

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ELEANOR SHARPSTON

przedstawiona w dniu 11 grudnia 2008 r.(1)

Sprawa C-460/07

Sandra Puffer

przeciwko

Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz

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

Podatek VAT – Budynek wykorzystywany częściowo do celów prywatnych oraz częściowo do celów opodatkowanej działalności gospodarczej – Prawo do odliczenia podatku naliczonego od kosztów budowy – Przyporządkowanie do celów przedsiębiorstwa z natychmiastowym odliczeniem całego podatku naliczonego oraz do celów prywatnych, podlegające podatkowi należnemu, lub proporcjonalne odliczenie podatku naliczonego stosownie do części wykorzystania do celów przedsiębiorstwa i do celów prywatnych ? Równe traktowanie – Ważność krajowego wyłączenia prawa do odliczenia

1. Zgodnie z przepisami wspólnotowymi w sprawie podatku VAT oraz stosownie do ich wykładni dokonanej przez Trybunał, osoba budująca dom z przeznaczeniem częściowo do celów działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, a częściowo do celów prywatnych jest uprawniona do przyporządkowania całego domu do swojego przedsiębiorstwa, uzyskując tym sposobem natychmiastowe prawo do odliczenia całego podatku VAT naliczonego w związku z kosztami budowy. Musi ona wobec tego traktować prywatne użytkowanie części domu jako odpłatne świadczenie, podlegające należnemu podatkowi VAT. Nawet w takim stanie rzeczy, sytuacja ta może stwarzać dla niej finansową przewagę nad osobą budującą podobny dom, dla którego nie została przewidziana działalność gospodarcza podlegająca opodatkowaniu, a w konsekwencji nie powstaje prawo do odliczenia podatku naliczonego.

2. W niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, austriacki Verwaltungsgerichtshof zastanawia się, czy taka korzyść pozostaje zgodna z zasadą równego traktowania będącą z zasadami wspólnotowymi dotyczącymi pomocy państwa. Wyrażając się również zagadnienia związane z ważnością krajowego wyłączenia prawa do odliczenia przed wejściem w życie przepisów wspólnotowych w sprawie podatku VAT, a następnie zmiany tego wyłączenia z powodu braku w zakresie wykładni orzecznictwa Trybunału.

Ważące przepisy prawa wspólnotowego

Podstawowe przepisy

3. Sprawa zawisła przed sądem krajowym dotyczy domu wzniesionego w latach 2002–2004, a wiążącymi przepisami wspólnotowymi mającymi zastosowanie w sprawie jest szósta dyrektywa ws. podatku VAT(2).
4. Zgodnie z art. 2 ust. 1 wyżej wymienionej dyrektywy(3), opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega „dostawa towarów lub świadczenie usług świadczona [dokonywana] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”. W myśl art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a)(4), podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia.
5. Jednakże zgodnie z art. 17 ust. 2(5), o ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić („podatku należnego”), kwoty należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika („podatku naliczonego”). Zgodnie z art. 17 ust. 1(6), prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym podatek podlegający odliczeniu staje się wymagalny [z chwilą powstania obowiązku podatkowego (to znaczy zasadniczo wówczas, gdy towary i usługi są nabywane, a nie z chwilą ich dostarczenia)].
6. Ponieważ prawo do odliczenia powstaje jedynie w odniesieniu do towarów i usług dostarczanych do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, to w konsekwencji takie prawo nie powstaje, jeżeli są one używane do celów transakcji zwolnionych od podatku, w szczególności wymienionych w art. 13 szóstej dyrektywy(7), albo do celów transakcji zupełnie pozostających poza zakresem podatku VAT, np. świadczonych nieodpłatnie albo niewykonywanych przez podatnika występującego jako takiego [działającego w takim charakterze].

Zagadnienia związane z mieszanym wykorzystaniem

7. Szereg przepisów dotyczy trudnościami, jakie mogą wiązać się z okolicznościami, że opodatkowane dostawy towarów lub usług dla podatnika mogą być częściowo używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, a częściowo do innych celów. Jest oczywiste, iż w takich sytuacjach należy utrzymać rozróżnienie pomiędzy czynnościami opodatkowanymi a czynnościami pozostałymi oraz korelację pomiędzy odliczeniami podatku naliczonego a obciążeniem podatkiem należnym.
8. Mamy do czynienia z dwoma rodzajami mieszanego wykorzystania. Z jednej strony istnieją sytuacje, w których podatnik nabywa towary i usługi oraz wykorzystuje je częściowo do celów działalności gospodarczej, a częściowo do innych celów. Z drugiej strony, istnieją sytuacje, w których przedsiębiorstwo dokonuje własnych dostaw podlegających opodatkowaniu oraz dostaw niepodlegających opodatkowaniu.
9. Wobec powyższego, co się tyczy prywatnego wykorzystania towarów wykorzystywanych przy działalności gospodarczej oraz porównywalnych sytuacji, art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy(8) stanowi: „[z]astosowanie przez podatnika towarów stanowiących część 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 [przekazanie przez podatnika z aktywów jego przedsiębiorstwa towarów na cele prywatne podatnika lub jego pracowników bądź towarów, których podatnik wyzbywa się nieodpłatnie lub, bardziej ogólnie, które przeznacza na cele inne niż związane z jego

przedsiębiorstwem], jeżeli podatek od wartości dodanej od powyższych towarów lub ich części składowych podlega w całości lub w części odliczeniu, będzie traktowane jako dostawa odpłatna”.

10. Podobnie, co się tyczy usług, art. 6 ust. 2(9) stanowi:

„Za świadczenie usług za wynagrodzeniem uznaje się:

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

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

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

11. Tak więc, z zastrzeżeniem możliwości odstąpienia w przypadku art. 6 ust. 2, obydwa te przepisy oznaczają, że jeżeli podatnik dostarcza towary lub usługi samemu sobie ze swojego przedsiębiorstwa, lecz dla innych celów niż związane z działalnością gospodarczą, po odliczeniu podatku naliczonego od nabytych do tego celu towarów i usług, musi on w istocie pobrać od samego siebie podatek VAT od tej czynności.

12. Podstawa opodatkowania w takich przypadkach jest określana na podstawie art. 11 części A ust. 1 lit. b) i c)(10), zgodnie z którym jest nią:

„[...]

(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;

[...]”.

13. Po drugie, art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy(11) dotyczy sytuacji, w których towary lub usługi wykorzystywane są przez podatnika zarówno przy czynnościach, przy których podatek VAT podlega odliczeniu, jak i w sytuacji gdy nie podlega on odliczeniu. W takich przypadkach, zgodnie z akapitem pierwszym, „odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od wartości dodanej, jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji”.

14. Zgodnie z akapitem drugim, ta część podlegająca odliczeniu [proporcja ta] zostanie, co do zasady, ustalona zgodnie z art. 19(12) – który określa ją jako proporcję mającą [uamek mający] odpowiadać obrotowi uzyskanemu z transakcji, do których stosuje się odliczenie podatku od wartości dodanej, podzielonego przez całkowity obrót(13).

15. Ponadto art. 20 ust. 1 i 2(14) przewiduje, o ile zachodzi konieczność, korygowanie wysokości odliczonego podatku naliczonego:

„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.

Na zasadzie odstąpienia od akapitu poprzedniego, państwa członkowskie mogą ustalić korektę na okres pięciu pełnych lat, licząc od dnia, w którym towary po raz pierwszy znalazły swe zastosowanie [jeżeli korekta następuje w okresie pięciu pełnych lat, licząc od dnia, w którym towary zostały po raz pierwszy użyte].

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

[...]”.

Orzecznictwo Trybunału w zakresie wykorzystania mieszanego dóbr inwestycyjnych

16. Trybunał miał wiele sposobności dokonywania wykładni powyższych przepisów szóstej dyrektywy w zakresie wykorzystania mieszanego dóbr inwestycyjnych, a w szczególności budynków, ostatnio w wyroku w sprawie Wollny. Inne istotne wyroki to wyroki w sprawach Lennartz, Armbrecht, Bakcsi, Seeling oraz Charles i Charles-Tijmens(15).

17. W wyroku w sprawie Lennartz Trybunał ustalił zasadę, według której podatnik, który wykorzystuje towary do celów działalności gospodarczej jest uprawniony do odliczenia podatku naliczonego zgodnie z art. 17 szóstej dyrektywy, bez względu na to, w jak niewielkiej części są one wykorzystywane przy działalności gospodarczej(16).

18. W wyroku w sprawie Seeling Trybunał stwierdził, że wykorzystanie przez podatnika do celów prywatnych budynku zaliczanego w całości do aktywów przedsiębiorstwa należy traktować jako podlegające opodatkowaniu świadczenie usług (zgodnie z art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy), a zatem nie może być uważane za najem lub dzierżawę nieruchomości (które byłyby zwolnione od podatku na podstawie art. 13 cz. 4 B lit. b)(17).

19. W wyroku w sprawie Charles i Charles-Tijmens Wielka Izba potwierdziła powyższe orzecznictwo, jasno stwierdzając, że w przypadku wykorzystywania dobra inwestycyjnego do celów zarówno zawodowych, jak i prywatnych podatnik ma, na potrzeby podatku VAT, możliwość dokonania wyboru, (i) czy zaliczyć to dobro w całości do aktywów swojego przedsiębiorstwa, (ii) czy pozostawić całość w ramach majątku prywatnego, wyrażając tym samym całkowicie z systemu podatku VAT, (iii) czy też zaliczyć je do aktywów przedsiębiorstwa jedynie w zakresie wynikającym z rzeczywistego wykorzystania do celów zawodowych. Orzekła ona, że w tych ramach art. 6 ust. 2 oraz art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy sprzeciwia się ustawodawstwu krajowemu, które nie pozwala podatnikowi na zaliczenie do aktywów jego przedsiębiorstwa takich dóbr oraz nie pozwala w takim przypadku na natychmiastowe odliczenie całości podatku VAT naliczonego przy nabyciu tego dobra(18).

20. Wreszcie w wyroku w sprawie Wollny Trybunał przyjął, że podstawa opodatkowania podatkiem VAT wykorzystywania na prywatne potrzeby części budynku zaliczonego w całości przez podatnika do aktywów jego przedsiębiorstwa została określona w postaci ujemka kosztów nabycia lub budowy budynku, ustalonego z uwzględnieniem okresu na dokonanie korekty odliczeń podatku VAT przyjętego zgodnie z art. 20 tej dyrektywy. Trybunał podkreślił, że takie rozwiązanie leży w interesie równości pomiędzy podatnikami a konsumentami poprzez unikanie pewnych przypadków nieopodatkowanego ostatecznego wykorzystania(19).

21. Należy jednak stwierdzić, że Komisja Europejska złożyła wniosek do Rady Unii Europejskiej o dodanie nowego art. 168a do dyrektywy 2006/112(20), o następującym brzmieniu:

„W przypadku nabycia, budowy, renowacji albo istotnego przekształcenia nieruchomości wstępne wykonywanie prawa do odliczenia, powstającego w momencie, w którym podatek staje się wymagalny, jest ograniczone do rzeczywistego wykorzystania do celów transakcji przyznających prawo do odliczenia.

Na mocy odstąpienia od art. 26[(21)] zmiany w proporcji wykorzystania nieruchomości przewidziane w akapicie pierwszym są uwzględniane na warunkach określonych w art. 187, 188, 190 i 192[(22)] w celu sprostowania wstępnego wykonywania prawa do odliczenia.

Zmiany przewidziane w akapicie drugim są uwzględniane w okresie wskazanym przez państwa członkowskie na podstawie art. 187 ust. 1 [(23)] dla nieruchomości traktowanych jako dobra inwestycyjne”.

22. W uzasadnieniu wskazano, że nowy przepis ma na celu wyjaśnienie wykonywania prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do nabycia nieruchomości lub wniesienia budowli przeznaczonych jednocześnie do wykorzystania zawodowego i pozazawodowego, jak również do porównywalnych czynności z gospodarczego punktu widzenia w odniesieniu do takich nieruchomości. Wstępne odliczenie zostanie ograniczone do rzeczywistego wykorzystania nieruchomości do celów transakcji przyznających prawo do odliczenia. W przypadku zróżnicowanego wykorzystania natychmiastowe odliczenie w całości nie będzie już możliwe, lecz system sprostować uwzględniaby zarówno zwiększone, jak i pomniejszone zawodowe wykorzystanie. System ten zastąpiłby podatek od prywatnego wykorzystywania na podstawie art. 26 dyrektywy 2006/112 (odpowiednika art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy) w okresie na dokonanie korekty oraz funkcjonowałby w podobny sposób jak istniejący system korekty odliczeń, gdy ujemka opodatkowanych i zwolnionych czynności jest różny, oraz stosowany byłby równolegle do systemu korekty.

Przepisy „przejściowe” w sprawie wyłączeń odliczeń

23. Artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy(24) stanowi, iż Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, podejmie decyzję, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia podatku VAT, lecz zarazem zastrzega, że odliczenie podatku nie będzie w żadnym przypadku obejmować wydatków niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne.

24. W celu uregulowania sprawy w okresie oczekiwania na decyzję Rady, art. 17 ust. 6 akapit drugi stanowi: „[d]o czasu wejścia w życie powyższych przepisów państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wejścia w życie niniejszej dyrektywy”.

25. Przedmiotowe przepisy faktycznie nie zostały przyjęte, wobec czego przepis przejściowy ma w dalszym ciągu zastosowanie.

Ważne przepisy austriackie

26. Sąd odsyłający wyjaśni, że dwa przepisy Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) z 1994 r. (zwanej dalej „UStG 1994”), których zakresy zachodzą na siebie, sprzeciwiają się odliczaniu podatku naliczonego związanego z nieruchomością wykorzystywaną do celów prywatnych.

27. Z jednej strony, § 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) sprzeciwia się odliczaniu podatku naliczonego z zakresu wydatków dotyczących życia prywatnego podatnika, do których należą między innymi wydatki związane z jego mieszkaniem. Przepis ten pozostawał niezmienny przez cały czas mający znaczenie dla sprawy.

28. Z drugiej strony, § 12 ust. 2 pkt 1 reguluje odliczenia odnoszące się do nieruchomości. W momencie wejścia w życie szóstej dyrektywy w odniesieniu do Austrii z chwilą jej przystąpienia do Wspólnot(25), przepis ten nie dopuszcza żadnych odliczeń podatku naliczonego w odniesieniu do tej części budynku, która służy celom mieszkaniowym podatnika. W wyniku zmian wprowadzonych w 1997 r. wskazano, że budynki o mieszanym wykorzystaniu mogą w całości zostać przyporządkowane przedsiębiorstwu, stanowiąc część aktywów przedsiębiorstwa. Jednakże stosownie do § 6 ust. 1 pkt 16 w związku z § 6 ust. 2 i § 12 ust. 3 UStG 1994, wykorzystanie części budynku do prywatnych celów mieszkaniowych stanowi czynność zwolnioną od podatku (wyłącza ją tym samym możliwość dokonania odliczenia podatku naliczonego).

29. W dokumentach związanych z przygotowaniem ustawy w sposób wyraźny wskazano, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału dopuszczalna jest ulga podatkowa dotycząca powierzchni budynków wykorzystywanych do prywatnych celów mieszkaniowych podatników oraz że wprowadzenie zwolnienia od podatku ma na celu zapewnienie, by owo niepożądane odciążenie w sferze prywatnego wykorzystania nie doszło do skutku.

30. Wszystko wskazuje na to, iż zdaniem austriackich organów podatkowych orzeczenie w sprawie Seeling (że wykorzystanie do celów prywatnych nieruchomości stanowicej część aktywów przedsiębiorstwa nie może być uważane za zwolniony najem lub dzierżawę) nie oddziałuje na sytuację w Austrii, bowiem wyłączenie odliczeń jest objęte art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy.

31. Należy wspomnieć, iż od czasu, gdy miały miejsce okoliczności faktyczne sprawy, krajowe zwolnienie od podatku dla prywatnych celów mieszkaniowych pomieszczeń przyporządkowanych do wykorzystania zawodowego, które sprzeciwia się odliczaniu podatku naliczonego, zostało dwukrotnie zmienione(26), natomiast Rada zezwoliła Austrii w drodze odstąpienia od art. 17 ust. 2

szóstej dyrektywy na wykluczenie wydatków na towary i usługi z prawa do odliczania podatku VAT, w przypadku gdy ponad 90% tych towarów i usług wykorzystanych jest na potrzeby prywatne podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, w celach innych niż prowadzenie przedsiębiorstwa(27).

Stan faktyczny, postępowanie oraz wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

32. Sandra Puffer w okresie od listopada 2002 r. do czerwca 2004 r. prowadziła budowę domu z basenem i poinformowała urząd skarbowy, iż zamierza dokonać podlegającego opodatkowaniu wynajmu części domu do celów biurowych. W przybliżeniu 11% budynku było wykorzystywane do celów działalności gospodarczej. S. Puffer przeznaczyła na potrzeby działalności gospodarczej rzeczony dom w całości i, powołując się na wyrok Trybunału w sprawie Seeling, wniosła o odliczenie całości naliczonego podatku związanego ze wzniesieniem budynku. Urząd skarbowy nie zezwolił na odliczenie podatku obrotowego związanego z budową basenu. W odniesieniu do pozostałych kosztów budowy uznał on za zasadne odliczenie podatku naliczonego związanego z częścią budynku wykorzystywaną do celów działalności gospodarczej, wynosząc 11%.

33. S. Puffer wniosła skargę do Verwaltungsgerichtshof.

34. Po pierwsze, podnosi ona, że przeznaczenie w całości jej domu mieszkalnego do celów działalności gospodarczej zgodnie z orzecznictwem Trybunału wiążące się z prawem dokonania odliczenia podatku naliczonego w całości.

35. Sąd odsyłający wskazał, iż zgodnie z wyrokiem w sprawie Seeling, podatnik może dokonać odliczenia podatku naliczonego związanego z częścią budynku wykorzystywaną do celów prywatnych, jeżeli wykorzystuje on inną część tego budynku do celów podlegających opodatkowaniu. Jeżeli buduje on dom z przeznaczeniem do prywatnych celów, to może on dokonać odliczenia podatku VAT naliczonego, jeżeli wykorzystuje on co najmniej jedno pomieszczenie tego budynku mieszkalnego do celów swojego przedsiębiorstwa. Prywatne wykorzystanie do celów mieszkaniowych podlega opodatkowaniu zgodnie z art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy, przy czym opodatkowanie to jest rozłożone na okres dziesięciu lat. Mimo że w obu przypadkach ma miejsce całkowita konsumpcja, szósta dyrektywa przewiduje przywilej dla podatników w postaci około 5% kosztów domu oraz 25% rocznego podatku naliczonego, podczas gdy inni obywatele w zakresie takiej samej całkowitej konsumpcji nie uzyskują takiej korzyści(28). W związku z powyższym sąd odsyłający powziął wątpliwość, czy uregulowanie zawarte w szóstej dyrektywie nie pozostaje w sprzeczności z prawnospółnotowymi zasadami równego traktowania. Gdyby takie uregulowanie zostało przyjęte przez ustawodawcę austriackiego, to jest wysoce prawdopodobne, że naruszałoby ono zasadę równego traktowania określoną w art. 7 ust. 1 konstytucji federalnej. Ponadto również w odniesieniu do grupy podatników, przepisy krajowe przyjęte w wyniku transpozycji szóstej dyrektywy wprowadzają w sposób zakłócający konkurencję rozróżnienie między prywatnymi budynkami mieszkalnymi należącymi do podatników wykonujących czynności opodatkowane oraz takimi budynkami należącymi do podatników wykonujących czynności zwolnione od podatku (na przykład lekarzy), ponieważ podatnik, który wykonuje wyłączone czynności zwolnione od podatku nie ma możliwości odliczenia podatku naliczonego od prywatnego domu z uwagi na wykorzystanie do celów działalności gospodarczej jednego pomieszczenia. Pozostaje to w sprzeczności z zakazem pomocy państwa, określonym w art. 87 WE.

36. Po drugie, S. Puffer podnosi, iż w niniejszym przypadku nie zachodzą okoliczności, w których Austria jest uprawniona, zgodnie z art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, do utrzymania w mocy istniejącego wyłączenia odliczenia podatku naliczonego.

37. Sąd odsyłający zauważa, że § 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) UStG 1994 nie ulega zmianie od czasu wejścia szóstej dyrektywy w życie w odniesieniu do Austrii (a tym samym jest objęty zakresem stosowania tak zwanej klauzuli standstill, określonej w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy). Zmieniony został natomiast § 12 ust. 2 pkt 1, jednakże z zamiarem utrzymania w mocy tego samego wyłączenia odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do części budynku wykorzystywanych do celów prywatnych. Dopiero później, skutek wyroku w sprawie Seeling okazał się, że prywatne wykorzystanie budynków nie może zostać uznane za czynność zwolnioną od podatku. Zgodnie z wyrokiem w sprawie Holböck(29), także zmieniony przepis może być objęty klauzulą standstill, jeżeli w zasadniczym zakresie jest on tożsamy z poprzednim uregulowaniem. Zmieniona wersja § 12 ust. 2 pkt 1 w związku z § 6 ust. 1 pkt 16, co do skutku jest w szerokim zakresie tożsama z pierwotnym uregulowaniem, przy czym służy ona realizacji przez ustawodawcę takiego samego celu. Jeżeli jednak klauzula standstill nie obejmuje zmienionej wersji, to wymaga się zagadnienie, czy zmiana ta może mieć wpływ na ważność zachodzących na siebie przepisów zawartych w §12 ust. 2 pkt 2 lit. a).

38. W tych ramach Verwaltungsgerichtshof zwraca się z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„(1) Czy szósta dyrektywa 77/388/EWG Rady 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 (zwana dalej „szóstą dyrektywą”), w szczególności jej art. 17, narusza prawa podstawowe określone w prawie wspólnotowym (prawnospółnotowe zasady równego traktowania), ponieważ skutkuje ona tym, że podatnicy mogą nabyć własność budynków mieszkalnych wykorzystywanych na ich prywatne potrzeby mieszkaniowe (konsumpcji) o 5% taniej niż inni obywatele Unii Europejskiej, przy czym całkowita kwota tej ulgi różnie bez ograniczeń, proporcjonalnie do wysokości kosztów nabycia oraz budowy budynku mieszkalnego? Czy naruszenie takie ma miejsce również wówczas, gdy podatnicy mogą nabyć własność budynku mieszkalnego przeznaczonego na ich prywatne potrzeby mieszkaniowe, który wykorzystują oni co najmniej w niewielkim zakresie na potrzeby ich przedsiębiorstwa, o 5% taniej niż inni podatnicy, którzy nie wykorzystują ich budynków mieszkalnych w co najmniej niewielkim zakresie na potrzeby ich przedsiębiorstwa?

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

(3) Czy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy zachowuje skuteczność, jeżeli ustawodawca krajowy zmienia przepis prawa krajowego dotyczący wyłączenia możliwości odliczenia podatku naliczonego (w niniejszym przypadku § 12 ust. 2 pkt 1 UStG 1994), który był utrzymany w mocy na podstawie art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, z wyraźnym zamiarem zachowania rzeczoności wyłączenia odliczenia podatku naliczonego, a z krajowej ustawy o podatku obrotowym wynika również utrzymanie w mocy wyłączenia odliczenia podatku naliczonego, przy czym ustawodawca krajowy z powodu braku w zakresie wykładni prawa wspólnotowego [w niniejszym przypadku art. 13 cz. II B lit. b) szóstej dyrektywy], który został dostrzeżony później, przyjęł regulację, która – rozpatrywana samodzielnie – zezwala zgodnie z prawem wspólnotowym (stosownie do wykładni art. 13 cz. II B lit. b) szóstej dyrektywy dokonanej w wyroku w sprawie Seeling) na odliczenie podatku naliczonego?

W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie trzecie:

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

Ocena

39. S. Puffer, Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz (strona pozwana w post?powaniu odwo?awczym zawis?ym przed s?dem krajowym) oraz Komisja z?o?y?y pisemne i ustne uwagi przed Trybuna?em. W trakcie rozprawy rz?d austriacki popar? argumenty Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz.

40. Pomijaj?c kwesti? proponowanych przez uczestników odpowiedzi na pytania, istnieje znaczna ró?nica w ich zasadniczym podej?ciu do zagadnienia. S. Puffer i Komisja wychodz? z za?o?enia, ?e szósta dyrektywa umo?liwia podatnikom dokonanie wyboru w postaci przyporz?dkowania dóbr inwestycyjnych ca?kowicie do aktywów przedsi?biorstwa, z natychmiastowym odliczeniem ca?o?ci podatku naliczonego. Przeciwnie, Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz i rz?d austriacki (zwani dalej „w?adzami austriackimi”) podnosz?, ?e przepisy wspólnotowe nie wymagaj?, aby taki wybór by? dost?pny, lecz zezwalaj? one na odliczenia jedynie w odniesieniu do cz??ci kosztów odpowiadaj?cej wykorzystaniu zawodowemu.

41. Wobec powy?szego, nim przyst?pi? do odniesienia si? do przed?o?onych pyta?, najpierw zbadam stanowisko w?adz austriackich.

W przedmiocie stanowiska w?adz austriackich

42. Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz twierdzi, ?e sformu?owanie szóstej dyrektywy nie wymaga wyja?nienia, ani nie wstrzymuje nadanej jej przez Trybuna? wyk?adni.

43. Zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a), prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje w takim zakresie, w jakim towary i us?ugi, których on dotyczy s? wykorzystywane dla celów w?asn?ch dostaw podlegaj?cych opodatkowaniu. Zgodnie z art. 6 ust. 2, wykorzystanie aktywów przedsi?biorstwa do prywatnych celów nale?y traktowa? jako dostaw? w?asn? podlegaj?c? opodatkowaniu, je?eli powsta?o prawo do odliczenia(30). W konsekwencji najpierw zachodzi konieczno?? ustalenia w jakich cz??ciach ma miejsce ich wykorzystanie do celów przedsi?biorstwa i do celów prywatnych, co z kolei okre?li cz??? podatku naliczonego, co do którego powsta?o prawo do odliczenia. Wykorzystanie do celów prywatnych b?dzie wówczas stanowi? w?asn? dostaw? podlegaj?c? opodatkowaniu jedynie w zakresie, w jakim dotyczy ona towarów wchodz?cych w cz??? nabyt? do wykorzystania przez przedsi?biorstwo, co do którego istnieje prawo do skorzystania z odliczenia(31). Przyporz?dkowanie do aktywów przedsi?biorstwa nie mo?e samo w sobie spowodowa? powstania prawa do odliczenia, bo wówczas zwrot „podlegaj?cy w ca?o?ci lub w cz??ci odliczeniu” sta?by si? bezprzedmiotowy. Zatem w?adze austriackie rozumuj? w ten sposób, ?e dobra inwestycyjne mog? zosta? przyporz?dkowane do aktywów przedsi?biorstwa z chwil? ich nabycia, powoduj?c powstanie prawa do odliczenia w odniesieniu do cz??ci oddanej wówczas do wykorzystania podlegaj?cego opodatkowaniu w przedsi?biorstwie (które mo?e wynosi? nawet 0%), z zastrze?eniem korekty wst?pnego odliczenia zgodnie z art. 20 szóstej dyrektywy w celu odzwierciedlenia zmian w cz??ciach wykorzystania do celów przedsi?biorstwa i do celów prywatnych w okresie na dokonanie odliczenia.

44. Na tej podstawie w?adze austriackie kwestionuj? stwierdzenia Trybuna?u(32), z których

wynika, że osoba, która wykorzystuje towary czysto na potrzeby przedsiębiorstwa, a czysto na potrzeby prywatne a która dokonała odliczenia w całości lub w części podatku naliczonego od nabycia, uznawana jest za osobę korzystającą z towarów w całości do potrzeb własnych opodatkowanych czynności w rozumieniu art. 17 ust. 2, wobec czego jest uprawniona do dokonania natychmiastowego odliczenia całości podatku naliczonego. Wyrażone poglądy, że Trybunał wprowadzi bezzasadny i okrutny wykładni przepisów, wywodzić prawo do dokonywania odliczeń podatku naliczonego od późniejszych własnych dostaw podlegających opodatkowaniu w postaci wykorzystania do prywatnych celów.

45. Ponadto wadze austriackie dążą do obalenia szeregu innych argumentów, które ich zdaniem mogły być postrzegane jako wspierające prawo do odliczenia w całości w przypadku mieszanego wykorzystania. Z jednej strony porównawcze wyjaśnienie art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2, a z drugiej strony art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy przedstawione przez rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie Charles i Charles-Tijmens(33) jest niekonsekwentne i zostało skonstruowane wyłącznie w celu wybrnięcia z trudności powstających przy pełnym odliczeniu. Jego wniosek w sprawie Seeling(34), wypływający z uzasadnienia wniosku Komisji dot. szóstej dyrektywy, że obciążenie podatkiem należnym na podstawie art. 6 ust. 2 lit. a) zostało wybrane jako alternatywa wobec ograniczenia prawa do odliczenia – bynajmniej nie stanowi potwierdzenia dla odliczenia w całości dla wszystkich dóbr wykorzystania mieszanego. Natomiast w przypadku wykorzystania mieszanego budynku przez podatnika dokonującego wyłącznie czynności zwolnionych od podatku, to podatek należny z tytułu wykorzystania do prywatnych celów byłby inny w każdym roku w zależności od obrotu wygenerowanego przez te czynności (zgodnie z systemem proporcjonalnym, o którym mowa w art. 17 ust. 5), a nie według części wykorzystania do prywatnych celów, co prowadziłoby do absurdalnego rezultatu.

46. Jestem w stanie zrozumieć przywołanie przez wadze austriackie wyrażonego okrutnego rozumowania zawartego w pkt 26 wyroku w sprawie Lennartz. W tym miejscu Trybunał stwierdził, że „osoba, która wykorzystuje towary czysto na potrzeby przedsiębiorstwa, a która z chwilą nabycia towarów uzyskuje zwrot podatku naliczonego w całości lub w części, uznawana jest za osobę korzystającą z towarów w całości dla potrzeb własnych opodatkowanych czynności w rozumieniu art. 17 ust. 2. W konsekwencji osoba taka jest, co do zasady, uprawniona do natychmiastowego odliczenia całości podatku naliczonego zapłaconego przy nabyciu towarów”. Jednakże Trybunał nigdy nie powtórzył tego sformułowania. Odesłania do niego zostały sparafrazowane w następujący sposób: „[j]eżeli podatnik zdecyduje się traktować dobra inwestycyjne wykorzystywane jednocześnie do celów zawodowych i celów prywatnych jako dobra należące do przedsiębiorstwa, to podatek VAT naliczony przy nabyciu tych dóbr podlega, co do zasady, całkowitemu i bezpośredniemu odliczeniu”(35). Uważam, iż Trybunał miał jedynie powyższe na myśli, pomimo być może niezbyt szczerego sformułowania zawartego w wyroku w sprawie Lennartz.

47. Zasadniczo jednakże kwestia pozostaje podstawowa różnica w podejściu do zagadnienia w utrwalonym orzecznictwie Trybunału a alternatywną analizę przedstawioną przez wadze austriackie, przy czym oba podejścia dążą do rozwiązania problemu pogodzenia prawa do natychmiastowego odliczenia całości podatku naliczonego od towarów wykorzystywanych do celów czynności podlegających opodatkowaniu z nieuchronnością, że niektóre towary zostaną ostatecznie wykorzystane dla odmiennych celów niż te, do których były pierwotnie przeznaczone.

48. W tym względzie nie uważam, aby przepisy szóstej dyrektywy były aż tak oczywiste, że dokonana ich wykładnia przez Trybunał jest zbędna. Podnoszenie tego argumentu przez wadze austriackie nie wydaje się szczere, w sytuacji gdy jednocześnie przedstawiają one zaproponowaną przez siebie wykładnię w argumentach zawartych na kilkunastu stronach pisemnych uwag. Jeżeli istniałaby taka jasność, to wystarczyłoby przywołanie samych

przepisów.

49. Wydaje mi się, że różnica w podejściu do zagadnienia opiera się na innym rozumieniu pojęcia przyporządkowywania towarów do aktywów przedsiębiorstwa. Choć w art. 5 ust. 6 oraz art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy jest mowa o towarach stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa, to przepisy faktycznie nie zawierają definicji pojęcia przyporządkowania towarów do tych aktywów, ani się na nie posługują. Pojęcie to zostało wypracowane w orzecznictwie, począwszy od wyroku w sprawie Lennartz. Parafrazując ten wyrok, przyporządkowanie ma miejsce wówczas, gdy podatnik jako taki występuje [działający w takim charakterze] (a więc nie w charakterze osoby prywatnej) i nabywa towary do celów swojej działalności gospodarczej (na którą mogą oczywiście składać się zarówno czynności podlegające opodatkowaniu, jak i czynności zwolnione od podatku).

50. Według Trybunału, takie przyporządkowanie (pod warunkiem że można ustalić jego autentyczność w świetle wszystkich okoliczności, lecz bez względu na rzeczywistą możliwość wykorzystania do celów przedsiębiorstwa(36)) określa prawo do odliczenia – oraz wymaga, aby późniejsze wykorzystanie do celów prywatnych zostało opodatkowane. Charakter, w jakim dana osoba występuje przy nabywaniu towarów oraz cel, w jakim są one nabywane określa, czy towary te zostają ulokowane w sferze działalności gospodarczej, a w konsekwencji podlegają przepisom w sprawie podatku VAT, albo zostają ulokowane w sferze prywatnej, a wówczas przepisy w sprawie podatku VAT nie mają zastosowania. Co się tyczy pierwszego przypadku, to mogą one nadal zostać przeniesione do sfery prywatnej, z zastrzeżeniem zapłacenia podatku należnego (w zakresie w jakim powstawało prawo do odliczenia podatku naliczonego, ponieważ działalność gospodarcza podlega opodatkowaniu), utrzymując tym sposobem neutralność podatkową wobec podatnika. W tym drugim przypadku, wszelkie przeniesienia do sfery działalności gospodarczej niosą za sobą karę: nie będzie możliwości uzyskania zwrotu podatku naliczonego, którego nie można było odliczyć, ponieważ nabycie miało miejsce dla prywatnych celów, jednakże wartość towarów (w tym podatku naliczonego, którego zwrotu nie będzie można uzyskać) stanowiłoby część kwoty podlegającej opodatkowaniu, jeżeli byłoby wykorzystywane do celów opodatkowanych czynności(37).

51. Natomiast w sprawie austriackiej wyrażę pogląd, o ile dobrze je zrozumiałam, że przyporządkowanie do aktywów przedsiębiorstwa może być po prostu działaniem w zakresie „posiadania”. W zakresie w jakim towary są przeznaczone do celów prywatnych, to mogą one jednak zostać przyporządkowane do działalności gospodarczej podatnika, lecz spowodują powstanie (w drodze mechanizmu korekty) prawa do odliczenia, jeżeli zostaną one faktycznie wykorzystane do celów przedsiębiorstwa.

52. Taka wykładnia ma swoje dobre strony. Takim sposobem unikniemy by ujemnych stron nieodwracalnie związanych z przeniesieniem dóbr ze sfery prywatnej do sfery działalności gospodarczej, a także unikniemy by ulg podatkowych dla podatników, którzy pozostają w centrum niniejszej sprawy. Nie wydaje się ona równie sprawna?adnych powa?nych trudno?ci związanych z niespójnością istoty systemu podatku VAT, co można dostrzec w jej podobieństwie do zmiany przepisów, o którą obecnie wnosi Komisja(38).

53. Odmawia ona jednak podatnikom prawa do natychmiastowego odliczenia w przypadkach odroczonego wykorzystania w przedsiębiorstwie przy tymczasowym wykorzystaniu do celów prywatnych. Choć mogłaby ona zostać wpasowana do ogólnego systemu podatku VAT, to nie jest ona w sposób bardziej oczywisty bardziej po?dana w tym względzie od wykładni zawartej w konsekwentnym orzecznictwie Trybunału, a z pewno?ci? nie jest ona podyktowana jasnym sformułowaniem przepisów.

54. Nie uważam również, aby krytyka obecnego orzecznictwa przez w sprawie austriackie byłaby

uzasadniona.

55. Przy podejściu Trybunału, dobra przyporządkowane do aktywów przedsiębiorstwa muszą być traktowane jako wykorzystywane do celów przedsiębiorstwa. Wobec powyższego wszelkie wykorzystanie do celów prywatnych staje się podlegającym opodatkowaniu wykorzystaniem do celów przedsiębiorstwa, przy czym podatnik dokonuje dostawy dla samego siebie, tak jakby dokonywał dostawy któremukolwiek innemu konsumentowi koścowemu. Tak jednak będzie jedynie w sytuacji, jeżeli istnieje wstępne prawo do odliczenia, natomiast zakres tego prawa jest uzależniony od czynności czynności podlegających opodatkowaniu i zwolnionych od podatku, których podatnik rzeczywiście dokonuje. Powyższe stanowi wyjaśnienie zwrotu „podlega w całości lub w części odliczeniu” oraz wyjaśnienie przedstawione przez rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w pkt 59 i 60 jego opinii do sprawy Charles i Charles-Tijmens. Ponadto uważam, że niewłaściwe zrozumienie tego punktu doprowadziło w adze austriackie do dostrzeżenia absurdalności w okolicznościach, że jeżeli podatnik wykonuje zarówno czynności podlegające opodatkowaniu, jak i zwolnione od podatku, to dokonane przez niego odliczenie podatku naliczonego w odniesieniu do mienia wykorzystywanego zarówno do celów przedsiębiorstwa, jak i prywatnych celów, może zostać skorygowane na podstawie relacji pomiędzy czynnościami podlegającymi opodatkowaniu a czynnościami zwolnionymi od podatku, natomiast nie będzie określone wyrażenie przez relację wykorzystania do celów przedsiębiorstwa a wykorzystania do celów prywatnych. Wreszcie co się tyczy odesłania rzecznika generalnego F.G. Jacobsa do uzasadnienia wniosku w sprawie szóstej dyrektywy, to o ile cytowane przez niego fragmenty mogą nie wyrażać wprost zamiaru dopuszczenia pełnego odliczenia w przypadku mieszanego wykorzystania towarów, to z pewnością są one zgodne z takim zamiarem i na niego wskazują.

56. Konkludując powyższe zagadnienie, nie jestem przekonana, że argumentacja w adze austriackich w jakikolwiek sposób uzasadnia obalenie utrwalonego orzecznictwa Trybunału w tej dziedzinie. W najlepszym wypadku stanowi ona alternatywną analizę, która nie jest bez zalet, lecz w żadnym wypadku nie jest ona, jak to usiłują przedstawić w adze austriackie, jedynie i nieuchronnie wykładni przepisów. Jeżeli tym niemniej Trybunał miałby rozważyć obalenie orzecznictwa za możliwe, to wymagałoby to przekazania sprawy szerszemu skądowi, z ponownym otwarciem postępowania ustnego. W takim wypadku byłoby pożądanym zaprosić pozostałe państwa członkowskie do przedłożenia uwag, ponieważ jest to sprawa, która dotyczy całego systemu podatku VAT. Zauważam jednak, że żadne państwo członkowskie poza Austrią nie uznało za konieczne zareagować na pisemne uwagi Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz w niniejszej sprawie.

57. Wobec powyższego przystępuję do zbadania czterech pytań sędzi odсыājcego przy załozeniu, że wykładnia Trybunału szóstej dyrektywy w odniesieniu do towarów o mieszanym wykorzystaniu nie podlega dyskusji.

W przedmiocie pytania pierwszego: zasada równego traktowania

58. Nie można kwestionować, że podatnik uprawniony do natychmiastowego odliczenia całości podatku naliczonego od nabywanych przez niego towarów, przyporządkowanych przedsiębiorstwu, a następnie uiszczanie podatku należnego w sposób progresywny w trakcie wykorzystania tych towarów do celów prywatnych – może korzystać z wyjątkowej ulgi finansowej na tle innych osób, które nabywają podobne towary w charakterze osób prywatnych, a w konsekwencji nie mają one możliwości odliczenia podatku naliczonego(39). Ta ulga zawsze wystąpi, choć jej dokładny zakres zależy od szeregu zmiennych(40). Wobec powyższego nie zachodzi konieczność odniesienia się do wyliczeń szacunkowych, że podatnik może uzyskać 25% rocznego podatku VAT lub 5% całkowitych kosztów budowy w przypadku nieruchomości w Austrii. Wystarczy stwierdzić, że występuje różnica w traktowaniu, której nie można lekceważyć.

59. Zasada równego traktowania wymaga, aby sytuacje porównywalne nie były traktowane w różny sposób, chyba że takie zróżnicowanie jest obiektywnie uzasadnione(41). Co się dotyczy okoliczności sprawy, należy postawić pytanie, czy podatnik i prywatna osoba znajdują się w porównywalnych sytuacjach, czy też zróżnicowanie pomiędzy nimi jest obiektywnie uzasadnione?

60. System opodatkowania wykorzystania aktywów przedsiębiorstwa do celów prywatnych został konkretnie opracowany w celu zapobieżenia bardziej istotnej nierówności w traktowaniu, która powstałaby, jeżeli podatnicy mogliby przeznaczyć aktywa, w odniesieniu do których skorzystali z całkowitego odliczenia podatku naliczonego, do prywatnych celów bez konieczności dalszego rozliczenia się z podatku VAT. Jednakże istnienie mniejszej nierówności w traktowaniu nie można po prostu uzasadniać brakiem większej nierówności w traktowaniu. W dalszym ciągu należy wykazać, że wynika ona z obiektywnego zróżnicowania sytuacji mającego znaczenie dla zróżnicowanego traktowania.

61. W niniejszej sprawie zgadzam się z Komisją, że podatnik i prywatny właściciel znajdują się w odmiennych sytuacjach. Dla prywatnego właściciela, nieruchomość jest całkowicie przeznaczona do celów prywatnych. W przypadku podatnika jest ona częściowo wykorzystywana do celów przedsiębiorstwa, z możliwością zmiany części tego wykorzystania. Jeżeli podatek VAT stanowi składnik kosztu nabycia i konserwacji towarów, w tym dóbr inwestycyjnych i nieruchomości, to musi on zostać ostatecznie poniesiony przez „konsumenta” końcowego – to znaczy osobę wykorzystującą towary do celów prywatnych – lecz musi pozostać zupełnie neutralnym wobec podatnika. Podatnik, który nabywa towary w charakterze osoby prywatnej, musi ostatecznie ponieść taki sam ciężar podatku VAT, jak osoba niebędąca podatnikiem. Jeżeli następnie pragnie on wykorzystać towary do celów przedsiębiorstwa, to nie może on uwolnić się od tego podatku, który wówczas dla odmiany obciąża jego działalność gospodarczą w sposób niezgodny z wymogiem neutralności podatku VAT dla podatników, a w konsekwencji stawia go w niekorzystnej sytuacji względem innych podatników będących jego konkurentami(42). To dokładnie z tej przyczyny – na co wskazała S. Puffer, z pewnością wiadomości o konsekwencji – Trybunał jasno stwierdził, że podatnik musi mieć możliwość wyboru przyporządkowania towarów o mieszanym wykorzystaniu do aktywów przedsiębiorstwa, przy późniejszym opodatkowaniu wykorzystania do celów prywatnych.

62. Komisja również zwróciła uwagę na okoliczność, że podatnicy są nie tylko podmiotami gospodarczymi, którzy wnoszą swój wkład do realizacji celu Wspólnoty Europejskiej promowania rozwoju działalności gospodarczej, a więc w tym kontekście ponoszą określone ryzyko ze swoimi aktywami, lecz również w szczególności są poborcami podatku VAT, odpowiedzialnymi za jego uiszczenie organom podatkowym. Osoby korzystające jedynie z towarów lub konsumujące je do swoich prywatnych celów nie mogą oczekiwać, aby były traktowane identycznie jak podmioty gospodarcze we wszystkich sprawach związanych z podatkiem VAT.

63. W świetle powyższego na pytanie pierwsze szacunkowo udzieliłbym odpowiedzi

przeczyć.

W przedmiocie pytania drugiego: pomoc państwa

64. Sąd odsyłający dąży również do ustalenia, czy ta sama ulga, z której korzystają podatnicy, których czynności podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT, lecz z której nie korzystają podatnicy, których czynności są zwolnione z podatku, może stanowić pomoc państwa, która jest zakazana w art. 87 WE. Dodatkowo rzecz ujmując, zwraca się on z pytaniem, czy przepis krajowy przyjęty w celu transpozycji szóstej dyrektywy, przyznający taką względną ulgę, nie narusza art. 87 WE.

65. Sposób, w jaki zostało sformułowane pytanie nasuwa dwie uwagi wstępne.

66. Po pierwsze, z informacji przedstawionych Trybunałowi wynikałoby, że obowiązujące przepisy austriackie nie dopuszczają takiego rezultatu. W rzeczy samej, tylko w sytuacji, w której przepisy wywołują natychmiastowe odliczenie całości podatku naliczonego w okolicznościach sprawy powodującej, że pytanie trzecie i czwarte sądu krajowego mają znaczenie dla sprawy. Jeżeli tak, to drugie pytanie w jego sformułowanej postaci jest czysto hipotetyczne. Jednakże wykładnia prawa krajowego należy do sądu krajowego, wobec czego odnosi się do tego pytania, zakładając, że podstawowe założenie jest prawidłowe.

67. Po drugie, art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy określa podatnika jako „każdą osobę wykonującą samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą”, to znaczy wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi w szczególności z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem osiągnięcia stałego zysku, „bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności”. W konsekwencji w rozumieniu tych przepisów osoba wykonująca wywołując czynności zwolnione pozostaje „podatnikiem”. Nie posiada ona jednak żadnych praw bądź obowiązków osoby wykonującej czynności opodatkowane, a w konsekwencji nie podlega żadnym skutkom, jakie podatek wywiera dla tej drugiej osoby. Krótko mówiąc, co się tyczy podatku VAT, to znajduje się ona praktycznie w takim samym położeniu, jak w swoim życiu prywatnym.

68. Uważam, iż na samo pytanie można udzielić wywołując odpowiedzi przeczącej.

69. Artykuł 87 ust. 1 WE stanowi, że „wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłada lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów jest niezgodna ze wspólnym rynkiem w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi”. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, zakwalifikowanie danego środka jako „pomocy” w rozumieniu tego przepisu wymaga spełnienia wszystkich przewidzianych w nim przesłanek. Po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi przyznawać beneficjentowi korzyść. Po czwarte, musi zakładać lub grozić zakłóceniem konkurencji(43).

70. W tym miejscu różnica w traktowaniu pomiędzy podmiotami gospodarczymi wykonującymi jedynie opodatkowane dostawy a podmiotami dokonującymi zwolnionych dostaw (przy, można dodać, całym zakresie pośrednich sposobów traktowania dla tych, którzy dokonują zarówno opodatkowanych, jak i zwolnionych dostaw) nie może być przypisywana jednemu państwu, a drugiemu już nie. Stanowi ona integralną część systemu podatku VAT ustanowionego przez

wspólnotowe przepisy harmonizujące, które muszą być transponowane w taki sam sposób przez wszystkie państwa członkowskie. W konsekwencji nie ma tu miejsca interwencja państwa ani wpływ na wymiany handlowe między państwami członkowskimi. Komisja dodała, że korzyść przyznana odbiorcy musi, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, być selektywna, a tymczasem, tak nie jest w przypadku Rodka, który, pomimo że przyznaje korzyść odbiorcy, to jest on uzasadniony charakterem bardziej ogólnego systematyki systemu, której jest częścią(44). Ponieważ pierwsze trzy przesłanki nie zostały spełnione, to różnica w traktowaniu nie może naruszać art. 87 WE.

71. Zauważam również, że system zwolnień został tak skonstruowany, aby konkurencja pomiędzy opodatkowanymi dostawami a zwolnionymi dostawami została zminimalizowana, tak aby różnicowane traktowanie podmiotów gospodarczych dostarczających oba rodzaje dostaw nie zakładało w większości przypadków(45) konkurencji.

W przedmiocie pytania trzeciego: zmiana § 12 ust. 2 pkt UStG 1994

72. Paragraf 12 ust. 2 pkt 1 UStG 1994 w brzmieniu na dzień 1 stycznia 1995 r. oraz przed tą datą stanowił: „[d]ostawy lub inne usługi związane z budową lub konserwacją (remontem) budynków uważane są za dokonane w celach działalności gospodarczej, w zakresie w jakim wynagrodzenie za nie stanowi koszty operacyjne lub koszty reklamy w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym”.

73. W zakresie w jakim taki przepis stanowi wyłączenie prawa do odliczenia podatku naliczonego w tym czasie, to taki przepis może zostać utrzymany, zgodnie z art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, do czasu – na chwilę obecną nieznanego – a Rada zadecyduje, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia.

74. Trybunał stwierdził, że jeżeli po wejściu w życie szóstej dyrektywy państwo członkowskie dokona zmiany swoich przepisów w ten sposób, że zostanie zmniejszony zakres istniejących wyłączeń, a w konsekwencji zbliżyć je do ogólnego systemu odliczeń określonego w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, to przepisy te należy uważać za objęte art. 17 ust. 6 akapit drugi(46). Na zasadzie przeciwieństwa, jeżeli zmiana wywiera skutek w postaci zwiększenia istniejących wyłączeń, odchodząc tym sposobem od celu dyrektywy, to nie będzie ona objęta art. 17 ust. 6 akapit drugi, a w konsekwencji uchybia ona art. 17 ust. 2(47).

75. Jednakże z postanowienia odsyłającego wynikaoby, że w niniejszej sprawie powstała sytuacja, w której wyłączenie prawa do odliczenia podatku naliczonego, w przypadkach gdy podatek należy być co do zasady wymagalny (to znaczy, prywatne wykorzystanie towarów przyporządkowanych do aktywów przedsiębiorstwa) zostało następnie przekształcone w zwolnienie od podatku należnego pociążąc za sobą niemożliwość odliczenia podatku naliczonego.

76. Verwaltungsgerichtshof powołuje się na pkt 41 wyroku w sprawie Holböck(48), w którym Trybunał potwierdził swoje orzecznictwo, że przepis krajowy przyjęty po dacie ustanowionej w klauzuli „standstill” nie jest automatycznie wyłączony z odstępstwa ustanowionego w przedmiotowym przepisie wspólnotowym. Jeżeli w zasadniczym zakresie jest on tożsamy z poprzednim uregulowaniem albo ogranicza się do zmniejszenia lub wyeliminowania przeszkód zawartych we wcześniejszym uregulowaniu dla korzystania z praw i wolności, to będzie ono nadal objęte odstępstwem. „Na zasadzie przeciwieństwa, uregulowania oparte na podejściu, które różni się od poprzednich przepisów i które ustanawia nowe procedury nie może być traktowane jako uregulowanie istniejące w dniu ustanowionym w przedmiotowym przepisie wspólnotowym”.

77. Pozostaje mi tylko zgodzić się z Komisją, że zmiana przepisów austriackich opisanych w postanowieniu odsyłającym mieści się w kategorii przewidzianej w ostatnim zdaniu punktu

przywołanego powyżej. W tym zakresie pozostaje bez znaczenia, czy ustawodawca krajowy wprowadził zmianę w oparciu o prawidłowe bądź błędne wykładni prawa wspólnotowego. Jednakże orzeczenie w sprawie Seeling, że wykorzystanie nieruchomości aktywów przedsiębiorstwa dla celów prywatnych, w odniesieniu do którego podatek naliczony został odliczony, nie może być uważane za zwolnione od podatku najem lub dzierżaw, natomiast musi być traktowany jako opodatkowana dostawa dla samego siebie, sprzeciwia się dokonanej zmianie.

W przedmiocie pytania czwartego: skutki dla § 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) UStG 1994

78. Sąd krajowy dąży do ustalenia, czy zmiana § 12 ust. 2 pkt 1 UStG 1994 oznacza, że nie jest ona objęta klauzulą standstill określoną w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy oraz czy w rezultacie zakresów zachodzących na siebie wyłączeń odliczenia zawarte w § 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) również traci ochronę wynikającą z tej klauzuli.

79. S. Puffer podnosi, że § 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) – który w istocie stanowi w drodze odwołania do przepisów o podatku dochodowym, że wydatki na utrzymanie, w tym na prywatne mieszkanie, nie mogą spowodować powstania prawa do odliczenia – w istocie nie ma zastosowania w odniesieniu do wydatków związanych z budową domu, a w każdym bądź razie, nie był pierwotnie poddawany takiej wykładni.

80. Jest oczywiste, że do sądu krajowego należy określenie wagi przedmiotowego przepisu. Określił on w postanowieniu odsyłającym przepisy § 12 ust. 2 pkt 1 oraz § 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) jako „zakresy, które zachodzą na siebie”, natomiast nie wyjaśnił, w jakim zakresie są one wzajemnie niezależne bądź samodzielne. Jest dla mnie oczywiste, że jeżeli wykładnia i/lub stosowanie wyłączenia prawa do odliczenia, o którym mowa w ust. 2 pkt 2 lit. a) są zależne od istnienia wyłączenia, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, za ten drugi przepis jest niezgodny z przepisami szóstej dyrektywy, a zatem nie jest objęty klauzulą standstill, to wywiera to odpowiedni wpływ na ust. 2 pkt 2 lit. a). Jeżeli natomiast jest to samodzielne wyłączenie prawa do odliczenia, które istniało przed 1995 rokiem i nie zostało od tego czasu zmienione, to jest ono objęte klauzulą standstill.

81. Wreszcie ponownie zwracam uwagę, że pytanie trzecie i czwarte są odsyłającego wydają się opierać na innym założeniu od tego, które leży u podstaw pytania drugiego. Pytanie drugie zakłada, że przepisy austriackie umożliwiają podatnikom przyporządkowanie mienia nieruchomego do aktywów przedsiębiorstwa oraz że korzystają z natychmiastowego odliczenia w całości w zakresie, w jakim przedsiębiorstwo dokonuje opodatkowanych dostaw, natomiast pytanie trzecie i czwarte zakłada, że przepisy austriackie sprzeciwiają się takiemu odliczeniu. Rozstrzygnięcie takich kwestii należy do sądu krajowego.

Wnioski

82. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił następujących odpowiedzi na przedłożone pytania:

(1) Nie ma miejsca naruszenie zasady równego traktowania w fakcie, że wspólnotowe dyrektywy w sprawie podatku VAT uprawniają podatnika do natychmiastowego odliczenia w całości podatku naliczonego od nabywanych przez niego towarów, przyporządkowanych przedsiębiorstwu, a następnie uiszczanie podatku należy w sposób progresywny w trakcie wykorzystania tych towarów do celów prywatnych – może korzystać z wyjątkowej ulgi finansowej na tle innych osób, które nabywają podobne towary w charakterze osób prywatnych, a w konsekwencji nie mają one możliwości odliczenia podatku naliczonego.

(2) Przepis krajowy przyjęty w celu dokonania transpozycji wspólnotowych dyrektyw

dotyczących podatku VAT przyznający tak? ulg? podatnikom nie narusza art. 87 WE.

(3) Klauzula standstill w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy nie obejmuje przypadków, w których wcześniej istniejące wyłączenie prawa do odliczenia podatku naliczonego, w przypadkach gdy podatek należałby co do zasady wymagalny został następnie przekształcone w zwolnienie od podatku należącego pociągające za sobą niemożliwość odliczenia podatku naliczonego.

(4) Jeżeli wcześniej istniejące wyłączenie prawa do odliczenia zostanie zatem przekształcone w zwolnienie, a w konsekwencji nie jest objęte klauzulą standstill z art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, to wszelkie inne wyłączenia, których wykładnia i/lub stosowanie są uzależnione od istnienia wcześniejszego wyłączenia również nie zostaną objęte klauzulą standstill. Natomiast samodzielne wyłączenie prawa do odliczenia, które istniało przed 1995 rokiem i nie zostało od tego czasu zmienione, pozostaje objęte klauzulą.

1 – Język oryginału: angielski.

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. 1977, L 145, s. 1, wielokrotnie zmieniana, zwana dalej „szóstą dyrektywą”). Została ona zastąpiona dyrektywą Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2007 r., z myślą o ujęciu wszystkich właściwych przepisów w jasny i racjonalny sposób, nadając im nową strukturę i brzmienie, bez wprowadzania, co do zasady, zmian merytorycznych w dotychczas obowiązujących przepisach. Dalsze odwołania do przepisów dyrektywy 2006/112 nie oznaczają, że sformułowania są identyczne z odpowiadającymi im przepisami szóstej dyrektywy.

3 – Zobacz art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112.

4 – Zobacz art. 73 dyrektywy 2006/112.

5 – Zobacz art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112.

6 – Zobacz art. 167 dyrektywy 2006/112.

7 – Zobacz art. 131–137 dyrektywy 2006/112. W szczególności art. 13 cz. B lit. b) szóstej dyrektywy zawiera zwolnienie od podatku dla najmu i dzierżawy nieruchomości; jednakże art. 13 cz. C lit. a) upoważnia państwa członkowskie do dania podatnikom prawa wyboru dotyczącego opodatkowania takiego najmu i dzierżawy nieruchomości [art. 135 ust. 1 lit. I) oraz art. 137 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112].

8 – Zobacz art. 16 dyrektywy 2006/112.

9 – Zobacz art. 26 dyrektywy 2006/112.

10 – Zobacz art. 74 i 75 dyrektywy 2006/112.

11 – Zobacz art. 173 dyrektywy 2006/112.

12 – Zobacz art. 174 i 175 dyrektywy 2006/112.

13 – 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 możliwości określenia proporcjonalnej części czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego zgodnie z przeznaczeniem dóbr i usług, na przykład poświadczenia podatku naliczonego mogłyby podlegać odliczeniu w związku z towarami, z których poświadczenia wykorzystywana była do czynności opodatkowanych, zaś poświadczenia do czynności nieopodatkowanych, bez względu na wartość tych dwóch rodzajów czynności.

14 – Zobacz art. 184–192 dyrektywy 2006/112.

15 – Wyroki Trybunału: z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. s. I-3795; z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbricht, Rec. s. I-2775; z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-415/98 Bakcsi, Rec. s. I-1831; z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-269/00 Seeling, Rec. s. I-4101; z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-434/03 Charles i Charles-Tijmens, Zb.Orz. s. I-7037 i z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-72/05 Wollny, Zb.Orz. s. I-8297.

16 – W szczególności pkt 26–28 oraz pkt 35 wyroku.

17 – Punkty 40–56 wyroku.

18 – Punkt 23 i 36 wyroku.

19 – Punkty 20–53 wyroku, w szczególności pkt 48 oraz 53.

20 – KOM(2007) 677 wersja ostateczna z dnia 7 listopada 2007 r., wniosek w sprawie dyrektywy Rady zmieniającej niektóre przepisy dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, art. 1 ust. 11.

21– Odpowiednik art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy.

22– Odpowiednik art. 20 ust. 2, 3, 4 i 6 szóstej dyrektywy.

23– Odpowiednik art. 20 ust. 2 akapit drugi i trzeci szóstej dyrektywy.

24 – Zobacz art. 176 dyrektywy 2006/112.

25 – To znaczy, z dniem 1 stycznia 1995 r. Jest bezsporne, iż chociaż UStG 1994 weszła formalnie w życie tego samego dnia, to omawiane przepisy stanowiły po prostu powtórzenie wcześniejszych przepisów, które pozostają niezmienione od 1977 r. W konsekwencji nie ma żadnych wątpliwości, co do ich obowiązywania (przez znaczący okres czasu) przed wejściem w życie szóstej dyrektywy w Austrii.

26 – BGBl I nr 134/2003 oraz BGBl I nr 27/2004.

27 – Decyzja Rady 2004/866/WE z dnia 13 grudnia 2004 r. zezwalająca Republice Austrii na zastosowanie środka stanowiącego odstępstwo od art. 17 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych (Dz.U. 2004, L 371, s. 47), mającej zastosowanie do dnia 31 grudnia 2009 r. Francja i Niemcy również korzystają z podobnych odstępstw.

28 – W trakcie rozprawy rząd austriacki wyjaśnił, w jaki sposób sąd odsyłający mógł uzyskać przedstawione przez siebie dane (5% kosztów oraz 25% podatku naliczonego) na podstawie austriackiej stawki podatku VAT w wysokości 20% oraz 10-letniego okresu na dokonanie korekty, w połączeniu z 10% rocznym kosztem finansowania, co umożliwiłoby osobie zainteresowanej poyczenie i spłacenie przez 10-letni okres kwoty równej natychmiast odliczonego podatku VAT. Jest oczywiste, że każdy z tych podstawowych czynników, a w konsekwencji i dany rezultat

może być różny w poszczególnych państwach członkowskich przez dany okres czasu.

29 – Wyrok z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C-157/05, Zb.Orz. s. I-4051, pkt 41.

30 – Władze austriackie wskazały, że spośród sześciu języków, w których została przyjęta szósta dyrektywa, jedynie wersja angielska posługuje się czasem teraźniejszym („jest odliczalny”/„is deductible”). Wszystkie pozostałe wersje językowe posługują się sformułowaniem, które można przetłumaczyć na język angielski jako „powodujące powstanie prawa do odliczenia”/„has given rise to the right to deduct”, wskazując na sekwencję chronologiczną. Ponadto w wersji angielskiej art. 26 ust. 1 lit. a) obecnie obowiązującej dyrektywy 2006/112 jest mowa o podatku naliczonym, który „was deductible”, to znaczy „był odliczalny”.

31 – Władze austriackie powołują się na wyrok z dnia 17 maja 2001 r. w sprawach połączonych C-322/99 i C-323/99 Fischer and Brandenstein, Rec. s. I-4049, dotyczący art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy, w którym Trybunał zasadniczo uznał, że jeżeli samochód został nabyty bez odliczenia podatku naliczonego, lecz został zaliczony do działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, to jeżeli przy samochodzie zostały wykonane prace, od których podatek VAT jest odliczalny, a następnie samochód został przyporządkowany do prywatnego majątku podatnika, to kwota podlegająca opodatkowaniu za „dostawę dla samego siebie” może być jedynie wartością, w odniesieniu do której powstało prawo do odliczenia.

32 – Powołują się one na wyroki: w sprawie Lennartz, pkt 26, oraz w sprawie Seeling, pkt 43, obydwa przywołane w przypisie 15 powyżej.

33 – W punktach 59 i 60 jego opinii.

34 – W punkcie 41 jego opinii; zob. również pkt 59 jego opinii do sprawy Lennartz.

35 – Wyrok w sprawie Seeling, przywołany w przypisie 15, pkt 41; wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-17/01 Sudholz, Rec. s. I-4243, pkt 37; wyrok w sprawie Charles i Charles-Tijmens, przywołany w przypisie 15, pkt 24.

36 – Wyrok w sprawie Lennartz, przywołany w przypisie 15, pkt 21 i 35.

37 – Zobacz również pkt 79 i 80 opinii rzecznika generalnego F.G. Jacobsa do sprawy Charles i Charles-Tijmens.

38 – Zobacz pkt 21 i 22 powyżej.

39 – Zobacz na przykład pkt 39 i następną opinię rzecznika generalnego F.G. Jacobsa do sprawy Seeling oraz pkt 74 i następną jego opinię do sprawy Charles i Charles-Tijmens, obydwa przywołane w przypisie 15 powyżej.

40 – Zobacz pkt 35 oraz przypis 28 powyżej.

41 – Zobacz ostatni przykład, wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 51.

42 – Zobacz opinię rzecznika generalnego F.G. Jacobsa do sprawy Charles i Charles-Tijmens, pkt 75 i następną.

43 – Zobacz ostatnio wyrok z dnia 1 lipca 2008 r. w sprawach połączonych C-341/06 P i C-342/06 P Chronopost i La Poste, Zb.Orz. s. I-4777, pkt 121 i 122.

44 – Zobacz na przykład wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-308/01 GIL Insurance i in., Rec. s. I-4777, pkt 66 i następnie.

45 – Jest prawdą, że istnieją przypadki konkurencji pomiędzy oboma rodzajami podmiotów, na co wskazuje sąd odsyłający (zobacz na przykład wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-401/05 VDP Dental Laboratory, Zb.Orz. s. I-12121), lecz są one niezwykle rzadkie, a niniejsza sprawa do nich się nie zalicza.

46 – Wyroki Trybunału: z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-345/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-4493, pkt 22–24; z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 Metropol i Stadler, Rec. s. I-81, pkt 45.

47 – Wyrok z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-40/00 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-4539, pkt 17–20; Metropol i Stadler, pkt 46.

48 – Przywołany w przypisie 29 powyżej.