

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

DÁMASA RUIZA JARABA COLOMERA

przedstawiona w dniu 4 maja 2004 r. (1)

Sprawa C-284/03

Państwo belgijskie

przeciwko

Temco Europe SA

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Cour d'appel de Bruxelles (Belgia)]

Szósta dyrektywa w sprawie podatku VAT – Zwolnienia – Najem i dzierżawa nieruchomości – Pojęcie najmu nieruchomości – Cesja, o charakterze prekaryjnym i bez szczegółowego określenia powierzchni, prawa do korzystania z budynku dokonana przez jedno przedsiębiorstwo na rzecz trzech spółek, przy czym wszystkie cztery należą do tej samej grupy, za cenę ustaloną w oparciu o liczbę zajmowanych metrów kwadratowych oraz wysokość obrotu i liczbę pracowników każdego z cesjonariuszy

I – Wprowadzenie

1. Szósta dyrektywa w sprawie podatku od wartości dodanej (2) zwalnia w art. 13 cz. 1 B lit. b) „najem i dzierżawę nieruchomości”, które to pojęcie zostało zdefiniowane przez orzecznictwo wspólnotowe w sposób autonomiczny i jednolity, zgodnie z prawem unijnym (3), poprzez nadanie mu szerszego zakresu niż zakres, który posiada w niektórych krajowych porządkach prawnych (4). Pojęcie to jest rozumiane przez Trybunał Sprawiedliwości jako porozumienie, poprzez które właściciel danej nieruchomości przenosi na drugą stronę na czas określony i za zapłatę czynszu prawo do jej zajmowania, z wyłączeniem innych osób (5).
2. Przedmiot niniejszego pytania prejudycjalnego dotyczy ustalenia tego, czy do zakresu tego przepisu można zaliczyć trzy porozumienia, poprzez które jedna spółka ceduje w sposób prekaryjny i na czas nieokreślony na rzecz każdej ze spółek należących do tej samej co ona grupy przedsiębiorstw prawo do użytkowania i korzystania z nieruchomości, której jest właścicielem, w zamian za czynsz ustalony wcześniej w oparciu o zajmowaną powierzchnię, pomimo iż żadnej ze spółek nie jest przyznane wyłączone prawo do określonej części budynku.
3. Cour d'appel de Bruxelles (sixième chambre fiscale) (sąd apelacyjny w Brukseli szósta izba podatkowa) kieruje konkretnie dwa pytania będące dwoma stronami tego samego medalu. Po pierwsze, sąd ten usiłuje dowiedzieć się, czy wspomniane porozumienia można zaklasyfikować jako najem nieruchomości dla celów powołanego zwolnienia. Po drugie, zmierza do uzyskania odpowiedzi na pytanie, czy powołane pojęcie prawa wspólnotowego obejmuje również takie

wykorzystywanie nieruchomości ci Temco jak to, które zostało opisane we wcześniejszym punkcie, w celach niezwiązanych z wykonywaną przez nią działalnością gospodarczą.

4. Państwo belgijskie w swoich pisemnych uwagach sprzeciwia się temu ostatniemu stanowisku, ponieważ, jak podnosi, opiera się ono na zasadzie prawa krajowego (art. 44 § 3 pkt 2 ab initio Code de la taxe sur la valeur ajoutée (6), belgijskiej ustawy o podatku VAT), który, jako że nie został ani powołany przez strony, ani uwzględniony przez Tribunal de première instance de Bruxelles, nie znajduje zastosowania w niniejszej sprawie. Pogląd ten, aczkolwiek został podtrzymany w odpowiedzi na zadane przeze mnie w trakcie rozprawy pytania i podzielany jest przez pozostałych uczestników postępowania, można by go podważyć. Wystarczy tylko przypomnieć, iż w ramach postępowania w trybie prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości należy dostarczenie wykładni lub wydanie orzeczenia w kwestii ważności prawa europejskiego, ale już nie kontrola wyboru stosowanej regulacji krajowej lub wykładni porządku prawnego dokonanej przez sąd odsyłający, do którego to, jako „dysponenta” postępowania, należy określenie zakresu, w jakim dany przepis jest odpowiedni dla rozstrzygnięcia sporu. Reasumując, ocena stosowności danego pytania należy do sądu, który je przedstawia (7), przy czym sąd wspólnotowy nie może jej dokonać, chyba że pytanie nie pozostawiaoby w żadnym związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem postępowania przed sądem krajowym (8), nie dotyczyoby prawa unijnego (9) lub ocena jego treści byłaby oczywicie błędna (10), które to okoliczności nie zachodzą w niniejszej sprawie.

II – Ramy prawne

A – Prawo wspólnotowe: szósta dyrektywa

5. Artykuł 2 definiuje okoliczności podlegające opodatkowaniu jako „dostaw[?] towarów lub [?]wiadczenie] usług [?]wiadczone[?] [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.

6. Artykuł 4 ust. 1 stanowi, iż podatnikiem jest:

„[...] każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [jej miejsca] działalności gospodarczej, określonej w ust. 2, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności”.

Ustęp 2 tego artykułu za działalność gospodarczą uważa w szczególności „wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem osiągnięcia stałego zysku]”.

7. Artykuł 6 ust. 1 definiuje transakcje podlegające opodatkowaniu polegające na „[?]wiadczeni[u] usług” w sposób negatywny (jako „każda transakcja niestanowiąca dostawy towarów”) i zalicza do nich w ust. 2 lit. a) korzystanie z towarów stanowiących cztery aktywów przedsiębiorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością, w przypadku gdy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu.

8. Artykuł 13 stanowi, co następuje:

„Zwolnienia na terytorium kraju

[...]

B – Pozostałe zwolnienia

Nie naruszajcie innych przepisów Wspólnoty, Państwa Członkowskie zwalniaj, na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[...]

b) najem lub dzierżawa nieruchomości, z wyjątkiem:

- 1) udzielenia zakwaterowania, według przepisów prawa Państw Członkowskich, w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnym charakterze, włącznie z zapewnianiem miejsc w obozach wakacyjnych lub na terenach przystosowanych do biwakowania,
- 2) wynajmu miejsc parkingowych,
- 3) wynajmu trwale zainstalowanego wyposażenia i urządzeń,
- 4) wynajmu sejfów.

Państwa Członkowskie mogą ustalić dalsze wyłączenia w zakresie tego zwolnienia [(11)];

[...].

C – Prawo wyboru

Państwa Członkowskie mogą dać podatnikom prawo wyboru dotyczące opodatkowania w następujących przypadkach:

a) najmu i dzierżawy nieruchomości;

[...]

Państwa Członkowskie mogą ograniczyć zakres tego prawa wyboru i ustalać szczegóły korzystania z niego”.

B – *Prawo belgijskie: ustawa o podatku VAT*

9. Artykuł 44 § 3 pkt 2 ustawy zwalnia od podatku najem nieruchomości i ich używanie na warunkach określonych w art. 19 § 1, to znaczy odpłatnie i w celach niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika. Przepis ten wyłącza możliwość zwolnienia w przypadkach leasingu finansowego nieruchomości, udostępniania miejsc do parkowania pojazdów, składowania towarów i biwaków, zakwaterowania w hotelach, motelach i podobnych placówkach, jak również wynajmu sejfów.

III – Okoliczności faktyczne i postępowanie przed sądem krajowym

10. Spółka akcyjna Temco Europe (zwana dalej „Temco”), będąca podatnikiem podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) z tytułu prowadzenia działalności polegającej na sprzątaniu i konserwacji budynków, jest właścicielem budynku położonego w Brukseli, niebędącego jej siedzibą, który to budynek został przez nią odnowiony w latach 1993–1994.

11. W dniu 1 lutego 1994 r. zawarła ona trzy umowy z każdą ze spółek należących do tej samej co ona grupy przedsiębiorstw i podlegających temu samemu zarządowi centralnemu,

określonych jako „cesje”, na podstawie których przeniosła na nie prawo do używania i korzystania z tego budynku na następujących warunkach:

- Spółki te będą prowadziły swój działalność na terenie nieruchomości, zgodnie z przeznaczeniem uzgodnionym przez zarząd Temco, jednakże bez szczególnego prawa do konkretnej jej części.
- Czas trwania określony jest na czas prowadzenia działalności przez spółki, niemniej zarząd w każdej chwili może w każdej chwili i bez uprzedniego wypowiedzenia zażądać opuszczenia lokali.
- Koszty ponoszone są przez te trzy spółki; opłaty za wodę i elektryczność obliczane są na podstawie ich zużycia, a wspólne opłaty ponoszone są w stosunku do zajmowanej powierzchni. Cesjonariusze ponoszą również opłaty za ewentualne naprawy.
- Czynsz jest płacony rocznie i wynosi 3500 BEF (obecnie równowartość w euro) za każdy m² biura i 1000 BEF za każdy m² części zagospodarowanej jako magazyn. Suma powiększona zostaje o 0,4 % wysokości obrotu cesjonariuszy oraz o 5 000 BEF za każdego pracownika.
- Regulamin wewnętrzny zawierający regulacje dotyczące dostępu do budynku i jego sprzedaży przyznaje nieograniczone prawo wstępu osobom uprawnionym przez cedenta.
- Strony wyrażają zastosowanie art. 1709 code civil (belgijskiego kodeksu cywilnego), w którym zostało zdefiniowane pojęcie najmu.

12. Spółka będąca walcicielem odliczyła podatek VAT naliczony jej w fakturach wystawionych za prace renowacyjne. Niemniej belgijski organ skarbowy uznał, że wyżej opisane porozumienia stanowią w rzeczywistości zwolnione z podatku umowy najmu, a co za tym idzie nie przysuguje odliczenie. W związku z tym w dniu 16 kwietnia 1997 r. wydał on decyzję podatkową, która po stwierdzeniu jej wykonalności została przedstawiona Temco z wezwaniem do zapłaty, przeciwko czemu spółka ta wniosła sprzeciw.

13. Wyrokiem z dnia 29 września 2000 r. Tribunal de première instance de Bruxelles stwierdził nieważność tej decyzji i zakazał jej dalszej egzekucji. Państwo belgijskie wniosło odwołanie od tego orzeczenia.

IV – Pytanie prejudycjalne

14. Cour d'appel zawiesił postępowanie i zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości z następującym pytaniem:

„Czy art. 13 cz. B lit. b) szóstej dyrektywy można interpretować w ten sposób, że transakcje odpowiadające w prawie belgijskim umowom na czas nieokreślony, na podstawie których jedna spółka przyznaje jednocześnie powierzonym z nią spółkom prawo o charakterze prekaryjnym do zajmowania tego samego budynku w zamian za wynagrodzenie określone w zasadniczej części, choć nie w całości, na podstawie zajmowanej powierzchni, przy czym prekaryjny charakter umowy jest zneutralizowany przez to, że cesjonariusz i cedent mają wspólny zarząd, stanowi najem nieruchomości, albo, innymi słowy, czy autonomiczne pojęcie prawa wspólnotowego, jakim jest »najem nieruchomości«, zawarte w art. 13 cz. B lit. b) szóstej dyrektywy obejmuje odpłatne korzystanie z nieruchomości w celach niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika – definicja przyjęta w art. 44 § 3 pkt 2 in fine Code de la taxe sur la valeur ajoutée – to znaczy mające prekaryjny charakter pozostawienie do dyspozycji nieruchomości na czas nieokreślony i za zapłatę miesięcznego wynagrodzenia, chociaż jego wysokość ulega zmianie i jest częściowo

uzależniona od wyników finansowych strony korzystającej z niewyważonego prawa do zajmowania nieruchomości, przy czym prekaryjny charakter umowy jest zneutralizowany przez to, iż cesjonariusz i cedent mają wspólny zarządcę”.

V – Postępowanie przed Trybunałem

15. Rząd belgijski, Temco i Komisja przedstawiły pisemne uwagi w terminie przewidzianym w art. 20 Statutu Trybunału Sprawiedliwości WE.

16. W rozprawie, która odbyła się w dniu 1 kwietnia 2004 r., brały udział strony postępowania pisemnego w celu wygłoszenia swych uwag.

VI – Ocena pytania prejudycjalnego

17. Obszerne i złożone pytanie sądu belgijskiego obejmuje dwa uzupełniające się, lecz różne pytania. Pierwsze pytanie zmierza do ustalenia, czy porozumienia, takie jak te, z którymi mamy do czynienia w postępowaniu przed sądem krajowym, mogą być uznawane za „najem nieruchomości” w znaczeniu, jakie wyrażenie to posiada według art. 13 cz. 1 B lit. b) szóstej dyrektywy, zgodnie z wykładnią Trybunału Sprawiedliwości.

18. Drugie pytanie zostało sformułowane w sposób oczywicie niejasny. Powierzchnowa lektura ostatniej części tego obszernego pytania pozwala dostrzec pleonazm, polegający na powtórzeniu za pomocą innego sformułowania tej samej kwestii. Niemniej odwołanie do art. 44 § 3 pkt 2 poprzez odwołanie do art. 19 § 1 Code de la taxe sur la valeur ajoutée pozwala przyjąć, iż w rzeczywistości wątpliwość, którą usiłuje rozwiązać sąd krajowy, polega na ustaleniu, czy po wykluczeniu możliwości zakwalifikowania spornych porozumień jako najmu lub dzierżawy możliwe jest ich uznanie za odpłatne korzystanie z budynku w celach niezwiązanych z działalnością gospodarczą Temco. Przy ocenie takiej możliwości, wydaje się konieczne rozstrzygnięcie, czy Państwa Członkowskie mogą rozszerzyć zakres zastosowania zwolnienia przewidzianego przez art. 13 cz. 1 B lit. b) szóstej dyrektywy poprzez włączenie do niego transakcji innych niż najem lub dzierżawa nieruchomości.

A – Pytanie pierwsze

19. Na wstępie niniejszej opinii przypomniemy treść, jaką nadał Trybunał Sprawiedliwości przepisom art. 13 cz. 1 B lit. b) szóstej dyrektywy. W rzeczywistości będzie mógł niewiele do niej dodać, bez narażania się na przekroczenie granic swoich kompetencji w sprawach prejudycjalnych oraz swojej funkcji jako ostatecznego interpretatora regulacji wspólnotowych oraz, stosując je do konkretnego przypadku, bez narażania się na naruszanie kompetencji sądu odsyłającego (12). Otóż, w sprawie w owym „niewiele” mieszczą się wskazówki, które umożliwiły udzielenie Cour d'appel de Bruxelles odpowiedzi, o którą wnosi.

20. Zgodnie z orzecznictwem wspólnotowym z podatku VAT zwolnione są (1) cesja dokonana przez właściciela nieruchomości na rzecz innej osoby, (2) z wyłączeniem osób trzecich, (3) prawa do użytkowania i korzystania (4) przez uzgodniony czas (5) za zapłatę czynszu. Aby ocenić, czy definicja ta odpowiada danemu porozumieniu w konkretnym przypadku, należy wziąć pod uwagę wszystkie składowiki danej transakcji oraz okoliczności, w jakich jest ona realizowana (13), przy czym decydujące znaczenie będzie miało cel tego porozumienia (14), bez względu na dokonanie przez strony kwalifikacji (15).

21. Ponieważ w umowach zawartych przez Temco występuje pierwszy i trzeci element, spór w postępowaniu prejudycjalnym skoncentrował się wokół przesłanki wyłączeniowości przeniesienia, jego czasu trwania i charakteru czynszu umownego.

1. Posiadanie przez najemcę

22. Najem nieruchomości charakteryzuje się przeniesieniem uprawnień dominus (właściciela), z wyjątkiem uprawnienia do rozporządzania, a w konsekwencji wraz z uprawnieniem wyłączenia przez najemcę pozostałych osób – w tym właściciela – z korzystania z tej rzeczy. Niemniej wyłączenie posiadanie nie jest synonimem posiadania przez jedną osobę, ponieważ obejmuje współposiadanie (16) na podstawie jednej lub kilku umów. Decydującym elementem jest wyłączeniowość najemców względem innych osób, którym mógł zakazać używania wynajmowanej rzeczy.

23. W związku z tym bez znaczenia pozostaje okoliczność, czy przeniesione prawa wykonywane będą przez jedną czy też kilka osób, a także i to, czy w tym ostatnim przypadku przeniesienie nastąpiło w wykonaniu jednej lub kilku umów. Ponadto dla zastosowania ukształtowanego przez Trybunał pojęcia bez znaczenia pozostaje to, czy kałdemu najemcy będzie przysługiwała wyznaczona część budynku, czy też przeniesienie nastąpi niepodzielnie w częściach idealnych (17).

24. Zwolnienie z art. 13 cz. III B lit. b) szóstej dyrektywy dotyczy czynności prawnych stanowiących działalność gospodarczą w rozumieniu art. 4 tej samej regulacji wspólnotowej, które jednak ze względu na swój charakter nie powodują powstania odpowiedniej wartości dodanej, co tym samym czyni poświadczonym przyznanie zwolnienia ze względów natury finansowej (18); rozumując tak można wytłumaczyć odstąpienia od zwolnienia w zakresie, w jakim dotyczą one bardziej aktywnego korzystania z nieruchomości (19).

25. W związku z tym klucz do rozwiązania leży w charakterze transakcji, w jej realiach ekonomicznych, bez względu na kwalifikację prawną dokonaną przez strony, albowiem w przeciwnym razie powstałoby zagrożenie naruszenia powszechności podatku i jego neutralności przez to, że możliwe stałoby się odmienne traktowanie zasadniczo identycznych transakcji. Na takiej podstawie Trybunał orzekł w wyroku w sprawie „Goed Wonen”, iż art. 13 cz. III B lit. b) oraz art. 13 cz. III C lit. a) szóstej dyrektywy nie sprzeciwia się regulacji krajowej, która zrównuje z najmem ustanowienie na czas nieokreślony i za wynagrodzeniem prawa rzeczowego w postaci użytkowania, przyznającego uprawnionemu prawo do korzystania z nieruchomości w celu zwolnienia go z podatku VAT.

26. W tych okolicznościach do sądu krajowego należy ocena treści i warunków, w jakich są wykonywane (20) sporne porozumienia, w celu ustalenia, czy przyznają one spółkom cesjonariuszom prawo do korzystania z nieruchomości, skuteczne wobec osób trzecich, a w szczególności wobec właściciela.

2. Czas trwania najmu

27. Czas jest istotnym czynnikiem dla tego typu umów, w związku z czym Trybunał w wyżej powołanych wyrokach w sprawie Komisja przeciwko Irlandii i Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu (odpowiednio pkt 56 i 68), wykluczył możliwość uznania za najem przypadków, w których oświadczenie woli stron nie obejmuje czasu trwania, jak na przykład w sytuacji korzystania z infrastruktury drogowej w zamian za zapłatę opłaty drogowej. Z podobnych powodów w wyroku w sprawie Stockholm Lindöpark wskazał, że jednym z czynników, które są dla krajowy powinien wziąć pod uwagę przy ocenie, czy korzystanie przez osoby trzecie z pola

golfowego za zapłatę jest zwolnione z podatku VAT, jest jego czas trwania (pkt 27 i 28). W wyroku w sprawie Blasi (pkt 23–26) dodał, iż długość czasu zakwaterowania jest czynnikiem umożliwiający odróżnienie najmu nieruchomości od transakcji zakwaterowania, które zostały wyłączone ze zwolnienia przez art. 13 cz. 1 b) szóstej dyrektywy.

28. Niemniej, nawet jeżeli trwało charakter posiadania ma pewne znaczenie, to jednak jest on tylko jednym z elementów najmu nieruchomości, a co za tym idzie, nie można go traktować jako jedyne „świadectwo” pozwalające na zaklasyfikowanie danego porozumienia jako najem, bez względu na pozostałe kryteria, a w szczególności rzeczywisty czas trwania danego stosunku. W tym samym wyroku w sprawie Blasi Trybunał podkreślił, że do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy okres czasu przewidziany w porozumieniu stanowi odzwierciedlenie rzeczywistej woli stron, ponieważ jeżeli tak nie jest, sąd ten powinien określić rzeczywisty czas posiadania nieruchomości.

29. Z drugiej strony, „uzgodniony czas trwania” nie jest równoznaczny z „określonym czasem trwania” i, co za tym idzie, przeniesienie prawa do korzystania z nieruchomości na czas nieokreślony z tego względu nie powoduje, że przestaje stanowić najem w rozumieniu szóstej dyrektywy (21). Uzgodniony czas trwania zgodnie z poglądem wyrażonym w wyroku w sprawie Blasi może mieć znaczenie, jeżeli jest on tak krótki, że można go zakwalifikować jako zakwaterowanie, jednakże przestaje on mieć znaczenie, jeżeli został przedłużony ponad minimalny okres czasu. W kwestii tej ma istotne znaczenie, czy zakończenie stosunku zależy od jednej lub obydwu stron, w przeciwnym razie w to okoliczności zewnętrzne niezależne od woli stron, ponieważ w każdym razie oświadczenie woli stron umowy wyrażane jest w celu przyznania nieruchomości przez pewien okres czasu, nawet jeżeli byłby on nieokreślony.

30. Cesje o charakterze prekaryjnym nie przestają zatem być najmem z tego tylko powodu, iż ich wygaśnięcie uzależnione zostało od woli właściciela. Należy wziąć pod uwagę realia konkretnego przypadku i, tak jak w sprawie Blasi, zbadać czas trwania stosunku prawnego, co również należy do sądu krajowego (22). Zgodnie z tym, na co wskazało państwo belgijskie w pisemnych uwagach, wykluczenie zwolnienia w przypadku najmu o charakterze prekaryjnym naruszaoby zasadę neutralności, ponieważ zasadniczo identyczne transakcje traktowane byłyby w odmienny sposób. Nie bez powodu zwraca uwagę na to, że owo pojęcie prawa wspólnotowego powinno być definiowane przy uwzględnieniu charakteru świadczenia, a dopiero w dalszej kolejności – sposobu jego wygaśnięcia, tak by zgodnie z orzecznictwem Trybunału każda przeniesienie posiadania nieruchomości w zamian za zapłatę czynszu było kwalifikowane jako najem (23).

31. Wcześniejsze rozważania wskazują, iż bez znaczenia pozostaje okoliczność, iż w sprawie w postępowaniu przed sądem krajowym spółka będąca właścicielem budynku i spółki będące cesjonariuszami należą do tej samej grupy przedsiębiorstw i podlegają wspólnemu zarządowi, ponieważ nawet jeżeli okoliczność ta neutralizowałaby prekaryjny charakter, to nie powodowałaby ona tego, iż umowy miałyby bardziej „zbliżony do najmu charakter”: skoro brak określenia i niepewność dotycząca czasu trwania najmu jest bez znaczenia dla uznania go za najem zgodnie z szóstą dyrektywą, to z kolei zmniejszenie tej niepewności jest w tym przypadku nieistotne.

3. Czynsz

32. Temco kładzie nacisk na ten element w celu zanegowania posiadania przez porozumienia zawarte w 1994 r. charakteru umów najmu, podkreśla, iż czynsz nie został ustalony jedynie na podstawie czasu zajmowania nieruchomości, ale również w oparciu o wysokość obrotu i liczbę pracowników zatrudnionych przez najemców. Już na pierwszy rzut oka twierdzenie to wydaje się wątpliwe, ponieważ głównym składowym czynszu jest zajmowana powierzchnia. Ponadto

zgodnie z informacjami zawartymi w aktach sprawy czas trwania nie ma wpływu na ustalenie wysokości czynszu.

33. Czynsz powinien być ustalony w naturze lub w pieniądzu bieżącym prawnym rodzajem prawnym. W obu przypadkach zazwyczaj główne elementy odwołują się do rozmiaru wynajmowanej nieruchomości, jej położenia, jej stanu, przeznaczenia i czasu trwania umowy. Można oprzeć się też na innych elementach, takich jak w niniejszej sprawie lub innych dowolnych, o ile nie sprzeciwia się to porządkowi prawnemu, dobrym obyczajom lub zasadom współżycia. Dopuszcza się również brak jednego z tych elementów, na przykład czasowego, przy czym umowa zachowuje charakter umowy najmu. W związku z powyższym nie powinno dziwić to, iż czynsz płacony jest miesięcznie, zaś czas trwania najmu ustalany jest na lata. Tym samym brak jest związku pomiędzy elementami skutecznymi ustaleniu wysokości czynszu a charakterem prawnym czynności.

34. Reasumując, art. 13 cz. IV B lit. b) szóstej dyrektywy odnosi się do umowy, poprzez którą właściciel dobra nieruchomości przenosi prawo do jej użytkowania i korzystania z niej na inną osobę, z wyłączeniem pozostałych osób – włączywszy w to właściciela – na pewien czas, za zapłatą wynagrodzenia. Ocena tego, czy konkretna transakcja spełnia te przesłanki, należy do sądu krajowego, który w tym celu powinien wziąć pod uwagę wszystkie jej elementy, a także rzeczywiste okoliczności jej wykonywania, przy czym bez znaczenia pozostaje:

- 1) kwalifikacja prawna nadana porozumieniu przez strony;
- 2) liczba cesjonariuszy, jedno lub wiele umów dotyczących tej samej nieruchomości, jak również, w razie potrzeby, okoliczności, czy ma miejsce przyznanie poszczególnych części powierzchni, czy przyznanie powierzchni w częściach idealnych;
- 3) mniej lub bardziej określony czas trwania umowy i jej zakończenia, przy czym dopuszcza się, że strony nie uzgodniły czasu trwania lub zakończenia w sposób wyraźny lub że uzależniły je od decyzji jednej z nich, decyzji obu stron lub od okoliczności zewnętrznej niezależnej od ich woli;
- 4) przynależność spółek znajdujących się po dwóch stronach stosunku prawnego do tej samej grupy przedsiębiorstw i ich podleganie jednemu zarządowi;
- 5) sposób wyrażenia oraz elementy, w oparciu o które następuje ustalenie czynszu, w szczególności czas, na jaki przeniesiono prawo.

4. Uwaga w kwestii możliwości obejścia prawa i ścisłej wykładni przepisów dotyczących zwolnień

35. W celu zapobieżenia, jak tego wymaga art. 13 cz. IV B lit. b) szóstej dyrektywy „[wszelkim] oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom” (24), sąd odsyłający powinien zbadać, czy podatnik nie kieruje się nieuczciwymi intencjami lub czy efektem niezamierzonym (25) nie było uniknięcie zapłaty określonej należności podatkowej. Sąd odsyłający powinien kierować się tym kryterium, oceniając stan faktyczny przy badaniu spełnienia przesłanek zwolnienia danej transakcji.

36. Sądy krajowe powinny zaostrzyć kryteria oceny, wówczas gdy mają do czynienia ze złośliwymi wybiegami prawnymi zmierzającymi do uniknięcia zastosowania danego przepisu, stosując zasadę neutralności podatku rzekomo wspólnym systemem podatku VAT.

37. Takie podejście otwiera możliwość uznania za „najem lub dzierżawę” umów, które na

pierwszy rzut oka zas?uguje na inn? kwalifikacj?, nie narusza ono kryterium ?cis?ej wyk?adni przepis?w dotycz?cych zwolnie?, wielokrotnie powo?ywanego przez Trybuna? (26). Zasada ta zapobiega przyznaniu korzy?ci finansowej w przypadkach innych ni? wymienione w przepisie, jednak?e nie w tych, które pomimo stwarzanych pozorów zachowuj? podobie?stwo do zwolnionych transakcji z tym skutkiem, ?e powinny zosta? w??czone do zakresu tego samego zwolnienia. Zgodnie z tym, co stwierdzi? rzecznik generalny Jacobs w opinii w sprawie Seeling, wymóg ?cis?ej wyk?adni nie oznacza, i? wyra?enia u?yte przy definiowaniu zwolnie? powinny by? interpretowane w sposób tak restrykcyjny, i? uniemo?liwia?oby to osi?gni?cie zamierzonego przez nie celu (pkt 32).

B – Pytanie drugie

38. Cour d'appel de Bruxelles usi?uje dowiedzie? si? równie?, czy sporne porozumienia mog? stanowi? odp?atne korzystanie z budynku przez Temco w celach niezwi?zanych z jego dzia?alno?ci? gospodarcz? w rozumieniu art. 44 § 3 pkt 2 w zwi?zku z art. 19 § 1 Code de la taxe sur la valeur ajoutée. W rzeczywisto?ci chodzi o kwesti?, której rozwi?zanie nale?y do s?du belgijskiego w ramach wykonywania przez niego w?adzy s?downiczej przy uwzgl?dnianiu okoliczno?ci faktycznych i prawnych rozpatrywanej przez niego sprawy. Do Trybuna?u nie nale?y dokonywanie kwalifikacji danej transakcji prawnej w celu ustalenia, czy znajdzie do niej zastosowanie regulacja prawa krajowego.

39. Niemniej pytanie s?du odsy?aj?cego jest szersze i obejmuje swym zakresem kwesti?, czy szósta dyrektywa sprzeciwia si? regulacji prawa krajowego poszerzaj?cej zakres zwolnie?, innymi s?owy, czy zezwala ona na to, aby ??cznie z najmem Pa?stwa Cz?onkowskie zwalnia?y przynosz?ce zysk wykorzystywanie nieruchomo?ci pozostaj?ce na marginesie dzia?alno?ci gospodarczej podatnika?

40. Moim zdaniem, odpowied? na to pytanie powinna by? negatywna.

41. Zamiarem prawodawcy wspólnotowego by?o opodatkowanie podatkiem VAT wszystkich dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug wykonywanych w ka?dym z Pa?stw Cz?onkowskich w celu osi?gni?cia zysku przez osoby prowadz?ce dzia?alno?? gospodarcz? wymienion? w art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy, w??czywszy w to wykorzystywanie dóbr materialnych i niematerialnych.

42. Podatnik, w zwi?zku z wykorzystywaniem cz??ci swojego maj?tku w innych celach ni? te, które decyduj? o jego opodatkowaniu, ma dwie mo?liwo?ci: wy??czenie tej cz??ci ze wspólnego systemu podatku VAT lub te? w??czenie tej cz??ci do maj?tku przedsi?biorstwa, przy jednoczesnym odliczeniu naliczonego podatku VAT i p?aceniu podatku z tytu?u korzystania dla celów prywatnych, zgodnie z art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy (27). Przepis ten zmierza do unikni?cia sytuacji, w której maj?tek zaliczony do aktywów danego przedsi?biorstwa, lecz wykorzystywany w celach prywatnych, uniknie opodatkowania w sytuacji, w której podatnik odliczy? podatek VAT naliczony przy jego nabyciu (28); ma to na celu zagwarantowanie równego traktowania podatnika i ko?cowego konsumenta (29).

43. Tym samym art. 4 ust. 2 w zwi?zku z art. 6 ust. 2 lit. a) pozwala na stwierdzenie, ?e u?ywanie i korzystanie z dóbr nieruchomych w ramach transakcji niezwi?zanych z dzia?alno?ci? gospodarcz? podatnika jest odp?atnym ?wiadczeniem us?ug, a tym samym podlega opodatkowaniu, pod warunkiem ?e nabycie tych praw spowodowa?o powstanie prawa do odliczenia (30).

44. Artyku? 13 cz??? B lit. b) zwalnia jedn? kategori? ?wiadczenia us?ug (31), niezale?nie od tego, czy zosta?y wykonane w ramach dzia?alno?ci gospodarczej, czy te? w innych celach. Niemniej w tym drugim przypadku b?d? one podlega?y podatkowi, je?eli w zakresie przedmiotu

najmu następuje odliczenie podatku VAT.

45. Ustanowiony szóstą dyrektywą wspólny system, jak również zasada powszechności i neutralności podatku, z których to wywodzi się zasada ścisłej wykładni zwolnień, nie zezwalają na generalne zwolnienie wykorzystywania, bez względu na jego charakter prawny, aktywów przedsiębiorstwa podatnika w celach niezwiązanych z działalnością gospodarczą, jeżeli dobra te stanowią podstawę do dokonania odliczeń (32). W regulacji wspólnotowej brak jest podstaw zrównania takiego korzystania z najmem (33).

46. Powyższy wniosek nie narusza zdania drugiego art. 13 cz. 1 lit. b) akapit drugi w hiszpańskiej wersji językowej, zgodnie z którym Państwa Członkowskie mogą objąć zakresem tego „zwolnienia” także inne przypadki, ponieważ, zgodnie z orzecznictwem Trybunału (34), z różnych wersji językowych, jak i z kontekstu, w jaki wpisuje się ten przepis, wynika, że ma on dołącznie przeciwne znaczenie, to znaczy umożliwia Państwu Członkowskiemu wykluczenie z zakresu zwolnienia podatkowego innych transakcji niż w nim wymienione (35).

47. Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Amengual Far, w którym Trybunał orzekł, iż szósta dyrektywa umożliwia Państwu Członkowskiemu opodatkowanie podatkiem VAT na zasadzie ogólnej wynajmu dóbr nieruchomości i zwolnienie jedynie w drodze wyjątku najmu lokali mieszkalnych, tym bardziej nie podważa zajmowanego przeze mnie stanowiska. Wyrok ten uwzględnia szeroki zakres uznania, który regulacja wspólnotowa przyznaje, na co wskazuje art. 13 cz. 1 lit. b), ustawodawcom krajowym w związku ze zwolnieniem najmu i dzierżawy nieruchomości, a także uregulowane w cz. 1 lit. C prawo wyboru, ale nie obejmuje on jakiegokolwiek innej transakcji gospodarczej spełniającej warunki przewidziane w art. 6 ust. 2 lit. a).

VII – Wnioski

48. Mając na uwadze powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne skierowane przez Cour d'appel de Bruxelles w następujący sposób:

1) Najem nieruchomości, o którym mowa w art. 13 cz. 1 lit. b) 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, jest czynnością prawną, poprzez którą właściciel dobra nieruchomego przenosi prawo do jego użytkowania i korzystania z niego na inną osobę, z wyłączeniem pozostałych osób – włączywszy w to właściciela – na pewien czas, za zapłatą wynagrodzenia. Ocena tego, czy konkretna transakcja spełnia te przesłanki, należy do sądu krajowego, który w tym celu powinien wziąć pod uwagę wszystkie jej elementy, a także rzeczywiste okoliczności jej wykonywania, przy czym bez znaczenia pozostaje:

a) kwalifikacja prawna nadana porozumieniu przez strony;

b) liczba cesjonariuszy, jedno lub wiele umów dotyczących tej samej nieruchomości, jak również, w razie potrzeby okoliczności, czy ma miejsce przyznanie poszczególnych części powierzchni, czy przyznanie powierzchni w częściach idealnych;

c) mniej lub bardziej określony czas trwania umowy i jej zakończenia, przy czym dopuszczalne jest, by strony nie uzgodniły czasu trwania lub zakończenia w sposób wyraźny lub że uzależniły je od decyzji jednej z nich, decyzji obu stron lub od okoliczności zewnętrznej niezależnej od ich woli;

d) przynależność spółek znajdujących się po dwóch stronach stosunku prawnego do tej samej grupy przedsiębiorstw i ich podleganie jednemu zarządowi;

e) sposób wyrażenia oraz elementy, w oparciu o które następuje ustalenie czynszu, w szczególności czas, na jaki przeniesiono prawo.

2) Artykuł 6 ust. 2 akapit pierwszy i art. 13 cz. II B lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwiają się one ustawodawstwu krajowemu, które zwalnia w sposób generalny z podatku od wartości dodanej wykorzystywanie, bez względu na jego charakter prawny, dóbr nieruchomości, z którymi wiązało się prawo do odliczenia i które zostały przeznaczone na cele działalności gospodarczej podatnika wówczas, gdy są one używane do celów niezwiązanych z tą działalnością.

1 – Język oryginału: hiszpański.

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

3 – Zobacz wyroki Trybunału z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-358/97 Komisja przeciwko Irlandii, Rec. str. I-6301, pkt 51 oraz C-359/97 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. str. I-6355, pkt 63; z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-326/99 „Goed Wonen”, Rec. str. I-6831, pkt 47; z dnia 16 stycznia 2003 r. w sprawie C-315/00 Maierhofer, Rec. str. I-563, pkt 25; z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-269/00 Seeling, Rec. str. I-4101, pkt 46 oraz z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-275/01 Sinclair Collis, Rec. str. I-5965, pkt 22. Stanowisko takie wynika z motywu jedenastego szóstej dyrektywy, zgodnie z którym wspólny wykaz zwolnień powinien zagwarantować, że podatek będzie pobierany w sposób jednolity we wszystkich Państwach Członkowskich. Rzecznik generalny Jacobs w opinii przedstawionej w sprawie „Goed Wonen” zwrócił uwagę na niemożliwość zdefiniowania w sposób jednolity tego pojęcia prawnego i możliwości zbudowania definicji funkcjonalnej w oparciu o kontekst i budowę szóstej dyrektywy.

4 – Wyżej powołane wyroki w sprawie Komisja przeciwko Irlandii, pkt 54, w sprawie Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, pkt 66 oraz „Goed Wonen”, pkt 49.

5 – Wyrok z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-409/98 Mirror Group, Rec. str. I-7175, pkt 31. Zobacz również ww. wyroki w sprawie Seeling, pkt 49 oraz Sinclair Collis, pkt 25.

6 – Kodeks został przyjęty ustawą z dnia 3 lipca 1969 r. (*Moniteur belge* z dnia 17 lipca 1969 r.).

7 – W wyroku z dnia 11 lutego 1980 r. w sprawie 53/79 Damiani, Rec. str. 273 Trybunał podkreślił, że nie należy do niego orzekanie w kwestii stosowności skierowanego pytania prejudycjalnego. W ramach podziału kompetencji sądowniczych dokonanych przez art. 177 Traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 234 WE), to do sądu krajowego, będącego jedynym sądem, który bezpośrednio zaznajomił się ze stanem faktycznym i argumentami przedstawionymi przez strony i na którym spoczywa odpowiedzialność za ostateczne rozstrzygnięcie postępowania, należy ocena, w oparciu o pełną znajomość sprawy, stosowności kwestii prawnych zaistniałych w przedstawionym mu do rozstrzygnięcia sporze oraz konieczności orzeczenia w trybie prejudycjalnym celem wydania przezeń orzeczenia (pkt 5).

8 – Wyroki z dnia 16 czerwca 1981 r. w sprawie 126/80 Salonia, Rec. str. 1563, pkt 6, oraz z dnia 28 listopada 1991 r. w sprawie C-186/90 Durighello, Rec. str. I-5773, pkt 9.

9 – W wyroku z dnia 22 listopada 1978 r. w sprawie 93/78 Mattheus, Rec. str. 2203 Trybuna Sprawiedliwości orzekł, że nie jest właściwy dla dokonania wykładni aktów, które jeszcze nie zostały przyjęte przez Wspólnotę.

10 – Wyroki z dnia 19 grudnia 1968 w sprawie 13/68 Salgoil, Rec. str. 661, pkt 1 oraz z dnia 26 września 1985 r. w sprawie 166/84 Thomasdünker, Rec. str. 3001, pkt 11.

11 – Hiszpańska wersja tego ostatniego zdania ma następujące brzmienie: „Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos [sic]”. Tym samym wersja hiszpańska ma zupełnie inne znaczenie niż pozostałe wersje językowe szóstej dyrektywy: „Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen” (niemiecka); „Les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération” (francuska); „Member States may apply further exclusions to the scope of this exemption” (angielska) i „Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione” (włoska).

12 – Zobacz rozważania w przedmiocie podziału zadań pomiędzy Trybunałem Sprawiedliwości a sądami krajowymi, które przedstawił w pkt 35 opinii przedstawionej w dniu 11 grudnia 2003 r. w sprawie C-30/02 Recheio, w której nie zapadł jeszcze wyrok.

13 – Zobacz wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 Stockholm Lindöpark, Rec. str. I-493, pkt 26.

14 – Wyrok z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Rec. str. I-7257, pkt 33.

15 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Maierhofer, pkt 39.

16 – W opinii przedstawionej w ww. sprawie Komisja przeciwko Irlandii rzecznik generalny dopuścił wiele podmiotów po stronie najemcy (pkt 65).

17 – Komisja podkreśla w pisemnych uwagach, iż umowy zawarte w dniu 1 lutego 1994 r. przyznają ka demu najemcy dokładnie określone powierzchnie, z której korzystają na zasadzie wyłączności, do czego państwo belgijskie dodaje, iż istotnym elementem przy ustalaniu czynszu jest powierzchnia, którą odpowiednio zajmują. Z drugiej strony, w takich stosunkach prawnych, z jakimi mamy do czynienia w postępowaniu przed sądem krajowym, wydaje się praktycznie niemożliwe, aby nie dokonano szczegółowego przydziału części budynku, z zastrzeżeniem wspólnego korzystania ze wspólnych części. W każdym razie te trzy spółki stanowi jeden podmiot względem osób trzecich, które zostają wyłączone z korzystania z nieruchomości.

18 – Niezależnie od możliwości przyznania podatnikom przez Państwa Członkowskie na podstawie art. 13 części C prawa wyboru dotyczącego opodatkowania. W mojej opinii w sprawie C-396/98 Schlossstrasse, w której zapadł wyrok w dniu 8 czerwca 2000 r. (Rec. str. I-4279), wskazałem, że zgodnie z powyższym przepisem Państwa Członkowskie mają prawo do podjęcia decyzji na podstawie kontekstu ekonomicznego w danym momencie, czy stosowne jest przyznanie tego uprawnienia, a jeżeli tak, to na jakich warunkach i w jakich granicach (pkt 20).

19 – Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie „Goed Wonen”, pkt 52 i 53. Rzecznik generalny Jacobs w opinii przedstawionej w sprawie C-346/95 Blasi, w której zapadł wyrok w dniu 12 lutego 1998 r. (Rec. str. I-481), przedstawił kilka interesujących obserwacji dotyczących traktowania

nieruchomości na gruncie szóstej dyrektywy (pkt 15 i 16). Upłynęły już prawie trzy dekady od czasu, kiedy to J. C. Scholsem w „T.V.A. européenne face au phénomène immobilier”, Université de Liège, Faculté de Droit, 1975, str. 123 i nast., przedstawił problemy związane z opodatkowaniem najmu.

20 – W pisemnych uwagach państwo belgijskie i Temco dokonują wnikliwej analizy tych elementów, które w odpowiednim czasie będą musiały zostać ocenione przez Cour d'appel de Bruxelles, do którego należy orzekanie co do istoty sprawy.

21 – W pkt 84 opinii w sprawie „Goed Wonen” rzecznik generalny Jacobs zdefiniował czynność prawną, o której mowa w art. 13 cz. II B lit. b), jako umowę, przez którą „jedna ze stron przyznaje drugiej stronie prawo do zajmowania nieruchomości, tak jakby była ona jej właścicielem, i do korzystania z niej przez czas uzgodniony w umowie (*określony lub nieokreślony*) w zamian za wynagrodzenie związane z tym czasem trwania” (wyróżnienie moje).

22 – W sprawie w postępowaniu przed sądem krajowym umowy zostały podpisane w dniu 1 lutego 1994 r. i, jak się wydaje, obowiązują do dnia dzisiejszego.

23 – W przypisie na stronie 27 opinii przedstawionej w sprawie C-63/92 Lubbock Fine, w której zapadł wyrok w dniu 15 grudnia 1993 r. (Rec. str. I-6665), rzecznik generalny Darmon stwierdził, że w świetle prawa wspólnotowego dotyczącego podatku VAT zajmowanie nieruchomości tytułem prekaryjnym jest najmem.

24 – R. de Mendizábal Allende w „La infracción tributaria y el delito fiscal”, pracy opublikowanej w *Actualidad Administrativa*, nr 1 z 1996 r., str. 1, twierdzi, że oszustwa znane są od zarania dziejów. W celu udowodnienia tego twierdzenia opowiada, że w trakcie podróży do Egiptu, dotarłszy do Sakkary mógł przyjrzeć się w mastebie, położonej niedaleko stopniowej piramidy Dżozera, w związku z tym przedstawił oszustwa i łapownictwa. Znajdujący się tam fresk przedstawia grupę czterech wieśniaków lub kupców chłostanych przez urzędników faraona. „Opieszali podatnicy otrzymują karę od inspektorów podatkowych”. Ponad ich głowami, na „zwoju papirusa” umieszczona została sporządzona hieroglifami informacja, głosząca bez ogródek, i że „nie płać tego, co są winni faraonowi, lecz za to przekupuj jego urzędników, aby ci ich nie ukarali”.

25 – Trybunał uznał, iż pojęcie unikania opodatkowania użyte w szóstej dyrektywie ma charakter obiektywny (wyrok z dnia 12 lipca 1988 r. w sprawach połączonych 138/86 i 139/86 Direct Cosmetics i Laughtons Photographs, Rec. str. 3937, pkt 21–23).

26 – Zobacz wyroki z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-185/89 Velker International Oil Company, Rec. str. I-2561, pkt 19; z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 SDC, Rec. str. I-3017, pkt 20; ww. w sprawie Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, pkt 64; z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-240/99 Skandia, Rec. str. I-1951, pkt 32. Z najnowszych wyroków należy wymienić trzy wydane w dniu 20 listopada 2003 r.: w sprawie C-8/01 Assunradør-Societetet, w sprawie C-212/01 Unterpertinger oraz w sprawie C-307/01 Peter d'Ambrumenil, odpowiednio, pkt 36, 34 i 52), żaden z nich dotychczas nie został opublikowany w Zbiorze.

27 – O tej alternatywie przypomina rzecznik generalny Jacobs w pkt 29 opinii w sprawie Seeling.

28 – Wyrok z dnia 27 czerwca 1989 r. w sprawie 50/88 Kühne, Rec. str. 1925, pkt 8.

29 – Wyrok z dnia 16 października 1997 r. w sprawie C-258/95 Fillibeck, Rec. str. I-5577, pkt 25.

30 – Zobacz pkt 42 wyroku w sprawie Seeling, a także powołane w nim wyroki.

31 – Trybuna Sprawiedliwości za takie świadczenie uznaje wynajem nieruchomości, zob. np. ww. wyroki w sprawie Mirror Group, pkt 24 i nast. oraz Cantor Fitzgerald International, pkt 17 i nast.

32 – W wyroku w sprawie Seeling Trybuna stwierdziła, że art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) oraz art. 13 cz. III B lit. b) szóstej dyrektywy sprzeciwiają się ustawodawstwu krajowemu, które za zwolnione świadczenie usług uznaje korzystanie dla celów prywatnych podatnika z jednej części budynku zaliczonego w całości do aktywów jego przedsiębiorstwa, ponieważ takie użycie nie może zostać zakwalifikowane jako najem lub dzierżawa.

33 – W wielokrotnie powoływanej już opinii w sprawie Seeling rzecznik generalny Jacobs stwierdził, że „jeżeli prawodawca wspólnotowy chciałby, aby art. 6 ust. 2 lit. a) interpretowany był w związku z art. 13 cz. III B lit. b), to można by oczekiwać, że pierwszy przepis wyrażnie odeśle do drugiego, ponieważ w efekcie skutkiem takiego odczytania przepisów jest przekształcenie transakcji opodatkowanej w transakcję zwolnioną z podatku”.

34 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Lubbock Fine, pkt 13 oraz z dnia 3 lutego 2000 r. w sprawie C-12/98 Amengual Far, Rec. str. I-527, pkt 10.

35 – W wyroku z dnia 13 lipca 1989 r. w sprawie 173/88 Henriksen, Rec. str. 2763, Trybuna wyjaśniła, iż art. 13 cz. III B lit. b) akapit ostatni przyznaje Państwom Członkowskim uprawnienie do ograniczenia za pomocą dodatkowych wyjątków, zakresu zwolnienia, ale nie zezwala im na zwolnienie od podatku transakcji, w których przypadku zwolnienie takie zostało wykluczone (pkt 21).