

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

F.G. JACOBSA

przedstawiona w dniu 20 stycznia 2005 r.(1)

Sprawa C-434/03

P. Charles i T.S. Charles-Tijmens

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

1. W niniejszej sprawie Hoge Raad (Niderlandy) (sąd najwyższy) wnosi do Trybunału o sprecyzowanie pewnych aspektów zasad rządzących odliczaniem podatku VAT oraz korekt podatku odliczonego, gdy dobra inwestycyjne wykorzystywane są częściowo do celów czynności opodatkowanych(2), a częściowo do celów prywatnych.
2. Hoge Raad wnosi zasadniczo o rozstrzygnięcie, czy przepis krajowy, który nie zezwala na zaliczenie dóbr tego rodzaju w całości do aktywów przedsiębiorstwa, a ich prywatne użycie traktuje jako czynność odpłatną, jest zgodny z prawem wspólnotowym.

Przepisy wspólnotowe dotyczące podatku VAT

Przepisy podstawowe

3. Istota systemu podatku VAT przedstawiona jest w art. 2 pierwszej dyrektywy w sprawie podatku VAT(3):

„Zasada wspólnego systemu podatku od wartości dodanej obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku od konsumpcji, dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany.

Każda transakcja będzie podlegała podatkowi od wartości dodanej obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odliczeniu kwoty podatku od wartości dodanej poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów.

Wspólny system podatku od wartości dodanej stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej, i wyłącznie z tym etapem” [tęmaczenie nieoficjalne].

4. Dlatego też w tym systemie następujących po sobie poborów i odliczeń podatku przedsiębiorca nie zostaje ostatecznie obciążony podatkiem VAT od towarów oraz usług, które

nabywa na potrzeby przedsiębiorstwa. Jednakże po etapie sprzedaży detalicznej – oraz od żadnej z transakcji dokonywanych poza przedsiębiorstwem – podatek VAT ani nie jest pobierany, ani nie podlega odliczeniu.

5. Bardziej szczegółowe zasady zostały określone w szóstej dyrektywie w sprawie podatku VAT(4).

6. Zakres opodatkowania podatkiem VAT został określony w art. 2, zgodnie z którym opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega „dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje”, oraz przewóz towarów.

7. W art. 4 ust. 1 podatnik został zdefiniowany jako każda osoba wykonująca działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultat tej działalności. Zgodnie z art. 4 ust. 2 działalność gospodarcza to „wszelka działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi”, jak również „wykorzystywanie, w sposób ciągły, w szczególności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych”.

8. Szczegóły dotyczące prawa do odliczenia podatku zostały określone w art. 17 szóstej dyrektywy. 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 jest zobowiązany zapłacić: a) należny lub zapłacony podatek od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być dostarczone podatnikowi przez innego podatnika [...]”. Stosownie do art. 17 ust. 1 prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny.

9. Ponieważ prawo do odliczenia podatku dotyczy jedynie towarów lub usług używanych do celów czynności opodatkowanych, nie powstaje ono, jeżeli towary i usługi używane są do celów czynności zwolnionych od podatku, czyli takich, które wymienia w szczególności art. 13 dyrektywy, lub do celów czynności niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, takich jak wykonywane nieodpłatnie lub niewykonywane przez podatnika za takiego uznanego, w szczególności w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu art. 4.

Problemy związane z wykorzystaniem „mieszanym”

10. Liczne przepisy dotyczą zagadnień związanych z trudnościami, które mogą powstać w związku z tym, że podatnik, który nabywa towary lub usługi, uiszcza je w ich cenie podatek VAT, może, niezależnie od powodu, wykorzystywać je częściowo do celów czynności opodatkowanych, a częściowo do innych celów. W takiej sytuacji niewątpliwie ważne jest, aby zachować rozróżnienie między czynnościami opodatkowanymi a pozostałymi oraz zachować związek między odliczeniami podatku naliczonego a pobraniem podatku należnego.

11. Dyrektywa przewiduje dwa rodzaje wykorzystania „mieszanego”. Z jednej strony dotyczy ona sytuacji, gdy podatnik nabywa towary lub usługi w ramach swojego przedsiębiorstwa i używa ich częściowo do celów zawodowych, a częściowo do innych celów. Z drugiej strony przewiduje ona sytuację, gdy przedsiębiorstwo prowadzi zarówno działalność opodatkowaną, jak i nieopodatkowaną.

12. Po pierwsze, w odniesieniu do prywatnego wykorzystywania dóbr związanych z przedsiębiorstwem i sytuacji podobnych art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy stanowi: „Zastosowanie przez podatnika towarów stanowiących częściowo aktywów jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych jego lub jego pracowników, lub też pozbycie się ich nieodpłatnie albo bardziej ogólnie użycie ich do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, jeżeli podatek od wartości dodanej od powyższych towarów lub ich części składowych podlega w całości lub w części

odliczeniu, będzie traktowane jako dostawa odpłatna”.

13. Podobnie w odniesieniu do usług art. 6 ust. 2 stanowi:

„Za świadczenie usług za wynagrodzeniem uznaje się:

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

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

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

14. Tak więc z zastrzeżeniem możliwości odstąpienia przewidzianej w art. 6 ust. 2 te dwa przepisy oznaczają, że jeżeli podatnik używa towarów lub usług pochodzących z jego przedsiębiorstwa do celów z nim niezwiązanych, to jeżeli dokona odliczenia podatku naliczonego w cenie tych towarów i usług, które w tym celu nabył, musi on zasadniczo zapłacić podatek VAT od tejże transakcji.

15. W takich przypadkach podstawę opodatkowania, określaną zgodnie z art. 11 części A ust. 1, stanowi:

„[...]

b) w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 5 ust. 6 [...], cena od zakupu towarów lub cena podobnych towarów, lub w braku ceny zakupu koszt produkcji określony w momencie dostawy;

c) w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 6 ust. 2 suma wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie usług;

[...]”.

16. Po drugie, art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy odnosi się do sytuacji, gdy towary lub usługi są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności powodujących powstanie prawa do odliczenia podatku VAT oraz do wykonywania czynności niepowodujących powstania prawa do odliczenia podatku VAT. W takich przypadkach, zgodnie ze zdaniem pierwszym tego przepisu „odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od wartości dodanej, jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji”.

17. Zgodnie ze zdaniem drugim tego przepisu częściowo podlegająca odliczeniu zostanie, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika, ustalona zgodnie z art. 19, który definiuje ją jako ułamek równoważny kwocie obrotu uzyskanego z transakcji, do których stosuje się odliczenie podatku podzielonej przez kwotę całkowitą uzyskanego obrotu(5).

18. Ponadto art. 20 szóstej dyrektywy przewiduje możliwość korekty wysokości odliczeń od podatku naliczonego, tam gdzie jest to właściwe.

„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 [może dotyczyć jedynie] jednej piątej podatku nałożonego na towary. Korekta jest dokonywana na podstawie zmian uprawnienia do odliczenia [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.

[...]”.

Przepisy przejściowe dotyczące wyłączeń z odliczeń

19. Artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy przewiduje, że Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, podejmie decyzję, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia podatku od wartości dodanej, oraz wskazuje, iż odliczenie podatku od wartości dodanej nie będzie w żadnym przypadku obejmować wydatków niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne.

20. W okresie poprzedzającym podjęcie decyzji przez Radę zastosowanie znajduje art. 17 ust. 6 akapit drugi, który stanowi, że „do czasu wejścia w życie powyższych przepisów państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wejścia w życie niniejszej dyrektywy”.

21. Jako że przepisy, o których mowa, nie zostały przez Radę wydane, przepis przejściowy nadal znajduje zastosowanie.

22. W okresie poprzedzającym wejście w życie szóstej dyrektywy podstawę uregulowaną w zakresie podatku VAT w państwach członkowskich (do których należały Niderlandy) była druga dyrektywa(6). Artykuł 11 tej dyrektywy stanowi:

„1. Jeżeli podatnik wykorzystuje towary i usługi do celów swojego przedsiębiorstwa, może on odliczyć od podatku należnego:

- a) podatek od wartości dodanej naliczany mu w fakturach w związku z dostarczaniem towarami lub świadczonymi usługami;

[...]

4. Niektóre towary i usługi mogą zostać wyłączone z systemu odliczeń, w szczególności te, które mogą być wykorzystywane wyłącznie lub częściowo do celów prywatnych podatnika lub

jego pracowników”.

23. Artykuł 11 ust. 1 był zatem prekursorem art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy(7), a cel art.11 ust. 4 był podobny do celu art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy, mimo że zostały one zredagowane w odmienny sposób.

Ważne przepisy prawa niderlandzkiego

24. W Królestwie Niderlandów podatek VAT jest regulowany przez Wet op de Omzetbelasting 1968 (ustawa z 1968 r. o podatku obrotowym) oraz Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting (rozporządzenie wykonawcze do ustawy). Hoge Raad wyjaśnia stosowanie tych przepisów w następujący sposób.

25. Zgodnie z art. 2 i art. 15 ust. 1 ustawy z 1968 r. przedsiębiorca może odliczyć podatek VAT obciążający go dostarczane mu przez innego przedsiębiorcę towary lub usługi, w zakresie w jakim wykorzystuje on te dostawy w ramach swojego przedsiębiorstwa. Tak więc jeśli towary lub usługi są wykorzystywane zarówno na potrzeby przedsiębiorstwa, jak również do celów niezwiązanych z przedsiębiorstwem (w szczególności prywatnych), wówczas reguła ta wyklucza powstanie prawa do odliczenia podatku związanego z towarami lub usługami wykorzystywanymi do celów pozazawodowych.

26. Artykuł 15 ust. 4 ustawy stanowi, że proporcje między wykorzystywaniem związanym z celami przedsiębiorstwa a wykorzystywaniem niezwiązanym z przedsiębiorstwem powinny zostać ustalone w momencie przeznaczenia towarów lub usług do wykorzystania. Artykuł 12 ust. 3 Uitvoeringsbeschikking, rozporządzenia wydanego na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy stanowi, że w chwili gdy złożona zostaje deklaracja dotycząca ostatniego okresu rozliczeniowego danego roku podatkowego, odliczony podatek VAT podlega przeliczeniu w oparciu o dane dotyczące całego roku podatkowego. Każde późniejsze przeliczenie ani ponowne rozpatrzenie odliczenia nie jest możliwe. Ustawa nie przewiduje także późniejszego pobierania podatku od wykorzystania towarów stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa na prywatne potrzeby podatnika w rozumieniu art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

27. Uregulowania zawarte w Uitvoeringsbeschikking zostały przyjęte w 1969 r. w celu wprowadzenia w życie art. 11 ust. 1 drugiej dyrektywy w sprawie podatku VAT. Tak więc uregulowania te poprzedzają wejście w życie szóstej dyrektywy w sprawie podatku VAT oraz dyspozycji określonej w art. 17 ust. 6 tej dyrektywy.

Stan faktyczny, postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

28. W marcu 1997 r. P. Charles i T.S. Charles-Tijmens (zwani dalej „skarżącymi”) nabyli wspólnie domek letniskowy w Niderlandach. Był on przeznaczony zarówno na wynajem, jak i do użytku własnego, a w rozpatrywanym w postępowaniu przed sądem krajowym okresie domek ten był wynajmowany przez 87,5% czasu, a wykorzystywany do celów prywatnych przez 12,5% czasu użytkowania.

29. Zgodnie z prawem wspólnotowym i prawem krajowym, wynajem jest czynnością opodatkowaną, a skarżący są traktowani w tym przypadku jak pojedynczy podatnik.

30. W deklaracji podatku VAT za drugi kwartał 1997 r. skarżący odliczyli najpierw 87,5% podatku VAT, który został im naliczony za domek, co wiążąc się ze zwrotem 91 NLG, jaki został im przyznany decyzją z dnia 1 października 1997 r. Następnie oceniając jednak, że uiszczony przez nich podatek VAT podlega odliczeniu w 100%, wnieśli oni odwołanie od tej decyzji, żądając dodatkowego zwrotu 13 NLG. Inspektor podatkowy odrzucił ten wniosek jako

niedopuszczalny.

31. Wówczas skarżący wystąpili do Gerechtshof te 's- Hertogenbosch (sądu apelacyjnego), który potwierdził decyzję z dnia 1 października 1997 r. Sąd wyjaśnił, że skarżący używali domu letniskowego do celów związanych z przedsiębiorstwem, podlegających podatkowi VAT, ale również do celów prywatnych, a w związku z tym nie mogli oni odliczyć całego podatku naliczonego dotyczącego domu. Sąd ocenił, że art. 6 ust. 2 i art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy nie sprzeciwiają się ograniczeniom prawa do odliczenia oraz że zgodnie z art. 17 ust. 6 państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wejścia w życie tej dyrektywy. Ponieważ właściwe przepisy prawa niderlandzkiego nie zostały od tamtej pory zmienione, ograniczenie prawa do odliczenia, takie jak rozważane w niniejszej sprawie, jest dopuszczalne.

32. Skarżący wystąpili następnie do Hoge Raad, który uznał, iż dwie ze wskazanych podstaw apelacji dotyczą prawa wspólnotowego.

33. Po pierwsze, skarżący podnoszą, że człociowe wykluczenie z odliczenia jest sprzeczne z szóstą dyrektywą. Z art. 6 ust. 2 dyrektywy wynika bowiem, że użytek własny domu stanowi czynność opodatkowaną, ponieważ skarżący zdecydowali się zaliczyć go w całości do aktywów przedsiębiorstwa. Zgodnie z art. 17 ust. 2 dyrektywy daje im to prawo do odliczenia w całości podatku VAT nałożonego z tego tytułu.

34. Po drugie, skarżący kwestionują interpretację art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy przez Geretschof's. W momencie kiedy dyrektywa weszła w życie, prawo niderlandzkie nie przewidywało innego wyłączenia z odliczeń w rozumieniu tego przepisu niż związanych z pojazdami mechanicznymi. Artykuł 17 ust. 6 odnosi się jedynie do wyłączeń przewidzianych w art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy w sprawie podatku VAT, dotyczących „niektórych towarów i usług”. Człociowe wyłączenie z odliczeń zawarte w art. 15 ust. 1 ustawy z 1968 r. nie było oparte na tymże przepisie i nie ma takiego charakteru. Jeżeli chodzi o dobra takie jak domek letniskowy, którego dotyczy niniejsza sprawa, prawo nie przewidywało wyłączenia z prawa do odliczeń, do czego nawiązuje art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy, tak więc art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy nie uzasadnia człociowego wyłączenia odliczeń.

35. Porównawszy właściwe przepisy wspólnotowe oraz krajowe, Hoge Raad wskazuje, iż jedne i drugie mają na względzie taki sam cel i mogą prowadzić do takiego samego skutku oraz że o ile nie następuje zakłócenie konkurencji, wszelkie ewentualne różnice mogą być postrzegane jako odstępstwa, na które zezwala art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy.

36. Jednakże Hoge Raad podkreśla, że skutek tych przepisów nie zawsze będzie taki sam. Zgodnie z dyrektywą podatnikowi przysuguje bezpośrednio prawo do całkowitego odliczenia i nie wystąpi tu korekta w przypadku prywatnego użytku, dopóki użytek taki nie zaistnieje. Na mocy prawa niderlandzkiego zakres przyszłego użytkowania prywatnego musi zostać ustalony w pierwszym roku, prawo do odliczenia w tym zakresie nie przysuguje, a możliwość korekty, jeżeli zakres użytkowania zmieni się w latach późniejszych, nie została przewidziana. Podatnik odniesie nieuzasadnione korzyści, jeżeli później zwiększy zakres swego użytkowania prywatnego, jednakże nie istnieje mechanizm zapobiegający manipulacjom w tym zakresie, co może prowadzić do zakłócenia konkurencji. Natomiast w przeciwnym przypadku redukcja zakresu prywatnego użytkowania nakłada na podatnika nieuzasadnione obciążenie podatkiem VAT.

37. Dlatego też Hoge Raad zwraca się do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym, czy poprzedzający szóstą dyrektywę system prawny, taki jak opisany powyżej:

– który nie pozwala na całkowite zaliczenie do aktywów przedsiębiorstwa dobra

inwestycyjnego lub za takie uznanego bądź te usługi za takie dobro uznanej, jeżeli nabywca wykorzystuje to dobro lub te usługi zarówno do celów swojego przedsiębiorstwa, jak i do celów z nim niezwiązanych (w szczególności do celów prywatnych);

- i który w konsekwencji nie pozwala również na bezpośrednie i pełne odliczenie podatku naliczonego przy nabyciu tego dobra lub tej usługi;
- i który nie przewiduje poboru podatku VAT w rozumieniu art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, jest zgodny z szóstą dyrektywą, a w szczególności z art. 17 ust. 1, 2 i 6 oraz z jej art. 6 ust. 2?

38. Rząd niderlandzki i Komisja przedłożyli uwagi na piśmie. Zarówno rząd niderlandzki, Komisja, jak i skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym oraz rząd niemiecki odpowiedzieli na dwa pytania pisemne Trybunału. Podczas rozprawy skarżący pełnomocnicy rządów niemieckiego i niderlandzkiego oraz pełnomocnik Komisji przedstawili uwagi ustne.

Ocena

39. Pytania przedstawione przez Hoge Raad oraz uwagi przedłożone Trybunałowi podnoszą wiele zagadnień, których wzajemne zależności nie są proste. W związku z tym pomocne może okazać się na tym etapie przedstawienie krótkiego zarysu sposobu, w jaki zamierzam dokonać ich analizy.

40. Najpierw, po zapoznaniu się z właściwymi przepisami prawa niderlandzkiego(8), zbadam wymóg zawarty w utrwalonym orzecznictwie Trybunału, zgodnie z którym podatnik musi mieć możliwość zaliczenia do aktywów przedsiębiorstwa dobra inwestycyjnego czyściwo używanego do celów prywatnych(9). Badanie to pociągnie za sobą analizę różnych istotnych mechanizmów szóstej dyrektywy(10) oraz zakresu odstępstw, o którym mowa w ostatnim zdaniu art. 6 ust. 2(11), wraz z rozważeniem konsekwencji związanych z tymi mechanizmami, w zależności od tego, czy towary są zaliczone do aktywów przedsiębiorstwa, czy stanowi majątek prywatny(12). Rozważę także w szczególności porównywalne konsekwencje z jednej strony wykluczenia towarów z aktywów przedsiębiorstwa, a z drugiej strony zaliczenia ich do aktywów przedsiębiorstwa, ale traktowania prywatnego użytkowania tych towarów jako nieodpłatnego świadczenia usług(13). Wreszcie rozważę zakres określonego w art. 17 ust. 6 zezwolenia na utrzymanie istniejącego ustawodawstwa w mocy(14).

Możliwość wyboru według prawa niderlandzkiego

41. Tytułem uwagi wstępnej rząd niderlandzki zaprzecza, jakoby według prawa niderlandzkiego podatnik nabywający dobra inwestycyjne używane zarówno do celów przedsiębiorstwa, jak i prywatnych, nie mógł zdecydować o całkowitym ich zaliczeniu do aktywów swojego przedsiębiorstwa. Rząd niderlandzki przedłożył kopię okólnika zawierającego decyzję sekretarza stanu do spraw finansów z dnia 27 listopada 2002 r., która potwierdza tę dostępną decyzję wyboru. Na rozprawie pełnomocnik skarżących zakwestionował to stwierdzenie, jednakże pełnomocnik rządu niderlandzkiego powtórzył, że taki wybór byłby możliwy na mocy uregulowań administracyjnych.

42. Trybuna? nie jest kompetentny w zakresie dokonania wyk?adni prawa niderlandzkiego. Musi on zatem procedowa? w oparciu o informacje przedstawione przez s?d krajowy. Pytanie Hoge Raad wyra?nie dotyczy sytuacji prawnej, w której „nie ma mo?liwo?ci zadecydowania o ca?kowitym zaliczeniu dóbr inwestycyjnych do aktywów przedsi?biorstwa, gdy nabywca u?ywa tych dóbr zarówno do celów przedsi?biorstwa, jak i do celów niezwi?zanych z przedsi?biorstwem (w szczególno?ci do celów prywatnych)”.

43. Jednak?e nale?y zauwa?y?, ?e:

- rz?d niderlandzki powo?uje si? na decyzj? administracyjn?, za? Trybuna? wielokrotnie stwierdza?, ?e jakakolwiek niezgodno?? ustawodawstwa krajowego z prawem wspólnotowym musi zosta? naprawiona za pomoc? wi???cych przepisów krajowych, maj?cych tak? sam? moc prawn? jak przepisy podlegaj?ce zmianie(15);
- decyzja administracyjna, o której mowa, zosta?a wydana w 2002 roku, podczas gdy w tocz?cym si? przed s?dem krajowym post?powaniu rozpatrywany jest rok podatkowy 1997;
- decyzja wyra?nie stwierdza, ?e gdy podatnik zadecyduje o ca?kowitym zaliczeniu dóbr inwestycyjnych do aktywów swojego przedsi?biorstwa, odliczenie nie jest mo?liwe, je?li dobra te nie s? wykorzystywane do celów przedsi?biorstwa, oraz ?e wy??czenie to oparte jest na art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy; oraz
- mo?liwo?? pocz?tkowego wyboru w tym wzgl?dzie nie oznacza mo?liwo?ci pó?niejszej korekty w zwi?zku ze zmian? u?ytkowania.

Elementy niderlandzkiego systemu prawnego b?d?ce przedmiotem sporu

44. Oczywiste jest, ?e opisany system ró?ni si? od mechanizmu, jaki ustanawia art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy. Nawet je?eli te dwa systemy maj?, w znacznym stopniu, na uwadze ten sam cel, to jednak jak wyja?ni? to Hoge Raad, istnieje prawdopodobie?stwo, ?e ich skutki b?d? w praktyce ró?ne, w szczególno?ci je?li zakres prywatnego u?ytkowania dóbr inwestycyjnych nabytych zarówno do celów przedsi?biorstwa, jak i prywatnych, zmienia si? z czasem.

45. Nale?y rozstrzygn??, czy te elementy systemu niderlandzkiego mog? jednak zosta? uznane za zgodne z przepisami szóstej dyrektywy.

46. Charakterystyczne elementy tego systemu przedstawione przez Hoge Raad w pytaniach s? nast?puj?ce: i) dobra inwestycyjne wykorzystywane zarówno do celów przedsi?biorstwa, jak i do celów z nim niezwi?zanych, nie mog? zosta? ca?kowicie zaliczone do aktywów przedsi?biorstwa; dlatego te? ii) podatek naliczony od takich dóbr nie mo?e by? odliczany w ca?o?ci oraz iii) nie istnieje przepis stanowi?cy o pobieraniu podatku VAT, je?li dobra te s? u?ywane do celów prywatnych. Druga i trzecia z wymienionych cech s? wyra?nie bezpo?rednimi i automatycznymi konsekwencjami cechy pierwszej, ale ja doda?bym jeszcze inn? znacz?c? cech?, mniej oczywist?, na któr? Hoge Raad zwraca uwag? w swoim uzasadnieniu: iv) je?li dobra zosta?y rozdzielone mi?dzy maj?tek przedsi?biorstwa i maj?tek prywatny, rozdzielenie to nie mo?e by? modyfikowane po up?ywie pierwszego roku.

Wymóg dotycz?cy istnienia mo?liwo?ci wyboru

47. Trybuna? wielokrotnie potwierdzi?, ?e „podatnik mo?e wybra?, czy dla celów stosowania szóstej dyrektywy zaliczy? do sk?adników przedsi?biorstwa cz??? aktywów przeznaczonych na u?ytek prywatny”.(16)

48. Zatem jako że zgodnie z przepisami niderlandzkimi nie jest to możliwe, uregulowania te wydają się być sprzeczne z dyrektywą.

49. Jednakże rzęd niderlandzki przekonuje, że przepisy te spełniają, z jednej strony, wymóg zawarty w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, zgodnie z którym odliczenia nie są dopuszczalne, o ile towary i usługi są używane do celów transakcji niepodlegających opodatkowaniu, zaś z drugiej strony cel art. 6 ust. 2, jakim jest zapewnienie równego traktowania podatników i ostatecznych konsumentów(17). Podobnie jak Komisja, rząd niderlandzki utrzymuje, iż rozbieżność między przepisami niderlandzkimi a art. 6 ust. 2 jest dozwolona ze względu na możliwość odstąpienia przewidzianego w ostatnim zdaniu tego ustępu(18). Na rozprawie rząd niemiecki zwrócił się do Trybunału o ponowne rozważenie utrwalonego orzecznictwa Trybunału, zgodnie z którym podatnikowi powinna przysługiwać możliwość wyboru zaliczenia dóbr inwestycyjnych do aktywów przedsiębiorstwa we wszystkich przypadkach.

50. Dlatego też należy przyrzeć się temu zagadnieniu bardziej uważnie.

Istotne dla niniejszej sprawy problemy i rozwiązania w systemie dyrektyw w sprawie podatku VAT

51. W systemie ustanowionym przez dyrektywę w sprawie podatku VAT jest oczywiste, że z jednej strony podatek od towarów lub usług wykorzystywanych przez podatnika do celów wykonywanych przez niego czynności opodatkowanych powinien podlegać odliczeniu, zaś z drugiej strony koścowe użycie do celów prywatnych powinno być obciążone podatkiem w całości.

52. Odliczenie podatku naliczonego jest połączone z obciążeniem podatkiem należnym, zatem jeżeli towary nabyte przez podatnika są wykorzystywane do celów czynności, które są zwolnione od podatku VAT lub które nie są tym podatkiem objęte, wówczas nie powstanie podatek należny i nie będzie też możliwe odliczenie podatku naliczonego.

53. Pewne trudności mogą powstać tam, gdzie sposoby wykorzystania towarów i usług przenikają się lub gdy zachodzi współoddziaływanie między nimi.

54. Szósta dyrektywa proponuje dwa sposoby uniknięcia trudności tego rodzaju, jednakże okoliczności ich stosowania różni się. Nie są one także zamienne.

55. Pierwszy sposób dotyczy sytuacji, gdy podatnik wykorzystuje do celów prywatnych towary lub usługi, które początkowo były traktowane jako przeznaczone do podlegających opodatkowaniu czynności przedsiębiorstwa i w związku z tym związany z nimi podatek VAT został odliczony. Na mocy pokrywających się w szerokim zakresie przepisów, z jednej strony, art. 5 ust. 6 dotyczącego koścowej konsumpcji towarów oraz z drugiej strony, art. 6 ust. 2 dotyczącego, jak ma to miejsce w niniejszej sprawie, usług podatnik jest w istocie uważany jednocześnie za zaopatrującego przedsiębiorstwo oraz za prywatnego nabywcę, a zatem musi on ponieść ciężar podatku naliczonego w związku z tą „czynnością”.

56. Drugi sposób to proporcjonalny system odliczeń, określony w art. 17 ust. 5 oraz art. 19, który ma zastosowanie, gdy przedsiębiorstwo dokonuje zarówno czynności opodatkowanych, jak i nieopodatkowanych. Zgodnie z podstawowymi zasadami odliczeniu podlega obliczana w stosunku rocznym cząstka podatku naliczonego odpowiadająca wartości netto transakcji opodatkowanych podzielona przez wartość netto wszystkich transakcji przedsiębiorstwa.

57. Ponadto art. 20 przewiduje możliwość dokonania korekty odliczenia – między innymi – gdy po złożeniu deklaracji podatkowej nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określeniu kwoty odliczenia. Prawdopodobieństwo takiej zmiany jest znaczne w przypadku dóbr

inwestycyjnych, często używanych przez okres wielu lat, podczas którego cele, do jakich są one używane mogą ulec zmianie. Dlatego też dyrektywa przewiduje pięcioletni okres na dokonanie korekty, który może zostać przedłużony do dwudziestu lat w przypadku nieruchomości, w którym to okresie, mogą mieć miejsce źródnicowane odliczenia(19).

58. Pomocnym będzie porównanie najistotniejszych cech tych dwóch systemów.

59. Po pierwsze, obydwa systemy znajdują zastosowanie tylko wówczas, gdy podatnik nabywa opodatkowane dobra lub usługi w ramach swojego przedsiębiorstwa. Artykuł 5 ust. 6 oraz art. 6 ust. 2 dotyczą towarów stanowiących części aktywów przedsiębiorstwa lub usług świadczonych przez przedsiębiorstwo. Artykuł 17 ust. 5 dotyczy towarów lub usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno przy transakcjach opodatkowanych, jak i nieopodatkowanych, czyli wyłączonej z opodatkowania. Przepisy te nie mogą znaleźć zastosowania gdy podatnik nabywa towary prywatnie lub używa ich przy transakcjach nieobjętych podatkiem VAT. W takich przypadkach podatek naliczony nigdy nie może zostać odliczony, a transakcje takie są wyłączone z wyliczenia części podlegającej odliczeniu(20). Ponadto nawet jeżeli podatnik miałby przenieść do majątku przedsiębiorstwa dobra nabyte prywatnie, czynność ta również nie byłaby objęta podatkiem VAT, ponieważ podatnik nie działałby jako „za takiego uznany”, lecz w zakresie prywatnym.

60. Po drugie, obydwa systemy są zaprojektowane tak, aby zapewnić związek między odliczeniem podatku naliczonego oraz poborem podatku należnego. Systemy te działają w istocie jak lustrzane odbicia. Artykuł 5 ust. 6 oraz art. 6 ust. 2 stanowią, iż gdy nastąpi odliczenie podatku naliczonego, podatek należny musi zostać należony na transakcje, które w przeciwnym razie – w związku z tym że nie są dokonywane odpłatne – nie byłaby objęte podatkiem VAT. Artykuł 17 ust. 5 stanowi, że w przypadku gdy podatek należny nie może być zafakturowany, ponieważ transakcja nie podlega opodatkowaniu, nie wystąpi odpowiednie odliczenie podatku naliczonego. Tak więc jeżeli te dwa systemy miałyby się w jakikolwiek sposób na siebie nakładać, wówczas pierwszym krokiem musi być zastosowanie art. 5 ust. 6 oraz art. 6 ust. 2 tak, iż użytkowanie prywatne będzie traktowane jak czynność opodatkowana. Następnie wszystkie czynności opodatkowane, łącznie z użytkowaniem prywatnym, muszą zostać zgrupowane i odróżnione, dla celów zastosowania art. 17 ust. 5, od czynności nieopodatkowanych.

61. Wreszcie obydwa systemy dopuszczają możliwość dokonania korekty w razie zmiany okoliczności, mimo iż mechanizm jest różny w każdym z tych przypadków. W przypadku art. 5 ust. 6 oraz art. 6 ust. 2 korekta jest w istocie automatyczna, ponieważ podatek jest pobierany pod warunkiem, że następuje konsumpcja, oraz w przeciwnym razie, gdy ona następuje. W przypadku art. 17 ust. 5 prawo do odliczenia jest obliczane w stosunku rocznym i może przez to zmieniać się z roku na rok. Dodatkowo art. 20 przewiduje kilkuletni okres na dokonanie korekty, jeżeli chodzi o dobra inwestycyjne.

Zakres możliwości odstępstw według art. 6 ust. 2

62. Artykuł 6 ust. 2 określa pewne kategorie „czynności” traktowane jak świadczenie usług za wynagrodzeniem, chociaż zazwyczaj czynności te nie są odpłatne i dlatego też nie podlegałyby w przeciwnym przypadku opodatkowaniu podatkiem VAT.

63. Artykuł 6 ust. 2 zdanie ostatnie zezwala państwom członkowskim na „odstępnie od stosowania przepisu niniejszego ustępu”, pod warunkiem że takie odstępnie nie będzie prowadziło do zakłócenia konkurencji.

64. Moim zdaniem, zakres tego zezwolenia może dotyczyć jedynie traktowania rzeczonych kategorii czynności, w całości lub częściowo, jako niebędących świadczeniem usług

dokonywanym odpłatnie i w konsekwencji nieobjętych podatkiem VAT. Zakres tego zezwolenia nie uprawnia państw członkowskich do dodawania nowych uregulowań lub zastępowania uregulowań przewidzianych w szóstej dyrektywie.

65. Wniosek taki podyktowany jest brzmieniem wspomnianego przepisu i został potwierdzony przez wyrok Trybunału w sprawie *Cookie's World*(21).

66. W rezultacie nie wydaje się, aby ostatnie zdanie art. 6 ust. 2 mogło upoważnić państwa członkowskie do odmówienia podatnikom możliwości zaliczenia do aktywów przedsiębiorstwa towarów wykorzystywanych zarówno do celów przedsiębiorstwa, jak i do celów prywatnych.

67. Z drugiej jednak strony zdanie to upoważnia państwa członkowskie do traktowania bezpiecznego, prywatnego użytkowania tych towarów jako świadczenia dokonanego nieodpłatnie i dlatego też nieopodatkowanego, tak i nie wiążące się ono z powstaniem prawa do odliczenia podatku naliczonego obciążającego te towary.

68. Jednakże na tym etapie należy rozpatrzeć jeszcze trzy inne uwagi.

69. Po pierwsze, podczas gdy ostatnie zdanie art. 6 ust. 2 nie upoważnia państw członkowskich do odmówienia podatnikom możliwości zaliczenia do aktywów przedsiębiorstwa dóbr wykorzystywanych zarówno do celów zawodowych, jak i prywatnych, to w żaden sposób ustęp ten nie sprzeciwia się wyrażeniu takiemu działaniu. Artykuł 6 ust. 2 dotyczy sytuacji, w których dobra zostały zaliczone do aktywów przedsiębiorstwa, a potem były używane w celach prywatnych.

70. Po drugie, jeżeli dobra nie zostały zaliczone do aktywów przedsiębiorstwa podatnika, to są one w sposób ogólny wyłączone ze sfery podatku VAT; nie znajdują zatem do nich zastosowania ani art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2, ani art. 17 ust. 5.

71. Po trzecie, jeżeli państwo członkowskie odstąpi od art. 6 ust. 2 poprzez traktowanie rzeczonych czynności lub niektórych z nich jako dokonanych nieodpłatnie, i przez to niepodlegających podatkowi VAT, wówczas odstąpienie to będzie miało skutek w pewnym zakresie porównywalny do tego, który występuje przy wyłączeniu określonych towarów i usług z aktywów przedsiębiorstwa: nie powstanie prawo do odliczenia podatku naliczonego, lecz dokonywane czynności będą także wyłączone z wyliczenia części podatku podlegającej odliczeniu do celów art. 17 ust. 5.

72. Dlatego też należy bardziej uważnie przyjrzeć się skutkom zaliczenia dóbr wykorzystywanych jednocześnie do celów przedsiębiorstwa, jak i do celów prywatnych z jednej strony do majątku przedsiębiorstwa, a z drugiej strony do majątku prywatnego.

Konsekwencje zaliczenia dóbr do majątku przedsiębiorstwa lub do majątku prywatnego

73. Kiedy dobra nabywane są jako cztery aktywów przedsiębiorstwa podatnika, podatek VAT zapłacony od ich nabycia podlega bezpośredniemu odliczeniu, jeżeli dobra te nie będą używane w całości lub częściowo do celów transakcji nieobjętych podatkiem. Gdyby miały być wykorzystywane w całości do wymienionych celów, żadne odliczenie podatku nie byłoby możliwe. Gdyby miały być używane do wymienionych celów częściowo, to art. 17 ust. 5 określa cztery podatku podlegającej odliczeniu. Zgodnie z zasadami tego obliczenia naliczony podatek VAT podlega odliczeniu, gdy późniejsze użycie ma charakter prywatnej konsumpcji, pod warunkiem że ta konsumpcja jest opodatkowana zgodnie z art. 5 ust. 6 lub art. 6 ust. 2.

74. W tej ostatniej sytuacji, mimo iż prywatne użytkowanie podlega podatkowi VAT, podatnik, jak każdy prywatny konsument, może w niektórych przypadkach osiągnąć pewne korzyści podatkowe

z zastosowania art. 5 ust. 6 oraz art. 6 ust. 2, ponieważ mi?dzy innymi:

- odliczenie jest natychmiastowe, podczas gdy opodatkowanie jest odroczone i roz?o?one na czas prywatnego u?ytku, co zapewnia ewentualn? korzy?? z mo?liwo?ci wykorzystania tych ?rodków;
- podatek VAT jest pobierany od kosztów wykorzystywanych towarów lub us?ug, które s? prawdopodobnie ni?sze ni? cena, za jak? te towary lub us?ugi mog?yby zosta? nabyte przez podatnika jako osob? prywatn? od innego przedsi?biorcy;
- w przypadku dóbr inwestycyjnych, z uwzgl?dnieniem nieruchomości, koszt obci??aj?cy podatnika dotycz?cy ?wiadczenia „us?ugi” u?ytkowania dóbr lub nieruchomości (a tym samym podatek nale?ny) mo?e by? szczególnie niski w porównaniu do kosztu nabycia (a tym samym do podatku naliczonego podlegaj?cego odliczeniu), tak wi?c u?ytkowanie prywatne b?dzie w konsekwencji obci??one ni?szym podatkiem. Jest to korzy??, która mo?e wzrosn?? wraz ze zwi?kszeniem zakresu u?ytkowania prywatnego.

75. Je?li dobra nabywane s? jako cz??? prywatnego maj?tku podatnika, wówczas nie podlegaj? one podatkowi VAT, w zwi?zku z czym odliczenie nie jest mo?liwe. Nawet je?eli nast?pnie s? one wykorzystywane do celów przedsi?biorstwa, nadal nie powstanie prawo do odliczenia, ponieważ o istnieniu tego prawa(22) decyduje charakter, w jakim osoba nabywa dobra (jako osoba prywatna lub jako przedsi?biorca), a osoba, która przenosi dobra z maj?tku prywatnego do maj?tku przedsi?biorstwa lub umo?liwia wykorzystywanie tych dóbr do celów przedsi?biorstwa nie dokonuje odp?atnego ?wiadczenia us?ug jako podatnik. Jakikolwiek podatek naliczony od towarów lub us?ug nabytych przez osob? prywatn?, a nast?pnie wykorzystywanych do celów przedsi?biorstwa pozostaje w kosztach tych towarów lub us?ug, obci??aj?c podatnika, co w ?wietle zasady neutralno?ci podatku VAT mo?e by? postrzegane jako niew?a?ciwe.

76. Zatem je?li dobra wykorzystywane zarówno do celów prywatnych,, jak i przedsi?biorstwa, s? zaliczone do maj?tku prywatnego, b?dzie to niekorzystne dla podatnika. Je?li za? s? zaliczone do maj?tku przedsi?biorstwa, wówczas podatnik mo?e osi?gn?? korzy??, je?eli u?ytkowanie prywatne traktowane jest jako ?wiadczenie us?ug dokonane odp?atnie, zgodnie z art. 5 ust. 6 oraz art. 6 ust. 2.

77. Odniesienie przez podatnika korzy?ci lub straty odpowiada odniesieniu straty lub zysku z wp?ywów podatkowych dla w?adz fiskalnych.

78. W tych okoliczno?ciach oczywiste jest, i? mo?liwo?? wyboru zaliczenia dóbr mieszanego u?ytkowania do maj?tku przedsi?biorstwa lub do maj?tku prywatnego faworyzuje podatnika, i mo?na oczekiwa?, ?e b?dzie on zawsze wybiera? mo?liwo?? zaliczenia tych dóbr do maj?tku przedsi?biorstwa. W?adze fiskalne za? b?d? opowiada?y si? za obowi?zkowym zaliczeniem dóbr do maj?tku prywatnego w cz???ci odpowiadaj?cej u?ytkowaniu prywatnemu.

79. Jednak podczas gdy zasadnym mo?e by? twierdzenie, i? dobra przeznaczone do prywatnego u?ytkowania lub ich cz??? przeznaczona do tego u?ytkowania nie powinny podlega? systemowi podatku VAT od momentu ich nabycia, tak i? nigdy nie b?dzie mo?liwe odliczenie podatku naliczonego, to nie uwzgl?dnia ono faktu, ?e gdy dobra s? zaliczane do maj?tku prywatnego, wówczas nie istnieje mechanizm korekty, który dotyczy?by sytuacji, gdy dobra te s? nast?pnie wykorzystywane do celów przedsi?biorstwa.

80. Dok?adniej rzecz ujmuj?c, skar??cy w niniejszej sprawie mogli naby? domek letniskowy zamierzaj?c sp?dza? tam prawie ca?y rok, wynajmuj?c go jedynie, powiedzmy, na pó?tora miesi?ca. Zgodnie z uregulowaniami niderlandzkimi, jak opisano to powy?ej, musieli zaliczy?

12,5% do majątku przedsiębiorstwa i 87,5% do majątku prywatnego, odliczając w konsekwencji jedynie 12,5% podatku VAT od nabycia. W następnym roku mogli zdecydować, że zamieszkają gdzie indziej lub że dochód z czesnego wynajmu był niewystarczający i mogli przeznaczyć domek całonocnie na wynajem. Ani uregulowania niderlandzkie ani szósta dyrektywa nie przewidują mechanizmu, za pomocą którego przeniesienie do aktywów przedsiębiorstwa może prowadzić do odliczenia pozostałej części podatku naliczonego. Jednak gdyby skarżący zdecydowali się następnie sprzedać domek jako nieruchomość przeznaczoną do wynajmu, musieliby zapłacić podatek VAT od sprzedaży.

81. Natomiast gdy dobra zaliczane są do aktywów przedsiębiorstwa, a następnie przeznaczone są do użytku prywatnego, szósta dyrektywa w przepisach zawartych w art. 5 ust. 6 oraz art. 6 ust. 2 ustanawia, choć niedoskonały, mechanizm korekty.

82. Dlatego też uważam, iż utrwalone orzecznictwo Trybunału zgodnie z którym podatnikowi powinna przysługiwać możliwość wyboru, czy zaliczyć dobra inwestycyjne, wykorzystywane zarówno do celów przedsiębiorstwa, jak i do celów prywatnych, do majątku przedsiębiorstwa, czy do majątku prywatnego, jest uzasadnione z uwagi na to, że nawet jeśli taki wybór dokonywany przez podatnika może przynosić mu korzyści podatkowe, to brak takiego wyboru stawiałby go w niekorzystnej sytuacji, co byłoby niezgodne z zasadami opodatkowania podatkiem VAT i czemu trudno byłoby zaradzić. Wydaje się, że żadne inne rozwiązanie zgodne z zasadą neutralności podatkowej nie jest dostępne na mocy istniejącego ustawodawstwa bądź też w ogóle nie istnieje rozwiązanie tej kwestii.

Konsekwencje odstąpienia od przepisu art. 6 ust. 2

83. Jak wskazałem powyżej, zasięg możliwości odstąpienia przewidziany przez ostatnie zdanie art. 6 ust. 2 może polegać jedynie na traktowaniu prywatnego użytkowania, takiego jak rozpatrywane w niniejszej sprawie, jako niebędącego świadczeniem dokonany odpłatnie i przez to nieobjętym podatkiem VAT. Wskazałem także, iż takie podejście może mieć podobne konsekwencje do tych związanych z wyłączeniem wykorzystywanych dóbr z aktywów przedsiębiorstwa podatnika.

84. Jednak należy wskazać na różnice istniejące pomiędzy tymi dwoma sytuacjami.

85. Jeśli dobra nie zostały zaliczone do aktywów przedsiębiorstwa, to wówczas nigdy nie powstanie możliwość odliczenia podatku naliczonego. Jeśli są one zaliczone do aktywów przedsiębiorstwa, podatek naliczony podlega z reguły natychmiastowemu odliczeniu, w całości lub w części określonej zgodnie z art. 17 ust. 5 i art. 19 – która to część nie może uwzględniać czynności nieobjętych podatkiem VAT.

86. Jeśli państwo członkowskie uważa prywatne użytkowanie aktywów przedsiębiorstwa za niepodlegające podatkowi VAT, wówczas powstaje trudność, ponieważ następuje później zdarzenie – prywatne użytkowanie – ma wpływ ze skutkiem wstecznym na klasyfikację i przez to na możliwość odliczenia odpowiedniego podatku naliczonego, mimo iż podatek ten podlega co do zasady natychmiastowemu odliczeniu. Jak widać, nie jest możliwe uprzednie określenie faktycznego przyszłego zakresu użytkowania prywatnego w celu wyłączenia z natychmiastowego odliczenia odpowiedniej części podatku naliczonego.

87. W tym względzie znaczący może być fakt, że nie istnieje możliwość odstąpienia od przepisów art. 5 ust. 6, który dotyczy raczej prywatnego użytkowania niż użytkowania dóbr stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa. Tak więc podatkiem VAT jest zawsze obciążona prywatna konsumpcja, przez co można uniknąć problemu, który przedstawiłem powyżej.

88. W odniesieniu do usług związanych z wykorzystaniem aktywów przedsiębiorstwa zgodnie z art. 6 ust. 2, można przypuszczać, iż rzeczony użytkowanie będzie zawsze dotyczyło dóbr inwestycyjnych. Wykorzystanie innych dóbr będzie związane z konsumpcją albo z dążeniem do uniknięcia jakichkolwiek odpowiadających realiom mechanizmów księgowych do celów podatkowych.

89. O ile użytkowanie aktywów przedsiębiorstwa traktowane przez dane państwo członkowskie jako nieobjęte podatkiem VAT nie może być uwzględnione do obliczenia podlegającej odliczeniu części zgodnie z art. 17 ust. 5 i art. 19, to jednak może ono zostać uwzględnione w kontekście art. 20, który dotyczy korekty początkowego odliczenia, gdy nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określeniu kwoty odliczenia początkowego.

90. Odnośnie do dóbr inwestycyjnych, w szczególności nieruchomości, okres na dokonanie korekty określony w art. 20 pozwala na przyjęcie bardziej elastycznego podejścia wtedy, gdy użytkowanie prywatne jest traktowane jako świadczenie dokonane nieodpłatnie niż gdy używane aktywa są wyłączone z przedsiębiorstwa, zapobiegając w ten sposób, w znacznym stopniu, zarówno stracie, jakiej może doświadczyć podatnik, jak również korzyści, jaką może on w niektórych przypadkach czerpać z zastosowania art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy.

Wnioski dotyczące art. 6 ust. 2

91. W związku z powyższym uważam, iż przepisy krajowe, które nie zezwalają podatnikowi na zaliczenie dóbr inwestycyjnych w całości do majątku przedsiębiorstwa, gdy wykorzystuje od te dobra zarówno w ramach przedsiębiorstwa, jak i poza nim, w szczególności do celów prywatnych, nie są ani zgodne z art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy, ani dopuszczalne zgodnie z ostatnim zdaniem tegoż przepisu.

92. Przepisy, które traktują wykorzystywanie takich dóbr jako niebędące świadczeniem dokonany odpłatnie i przez to nieobjętym podatkiem VAT, mogą być jednak uznane za dopuszczalne na mocy tego zdania, pod warunkiem że nie powodują zakłócenia konkurencji oraz że są zgodne z mechanizmem korekty, określonym w art. 20 szóstej dyrektywy.

W przedmiocie art. 17 ust. 6

93. Pozostaje ustalić, czy przepisy niderlandzkie, będące przedmiotem postępowania, mogą zostać uznane za dopuszczalne na mocy art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy jako zawierające wyłączenie z prawa do odliczenia, przewidziane w prawie krajowym przed wejściem dyrektywy w życie.

94. Ponieważ Królestwo Niderlandów było związane zharmonizowanymi uregulowaniami dotyczącymi podatku VAT ustanowionymi w drugiej dyrektywie zanim weszła w życie szósta dyrektywa, oczywiście jest, że można zezwolić jedynie na wyłączenia zgodne z drugą dyrektywą.

95. W tej dyrektywie art. 11 ust. 1 ustanowił ogólne prawo do odliczenia, jeżeli towary i usługi wykorzystywane są do celów związanych z przedsiębiorstwem podatnika, lecz art. 11 ust. 4 zezwalał na wyłączenia z systemu odliczeń dla „pewnych towarów i usług [...], w szczególności tych używanych wyłącznie lub częściowo do potrzeb prywatnych podatnika lub jego pracowników”.

96. Zarówno sąd krajowy, jak i rząd niderlandzki twierdzi, iż sporne przepisy krajowe zostały uchwalone w związku z transpozycją art. 11 ust. 1 drugiej dyrektywy. Nawet bez tych oświadczeń wniosek taki wydaje się być uzasadniony z uwagi na fakt, iż rzeczony przepisy mają

na celu ograniczenie odliczeń do przypadków, w których dobra używane są do celów związanych z przedsiębiorstwem.

97. Komisja podnosi, iż jedynie wyłączenia, na które zezwala art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy, mogą zostać utrzymane w mocy zgodnie z art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy. Jednak rząd niderlandzki przekonuje, że uregulowania przyjęte na mocy art. 11 ust. 1 również mogą zostać utrzymane w mocy na podstawie tego przepisu.

98. Zgadzam się z twierdzeniem Komisji. Artykuł 11 ust. 1 drugiej dyrektywy został zastąpiony przez art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy. Przepisy krajowe muszą być zgodne z tym ostatnim artykułem – rozpatrywanym między innymi w związku z art. 5 ust. 6 oraz art. 6 ust. 2 – jeżeli chodzi o ich zastosowanie, które pozostało niezmienione. Artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy zastąpił art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy, lecz zezwala na utrzymanie w mocy wyłączeń, które byłyby ważne na podstawie tego przepisu.

99. Brzmienie art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy przewiduje raczej wyłączenie niektórych rodzajów towarów i usług, np. pojazdów mechanicznych, niż ogólne wyłączenie dotyczące użytkowania prywatnego, jak zostało to potwierdzone w utrwalonym orzecznictwie Trybunału dotyczącym art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy oraz przez kontekst prawny tego przepisu.

100. W mojej opinii w sprawie Lennartz(23) uznaję, iż art. 17 ust. 6 nie mógł uzasadniać utrzymania w mocy ogólnego rozróżnienia odnoszącego się do wszystkich kategorii wydatków, wyłącznie z dotyczącymi użytkowania na potrzeby przedsiębiorstwa i potrzeby prywatne, a Trybunał wyraził taki sam pogląd(24), lecz bez wyraźnego nawiązania do art. 17 ust. 6.

101. W sprawie Komisja przeciwko Francji(25) analizowała ten przepis oraz jego kontekst prawny w sposób bardziej szczegółowy. Ze źródeł, które cytowałem wynika, że rodzaje wyłączeń, jakie rozważa prawodawca, dotyczą raczej kategorii wydatków określonych za pomocą odniesienia do charakteru nabywanych dóbr niż celu, w jakim zostaną one wykorzystane. Warto zauważyć, iż w przypadkach, w których Trybunał uznał, że dane państwo członkowskie opierało się na art. 17 ust. 6 akapit drugi(26), wydaje się, iż zawsze było to rodzaj wyłączenia, o którym mowa.

102. Jak wskazali zarówno Hoge Raad w wyroku odsyłającym, jak i Komisja w swoich uwagach, powyższe stwierdzenie znajduje potwierdzenie w szczególności w wyroku Trybunału w sprawie Royscot Leasing(27).

103. Zatem nie jest możliwe uznanie przepisów będących przedmiotem sporu za mieszczące się w zakresie regulacji art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy.

Wnioski

104. W świetle powyższych rozważań Trybunał powinien moim zdaniem odpowiedzieć na pytanie przedstawione przez Hoge Raad w następujący sposób:

Ustawodawstwo krajowe, które nie zezwala podatnikowi na zaliczenie dóbr inwestycyjnych w całości do aktywów jego przedsiębiorstwa, gdy wykorzystuje on te dobra zarówno do celów przedsiębiorstwa, jak i do celów niezwiązanych z przedsiębiorstwem, w szczególności do celów prywatnych, jest sprzeczne z art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnośnie do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku – oraz nie podlega odstąpieniu, o którym mowa w ostatnim zdaniu tego przepisu.

Ustawodawstwo krajowe, które traktuje użycie takich dóbr jako świadczenie dokonane nieodpłatnie i przez to nieobjęte podatkiem VAT, może jednak być objęte wspomnianym odstępstwem, pod warunkiem że nie powoduje zakłócenia konkurencji oraz pod warunkiem że stosowane jest w połączeniu z mechanizmem korekty, określonym w art. 20 szóstej dyrektywy.

Ustawodawstwo krajowe obowiązujące w momencie wejścia w życie szóstej dyrektywy, ustanawiające ogólne wyłączenie z prawa do odliczenia wszystkich towarów i usług wykorzystywanych do celów niezwiązanych z przedsiębiorstwem, nie mieści się w zakresie art. 17 ust. 6 akapit drugi tej dyrektywy.

1 – Język oryginału: angielski.

2 – Mimo iż angielska wersja językowa wdrażanych przepisów zawiera wyrażenie „podlegający opodatkowaniu” [podczas gdy francuska wersja językowa zawiera wyrażenie „operations taxées” (czynności opodatkowane) – zobacz poniżej pkt 8], ja opowiadam się za użyciem, w niniejszym kontekście raczej słowa „opodatkowany” niż „podlegający opodatkowaniu” w odniesieniu do czynności podlegających podatkowi VAT. Pozwala to, z jednej strony, na odróżnienie takich czynności od czynności podlegających opodatkowaniu, ale zwolnionych od podatku, a z drugiej strony od tych, które nie podlegają opodatkowaniu.

3 – Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 1967, str. 1301).

4 – 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”).

5 – Niemniej jednak art. 17 ust. 5 zezwala także państwom członkowskim na odstąpienie od tej zasady, z zachowaniem pewnych granic. W szczególności przewiduje ono możliwość prowadzenia odrębnej ewidencji księgowej dla czynności podlegających opodatkowaniu i dla czynności niepodlegających opodatkowaniu oraz możliwość określenia proporcjonalnej części czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego zgodnie z przeznaczeniem dóbr i usług, na przykład podatek naliczonego mogaby podlegać odliczeniu w związku z towarami, z których podatek wykorzystywana była do czynności opodatkowanych, zaś podatek do czynności nieopodatkowanych, bez względu na wartość tych dwóch rodzajów czynności.

6 – Druga dyrektywa Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. z 14.04.1967 r., str. 1303)....

7 – Przywołany powyżej w pkt 8.

8 – pkt 41–46.

9 – pkt 47 i nast.

10 – pkt 51–61.

11 – pkt 62–71.

12 – pkt 73–82.

13 – pkt 83–90.

14 – pkt 93–103.

15 – Zobacz na przykład wyrok z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie C-160/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-6137, pkt 23.

16 – Wyrok z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-269/00 Seeling, Rec. str. I-4101 pkt 40; zob. także wyrok z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbrrecht, Rec. str. I-2775, pkt 20, oraz wyrok z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-415/98 Backsi, Rec. str. I-1831, pkt 25

17 – Wyrok z dnia 26 października 1994 r. w sprawie C-230/94 Enkler, Rec. str. I-4517, pkt 35. W odniesieniu do szerszego wyjaśnienia sposobu zapewnienia równego traktowania zobacz opinia rzecznika generalnego Ruiz-Jaraba przedstawiona w dniu 23 listopada 2004 r. w sprawie C-412/03 Hotel Scandic Gässabäck, pkt 24–32.

18 – Zobacz powyżej pkt 13.

19 – W odniesieniu do praktycznych przykładów dotyczących tego, jak system ten działa w przypadku zmiany przeznaczenia dóbr inwestycyjnych z roku na rok, zob. P. Farmer i R. Lyal „EC Tax Law” 1994, str. 196, oraz B.J.M. Terra „Europees indirect belastingrecht 2002, str. 459.

20 – Zobacz wśród najnowszych wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-77/01 EDM, pkt 53 i 54.

21 – Wyrok z dnia 11 września 2003 r. w sprawie C-155/01 Cookies World, Rec. str. I-8785, pkt 58 i 59; zob. także wyrok z dnia 27 czerwca 1989 r. w sprawie 50/88 Kühne, Rec. str. 1925, pkt 16–19.

22 – Wyrok z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. str. I-3795.

23 – Przywołany powyżej w przypisie 22, pkt 76–79.

24 – Punkt 35 wyroku.

25 – Wyrok w sprawie C-43/96, Rec. str. I-3903, pkt 12 i następujące opinii.

26 – Nawiązuj do wyroku z dnia 5 października 1999 r. w sprawie C-305/97 Royscot Leasing, Rec. str. I-6671, wyroku z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-177/99 Ampafrance, Rec. str. I-7013, wyroku z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-345/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-4493, wyroku z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 Metropol, Rec. str. I-81, wyroku z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-40/00 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-4539, oraz wyroku w sprawie Cookie's World, przywołanym w przypisie 21.

27 – Przywołany w przypisie 26, pkt 20 i następujące.