

Sprawa C-460/07

Sandra Puffer

przeciwko

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 17 ust. 2 i 6 – Prawo do odliczenia podatku naliczonego – Koszty budowy budynku przyporządkowanego do przedsiębiorstwa podatnika – Artykuł 6 ust. 2 – Wykorzystanie części budynku do celów prywatnych – Korzyść majątkowa w porównaniu do osób niebędących podatnikami – Zasada równości traktowania – Pomoc państwa w rozumieniu art. 87 WE – Wyłączenie prawa do odliczenia

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Dobro inwestycyjne przyporządkowane w całości lub w części do majątku prywatnego podatnika*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 17)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Budowa nieruchomości przeznaczonej na cele mieszane*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 6 ust. 2 lit. a), art. 17 ust. 2 lit. a))

3. *Pomoc przyznawana przez państwa – Pojęcie*

(art. 87 ust. 1 WE)

4. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Wyłączenia prawa do odliczenia – Uprawnienie państw członkowskich do utrzymania wyłączeń istniejących w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 17 ust. 6)

1. Podatnik, który zdecydował się zaliczyć cały budynek do aktywów swojego przedsiębiorstwa i który wykorzystuje ten budynek w części do celów prywatnych ma, po pierwsze, prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego od całości wydatków związanych z budową rzeczonoego budynku oraz po drugie, związany z tym obowiązkiem zapłaty podatku od wartości dodanej od wydatków związanych z tymże wykorzystaniem. Natomiast jeżeli podatnik zdecydował się przy nabyciu dobra inwestycyjnego przyporządkować je w całości do swego majątku prywatnego lub przyporządkować je tylko w części do swej działalności zawodowej, to żadne prawo do odliczenia nie może powstać w odniesieniu do części przyporządkowanej do majątku prywatnego. W takim przypadku późniejsze wykorzystanie do

celów zawodowych czy?ci dobra zaliczonego do majątku prywatnego nie może spowodować powstania prawa do odliczenia, ponieważ art. 17 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych ustala, że prawo do odliczenia powstaje z chwilą powstania obowiązku podatkowego. Obowiązuje prawo wspólnotowe nie przewiduje żadnego tego typu mechanizmu korekty.

(por. pkt 42–44)

2. Artykuł 6 ust. 2 lit. a) ani art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych nie naruszają ogólnej wspólnotowoprawnej zasady równego traktowania, przyznając podatnikom korzyści finansowe poprzez konstrukcję prawa do pełnego i natychmiastowego odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego przy budowie budynku na cele mieszane oraz późniejsze, rozłożone w czasie opodatkowanie tym podatkiem wykorzystania prywatnego tego budynku, inaczej niż w przypadku osób niebędących podatnikami i podatników wykorzystujących swój budynek tylko na prywatne cele mieszkalne.

W tym względzie w odniesieniu do prywatnego korzystania z dobra inwestycyjnego mieszanego przeznaczenia, możliwe jest, że art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy sam w sobie nie zapewnia takiego samego traktowania podatników i osób niebędących podatnikami lub innych podatników, którzy nabywają dobro tego samego rodzaju prywatnie i którzy z tego względu zobowiązani są do natychmiastowego poniesienia całego obciążenia podatku od wartości dodanej. Nie można bowiem wykluczyć, że cel, mianowicie całkowite uwolnienie podatników za pomocą konstrukcji z art. 17 ust. 1 i 2 oraz art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy od ciążenia podatku od wartości dodanej przypadającego do zapłaty lub zapłaconego w ramach wszystkich opodatkowanych czynności gospodarczych, w tym od całego obciążenia dóbr w okresie pomiędzy poniesieniem wydatków inwestycyjnych i rzeczywistym zawodowym korzystaniem, może prowadzić do powstania korzyści finansowej w odniesieniu do prywatnego korzystania z tego dobra przez podatników. Zatem ewentualna różnica w traktowaniu istniejąca pomiędzy podatnikami i osobami niebędącymi podatnikami wynika ze stosowania zasady neutralności podatkowej, która zapewnia, przede wszystkim, równość traktowania podatników. Ta potencjalna różnica wynika ponadto z wykonywania przez podatników działalności gospodarczej zdefiniowanej w art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy. Wreszcie związana jest ona ze szczególnym statusem podatników nadanym im na mocy szóstej dyrektywy, z którego, zgodnie z art. 21 tej dyrektywy, wynika między innymi, że są oni zobowiązani z tytułu zapłaty podatku od wartości dodanej i mają obowiązek jego pobrania. Jako że te cechy odróżniają sytuację podatników od sytuacji osób niebędących podatnikami, które nie wykonują działalności gospodarczej, ewentualna różnica w traktowaniu wynika ze stosowania różnych zasad do różnych sytuacji, co nie prowadzi do jakiegokolwiek naruszenia zasady równego traktowania. Podobnie jest w przypadku podatnika, który przyporządkowuje dobro inwestycyjne w całości do swego majątku prywatnego, jeżeli nie zamierza on wykonywać działalności gospodarczej z wykorzystaniem tego dobra, lecz zamierza używać go do celów prywatnych. Nie można inaczej oceniać sytuacji podatnika dokonującego tylko czynności zwolnionych, ponieważ musi on ponosić taki sam ciężar podatku od wartości dodanej co osoba niebędąca podatnikiem; jego status jest więc zasadniczo taki sam, jak status tej osoby.

(por. pkt 55–59, 62; pkt 1 sentencji)

3. Artykuł 87 ust. 1 WE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on istnieniu przepisu krajowego, który transponuje art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych przewiduje, że prawo do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej jest ograniczone do

podatników dokonujących czynności opodatkowanych – z wyłączeniem podatników dokonujących tylko czynności zwolnionych – w zakresie w jakim ów przepis krajowy może przyznawać korzyści finansowe tylko podatnikom dokonującym czynności opodatkowanych.

W istocie ograniczenie prawa do odliczenia należnego podatku tylko do czynności opodatkowanych jest integralną częścią systemu podatku od wartości dodanej ustanowionego w przepisach wspólnotowych, które muszą być wdrożone w jednolity sposób przez wszystkie państwa członkowskie. W konsekwencji przesądka interwencji państwa nie została spełniona, zatem art. 87 ust. 1 WE nie może znaleźć zastosowania.

(por. pkt 70, 71; pkt 2 sentencji)

4. Artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy interpretować w ten sposób, iż przewidziane w nim odstępstwo nie znajduje zastosowania do przepisu krajowego zmieniającego ustawodawstwo krajowe obowiązujące w chwili wejścia w życie tej dyrektywy, który opiera się na innej logice niż w przypadku ustawodawstwa wcześniejszego i który wprowadza nowe procedury. W tym zakresie nie ma znaczenia, czy ustawodawca krajowy dokonał zmiany wcześniejszego ustawodawstwa krajowego, opierając się na prawidłowej, czy też na błędnej interpretacji prawa wspólnotowego. Kwestia, czy tego rodzaju zmiana przepisu krajowego wpływa również, z punktu widzenia stosowania art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy, na inny przepis krajowy, zależy od tego, czy te przepisy krajowe są wzajemnie od siebie zależne, czy samodzielne, co winien ustalić sąd krajowy.

(por. pkt 98; pkt 3 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 23 kwietnia 2009 r.(*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 17 ust. 2 i 6 – Prawo do odliczenia podatku naliczonego – Koszty budowy budynku przyporządkowanego do przedsiębiorstwa podatnika – Artykuł 6 ust. 2 – Wykorzystanie części budynku do celów prywatnych – Korzyść majątkowa w porównaniu do osób niebędących podatnikami – Zasada równości traktowania – Pomoc państwa w rozumieniu art. 87 WE – Wyłączenie prawa do odliczenia

W sprawie C-460/07

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Verwaltungsgerichtshof (Austria) postanowieniem z dnia 24 września 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 11 października 2007 r., w postępowaniu:

Sandra Puffer

przeciwko

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz,

TRYBUNA? (trzecia izba),

w sk?adzie: A. Rosas, prezes izby, J.N. Cunha Rodrigues, J. Klu?ka, S. Lindh i A. Arabadjiev (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 pa?dziernika 2008 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu S. Puffer przez F. Schuberta oraz W.D. Arnolda, Rechtsanwälte, a tak?e C. Prodingera, Steuerberater,
- w imieniu Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, przez T. Krumenackera, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du austriackiego przez J. Bauera, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez K. Grossa oraz D. Triantafyllou, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 grudnia 2008 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy interpretacji art. 17 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 145, s. 1, zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”) oraz jego zgodno?ci z ogóln?, wspólnotowoprawn? zasad? równego traktowania.

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy S. Puffer a Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (urz?dem skarbowym w Linz, zwanym dalej „Unabhängiger Finanzsenat”) w przedmiocie prawa do odliczenia podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego w latach 2002–2003 w zwi?zku z kosztami budowy budynku przyporz?dkowanego w ca?o?ci do aktywów przedsi?biorstwa S. Puffer, lecz wykorzystywanego cz??ciowo na potrzeby prywatne.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy „[o]podatkowaniu podatkiem [VAT] podlega dostawa towarów lub [?wiadczenie] us?ug ?wiadczona [dokonywane] odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki wyst?puje [dzia?aj?cego w takim charakterze]”.

4 Artyku? 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest ka?da osoba wykonuj?ca samodzielnie i niezale?nie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] dzia?alno?? gospodarcz?, okre?lon? w ust. 2, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci.

2. Dzia?alno?? gospodarcza okre?lona w ust. 1 obejmuje wszelk? dzia?alno?? producentów, handlowców i osób ?wiadcz?cych us?ugi w??cznie z górnictwem, dzia?alno?ci? rolnicz? i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za dzia?alno?? gospodarcz? uznaje si? równie? wykorzystywanie, w sposób ci?g?y, w?asno?ci dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie w?asno?ci dóbr materialnych lub niematerialnych celem sta?ego osi?gania zysku]”.

5 Artyku? 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy zrównuje z odp?atnym ?wiadczeniem us?ug „korzystanie z towarów stanowi?cych cz??? aktywów przedsi?biorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika lub jego pracowników lub bardziej ogólnie, do celów innych ni? zwi?zane z jego dzia?alno?ci?, w przypadkach kiedy podatek [VAT] od takich towarów podlega w ca?o?ci lub w cz???ci odliczeniu”.

6 Zgodnie z art. 11 cz??? A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy podstaw? opodatkowania jest „w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 6 ust. 2 suma wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie us?ugi”.

7 Zgodnie z art. 13 cz??? B lit. b) akapit pierwszy szóstej dyrektywy pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? „najem lub dzier?aw? nieruchomości”, z zastrze?eniem pewnych wyj?tków mniemaj?cych znaczenia dla niniejszej sprawy.

8 Artyku? 17 szóstej dyrektywy, w brzmieniu zmienionym dyrektyw? Rady 95/7 WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18) stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje si? wymagalny [z chwil? powstania obowi?zku podatkowego].

2. O ile towary i us?ugi s? cz???ci? transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowi?zany jest zap?aci?:

a) nale?ny [podlegaj?cy zap?acie] lub zap?acony na terytorium kraju podatek [VAT] od towarów lub us?ug, które s? maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika:

[...]

5. W odniesieniu do towarów i us?ug, które maj? by? wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji okre?lonych w ust. 2 i 3, dla których podatek [VAT] podlega odliczeniu, jak te? transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie b?dzie dotyczy?o tylko takiej cz???ci podatku od warto?ci dodanej, jaki przypada na kwot? tych pierwszych transakcji.

Ta cz??? podlegaj?ca odliczeniu zostanie ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika

[...]

6. Przed up?ywem najwy?ej czterech lat od daty wej?cia w ?ycie niniejszej dyrektywy Rada, stanowi?c jednog?o?nie na wniosek Komisji, podejmie decyzj?, które wydatki nie b?d? si?

kwalifikowały do odliczenia podatku od wartości dodanej. Odliczenie podatku od wartości dodanej nie będzie w żadnym przypadku obejmowało 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.

[...]”.

9 Artykuł 20 szóstej dyrektywy, w brzmieniu zmienionym przez dyrektywę Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18), przewiduje:

„1. Wstępne odliczenie korygowane jest zgodnie z procedurami ustalonymi przez państwa członkowskie, w szczególności:

- a) gdy odliczenie jest większe lub mniejsze od tego, do którego podatnik był uprawniony;
- b) gdy po złożeniu deklaracji podatkowej nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określeniu kwoty odliczenia [...].

2. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta będzie obejmować okres pięciu lat, włącznie z rokiem, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane. Roczna korekta będzie dokonywana jedynie w odniesieniu do jednej piątej podatku należnego na towary. Korekta jest dokonywana na podstawie zmian uprawnienia do odliczenia w kolejnych latach w stosunku do kwoty za rok, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane.

Na zasadzie odstąpienia od akapitu poprzedniego państwa członkowskie mogą ustalić korektę na okres pięciu pełnych lat, licząc od dnia, w którym towary po raz pierwszy znalazły zastosowanie.

W przypadku mienia nieruchomego, nabytego jako dobro inwestycyjne, okres dostosowania może być przedłużony do 20 lat”.

Uregulowania krajowe

10 Artykuł 12 ust. 2 pkt 1 i art. 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) Umsatzsteuergesetz 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku obrotowym, BGBl. 663/1994, zwanej dalej „UStG 1994”), obowiązującej w chwili przystąpienia Austrii do Unii Europejskiej, to jest w dniu 1 stycznia 1995 r., miały następujące brzmienie:

„1. Dostawy lub inne świadczenia związane z nabyciem, budową lub remontem budynków uznaje się za dokonane dla potrzeb przedsiębiorstwa wyłącznie w zakresie, w jakim wynagrodzenia z tego tytułu są kosztami działalności gospodarczej lub zawodowej zgodnie z przepisami o podatku dochodowym.

2. Nie są uznawane za dokonane dla potrzeb przedsiębiorstwa dostawy lub inne świadczenia:

- a) w przypadku których wynagrodzenie nie obejmuje głównie wydatków (kosztów) podlegających odliczeniu w rozumieniu art. 20 ust. 1 pkt 1–5 Einkommensteuergesetz [1988] [ustawy z 1988 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, BGBl. 400/1988)] lub art. 8 ust. 2 i art. 12 ust. 1 pkt 1–5 Körperschaftsteuergesetz [1988] [ustawy z 1988 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, BGBl. 401/1988)]”.

11 Z postanowienia odsyłanego wynika, że skoro art. 20 ust. 1 pkt 1–5 ustawy z 1988 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych wyklucza odliczenie od dochodu podlegającego opodatkowaniu wydatków na utrzymanie, w tym wydatków mieszkaniowych, to skutkiem art. 12 ust. 2 pkt 1 i art. 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) UStG 1994 jest przyznanie możliwości odliczenia podatku VAT jedynie w odniesieniu do tej części budynku, która wykorzystywana byłaby dla celów zawodowych, a nie w odniesieniu do części wykorzystywanej jako mieszkanie prywatne.

12 Abgabenänderungsgesetz 1997 (ustawa zmieniająca przepisy podatkowe z 1997 r., BGBl. I, 9/1998, zwana dalej „AbgÄG 1997”) zmieniła, po pierwsze, art. 12 ust. 2 pkt 1 UStG 1994 w taki sposób, że stanowi on, iż budynki o mieszanym wykorzystaniu mogą być w całości przyporządkowane w całości przedsięwzięciu. Po drugie, w art. 6 ust. 1 pkt 16 w związku z art. 6 ust. 2 i art. 12 ust. 3 UStG 1994 wprowadzono przepis, zgodnie z którym wykorzystane części budynku jako mieszkania prywatnego stanowi „czynność zwolniona od podatku” w rozumieniu art. 13 cz. II B lit. b) szóstej dyrektywy, wykluczając tym samym dokonywanie odliczeń.

13 Z postanowienia odsyłanego wynika, że wprowadzając powyższe zmiany ustawodawca austriacki chciał utrzymać w mocy wyłączenie możliwości odliczenia podatku VAT w odniesieniu do części budynków wykorzystywanych jako mieszkania prywatne, uznając jednocześnie możliwość przyporządkowania przedsięwzięciu całej nieruchomości wykorzystywanej na cele mieszane, zgodnie z wyrokiem z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-269/00 Seeling, Rec. s. I-4101.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

14 W okresie od listopada 2002 r. do czerwca 2004 r. S. Puffer zbudował jednorodzinny dom mieszkalny z basenem. Od 2003 r. wykorzystywał tę nieruchomość dla swoich celów mieszkalnych, z wyjątkiem części stanowiącej ok. 11% budynku, którą wynajmował dla celów zawodowych.

15 S. Puffer przyporządkował całą nieruchomość do aktywów swego przedsiębiorstwa i wniosł o możliwość dokonania odliczenia całości podatku naliczonego zafakturowanego jej przy budowie domu.

16 Na mocy decyzji ustalających wysokość podatku VAT za lata 2002 i 2003 Finanzamt (organ podatkowy), po pierwsze, odmówił uwzględnienia podatku zapłaconego w związku z budową basenu przy dokonywaniu odliczeń, a po drugie, w odniesieniu do pozostałych kosztów budowy dopuścił odliczenie podatku naliczonego jedynie w zakresie odpowiadającym wykorzystaniu budynku dla celów zawodowych, to znaczy w wysokości 11%.

17 Od tych decyzji S. Puffer wniosł odwołanie, które zostało oddalone przez Unabhängiger Finanzsenat między innymi dlatego, że w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy w Republice Austrii ustawodawstwo krajowe przewidywało wyłączenie prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego od kosztów budowy części budynków wykorzystywanych na prywatne cele mieszkalne, a ustawodawca krajowy nie zrezygnował z przewidzianego w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy uprawnienia do utrzymania w mocy tego wyłączenia.

18 S. Puffer zaskarżył te decyzje do Verwaltungsgerichtshof. Twierdzi ona, po pierwsze, że przyporządkowanie danego dobra w całości przedsięwzięciu zgodnie z orzecznictwem Trybunału daje prawo do pełnego odliczenia podatku VAT, a po drugie, że w niniejszej sprawie nie zostało spełnione przesłanki utrzymania w mocy wyłączenia możliwości odliczenia obowiązującego w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy, przewidziane w jej art. 17 ust. 6.

19 Po stwierdzeniu, że wbrew przepisowi art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy ustawodawca

austriacki nie dopuszcza pełnego i natychmiastowego odliczenia podatku VAT związanego z kosztami budowy nieruchomości przeznaczonej na cele mieszane i przyporządkowanej w całości przedsiębiorstwu, sąd krajowy zastanawia się nad zgodnością tego przepisu z ogólnymi zasadami wspólnotowymi zasadami równego traktowania.

20 W tym zakresie sąd krajowy podnosi, że pełne i natychmiastowe odliczenie podatku VAT związanego z kosztami budowy tego rodzaju budynku przeznaczonego na cele mieszane i późniejsze obciążenie podatkiem VAT wydatków związanych z użytkowaniem budynku wykorzystywanym na prywatne cele mieszkalne, rozłożone na dziesięć lat, skutkuje przyznaniem podatnikowi w tym okresie „kredytu bez odsetek”, z którego nie mogą korzystać osoby niebędące podatnikami VAT.

21 W konsekwencji sąd krajowy zastanawia się, czy wynikająca stąd korzyść finansowa, którą szacuje na 5% kosztów netto budowy użytkownika budynku wykorzystywanej na cele prywatne, powoduje nierówne traktowanie podatników i osób niebędących podatnikami, a także, w ramach kategorii podatników, podatników budujących budynki dla celów czysto prywatnych i podatników budujących celowo dla celów swego przedsiębiorstwa.

22 Ponadto sąd krajowy zastanawia się nad kwestią, czy ta korzyść finansowa, przyznawana podatnikom dokonujących czynności opodatkowanych, a nie podatnikom dokonujących jedynie czynności zwolnionych z opodatkowania, może stanowić pomoc państwa w rozumieniu art. 87 WE, jeżeli wynika ona z krajowego przepisu transponującego szóstą dyrektywę, a obie te kategorie podatników znajdują się w sytuacji konkurencji.

23 Wreszcie sąd krajowy zastanawia się, czy mimo zmian wprowadzonych przez AbgÄG 1997, przepisy krajowe wywołują one możliwość odliczenia naliczonego podatku VAT objęte są – jak to twierdzą austriackie organy podatkowe – zakresem art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

24 W tych okolicznościach Verwaltungsgerichtshof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy szósta dyrektywa [...], w szczególności jej art. 17, narusza prawa podstawowe określone w prawie wspólnotowym (zasadami wspólnotowymi zasadami równego traktowania), ponieważ skutkuje ona tym, że podatnicy mogą nabyć w sposób tańszy budynków mieszkalnych wykorzystywanych na ich prywatne potrzeby mieszkaniowe (konsumpcji) o 5% taniej niż inni obywatele Unii Europejskiej, przy czym całkowita kwota tej ulgi różni się bez ograniczeń, proporcjonalnie do wysokości kosztów nabycia oraz budowy budynku mieszkalnego? Czy naruszenie takie ma miejsce również wówczas, gdy podatnicy mogą nabyć w sposób tańszy budynek mieszkalny przeznaczony na ich prywatne potrzeby mieszkaniowe, który wykorzystują oni co najmniej w niewielkim zakresie na potrzeby swojego przedsiębiorstwa, o 5% taniej niż inni podatnicy, którzy nie wykorzystują swoich budynków mieszkalnych w co najmniej niewielkim zakresie na potrzeby swojego przedsiębiorstwa?

2) Czy przepis krajowy przyjęty w celu dokonania transpozycji szóstej dyrektywy, w szczególności jej art. 17, narusza art. 87 WE, ponieważ przyznaje on ulgę, o której mowa w pytaniu pierwszym, dotyczącą budynków mieszkalnych wykorzystywanych przez podatników do celów prywatnych, tym podatnikom, którzy wykonują czynności opodatkowane, lecz nie przyznaje takiej ulgi podatnikom wykonującym czynności zwolnione od podatku?

3) Czy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy zachowuje skuteczność, jeżeli ustawodawca krajowy zmienia przepis prawa krajowego dotyczący wywołania możliwości odliczenia podatku naliczonego (w niniejszym przypadku art. 12 ust. 2 pkt 1 UStG 1994), który byłby utrzymany w mocy na podstawie art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, z wyraźnym zamiarem zachowania rzeczoności wywołania odliczenia podatku naliczonego, a z krajowej ustawy o podatku obrotowym wynika

równie? utrzymanie w mocy wy?czenia odliczenia podatku naliczonego, przy czym ustawodawca krajowy z powodu b??du w zakresie wyk?adni prawa wspólnotowego [w niniejszym przypadku art. 13 cz??? B lit. b) szóstej dyrektywy], który zosta? dostrze?ony pó?niej, przyj?? regulacj?, która – rozpatrywana samodzielnie – zezwala zgodnie z prawem wspólnotowym [stosownie do wyk?adni art. 13 cz??? B lit. b) szóstej dyrektywy dokonanej w ww. wyroku w sprawie Seeling] na odliczenie podatku naliczonego?

4) W przypadku udzielenia odpowiedzi przecz?cej na pytanie trzecie:

Czy na wa?no?? wy?czenia odliczenia podatku naliczonego [w niniejszym przypadku art. 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) UStG 1994], utrzymanego w mocy na podstawie »klauzuli standstill« okre?lonej w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, ma wp?yw to, ?e ustawodawca krajowy zmienia i w rezultacie uchyla jedno z dwóch okre?lonych w prawie krajowym wy?cze? odliczenia podatku naliczonego, których zakresy zachodz? na siebie [w niniejszym przypadku art. 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) UStG 1994 oraz § 12 ust. 2 pkt 1 UStG 1994], poniewa? by? on w b??dzie co do stosowania prawa?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego, dotycz?cego zgodno?ci art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy z ogóln? wspólnotowoprawn? zasad? równego traktowania

25 Zadaj?c pierwsze pytanie, s?d krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 17 ust. 2 lit. a) i art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy naruszaj? ogóln? wspólnotowoprawn? zasad? równego traktowania przez to, ?e przepisy te mog? przyznawa? podatnikom, w ramach systemu pe?nego i natychmiastowego odliczenia podatku VAT naliczonego przy budowie budynku przeznaczonego na cele mieszane i pó?niejszego roz?o?onego w czasie opodatkowania tym podatkiem prywatnego wykorzystania tego budynku, korzy?? finansow? nieprzys?uguj?c? osobom nieb?d?cym podatnikami i podatnikom wykorzystuj?cym swoj? nieruchomo?? tylko dla prywatnych celów mieszkalnych.

Uwagi przed?o?one Trybuna?owi

26 S. Puffer podnosi, ?e przedsi?biorca mo?e zdecydowa? si? przyporz?dkowa? dane dobro przeznaczone dla celów mieszanych w ca?o?ci swemu przedsi?biorstwu, w celu zachowania mo?liwo?ci odliczenia naliczonego podatku VAT, je?eli zakres zawodowego wykorzystania tego dobra pó?niej si? zwi?ksza.

27 Jej zdaniem bowiem, w przypadku wst?pnego, chocia?by cz??ciowego przeznaczenia tego dobra do celów prywatnych i pó?niejszego ponownego przeznaczenia go do celów przedsi?biorstwa, szósta dyrektywa wyra?nie nie pozwala ju? na odliczenie podatku naliczonego. Natychmiastowe i pe?ne odliczenie podatku VAT oraz pó?niejsze roz?o?one w czasie obci??enie podatkiem VAT prywatnego korzystania z tego dobra wynika z systemu szóstej dyrektywy, którego konsekwencje Trybuna? uwzgl?dnia? w swym orzecznictwie. Zatem nie ma ?adnego powodu, by w?tpi? w zgodno?? tego systemu z ogóln? wspólnotowoprawn? zasad? równego traktowania.

28 Unabhängiger Finanzsenat podnosi, ?e art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy pozwala na odliczenie naliczonego podatku VAT tylko w zakresie, w jakim towary lub us?ugi wykorzystywane s? dla potrzeb podlegaj?cych opodatkowaniu czynno?ci dokonywanych przez przedsi?biorc?. Oznacza to, ?e szósta dyrektywa nie przyznaje prawa do odliczenia w odniesieniu do cz??ciowego korzystania z danego dobra dla celów prywatnych.

29 Jego zdaniem bowiem nale?y przede wszystkim ustali?, zgodnie z niebudz?cym w?tpliwo?ci brzmieniem art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, zakres dopuszczalnego odliczenia

stosownie do wykorzystania dobra dla celów czynności podlegających opodatkowaniu. Dopiero później należy sprawdzić, czy wykorzystanie dla celów prywatnych części dobra pierwotnie przeznaczonego na potrzeby czynności podlegających opodatkowaniu winno być traktowane jako odpłatne świadczenie usług zgodnie z art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

30 W konsekwencji zdaniem Unabhängiger Finanzsenat ani przyporządkowanie dobra do przedsiębiorstwa, ani status przedsiębiorcy nie mogą same w sobie stanowić podstawy dla prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT. Są to bowiem jedynie dwie przesłanki spośród wielu, które muszą zostać spełnione.

31 W szczególności uznanie tych dwóch przesłanek za wystarczające skutkowaćoby przyjęciem określonej argumentacji oraz niespójności systemowej. W tym zakresie Unabhängiger Finanzsenat podnosi, że przedsiębiorcom, którzy dokonują tylko czynności zwolnionych z podatku i którzy przez to nie mogą co do zasady odliczyć żadnego podatku naliczonego, przysuguje jednakże w odniesieniu do dobra wykorzystywanego w sposób mieszany możliwość odliczenia do wysokości jego wykorzystania na cele prywatne.

32 Unabhängiger Finanzsenat zwraca również uwagę, że przedsiębiorcy dokonujący częściowo czynności zwolnione i częściowo czynności opodatkowane mogą odliczać podatek VAT jedynie proporcjonalnie do czynności opodatkowanych, zgodnie z art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy. Proporcja ta może jednak różnić się od proporcji wykorzystania na cele prywatne i zawodowe.

33 Rząd austriacki podczas rozprawy przychylił się do interpretacji art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, której broni Unabhängiger Finanzsenat. Rząd ten uważa bowiem, że brzmienie powyższego przepisu pozwala na odliczenia tylko w odniesieniu do części budynku przeznaczonej na cele czynności opodatkowanych, a nie do części przeznaczonej na cele prywatne. Krótko mówiąc zdaniem tego rzędu udzielania odpowiedzi na pierwsze pytanie nie jest konieczne, ponieważ przy zastosowaniu tej interpretacji nie powstaje żaden problem nierównego traktowania.

34 Komisja podkreśla, że możliwość przyporządkowania przez podatnika dobra przeznaczonego do celów mieszanych w całości do swojego przedsiębiorstwa opiera się na zasadzie neutralności podatkowej, która służy zapewnieniu swobodnego i niezakłóconego wykonywania działalności gospodarczej. Odpowiadający temu obowiązek podatnika zapłaty podatku VAT od kwot wydatków poniesionych na prywatne wykorzystanie tego dobra, traktowane jako odpłatna usługa, ma wada nie na celu zapewnienie równego traktowania podatników i osób niebędących podatnikami.

35 Niewielka korzyść finansowa dla podatników, która może powstawać w ramach tego systemu, po pierwsze, wynika z ich działalności gospodarczej i ich prawnego statutu, z czym wiąże się pobieranie i płaconie przez nich podatku VAT na rzecz organów podatkowych, a po drugie, stanowi nieodłączną konsekwencję faktu, że zakres zawodowego korzystania z dobra przeznaczonego na cele mieszane może z czasem się zwiększać. Zatem istnienie tej korzyści nie może uzasadnić zarzutu naruszenia ogólnej wspólnotowoprawnej zasady równego traktowania.

36 Tylko w przypadku wykluczenia na samym wstępie jakiegokolwiek wykorzystywania na cele zawodowe, czy to ze względów obiektywnych, czy to z powodu wykluczenia takiego wykorzystania przez samego podatnika, przyporządkowanie dobra do przedsiębiorstwa oraz związane z nim odliczenie naliczonego podatku VAT są wykluczone.

37 Ponadto Komisja uważa, że zasada równego traktowania nie zostaje naruszona ze względu na fakt, iż podatnik, który nie zdecydował się przyporządkować danego dobra do swego przedsiębiorstwa, nie może odliczyć naliczonego podatku VAT, skoro podatnik ten miał tak?

możliwość i z niej nie skorzysta. Ponieważ nie zdecydował się na dokonanie takiego przyporządkowania, nie może powoływać się na nierówne traktowanie.

38 Wreszcie zdaniem Komisji różnica w traktowaniu istniejąca pomiędzy podatnikami dokonującymi czynności opodatkowanych i podatnikami dokonującymi czynności zwolnionych od podatku wynika po prostu z zasady neutralności, która pozwala na odliczenie podatku VAT tylko w odniesieniu do czynności podlegających opodatkowaniu.

Odpowiedź Trybunału

39 Należy przede wszystkim przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecnictwem 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, wyrażając je tym samym całością z systemu podatku VAT, czy też zaliczyć je do aktywów przedsiębiorstwa jedynie w zakresie wynikającym z rzeczywistego wykorzystania do celów zawodowych (wyroki: z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-434/03 Charles i Charles-Tijmens, Zb.Orz. s. I-7037, pkt 23 i przywołane tam orzecznictwo; a także wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-72/05 Wollny, Zb.Orz. s. I-8297, pkt 21).

40 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 całości i natychmiastowo odliczeniu (ww. wyroki: w sprawie Charles i Charles-Tijmens, pkt 24; a także w sprawie Wollny, pkt 22).

41 Jednak z art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy wynika, że jeżeli z dobrem zaliczonym do aktywów przedsiębiorstwa wiąże się 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 odpłatne świadczenie usług. Wykorzystanie to, które stanowi zatem „czynność opodatkowaną” w rozumieniu art. 17 ust. 2 tej dyrektywy, jest zgodnie z jej art. 11 cząstką A ust. 1 lit. c) opodatkowane na podstawie kwoty wydatków poniesionych na wykonanie usług (ww. wyroki: w sprawie Charles i Charles-Tijmens, pkt 25; a także w sprawie Wollny, pkt 23).

42 Zatem podatnik, który zdecydował się zaliczyć cały budynek do aktywów swojego przedsiębiorstwa i który wykorzystuje ten budynek w części do celów prywatnych ma, po pierwsze, prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od całości wydatków związanych z budową rzeczonoego budynku oraz po drugie, związany z tym obowiązek zapłaty podatku VAT od wydatków związanych z tymże wykorzystaniem (ww. wyrok w sprawie Wollny, pkt 24).

43 Natomiast jeżeli podatnik zdecydował się przy nabyciu dobra inwestycyjnego przyporządkować je w całości do swego majątku prywatnego lub przyporządkować je tylko w części do swej działalności zawodowej, to żadne prawo do odliczenia nie może powstać w odniesieniu do części przyporządkowanej do majątku prywatnego (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. s. I-3795, pkt 8, 9; a także z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 HE, Zb.Orz. s. I-3123, pkt 43).

44 Podobnie w takim przypadku późniejsze wykorzystanie do celów zawodowych czegoś dobra zaliczonego do majątku prywatnego nie może spowodować powstania prawa do odliczenia, ponieważ art. 17 ust. 1 szóstej dyrektywy ustala, że prawo do odliczenia powstaje z chwilą powstania obowiązku podatkowego. Obowiązującą prawo wspólnotowe nie przewiduje żadnego tego typu mechanizmu korekty, jak to podnosi rzecznik generalny w pkt 50 swej opinii.

45 W przypadku dóbr inwestycyjnych o wykorzystaniu mieszanym, zmiennym w czasie, interpretacja art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy, której broni Unabhängiger Finanzsenat i rząd austriacki, mogłaby skutkować tym, że podatnikowi odmawiano by odliczenia podatku VAT naliczonego w odniesieniu do późniejszego zawodowego wykorzystania podlegającego opodatkowaniu, pomimo pierwotnego zamiaru podatnika, by przyporządkować tego rodzaju dobro w całości do swego przedsiębiorstwa dla potrzeb przyszłych czynności.

46 Jednak w takiej sytuacji podatnik nie byłby zwolniony z obowiązku ponoszenia całego podatku związanego z dobrem, które wykorzystuje dla potrzeb swej działalności zawodowej, a opodatkowanie jego działalności zawodowej prowadziłoby do podwójnego opodatkowania sprzecznego z zasadą neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT i w której wpisuje się szósta dyrektywa (zob. podobnie: wyrok z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-415/98 Bakcsi, Rec. s. I-1831, pkt 46; ww. wyrok w sprawie HE, pkt 71).

47 Ponadto nawet zakładając, że po zakończeniu rzeczywistego zawodowego korzystania z czegoś budynku pierwotnie używanego do celów prywatnych przewidziany jest zwrot podatku naliczonego od kosztów budowy, dobro to obciążone byłoby finansowo przez znaczny czas od czasu poniesienia kosztów inwestycyjnych do rzeczywistego korzystania dla celów zawodowych. Jednak zasada neutralności podatku VAT w odniesieniu do obciążenia finansowego przedsiębiorstw wymaga, by ponoszenie kosztów inwestycyjnych na potrzeby przedsiębiorstwa było uznawane za działalność gospodarczą, z której wynika prawo do natychmiastowego odliczenia naliczonego podatku VAT. System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie podatnika od obowiązku podatku VAT przypadającego do zapłaty lub zapłaconego w ramach wszelkiego rodzaju działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu (zob. podobnie wyrok z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. s. 655, pkt 19, 23).

48 Wreszcie wbrew twierdzeniom Unabhängiger Finanzsenat i rządu austriackiego wykładnia art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy wynikająca z orzecznictwa nie prowadzi ani do przyjęcia określonej argumentacji, jak to podniósł rzecznik generalny w pkt 46 opinii, ani niespójności o charakterze systemowym.

49 Podatnicy dokonujący jedynie czynności zwolnionych od opodatkowania nie mogą bowiem, zgodnie z przywołanym przepisem, odliczać żadnego podatku naliczonego, a tym samym nie mogą też powoływać się na odliczenia dotyczące wykorzystania dóbr mieszanego użytku do celów prywatnych.

50 Podobnie w przypadku podatników dokonujących zarówno czynności zwolnionych, jak i czynności opodatkowanych, brak jest niezgodności pomiędzy proporcjami wykorzystania prywatnego i zawodowego oraz czegoś podlegającej odliczeniu z art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy.

51 Z systematyki art. 17 tej dyrektywy wynika, że jeśli podatnik przy nabyciu dobra inwestycyjnego zdecyduje się przyporządkować je w całości do swego przedsiębiorstwa, natychmiastowe odliczenie naliczonego podatku VAT jest dopuszczalne co do czegoś podatku VAT, która jest proporcjonalna do kwoty związanej z jego czynnościami podlegającymi opodatkowaniu. Ponieważ proporcja ta może później się zmieniać w czasie, art. 20 szóstej dyrektywy przewiduje mechanizm korekt. Jednakże jeśli stosowanie art. 17 i 20 tej dyrektywy

powoduje powstanie prawa do cząstecowego odliczenia podatku VAT, podatnik ten, oraz każdy podatnik dokonujący tylko czynności opodatkowanych, nie może uniknąć rozłożonego w czasie opodatkowania podatkiem VAT prywatnego wykorzystania przez siebie tego dobra.

52 Po drugie, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem naruszenie ogólnej wspólnotowoprawnej zasady równego traktowania polega na stosowaniu różnych zasad do porównywalnych sytuacji lub też na stosowaniu tej samej zasady do różnych sytuacji (zob. wyroki: z dnia 7 maja 1998 r. w sprawie C-390/96 *Lease Plan*, Rec. s. I-2553, pkt 34; z dnia 19 września 2000 r. w sprawie Niemcy przeciwko Komisji C-156/98, Rec. s. I-6857, pkt 84).

53 Należy również przypomnieć, że zasada neutralności podatkowej jest wyrazem zasady równego traktowania na gruncie podatku VAT (wyroki: z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-106/05 *L.u.P.*, Zb.Orz. s. I-5123, pkt 48 i przywołane tam orzecznictwo; a także z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 *Marks & Spencer*, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 49).

54 Ponadto Trybunał orzekł już, że uznając prywatne korzystanie z dobra przyporządkowanego przez podatnika do jego przedsiębiorstwa za odpłatne świadczenie usług, art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy ma na celu, po pierwsze, zapewnienie równego traktowania podatników, którzy mogli odliczyć podatek VAT od nabycia lub budowy tego dobra oraz ostatecznych konsumentów, którzy nabywają dobro, płać podatek VAT, poprzez uniemożliwienie tym pierwszym uzyskania nieuzasadnionych korzyści w porównaniu z tymi drugimi, a po drugie, zapewnienie neutralności podatkowej poprzez zagwarantowanie istnienia związku pomiędzy odliczeniem naliczonego podatku VAT a poborem podatku należnego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Wollny*, pkt 30–33).

55 Jednakże, jak podnosi sąd krajowy w odniesieniu do prywatnego korzystania z dobra inwestycyjnego mieszanego przeznaczenia, możliwe jest, że przepis ten sam w sobie nie zapewnia takiego samego traktowania podatników i osób niebędących podatnikami lub innych podatników, którzy nabywają dobro tego samego rodzaju prywatnie i którzy z tego względu zobowiązani są do natychmiastowego poniesienia całego obciążenia podatku VAT. Nie można bowiem wykluczyć, że cel przywołany w pkt 47 niniejszego wyroku, mianowicie całkowite uwolnienie podatników za pomocą konstrukcji z art. 17 ust. 1 i 2 oraz art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy od ciążaru podatku VAT przypadającego do zapłaty lub zapłaconego w ramach wszystkich opodatkowanych czynności gospodarczych, w tym od całego obciążenia dóbr w okresie pomiędzy poniesieniem wydatków inwestycyjnych i rzeczywistym zawodowym korzystaniem, może prowadzić do powstania korzyści finansowej w odniesieniu do prywatnego korzystania z tego dobra przez podatników (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie *Wollny*, pkt 38).

56 Zatem ewentualna różnica w traktowaniu istniejąca pomiędzy podatnikami i osobami niebędącymi podatnikami wynika ze stosowania zasady neutralności podatkowej, która zapewnia, przede wszystkim, równość traktowania podatników. Ta potencjalna różnica wynika ponadto z wykonywania przez podatników działalności gospodarczej zdefiniowanej w art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy. Wreszcie związana jest ona ze szczególnym statusem podatników nadanym im na mocy szóstej dyrektywy, z którego, zgodnie z art. 21 tej dyrektywy, wynika między innymi, że są oni zobowiązani z tytułu zapłaty podatku VAT i mają obowiązek jego pobrania.

57 Jako że te cechy odróżniają sytuację podatników od sytuacji osób niebędących podatnikami, które nie wykonują działalności gospodarczej, ewentualna różnica w traktowaniu wynika ze stosowania różnych zasad do różnych sytuacji, co nie prowadzi do jakiegokolwiek naruszenia zasady równego traktowania.

58 Podobnie jest w przypadku podatnika, który przyporządkowało dobro inwestycyjne w

całkowicie do swego majątku prywatnego, jeżeli nie zamierza on wykonywać działalności gospodarczej z wykorzystaniem tego dobra, lecz zamierza używać go do celów prywatnych.

59 Nie można inaczej oceniać sytuacji podatnika dokonującego tylko czynności zwolnionych, ponieważ musi on ponosić taki sam ciężar podatku VAT co osoba niebędąca podatnikiem; jego status jest więc zasadniczo taki sam, jak status tej osoby.

60 Wreszcie z pkt 50 niniejszego wyroku wynika, że podatnicy dokonujący zarówno czynności zwolnionych, jak i czynności opodatkowanych, są traktowani, w odniesieniu do każdego rodzaju ich działalności gospodarczej i do każdego rodzaju prywatnego wykorzystania dóbr przeznaczonych do celów mieszanych, dokładnie tak samo, jak osoby, które wykonują wyłącznie czynności należące do jednego z tych rodzajów działalności lub wykorzystania.

61 Wynika stąd, że art. 17 ust. 2 lit. a) ani art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy nie naruszają ogólnej wspólnotowoprawnej zasady równego traktowania.

62 W związku z powyższym na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć, że art. 17 ust. 2 lit. a) ani art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy nie naruszają ogólnej wspólnotowoprawnej zasady równego traktowania, przyznając podatnikom korzyści finansowe poprzez konstrukcję prawa do pełnego i natychmiastowego odliczenia podatku VAT naliczonego przy budowie budynku na cele mieszane oraz późniejsze, rozłożone w czasie opodatkowanie tym podatkiem wykorzystania prywatnego tego budynku, inaczej niż w przypadku osób niebędących podatnikami i podatników wykorzystujących swój budynek tylko na prywatne cele mieszkalne.

W przedmiocie pytania drugiego, dotyczącego kwalifikowania korzyści finansowej wynikającej z krajowych przepisów transponujących art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy jako pomocy państwa

63 Zadając drugie pytanie, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 87 WE sprzeciwia się istnieniu przepisu krajowego, który transponuje art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy przewiduje, że prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT jest ograniczone do podatników dokonujących czynności opodatkowanych, z wyłączeniem podatników dokonujących tylko czynności zwolnionych, w zakresie w jakim ów przepis krajowy może przyznawać korzyści finansowe, o której mowa w pierwszym pytaniu, tylko podatnikom dokonującym czynności opodatkowanych.

Uwagi przedłożone Trybunałowi

64 S. Puffer uważa, że podatnicy dokonujący tylko czynności opodatkowanych, podatnicy dokonujący zarówno czynności opodatkowanych, jak i zwolnionych, oraz podatnicy dokonujący tylko czynności zwolnionych znajdują się w istocie w takiej samej sytuacji. Wszyscy mogą bowiem zdecydować się na przypisanie danego dobra o mieszanym przeznaczeniu w całości do swego przedsiębiorstwa i na późniejszy rozłożony w czasie zapłatę podatku VAT z tytułu prywatnego korzystania z dobra. Zatem jej zdaniem nie doszło do naruszenia art. 87 WE.

65 Unabhängiger Finanzsenat twierdzi, że skoro szósta dyrektywa nie przyznaje prawa do odliczenia należnego podatku VAT w odniesieniu do dobra przeznaczonego na cele mieszane w zakresie jego wykorzystywania na cele prywatne, nie doszło do naruszenia art. 87 WE.

66 Komisja zwraca uwagę, że do stwierdzenia wystąpienia „pomocy państwa” w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE niezbędną jest między innymi interwencja państwa, która faworyzuje niektóre przedsiębiorstwa. Tymczasem w niniejszej sprawie te dwie przesłanki nie zostają spełnione, ponieważ prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT wynika wprost z szóstej dyrektywy, a korzyść przyznana beneficjentom wynika z ogólnej logiki systemu podatku VAT.

Odpowiedź Trybunału

67 Zgodnie z art. 87 ust. 1 WE „wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłada lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna ze wspólnym rynkiem, w zakresie w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi”.

68 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zakwalifikowanie danego rodzaju jako „pomocy” w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE wymaga spełnienia wszystkich przewidzianych w tym przepisie przesłanek. I tak, po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych; po drugie, interwencja ta musi być w stanie wywrzeć wpływ na wymianę handlową między państwami członkowskimi; po trzecie, musi przyznawać beneficjentowi jakąś korzyść; po czwarte, musi zakładać lub grozić zakłóceniem konkurencji (wyrok z dnia 1 lipca 2008 r. w sprawach połączonych C-341/06 P i C-342/06 P Chronopost i La Poste przeciwko Ufex i in., Zb.Orz. s. I-4777, pkt 121, 122 i przywołane tam orzecznictwo).

69 Tymczasem prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT oraz ewentualna korzyść finansowa wynikająca z niego dla podatników dokonujących czynności opodatkowanych wynika bezpośrednio z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, której państwa członkowskie zobowiązały się transponować do swego prawa krajowego.

70 Jak podniósł to rzecznik generalny w pkt 70 opinii, ograniczenie prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT tylko do czynności opodatkowanych jest integralną częścią systemu podatku VAT ustanowionego w przepisach wspólnotowych, które muszą być wdrożone w jednolity sposób przez wszystkie państwa członkowskie. W konsekwencji przesłanka interwencji państwa nie została spełniona, zatem art. 87 ust. 1 WE nie może znaleźć zastosowania.

71 W tych okolicznościach, bez konieczności badania trzech pozostałych przesłanek, na drugie pytanie należy odpowiedzieć, że art. 87 ust. 1 WE należy interpretować w ten sposób, i że nie sprzeciwia się on istnieniu przepisu krajowego, który transponuje art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy przewidując, że prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT jest ograniczone do podatników dokonujących czynności opodatkowanych, z wyłączeniem podatników dokonujących tylko czynności zwolnionych, w zakresie w jakim ów przepis krajowy może przyznawać korzyść finansową tylko podatnikom dokonującym czynności opodatkowanych.

W przedmiocie pytania trzeciego i czwartego, dotyczących przesłanek stosowania art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy

72 Zadając pytania trzecie i czwarte, które należy rozpatrywać łącznie, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy odstępstwo przewidziane w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy znajduje zastosowanie, w przypadku gdy ustawodawca krajowy zmienia jeden z dwóch przepisów krajowych o pokrywających się zakresach i zawierających wyłączenie odliczenia naliczonego podatku VAT, wprowadzając regulację, która zgodnie z wyraźną wolą ustawodawcy krajowego miała utrzymać w mocy skutki tego wyłączenia, lecz która – rozpatrywana samodzielnie – dopuszcza odliczenia na skutek błędnej interpretacji prawa wspólnotowego przez ustawodawcę

krajowego.

Uwagi przedłożone Trybunałowi

73 S. Puffer uważa, że ponieważ dawne przepisy przewidywały wyłączenie odliczenia, a nowe przepisy dotyczą przyporządkowania lub nie do przedsiębiorstwa, AbgÄG 1997 wprowadziła technikę administracyjną zupełnie odmienną od uprzednio istniejącej, zarówno pod względem formy, jak i funkcjonowania oraz skutków. Z tej przyczyny przesłanki art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy nie zostają spełnione.

74 W tym zakresie nie ma znaczenia okoliczność, że art. 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) UStG 1994 nie został formalnie zmieniony, ponieważ interpretacja proponowana przez sąd krajowy różni się istotnie od sensu uprzednio nadawanemu temu przepisowi.

75 Unabhängiger Finanzsenat uważa, że skoro szósta dyrektywa nie przyznaje prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT odnośnie do dobra przeznaczonego na cele mieszane w części odpowiadającej wykorzystywaniu go na cele prywatne, prawo austriackie nie ogranicza już prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT, a zatem art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy nie ma w niniejszej sprawie znaczenia.

76 Rząd austriacki twierdzi na rozprawie, że odstępstwo przewidziane w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy znajduje zastosowanie zarówno do art. 12 ust. 2 pkt 1, jak i do art. 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) UStG 1994.

77 Na wstępie podnosi on, że te dwa przepisy przewidują, niezależnie od siebie, wyłączenie odliczenia naliczonego podatku VAT od części budynków przeznaczonych na użytek prywatny.

78 Dalej, rząd austriacki stwierdza, że od czasu wejścia w życie szóstej dyrektywy nie została dokonana żadna zmiana art. 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) UStG 1994.

79 Wreszcie uważa on, że zmiany dokonane przez AbgÄG 1997 w art. 12 ust. 2 pkt 1 UStG 1994 nie mają znaczenia dla stosowania art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, ponieważ zamiarem ustawodawcy krajowego było zachowanie istniejących uprzednio skutków wyłączenia odliczenia naliczonego podatku VAT od części budynków przeznaczonych na prywatne cele mieszkalne.

80 Komisja zwraca uwagę, że w stosunku do wcześniejszego ustawodawstwa zmiany wprowadzone przez AbgÄG 1997 nie stanowią ani rozszerzenia, ani ograniczenia wyłączenia odliczenia podatku VAT, lecz prowadzą to tego samego rezultatu, to znaczy do wyłączenia odliczenia podatku VAT od budowy budynków przeznaczonych do użytku mieszanego, w zakresie w jakim są one wykorzystywane do celów prywatnych.

81 Jednakże dawna i nowa konstrukcja legislacyjna, pozwalające na osiągnięcie tego samego rezultatu, są od siebie różne. Skoro logika nowej konstrukcji różni się od logiki starej konstrukcji, to nie można mówić o utrzymaniu w mocy „obowiązujących przepisów” w rozumieniu art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy. W tym zakresie ewentualny błąd ustawodawcy krajowego co do zgodności nowej konstrukcji z szóstą dyrektywą nie miałby znaczenia.

Odpowiedź Trybunału

82 Należy przypomnieć, że art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy ustanawia w sposób wyraźny i dokładny zasady odliczania kwot zafakturowanych tytułem podatku VAT w odniesieniu do towarów dostarczonych lub usług świadczonych podatnikowi, o ile te towary lub usługi są wykorzystywane dla celów czynności podlegających opodatkowaniu.

83 Zasada prawa do odliczenia podatku VAT podlega jednak przepisowi wprowadzającemu odstępstwo, zawartemu w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, a w szczególności w jego akapicie drugim. W tym zakresie ponieważ żadna z propozycji przedstawionych przez Komisję Radzie na mocy art. 17 ust. 6 akapit pierwszy szóstej dyrektywy nie została przez tego ostatniego przyjęta, państwa członkowskie są nadal uprawnione do utrzymywania w mocy przepisów krajowych dotyczących wyłączenia prawa do odliczenia obowiązujących w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy (wyroki: z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-345/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-4493, pkt 19; a także z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 Metropol i Stadler, Rec. s. I-81, pkt 44).

84 O ile co do zasady do sądu krajowego należy ustalenie zakresu przepisów obowiązujących w dniu określonym przez akt prawa wspólnotowego, to Trybunał może udzielić wskazówek dotyczących interpretacji pojęcia wspólnotowego, które jest punktem odniesienia dla stosowania wspólnotowego systemu wyjątków do przepisów krajowych obowiązujących w określonym dniu (wyrok z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C-157/05 Holböck, Zb.Orz. s. I-4051, pkt 40).

85 W tym kontekście Trybunał orzekł, że jakkolwiek przepis krajowy przyjęty po określonym w ten sposób dniu nie jest, z uwagi na sam ten okoliczności, automatycznie wyłączony z systemu wyjątków ustanowionego przez dany akt wspólnotowy (ww. wyrok w sprawie Holböck, pkt 41). W zakresie w jakim przepisy państwa członkowskiego zmieniają, po wejściu w życie szóstej dyrektywy, zakres istniejących wyłączeń poprzez jego ograniczenie i przez to zbliżają się do celów szóstej dyrektywy, należy bowiem uznać, że przepisy te objęte są zakresem odstępstwa przewidzianego w art. 17 ust. 6 akapit drugi, szóstej dyrektywy i nie naruszają art. 17 ust. 2 tej dyrektywy (zob. ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 22; a także w sprawie Metropol i Stadler, pkt 45).

86 Natomiast przepisy krajowe nie stanowią odstępstwa dozwolonego na mocy art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy i naruszają jej art. 17 ust. 2, jeżeli powodują rozszerzenie, po wejściu w życie szóstej dyrektywy, zakresu istniejących wyłączeń, oddalając się tym samym od celów tej dyrektywy (zob. wyrok z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-40/00 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-4539, pkt 17; a także ww. sprawie Metropol i Stadler, pkt 46).

87 W konsekwencji należy uznać, że przepis, który co do istoty jest taki sam jak przepis poprzednio obowiązujący lub który ogranicza się do zmniejszenia lub zniesienia przeszkody w wykonywaniu praw i swobód wspólnotowych obecnej w przepisach poprzednio obowiązujących, należy do zakresu odstępstwa przewidzianego w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy. Natomiast przepisów, u podstaw których leży rozumowanie inne od zawartego w przepisach poprzednio obowiązujących i które ustanawiają nowe procedury, nie można traktować jako przepisów obowiązujących w dniu określonym w akcie wspólnotowym (zob. podobnie wyrok z dnia 11 września 2003 r. w sprawie C-155/01 Cookies World, Rec. s. I-8785, pkt 63; analogicznie ww. wyrok w sprawie Holböck, pkt 41).

88 Szósta dyrektywa weszła w życie w odniesieniu do Republiki Austrii w dniu przystąpienia tego państwa do Unii Europejskiej, to jest w dniu 1 stycznia 1995 r. Zatem ten dzień jest istotny dla celów stosowania art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy w odniesieniu do tego państwa członkowskiego.

89 Sąd krajowy wyjaśnił, że w dniu wejścia w życie szóstej dyrektywy w odniesieniu do Republiki Austrii w wyniku obowiązywania art. 12 ust. 2 pkt 1 i art. 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) UStG 1994 odliczenie podatku VAT przyznawane było jedynie w odniesieniu do części budynku wykorzystywanej dla celów zawodowych, a nie w odniesieniu do części wykorzystywanej do prywatnych celów mieszkalnych.

90 W szczególności, zdaniem tego sądu, z art. 12 ust. 2 pkt 1 UStG 1994 wynika, że gdy przepisy te weszły w życie, świadczenia związane z budową budynków były uważane za dokonywane na potrzeby przedsiębiorstwa tylko w takim zakresie, w jakim wynagrodzenia z ich tytułu stanowiły koszty działalności gospodarczej lub zawodowej.

91 W konsekwencji wynika z tego, że w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy prawo austriackie ograniczało w istocie możliwość przyporządkowania do aktywów przedsiębiorstwa budynku mieszkanego użytku tylko do tych części budynku, które były wykorzystywane na cele zawodowe.

92 Sąd krajowy podniósł również, że AbgÄG 1997, po pierwsze, zmieniła art. 12 ust. 1 pkt 1 UStG 1994 w taki sposób, że budynki mieszkanego użytku mogły być przyporządkowywane w całości do przedsiębiorstwa, a po drugie, wprowadziła art. 6 ust. 1 pkt 16 w związku z art. 6 ust. 2 i art. 12 ust. 3 UStG 1994 regulację, zgodnie z którą wykorzystywanie części budynku na prywatne cele mieszkalne stanowi „czynność zwolnioną” w rozumieniu art. 13 ustawy B lit. b) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, co oznacza wykluczenie możliwości odliczenia.

93 Dlatego należy uznać, że chociaż nie można wykluczyć, iż dawne i nowe przepisy prowadzą w istocie do takich samych skutków, to opierają się one na innej logice oraz przewidują one odmienne procedury, w wyniku czego nowe przepisy nie mogą być uznane za przepisy obowiązujące w dniu wejścia w życie szóstej dyrektywy.

94 W tym zakresie nie ma znaczenia, jak to podniósł rzecznik generalny w pkt 77 swej opinii, czy ustawodawca krajowy dokonał zmiany wcześniejszych przepisów krajowych opierając się na prawidłowej, czy na błędnej interpretacji prawa wspólnotowego.

95 Wreszcie jeżeli chodzi o kwestię, czy zmiana art. 12 ust. 2 pkt 1 UStG 1994 przez AbgÄG 1997 ma również wpływ na możliwość zastosowania art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy do art. 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) UStG 1994, który nie został zmieniony, należy stwierdzić, że odpowiedź zależy od tego, czy te przepisy krajowe są wzajemnie od siebie zależne, czy samodzielne.

96 Jeżeli bowiem art. 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) UStG 1994 nie może być stosowany niezależnie od art. 12 ust. 2 pkt 1, to niezgodność pkt 1 wpływnie w konsekwencji na pkt 2 lit. a). Jeżeli jednak jest to przepis, który może być stosowany samodzielnie oraz obowiązuje w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy i nie został od tego czasu zmieniony, to odstępstwo przewidziane w art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy znajduje do niego zastosowanie.

97 Do sądu krajowego należy określenie zakresu omawianych przepisów krajowych.

98 W świetle powyższego na pytania trzecie i czwarte należy odpowiedzieć, że art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż przewidziane w nim odstępstwo nie znajduje zastosowania do przepisu krajowego zmieniającego ustawodawstwo krajowe obowiązujące w chwili wejścia w życie tej dyrektywy, który opiera się na innej logice niż w przypadku ustawodawstwa wcześniejszego i który wprowadza nowe procedury. W tym zakresie nie ma znaczenia, czy ustawodawca krajowy dokonał zmiany wcześniejszego ustawodawstwa

krajowego opieraj?c si? na prawid?owej, czy te? na b??dnej interpretacji prawa wspólnotowego. Kwestia, czy tego rodzaju zmiana przepisu krajowego wp?ywa równie?, z punktu widzenia stosowania art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy, na inny przepis krajowy, zale?y od tego, czy te przepisy krajowe s? wzajemnie od siebie zale?ne, czy samodzielne, co winien ustali? s?d krajowy.

W przedmiocie kosztów

99 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem; do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (trzecia izba) orzeka, co nast?puje:

- 1) **Artyku? 17 ust. 2 lit. a) i art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku nie naruszaj? ogólnej wspólnotowoprawnej zasady równego traktowania, przyznaj?c podatnikom korzy?? finansow? poprzez konstrukcj? prawa do pe?nego i natychmiastowego odliczenia podatku VAT naliczonego przy budowie budynku na cele mieszane oraz pó?niejsze, roz?o?one w czasie opodatkowanie tym podatkiem wykorzystania prywatnego tego budynku, inaczej ni? w przypadku osób nieb?d?cych podatnikami i podatników wykorzystuj?cych swój budynek tylko na prywatne cele mieszkalne.**
- 2) **Artyku? 87 ust. 1 WE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie sprzeciwia si? on istnieniu przepisu krajowego, który transponuj?c art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 przewiduje, ?e prawo do odliczenia naliczonego podatku od warto?ci dodanej jest ograniczone do podatników dokonuj?cych czynno?ci opodatkowanych – z wy??czeniem podatników dokonuj?cych tylko czynno?ci zwolnionych – w zakresie w jakim ów przepis krajowy mo?e przyznawa? korzy?? finansow? tylko podatnikom dokonuj?cym czynno?ci opodatkowanych.**
- 3) **Artyku? 17 ust. 6 szóstej dyrektywy 77/388 nale?y interpretowa? w ten sposób, i? przewidziane w nim odst?pstwo nie znajduje zastosowania do przepisu krajowego zmieniaj?cego ustawodawstwo krajowe obowi?zuj?ce w chwili wej?cia w ?ycie tej dyrektywy, który opiera si? na innej logice ni? w przypadku ustawodawstwa wcze?niejszego i który wprowadza nowe procedury. W tym zakresie nie ma znaczenia, czy ustawodawca krajowy dokona? zmiany wcze?niejszego ustawodawstwa krajowego opieraj?c si? na prawid?owej, czy te? na b??dnej interpretacji prawa wspólnotowego. Kwestia, czy tego rodzaju zmiana przepisu krajowego wp?ywa równie?, z punktu widzenia stosowania art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy, na inny przepis krajowy, zale?y od tego, czy te przepisy krajowe s? wzajemnie od siebie zale?ne, czy samodzielne, co winien ustali? s?d krajowy.**

Podpisy

* J?zyk post?powania: niemiecki.