zapłacie] lub zapłacony na terytorium kraju podatek od wartości dodanej od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]

6. Przed upływem najwyższej czterech lat od daty wejścia w życie niniejszej dyrektywy Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, podejmie decyzję, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia podatku od wartości dodanej. Odliczenie podatku od wartości dodanej nie będzie w żadnym przypadku obejmować wydatków niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe

lub wydatki reprezentacyjne.

Do czasu wejścia w życie powyższych przepisów państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wejścia w życie niniejszej dyrektywy”.

Uregulowania krajowe

5 Artykuł 2 Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy z 1968 r. o podatku obrotowym, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”) stanowi:

„Podatek obciążający dostawę towarów i świadczenie usług przedsiębiorcy, dokonane przez niego wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, jak również przywóz towarów dla niego przeznaczonych, podlega odliczeniu od podatku należnego z tytułu dostaw towarów i świadczenia usług”.

6 Prawo do odliczenia jest opisane w art. 15 ustawy o podatku VAT w następujących słowach:

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

a) podatek, który inni przedsiębiorcy naliczyli w fakturze wystawionej zgodnie z odpowiednimi zasadami, w okresie, którego dotyczy deklaracja, od towarów i usług, które mu zostały dostarczone;

[...]

w zakresie w jakim przedsiębiorca wykorzystuje towary i usługi w ramach swojego przedsiębiorstwa [...]

[...]

4. Odliczenie podatku dokonywane jest zgodnie z przeznaczeniem towarów i usług, gdy podatek zostaje naliczony przedsiębiorcy w fakturze lub gdy staje się wymagalny. Jeżeli w chwili gdy przedsiębiorca decyduje się wykorzystać towary i usługi okazuje się, iż odlicza podatek na nie przypadający w stosunku wyższym lub niższym od tego, do którego ma prawo z uwagi na wykorzystanie towarów lub usług, wartość odliczonej nadwyżki staje się z tym momentem wymagalna. Podatek, który stał się wymagalny, podlega wpłaconiu zgodnie z art. 14 [ustawy o podatku VAT].

Część podatku, której nie odliczono, mimo takiego uprawnienia, będzie mu zwrócona na jego wniosek.

[...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

7 Jak wynika z postanowienia odsyłającego P. Charles i T.S. Charles-Tijmens nabyli wspólnie w marcu 1997 r. domek letniskowy w Niderlandach. Był on przeznaczony zarówno na wynajem, jak i do użytku własnego, a w rozpatrywanym w postępowaniu przed sądem krajowym okresie, to znaczy od 1 kwietnia do 30 czerwca 1997 r., domek ten był wynajmowany przez 87,5%, a wykorzystywany do celów prywatnych przez 12,5% czasu użytkowania.

8 Hoge Raad der Nederlanden wskazuje, że P. Charles i T.S. Charles-Tijmens są w związku z tym wynajmem podatnikami w rozumieniu szóstej dyrektywy i przedsiębiorcami w rozumieniu

ustawy o podatku VAT. Ponieważ domek jest wynajmowany osobom, które w nim przebywają jedynie przez krótkie okresy, a wynajem jest dokonywany w ramach „przedsiębiorstwa wakacyjnego”, to nie podlega on zwolnieniu od podatku VAT, z którego korzysta w Niderlandach wynajem nieruchomości zgodnie z art. 13 cz. 2 lit. b) pkt 1 szóstej dyrektywy.

9 W deklaracji podatku VAT za drugi kwartał 1997 r. P. Charles i T.S. Charles-Tijmens odliczyli 87,5% podatku VAT, który został im naliczony w fakturze za domek. Zażądali zatem od inspektora podatkowego wstąpienia do rozpoznania tego wniosku (zwanego dalej „inspektorem podatkowym”) zwrotu kwoty odpowiadającej temu ułamkowi.

10 Decyzją z dnia 1 października 1997 r. inspektor podatkowy przyznał P. Charlesowi i T.S. Charles-Tijmens zwrot, którego dotyczy ich wniosek. Oceniając jednak, że podatek VAT uiszczony przez nich mógł być odliczony w 100%, zostali oni wniosek o zwrot uzupełniony odpowiadający 12,5% czasu korzystania z domku do celów prywatnych.

11 Jako że inspektor podatkowy uznał ten wniosek za niedopuszczalny, P. Charles i T.S. Charles-Tijmens wnieśli odwołanie do Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Sąd ten stwierdził, że decyzja o uznaniu wniosku za niedopuszczalny, ale orzekając do co istoty sprawy podtrzymał decyzję inspektora podatkowego, wyjaśniając, że zainteresowani nie byli uprawnieni do odliczenia całego podatku VAT uiszczanego od tego domku, ponieważ był on wykorzystywany do celów prywatnych przez 12,5% czasu całkowitego użytkowania.

12 P. Charles i T.S. Charles-Tijmens wnieśli skargę na wyrok Gerechtshof te 's-Hertogenbosch do Hoge Raad der Nederlanden. Na poparcie skargi podnoszą, iż z art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy wynika, że użytkownik domu stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu, ponieważ zdecydowali oni zaliczyć go w całości do aktywów przedsiębiorstwa, co zgodnie z art. 17 ust. 2 tej dyrektywy daje im prawo do odliczenia całego podatku VAT należnego z tego tytułu (por. w szczególności wyroki z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbricht, Rec. str. I-2775, oraz z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-415/98 Bakcsi, Rec. str. I-1831).

13 P. Charles i T.S. Charles-Tijmens dodają, że art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy nie podważa tej wykładni, ponieważ w dacie wejścia w życie szóstej dyrektywy ustawodawstwo niderlandzkie nie przewidywało żadnego wyłączenia prawa do odliczenia w rozumieniu tego przepisu, z wyjątkiem pojazdów przeznaczonych do transportu osób.

14 Hoge Raad der Nederlanden wskazuje, że uregulowania niderlandzkie dotyczące towarów i usług przeznaczonych do celów mieszanych, jak to ma miejsce w sprawie przed sądem krajowym, zostały wprowadzone w Niderlandach w 1969 r. na podstawie art. 11 ust. 1 drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. dotyczącej harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w dziedzinie podatków obrotowych – struktury i sposoby stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [tłumaczenie nieoficjalne] (Dz.U. 1967, 71, str. 1303, zwanej dalej „drugą dyrektywą”).

15 Zdaniem tego sądu uregulowania te miały inne konsekwencje niż wynikające z szóstej dyrektywy, przy czym były one w pewnych przypadkach bardziej korzystne dla podatnika, w innych zaś mniej korzystne. Dyrektywa ta bowiem przyznawała podatnikowi bezpośrednio i pełne prawo do odliczenia, a modyfikacja ze względu na wykorzystanie towaru poza przedsiębiorstwem miała miejsce jedynie wtedy, gdy takie wykorzystanie nastąpiło. Natomiast w systemie ustanowionym ustawą o podatku VAT należało wykazać od razu lub co najmniej w trakcie pierwszego roku, w jakim stopniu towar będzie wykorzystywany poza przedsiębiorstwem w przyszłości.

16 Hoge Raad der Nederlanden wyjaśnia, że art. 12 ust. 3 Uitvoeringsbeschikking

omzetbelasting 1968 (rozporządzenia z 1968 r. dotyczącego wprowadzenia podatku obrotowego, Stcrt. 1968, nr 169), wydane na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy o podatku VAT stanowi, że w chwili gdy złożona zostaje deklaracja dotycząca ostatniego okresu podatkowego danego roku podatkowego, odliczony podatek VAT podlega przeliczeniu w oparciu o dane dotyczące całego roku podatkowego. Nadne inne przeliczenie ani ponowne rozpatrzenie odliczenia nie ma miejsca po upływie tego roku podatkowego.

17 W takich warunkach okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy poprzedzający szósty dyrektyw system prawny [...]

- który nie pozwala na całkowite zaliczenie do aktywów przedsiębiorstwa dobra inwestycyjnego lub za takie uznanego bądź te usługi za takie dobro uznanej, jeżeli nabywca wykorzystuje to dobro lub tę usługę zarówno do celów swojego przedsiębiorstwa, jak i do celów z nim niezwiązanych (w szczególności do celów prywatnych)
- i który w konsekwencji nie pozwala również na bezpośrednie i pełne odliczenie podatku naliczonego przy nabyciu tego dobra lub tej usługi,
- i który nie przewiduje poboru podatku VAT w rozumieniu art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, jest zgodny z szóstą dyrektywą, a w szczególności z jej art. 17 ust. 1, 2 i 6 oraz z jej art. 6 ust. 2?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

18 Poprzez zadane pytanie sąd odsyłający zmierza w istocie do uzyskania odpowiedzi, czy art. 6 ust. 2 i art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one ustawodawstwu krajowemu, takiemu jak w sprawie przed sądem krajowym, przyjątemu przed wejściem w życie tej dyrektywy, które nie pozwala podatnikowi na zaliczenie do aktywów jego przedsiębiorstwa całego dobra inwestycyjnego wykorzystywanego w części do celów przedsiębiorstwa, a w części do celów innych niż związane z jego działalnością i które w takiej sytuacji nie zezwala na pełne i bezpośrednie odliczenie podatku VAT naliczonego przy nabyciu tego dobra oraz nie przewiduje, że wykorzystanie go do celów innych niż związane z działalnością przedsiębiorstwa jest uznawane za nieodpłatne świadczenie usług.

Uwagi przedstawione Trybunałowi

19 P. Charles i T.S. Charles-Tijmens oceniają, że ustawodawstwo krajowe, którego dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, jest sprzeczne z orzecznictwem Trybunału w zakresie podatku VAT, a w szczególności z wyrokiem z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-269/00 Seeling, Rec. str. I-4101.

20 Rząd niemiecki i niemiecki podnoszą, że art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy pozwala państwu członkowskiemu na wyłączenie prawa do odliczenia podatku VAT w zakresie dobra inwestycyjnego lub za takie uznanego bądź te usługi za takie dobro uznanej, jeżeli podatnik wykorzystuje to dobro lub usługę do celów innych niż związane z działalnością przedsiębiorstwa, w szczególności do celów prywatnych, jeżeli to państwo, na podstawie odstępowstwa przewidzianego w art. 6 ust. 2 akapit drugi tej dyrektywy, uzna, że wykorzystanie takie nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu.

21 Na wypadek gdyby Trybunał orzekł, że art. 17 ust. 2 i art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy nie pozwalają na wyłączenie prawa do odliczenia podatku VAT, jakie występuje w sprawie przed sądem krajowym, rząd niemiecki utrzymuje, że art. 17 ust. 6 pozwala państwu członkowskiemu

zachowa krajowy system, który istniał w momencie wejścia w życie tej dyrektywy, wyłączały prawo do odliczenia podatku VAT w zakresie dobra inwestycyjnego lub za takie uznanej bądź usługi za takie dobro uznanej, jeżeli podatnik wykorzystuje to dobro lub usługę do celów innych niż związane z działalnością przedsiębiorstwa, w szczególności do celów prywatnych.

22 Komisja ocenia, że system prawny, który – zgodnie z prawem do wprowadzenia odstępstwa przewidzianym w art. 6 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy – nie opodatkowuje wykorzystania do celów prywatnych dobra inwestycyjnego lub towaru bądź usługi uznanych za takie dobra i który w konsekwencji nie zezwala na jakiegokolwiek odliczenie w zakresie tego typu towaru lub usługi, jeżeliby były wykorzystane do celów prywatnych, jest zgodny z tą dyrektywą.

Ocena Trybunału

23 Należy przede wszystkim przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w przypadku wykorzystywania dobra inwestycyjnego do celów zarówno zawodowych, jak i prywatnych, zainteresowany ma, na potrzeby podatku VAT, możliwość dokonania wyboru, czy zaliczyć to dobro w całości do aktywów swojego przedsiębiorstwa, czy pozostawić całość w ramach majątku prywatnego, wyłącza je tym samym całkowicie z systemu podatku VAT, czy też zaliczyć je do aktywów przedsiębiorstwa jedynie w zakresie wynikającym z rzeczywistego wykorzystania do celów zawodowych (por. podobnie w szczególności ww. wyroki w sprawie Armbrecht, pkt 20; Bakcsi, pkt 25 i 26; Seeling, pkt 40; oraz wyrok z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 HE, Zb.Orz. str. I-3123, pkt 46).

24 Jeżeli podatnik zdecyduje się traktować dobra inwestycyjne wykorzystywane jednocześnie do celów zawodowych i celów prywatnych jako dobra należące do przedsiębiorstwa, to podatek VAT naliczony przy nabyciu tych dóbr podlega co do zasady całkowicie i bezpośrednio odliczeniu (por. w szczególności wyrok z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. str. I-3795, pkt 26, jak również ww. wyroki w sprawach: Bakcsi, pkt 25, oraz Seeling, pkt 41).

25 Z art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy wynika, że jeżeli towar zaliczony do aktywów przedsiębiorstwa spowodował powstanie prawa do pełnego lub częściowego odliczenia naliczonego podatku VAT, to jego wykorzystywanie do celów prywatnych podatnika lub jego personelu lub do celów innych niż związane z działalnością przedsiębiorstwa jest uważane za świadczenie usług dokonane nieodpłatnie. Wykorzystanie to, które stanowi zatem czynność opodatkowaną w rozumieniu art. 17 ust. 2 tej dyrektywy, jest zgodnie z jej art. 11 cz. 1 A ust. 1 lit. c) opodatkowane na podstawie kwoty wydatków poniesionych na wykonanie usług (por. podobnie ww. wyroki w sprawach: Lennartz, pkt 26; Bakcsi, pkt 30; oraz Seeling, pkt 42).

26 Odnosząc się do art. 6 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy należy na wstępie przypomnieć, iż wyjątki od harmonizacji powinny być zdefiniowane w sposób precyzyjny. Każde bowiem skorzystanie z systemu odstępstw w zakresie podatku VAT pociąga za sobą zróżnicowanie poziomu obciążenia podatkowego między państwami członkowskimi.

27 Artykuł 6 ust. 2 akapit drugi winien być zatem co do zasady interpretowany w ten sposób, że państwa członkowskie mogą się powstrzymać od uznawania określonych świadczeń lub korzystania za nieodpłatne świadczenie usług, zwłaszcza w celu uproszczenia procedur administracyjnych dotyczących poboru podatku VAT (por. podobnie wyrok z dnia 11 września 2003 r. w sprawie C-155/01 Cookies World, Rec. str. I-8785, pkt 59).

28 Jednakże art. 6 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy nie skutkuje uprawnieniem państw członkowskich odmowy podatnikom, którzy zdecydowali się traktować dobra inwestycyjne wykorzystywane jednocześnie do celów zawodowych i celów prywatnych, jako dobra należące do przedsiębiorstwa, pełnego i bezpośredniego odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu

tych dóbr, do którego mają oni prawo zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przywołanym w pkt 24 niniejszego wyroku. Takie ograniczenie prawa do odliczenia jest sprzeczne z tym przepisem.

29 Ponadto oparta na art. 6 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy generalna rezygnacja z opodatkowania wykorzystywania części dobra inwestycyjnego na cele prywatne podatnika, jeżeli mógł on odliczyć w całości podatek VAT naliczony przy nabyciu tego dobra, również nie jest zgodna z tym przepisem, ponieważ prowadzi ona w nieunikniony sposób do zakłócenia konkurencji.

30 Podatnik zatem, po pierwsze, jest uprawniony, według swego wyboru, do zaliczenia do swojego przedsiębiorstwa całego dobra inwestycyjnego, które wykorzystuje w części do celów przedsiębiorstwa, a w części do celów innych niż związane z działalnością przedsiębiorstwa, jak również ma w takim przypadku prawo do pełnego i bezpośredniego odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu tego dobra, a po drugie, ma co do zasady odpowiadający temu uprawnieniu obowiązek zapłacenia podatku VAT od kwoty wydatków poniesionych na wykorzystanie tego dobra do celów innych niż związane z działalnością przedsiębiorstwa (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Seeling, pkt 43).

31 Artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy pozwala wprowadzić państwu członkowskiemu, jak to podkreśla rząd niderlandzki, zachować krajowy system, który istniał przed wejściem w życie tej dyrektywy, jednakże przepis ten zakłada, że wykluczenia, które państwa członkowskie mogą na jego podstawie zachować, są zgodne z prawem w świetle drugiej dyrektywy, która poprzedza szóstą dyrektywę (zob. wyrok z dnia 5 października 1999 r. w sprawie C-305/97 Royscot i in., Rec. str. I-6671, pkt 21).

32 Artykuł 11 drugiej dyrektywy, wprowadzając w ust. 1 prawo do odliczenia, przewidywał jednak w ust. 4, że państwa członkowskie mogą wyłączać z systemu odliczeń „pewne towary i pewne usługi, w szczególności te, które mogą być wykorzystywane wyłącznie lub częściowo do celów prywatnych podatnika lub jego personelu” [tę umaczenie nieoficjalne].

33 Ten ostatni przepis nie przyznaje zatem państwom członkowskim nieograniczonego uprawnienia dyskrejonalnego do wyłączenia prawa do odliczenia w zakresie wszystkich towarów i usług lub niemalże ich całości i podważenia w ten sposób istoty systemu ustanowionego w art. 11 ust. 1 szóstej dyrektywy (zob. ww. wyrok w sprawie Royscot i in., pkt 24).

34 Zatem mimo że art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy zezwolił państwom członkowskim na wyłączenie z systemu odliczeń pewnych towarów, takich jak pojazdy mechaniczne, to przepis ten nie zezwalał im na wykluczenie z tego systemu wszystkich towarów, jeżeli tylko były wykorzystywane do celów prywatnych podatnika.

35 Wynika z tego, że art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy w związku z art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy nie zezwala państwom członkowskim na utrzymywanie ogólnego wyłączenia z systemu odliczeń wszystkich towarów należących do podatnika, jeżeli są one wykorzystywane na jego prywatne potrzeby.

36 Na zadane pytanie prejudycjalne należy zatem udzielić odpowiedzi, że art. 6 ust. 2 oraz art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one ustawodawstwu krajowemu, takiemu jak w sprawie przed sądem krajowym, przyjątemu przed wejściem w życie tej dyrektywy, które nie pozwala podatnikowi na zaliczenie do aktywów jego przedsiębiorstwa całego dobra inwestycyjnego wykorzystywanego w całości do celów przedsiębiorstwa, a w całości do celów innych niż związane z jego działalnością, oraz nie pozwala w takim przypadku na pełne i bezpośrednio odliczenie podatku VAT naliczonego przy nabyciu tego dobra.

W przedmiocie kosztów

37 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 (wielka izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 6 ust. 2 oraz art. 17 ust. 2 i 6 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, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one ustawodawstwu krajowemu, takiemu jak w sprawie przed sądem krajowym, przyjętemu przed wejściem w życie tej dyrektywy, które nie pozwala podatnikowi na zaliczenie do aktywów jego przedsiębiorstwa całego dobra inwestycyjnego wykorzystywanego w całości do celów przedsiębiorstwa, a w całości do celów innych niż związane z jego działalnością, oraz nie pozwala w takim przypadku na pełne i bezpośrednio odliczenie podatku VAT naliczonego przy nabyciu tego dobra.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.