

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

F. G. JACOBSA

przedstawiona w dniu 18 listopada 2004 r.(1)

**Sprawa C-378/02**

**Waterschap Zeeuws Vlaanderen**

**przeciwko**

**Staatssecretaris van Financiën**

1. W niniejszym postępowaniu niderlandzka Hoge Raad zwraca się do Trybunału o wytyczne w sprawie wykładni szóstej dyrektywy VAT(2) (zwanej dalej „dyrektywą”), stosowanej w szczególności do podmiotów publicznych.
2. Postępowanie przed sądem krajowym dotyczy niderlandzkiego organu administracji wodnej, który wybudował instalację do oczyszczania ścieków w ramach wykonywania swych zadań publicznych. Później sprzedał tę instalację osobie trzeciej, jednocześnie biorąc ją w zwrotny najem. Następnie ubiegał się w drodze korekty o odliczenie podatku naliczonego, który zapłacił budując instalację, na tej podstawie, że działa w charakterze podatnika w ramach sprzedaży instalacji.
3. Sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy podmiot prawa publicznego ma na podstawie art. 20 dyrektywy prawo do dokonania korekty podatku VAT zapłaconego w związku z nabyciem dobra inwestycyjnego, z którego korzysta w ramach działań podejmowanych jako organ władzy publicznej, jeżeli następnie sprzedaje to dobro działając w charakterze podatnika.
4. Sąd krajowy zwraca się również z pytaniem, czy podmiot prawa publicznego ma prawo do całkowitego wyłączenia z majątku swojego przedsiębiorstwa dobra inwestycyjnego, którego częściowo używa jako podatnik, a częściowo jako władza publiczna, tak jak to ma miejsce w przypadku podatników będących osobami fizycznymi.

**Ramy prawne**

5. Zgodnie z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy podatkiem VAT objęta jest „dostawa towarów lub usług [?wiadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”. „Podatnikiem” zgodnie z definicją zawartą w art. 4 ust. 1 jest „każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [niezależnie od jej miejsca] działalność gospodarczą, określony w ust. 2”.

6. Pierwszy akapit art. 4 ust. 5 stanowi, że „Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy i inne instytucje [podmioty] prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne, nawet jeżeli pobierają należności, opłaty, skądki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami”. Zgodnie z drugim akapitem art. 4 ust. 5 podmioty takie są uważane za podatników w zakresie takiej działalności lub takich transakcji, w przypadku których wyłączenie ich z kategorii podatników „prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji”. Ostatni akapit art. 4 ust. 5 stanowi, że „[p]aństwa członkowskie mogą uznać działalność tych organów, zwolnioną na podstawie art. 13 lub 28, za działalność, którą organy te podejmują jako władza publiczna”.

7. Artykuł 13 dotyczy zwolnień od podatku VAT. Najem i dzierżawa nieruchomości są, z pewnymi wyjątkami, zwolnione z podatku VAT na mocy art. 13 cz. B lit. b), podobnie jak sprzedaż budynków lub ich części oraz gruntu, na którym są zbudowane, na mocy art. 13 cz. B lit. g). Jednakże art. 13 cz. C upoważnia państwa członkowskie do przyznania podatnikom prawa wyboru opodatkowania tego rodzaju działalności.

8. Artykuły 17–20 dyrektywy dotyczą odliczeń. Artykuł 17 ust. 1 stanowi, że „prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwilą powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku podlegającego odliczeniu]”. Zgodnie z art. 17 ust. 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 [...] należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika”.

9. Korekty odliczeń regulowane są w art. 20, który w odpowiedniej części stanowi co następuje:

„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 [...].

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 [może dotyczyć jedynie] jednej piątej podatku należnego na towary. Korekta jest dokonywana na podstawie zmian uprawnienia do odliczenia [z uwzględnieniem z uwzględnieniem zmian w zakresie prawa do odliczenia] w kolejnych latach w stosunku do kwoty za rok, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane.

[...]

W przypadku nieruchomości nabytej jako dobro inwestycyjne okres objęty korektą [okres, w którym dokonywana jest korekta] może być przedłużony na okres 20 lat.

3. W przypadku dostawy w okresie objętym korektą [następującej w okresie korekty] dobra inwestycyjne są uznawane za nadal wykorzystywane do działalności gospodarczej podatnika a?

do momentu zamknięcia okresu objętego korektą [okresu korekty]. Taka działalność gospodarcza uważana jest za w pełni opodatkowaną, w przypadkach gdy dostawa takich produktów [tego towaru] jest opodatkowana; jest uważana za całkowicie zwolnioną od podatku w przypadkach, gdy dostawa takich produktów jest zwolniona z podatku. Korekta będzie dokonywana tylko jeden raz w całym okresie objętym korektą, który jeszcze nie upłynął [zostanie dokonana jednorazowo za cały pozostały okres korekty]”.

10. Ustawodawstwo niderlandzkie przyznaje podatnikom prawo wybrania opodatkowania, dozwolone na gruncie art. 13 cz. 1 C. Określa także, iż podmioty publiczne są traktowane jako podatnicy w zakresie dostawy nieruchomości oraz zbycia lub ustanowienia praw do nieruchomości.

### **Okoliczności faktyczne oraz postępowanie przed sądem krajowym**

11. Waterschap Zeeuws Vlaanderen (dalej „WZV”) działa jako organ władzy publicznej w zakresie administrowania wodami na części terytorium Niderlandów. Na gruncie odpowiednich krajowych przepisów jest to podmiot prawa publicznego. W zakresie swoich kompetencji organu władzy publicznej WZV zleciło wybudowanie instalacji do oczyszczania ścieków, która została ukończona w 1990 r.

12. WZV wyraziło następnie zgodę na używanie instalacji również przez dwa inne podmioty publiczne. Koszt dostosowania instalacji został częściowo poniesiony przez te podmioty, a od 1993 r. ponoszą one również okresowe koszty związane z użytkowaniem przez nie instalacji. Na podstawie porozumienia z belastinginspecteur (organem podatkowym) WZV nie dolicza podatku VAT do kosztów, którymi obciąża dwa pozostałe podmioty, pod warunkiem rezygnacji przez niego z prawa do odliczenia podatku naliczonego.

13. W tym miejscu należy wskazać, że chociaż podstawą tego porozumienia z belastinginspecteur nie została dostatecznie wyjaśniona, ewentualna trudność z tym związana prawdopodobnie nie będzie miała wpływu na zajęcie stanowiska w niniejszej sprawie.

14. W 1994 r. WZV zainicjowało utworzenie fundacji na rzecz promocji środowiska w swoim regionie, której sprzedała instalację. Tego samego dnia fundacja wynajęła zwrótnie instalację WZV na okres dziewięciu lat.

15. Zarówno sprzedaż, jak i najem, były transakcjami zasadniczo zwolnionymi od podatku VAT. Jednakże WZV oraz fundacja wybrały możliwość opodatkowania, którą miały na gruncie prawa niderlandzkiego. W konsekwencji w obu transakcjach powstał obowiązek zapłaty podatku VAT.

16. WZV następnie ubiega się o odliczenie części podatku VAT, który został zapłacony w związku z budową instalacji, w wysokości skorygowanej zgodnie z art. 20 dyrektywy. Odliczenie miało wynosić 5/10 części, ponieważ upłynęło pięć lat z dziesięcioletniego okresu korekty. Belastinginspecteur oddalił wniosek WZV.

17. WZV zaskarżył decyzję belastinginspecteur. Sprawa rozpoznawana jest obecnie przez Hoge Raad na skutek wniesienia środka odwoławczego od orzeczenia Gerechtshof te Amsterdam (sąd apelacyjny w Amsterdamzie).

18. W zakresie w jakim inspektor uzna?, że sprzedaż instalacji na rzecz fundacji nie podlega?a opodatkowaniu, Hoge Raad uwzględnia? odwołanie WZV. Na gruncie prawa niderlandzkiego nie budzi wątpliwości, że organ władzy publicznej działa jako podatnik, gdy dokonuje sprzedaży nieruchomości i bez wątpienia WZV w tym charakterze dokona? wyboru opodatkowania podatkiem VAT.

19. W kwestii tego, czy WZV był? uprawniony do korekty na gruncie art. 20 ust. 2 dyrektywy, Hoge Raad powołuje się na wyrok w sprawie Lennartz(3). Uważa, że jeżeli wyrok ten dałoby się zastosować, to WZV nie miałby takiego uprawnienia, ponieważ Trybuna? stwierdzi?, że to art. 17, a nie art. 20, określa ?ródło i zakres każdego prawa do odliczenia, a tylko charakter, w jakim dana osoba działa w chwili nabycia, może przesądzić o istnieniu takiego prawa.

20. Hoge Raad nie jest jednak pewna, czy wyrok w sprawie Lennartz, który dotyczy? osoby fizycznej działającej zarówno jako osoba prywatna, jak i jako przedsiębiorca, może znaleźć zastosowanie do podmiotu prawa publicznego.

21. Hoge Raad zauważa również, że Gerechtshof ustali?, iż korekta nie byłaby możliwa, gdy? WZV zdecydował? nie włączyć kosztów instalacji do majątku swego przedsiębiorstwa, zawierając porozumienie z belastinginspecteur w sprawie niedoliczania podatku VAT do kosztów operacyjnych, którymi obciąża? dwa inne podmioty publiczne użytkujące instalację. Zdaniem Hoge Raad argument ten rodzi pytanie, czy orzecznictwo Trybunału dotyczy?ce możliwości zaliczania przez podatników dóbr inwestycyjnych do majątku prywatnego bądź do majątku przedsiębiorstwa stosuje się odpowiednio do podmiotów prawa publicznego.

22. Hoge Raad postanowi? zatem zawiesić postępowanie i zwróci? się do Trybunału z następującymi pytaniami:

„1) Czy w przypadku gdy podmiot prawa publicznego naby? dobro inwestycyjne i stanowi ono przedmiot odpłatnej dostawy na rzecz osoby trzeciej, w zakresie której podmiot ten musi być traktowany jako podatnik, może on w świetle art. 20 (w szczególności ust. 2 i 3) szóstej dyrektywy skorzystać z możliwości dokonania korekty podatku obrotowego zapłaconego przy nabyciu dobra w zakresie, w jakim używa? tego dobra w ramach transakcji dokonanych jako władza publiczna w rozumieniu art. 3 ust. 5 tej dyrektywy?

2) Czy podmiot prawa publicznego ma w świetle szóstej dyrektywy prawo do całkowitego wyłączenia z majątku swojego przedsiębiorstwa dobra inwestycyjnego, którego kosztowo używa jako podatnik, a kosztowo jako władza publiczna, podobnie jak orzek? Trybuna? w przypadku podatników bądź tych osobami fizycznymi?”.

## Analiza

23. Na wstępie wskazuj?, że niektóre z przedłożonych Trybunałowi kwestii dotyczą pytania, czy WZV wybudował instalację działając jako organ władzy publicznej. Jednakże jest to bez wątpienia sprawa, którą powinien rozstrzygnąć sąd krajowy. Trybunałowi nie postawiono żadnych pytań dotyczących kryteriów, jakich należy stosować przy dokonywaniu tego rodzaju rozstrzygnięcia. Prawidłowe podejście zostało jednak wskazane w sprawie Lennartz(4), a z pierwszego pytania można wnioskować, że sąd krajowy uzna?, iż WZV wybudował instalację działając jako organ władzy publicznej.

24. Inną kwestię, która nie została podniesiona, a która nie może być należyście zbadana bez przedstawienia pełnych informacji, jest pytanie, czy przepisy krajowe, zgodnie z którymi podmiot publiczny nie jest traktowany jako podatnik, gdy nabywa dobra inwestycyjne, a jest traktowany

jako podatnik, gdy nimi rozporządza, mogą być uznane za zgodne z szóstą dyrektywą.

25. Ogranicz zatem mój analizę do kwestii prawnych podniesionych wprost we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

26. Jeśli chodzi o pierwsze pytanie, to istnieje ogólna zgoda pomiędzy stronami i sądem krajowym, że odpowiedź na nie musi być przecząca, jeżeli orzeczenie Trybunału w sprawie Lennartz(5) da się zastosować do podmiotów prawa publicznego dokonujących transakcji związanych z ich działaniami w charakterze organów władzy publicznej.

27. W sprawie Lennartz zwrócono się do Trybunału w istocie o rozważenie, czy zasady korekty podatku naliczonego z art. 20 ust. 2 dyrektywy znajdują zastosowanie, gdy podatnik najpierw nabywa towary całkowicie na użytek prywatny, a następnie używa ich dla celów działalności gospodarczej w okresie korekty.

28. Trybunał stwierdził, że skoro prawo do odliczenia powstaje z chwili powstania obowiązku podatkowego, to „tylko charakter, w jakim dana osoba działa w tym czasie, może przesądzić o istnieniu prawa do odliczenia”. Zgodnie z art. 17 ust. 2, o ile podatnik, działając w takim charakterze, używa towarów dla celów transakcji podlegających opodatkowaniu, uprawniony jest on do odliczenia podatku podlegającego zapłaconiu lub zapłaconego od tych towarów. Natomiast jeżeli towary nie są używane dla celów działalności gospodarczej podatnika w rozumieniu art. 4 dyrektywy, lecz są używane przez niego dla prywatnych celów konsumpcyjnych, nie może powstać prawo do odliczenia(6).

29. Choć powyższy wniosek może wydawać się w niektórych sytuacjach nieco surowy i nie całkiem zgodny z zasadą neutralności podatku VAT, to jednak trzeba zdać sobie sprawę, że wynika on z brzmienia art. 17 ust. 1 i 2 i że odmienne podejście wywołałoby poważne problemy w zakresie pewności prawa.

30. Jeśli chodzi o art. 20 ust. 2, Trybunał stwierdził, że ustanawia on jedynie procedurę obliczania korekt poczynionych odliczeń. Nie może zatem stanowić źródła żadnego prawa do odliczenia ani nie zmienia podatku zapłaconego przez podatnika w związku z transakcjami niepodlegającymi opodatkowaniu w podatek podlegający odliczeniu w rozumieniu art. 17(7).

31. Niderlandy oraz Komisja podnoszą, że orzeczenie Trybunału w sprawie Lennartz może w drodze analogii znaleźć zastosowanie do sytuacji, w której pierwotnego nabycia dokonuje nie osoba prywatna dla swojego użytku, lecz podmiot prawa publicznego w ramach działania podejmowanych jako organ władzy publicznej. W każdym z tych przypadków osoba nabywająca nie jest podatnikiem w ramach transakcji, a w konsekwencji prawo do odliczenia nie powstaje.

32. Natomiast WZV argumentuje, że podmiot publiczny powinien być porównywany do podatnika świadczącego usługi objęte zwolnieniem podatkowym, a nie do podatnika nabywającego towary dla własnych, prywatnych celów.

33. Moim zdaniem Niderlandy oraz Komisja mają rację twierdząc, że orzeczenie w sprawie Lennartz znajduje również zastosowanie do sytuacji, w której podmiot prawa publicznego dokonuje pierwotnego nabycia dla celów działalności podejmowanej przez niego jako organ władzy publicznej.

34. Jak podnoszą Niderlandy oraz Komisja, wątpliwa analogia wydaje się istnieć pomiędzy podmiotem prawa publicznego działającym jako organ władzy publicznej a podatnikiem nabywającym towary dla użytku prywatnego. W przeciwieństwie do sytuacji podatnika dokonującego dostawy objętej zwolnieniem od podatku, w obu tych przypadkach działalność

takich osób pozostaje całkowicie poza zakresem podatku VAT. Osoba dokonująca nabycia na użytek prywatny nie prowadzi żadnej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 4 ust. 1 dyrektywy. Podobnie art. 4 ust. 5 dyrektywy jasno stanowi, że podmioty prawa publicznego nie są co do zasady uważane za podatników w odniesieniu do transakcji, w których występują jako organy władzy publicznej. Z uwagi na to, że nie są one podatnikami, dokonywane przez nie transakcje nigdy nie będą rodziły prawa do odliczenia. Natomiast podatnik dokonujący transakcji objętej zwolnieniem, podlega podatkowi VAT. Prawo do odliczenia nie powstaje tylko dlatego i tylko w takim zakresie, w jakim dostawa objęta jest zwolnieniem.

35. Jednakże jak słusznie wskazuje Komisja, wyłączenie spod zasad opodatkowania podatkiem VAT, takie jak wynikające z art. 4 ust. 5, ma inny charakter i skutek od zwolnienia, o których mowa w Tytule X dyrektywy(8). W istocie gdyby było inaczej, nie byłoby powodu, aby ostatni akapit art. 4 ust. 5 umożliwiał państwom członkowskim objęcie niektórych rodzajów zwolnionej działalności zakresem tego wyłączenia.

36. WZV podnosi, że uniemożliwienie podmiotom prawa publicznego odliczania podatku VAT w okolicznościach opisanych w pierwszym pytaniu prowadziłoby do zakłócenia konkurencji. Podmioty takie byłyby w sposób nieuzasadniony pokrzywdzone w porównaniu z podatnikami, którzy mogą odliczać podatek VAT płatny od początkowego nabycia dobra inwestycyjnego. WZV powołuje się tutaj na art. 4 ust. 5 akapit drugi, który stanowi, że podmioty prawa publicznego, nawet działające jako organy władzy publicznej, uważane są za podatników, jeżeli wyłączenie ich z tej kategorii prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji.

37. Argument ten nie przekonuje mnie, chociaż mógł go zrozumieć.

38. Naturalne dla istnienia wyjątków od systemu podatku VAT jest to, że w pewnym stopniu kolidują one ze stosowaniem zasad neutralności i równego traktowania. Jakiegokolwiek by nie były zalety decyzji o traktowaniu podmiotów publicznych jako konsumentów końcowych, stanowi ona integralną część dyrektywy. W tej sytuacji i w sytuacjach porównywalnych nieuniknione będzie różne traktowanie podatników oraz osób wyłączonych z systemu podatku VAT.

39. W chwili nabycia organ władzy publicznej, działający w takim charakterze, będzie podlegał obciążeniu podatkowemu, które ma inny charakter niż obciążenie podatnika. Nabycia dokonuje za cenę obejmującą podatek VAT, ale w odróżnieniu od podatnika, nie może odliczyć podatku naliczonego. Obciążenie podatkiem VAT jest zatem ustalone w chwili dokonania nabycia i nie będzie zmienione w drodze jakiegokolwiek kolejnej transakcji objętej podatkiem należnym.

40. Jednakże sama ta różnica w traktowaniu nie może moim zdaniem być uznana za źródło znaczącego zakłócenia konkurencji w rozumieniu art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy. W przeciwnym razie prawie każda transakcja dokonywana przez podmiot publiczny działający w takim charakterze podlegałaby temu przepisowi.

41. Artykuł 4 ust. 5 służy wyłączeniu działalności podmiotów publicznych działających jako organy władzy publicznej ze sfery podatku VAT, co do zasady ze wszelkimi tego konsekwencjami. Celem drugiego akapitu jest uniknięcie znaczących zakłóceń konkurencji, które muszą być wyjątkowe w porównaniu do normalnych następstw wyłączenia, ponieważ w innym wypadku akapit drugi całkowicie wykluczyłby zastosowanie pierwszego. Różnica w traktowaniu w niniejszej sprawie jest normalnym następstwem wyłączenia, a zatem nie można do niej stosować akapitu drugiego.

42. W konsekwencji podmiot taki jak WZV musi być traktowany jakby nie był podatnikiem w zakresie nabycia dokonanego w ramach jego działalności jako organu władzy publicznej. Nie przysuguje mu więc prawo do odliczenia, a kwestia prawa do korekty odliczenia, sporna przed

s?dem krajowym, w og?le nie powstaje.

43. Ponadto z uwagi na to, ?e status podmiotu publicznego dla celów podatku VAT okre?lany jest w chwili dokonania nabycia, p??niejsze u?ywanie nabytych dóbr nie mo?e zmieni? tego statusu. W ?wietle ustale? s?du krajowego, zgodnie z którymi WZV wybudowa? instalacj?, dzia?aj?c jako organ w?adzy publicznej, drugie pytanie nie wymaga zatem rozwa?ania.

## **Wnioski**

44. Z powy?szych wzgl?dów jestem zdania, ?e na pytania przed?o?one Trybuna?owi nale?y odpowiedzie? w nast?puj?cy sposób:

Podmiot prawa publicznego nabywaj?cy dobro inwestycyjne, które jest nast?pnie przedmiotem odp?atnej dostawy na rzecz osoby trzeciej, dzia?aj?cej jako podatnik, na podstawie art. 20 dyrektywy Rady 77/288/EWG ma prawo do dokonania korekty podatku VAT zap?aconego przy nabyciu tylko wtedy, gdy w chwili nabycia tego dobra dzia?a w charakterze podatnika.

1 – J?zyk orygina?u: angielski.

2 – Sz?sta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich odnosz?cych si? do podatków obrotowych – wsp?ólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, str. 1).

3 – Wyrok z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C?97/90, Rec. str. I?3795; patrz w szczególno?ci pkt 8 i 11.

4 – Patrz pkt 21 wyroku.

5 – Przywo?ana wy?ej w przypisie 3.

6 – Punkty 8 i 9 wyroku.

7 – Punkt 12 wyroku.

8 – Patrz np. wyrok z dnia 25 czerwca 1997 r. w sprawie C?45/95 Komisja przeciwko W?ochom, Rec.str. I?3605, pkt 20, oraz pkt 42 i nast. opinii rzecznika generalnego Ruiza-Jaraba w tej sprawie.