

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PAOLA MENGOZZIEGO

przedstawiona w dniu 28 stycznia 2010 r.(1)

Sprawy połączzone C-538/08 i C-33/09

X Holding BV

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

oraz

Oracle Nederland BV

przeciwko

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi

[wnioski o wydanie orzeczeń w trybie prejudycjalnym złożone odpowiednio przez Hoge Raad der Nederlanden oraz Gerechtshof Amsterdam (Niderlandy)]

Podatek VAT – Artykuł 11 ust. 4 drugiej dyrektywy – Artykuł 6 ust. 2 oraz art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy – Prawo do odliczenia podatku naliczonego – Wyjątki ustanowione na mocy przepisów krajowych wcześniejszych niż szósta dyrektywa – Zmiana przepisów po wejściu w życie szóstej dyrektywy – Korzystanie z towarów i usług dla prywatnych celów podatnika

I – Wprowadzenie

1. Celem pytań prejudycjalnych złożonych w niniejszych połączonych sprawach jest dokonanie przez Trybunał wykładni art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG 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(2), jak również wykładni art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

2. Pytania te podniesione zostały w toku postępowań sądowych, których istota dotyczy niektórych kategorii wydatków dokonywanych przez podatników podatku VAT na rzecz ich pracowników, w odniesieniu do których przepisy niderlandzkie wydane przed wejściem w życie szóstej dyrektywy częściowo wykluczają prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT.

II – Ramy prawne

A – Prawo wspólnotowe

3. Artyku? 11 ust. 1 drugiej dyrektywy stanowi?:

„1. Jeżeli podatnik wykorzystuje towary i usługi dla celów prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej może on odliczyć od podatku należnego:

a) podatek VAT naliczony mu w fakturach w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług;

[...]”.

4. Artyku? 11 ust. 4 drugiej dyrektywy dodawa?, że:

„Określone 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”.

5. Artyku? 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

1. dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze];

2. przywóz towarów”.

6. Artyku? 6 ust. 2 szóstej dyrektywy ma brzmienie następujące:

„Za świadczenie usług za wynagrodzeniem [odpłatnie] uznaje się:

a) korzystanie z towarów stanowiących cztery aktywów przedsiębiorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika [do prywatnych celów podatnika] lub jego pracowników, lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością, w przypadku 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 [do prywatnych celów podatnika lub 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”.

7. Artyku? 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy stanowi:

„2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot: [W zakresie, w jakim towary lub usługi są wykorzystywane w celu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, podatnik uprawniony jest do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:]

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku [VAT] od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

[...]

6. Przed upływem najwyżej czterech lat od daty wejścia w życie niniejszej dyrektywy Rada, stanowić jednogłośnie na wniosek Komisji, podejmie decyzję, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia podatku [VAT]. Odliczenie podatku [VAT] nie będzie w żadnym przypadku obejmować wydatków niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne [wydatki na artykuły luksusowe, wydatki na cele rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne].

Do czasu wejścia w życie powyższych przepisów państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wejścia w życie niniejszej dyrektywy”.

B – Prawo krajowe

8. Artykuł 2 Wet op de omzetbelasting 1968 (niderlandzkiej ustawy o podatku obrotowym z 1968 r., zwanej dalej „ustawą o podatku obrotowym”) stanowi:

„Podatek obciążający dostawę towarów i świadczenie usług na rzecz przedsiębiorcy, dokonane przez wewnętrzne nabycie towarów oraz przywóz przeznaczonych dla niego towarów, podlega odliczeniu od podatku podlegającego zapłacie z tytułu dostaw towarów i świadczenia usług”.

9. Zgodnie z art. 15 ustawy o podatku obrotowym:

„1. W rozumieniu art. 2 podatkiem podlegającym odliczeniu przez przedsiębiorcę jest:

a) podatek, który za okres objęty deklaracją został uwzględniony na fakturze sporządzonej w wymagany sposób przez innych przedsiębiorców z tytułu dostaw towarów i świadczenia usług dokonanych na rzecz przedsiębiorcy

[...]”.

10. Zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy o podatku obrotowym:

„Odliczenie, o którym mowa w art. 15 ust. 1 akapit pierwszy może, w określonych wypadkach, zostać całkowicie albo częściowo wyłączone na mocy zarządzenia królewskiego w celu uniknięcia wypadku, w którym towary i usługi powiązane z wydatkami o charakterze luksusowym dla potrzeb osób, które nie są przedsiębiorcami [...] podlegają całkowitemu albo częściowemu zwolnieniu z podatku”.

11. Zgodnie z art. 1 Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting (1968) (zarządzenia królewskiego z 1968 r. w sprawie wyłączenia odliczeń podatku obrotowego, zwanego dalej „zarządzeniem królewskim z 1968 r.”) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1969 r. do 31 grudnia 1979 r. odliczenie, o którym mowa w art. 15 ust. 1 ustawy o podatku obrotowym, nie było dozwolone w odniesieniu do wypadków i w zakresie, w jakim towary i usługi były wykorzystywane w celu:

„1. [...]

b) wręczania upominków handlowych albo innych podarunków osobom, które, jeżeli zostały im

albo gdyby został im naliczony i ujęty w fakturze odpowiedni podatek obrotowy, nie mogłyby odliczyć go w całości albo przynajmniej w istotnej części;

c) dostarczania posiłków i napojów pracownikom przedsiębiorcy, zapewniania im mieszkania, świadczenia im wynagrodzenia w naturze, stwarzania im możliwości udziału w aktywności sportowej, zapewniania im rozrywki, stwarzania im możliwości korzystania ze środka transportu w celach prywatnych, a także w innym prywatnym celu tych pracowników.

2. Określenia „upominek handlowych” i „inne podarunki” oznaczają wszelkie świadczenia spełniane przez przedsiębiorcę w ramach jego stosunków handlowych albo ze szlachetności na rzecz osób trzecich, bez wynagrodzenia albo za wynagrodzeniem niższym niż koszt nabycia lub wytworzenia albo, w odniesieniu do usług, niższym niż koszt świadczenia tych usług bez podatku obrotowego”.

12. Artykuł 2 zarządzenia królewskiego z 1968 r. stanowi:

„Jeżeli przedsiębiorca wystawi fakturę za wynagrodzenie z tytułu świadczenia, o którym mowa w art. 1 [ust. 1] lit. b) lub c) i z tego względu powstaje obowiązek zapłaty podatku obrotowego, odliczenie nie jest wykluczone proporcjonalnie do wysokości podatku należnego z tytułu tego świadczenia”.

13. Artykuł 3 zarządzenia królewskiego z 1968 r. w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 1979 r. stanowi:

„Jeżeli całkowite koszty nabycia lub wytworzenia albo cena odpowiadająca kosztowi bez podatku obrotowego wszelkich świadczeń, o których mowa w art. 1 [ust. 1] lit. b) lub c), spełnionych przez przedsiębiorcę w ciągu roku kalendarzowego na rzecz tej samej osoby nie przekracza kwoty 250 NLG, wskazane świadczenia pomijają się dla potrzeb stosowania niniejszego zarządzenia”.

14. Ze skutkiem od dnia 1 stycznia 1980 r. zarządzenie królewskie z 1968 r. zostało znowelizowane w celu stworzenia szczególnych zasad w odniesieniu do dostaw posiłków i napojów, przy czym pozostałe przepisy wskazanego zarządzenia pozostały niezmienione.

15. I tak, z dniem 1 stycznia 1980 r., dostawy posiłków i napojów zostały wyłączone spod zakresu art. 1 ust. 1 lit. c) zarządzenia królewskiego z 1968 r. Artykuł 3 tego zarządzenia otrzymał oznaczenie „art. 4”, a także dodano nowy art. 3 wykluczający możliwość odliczenia podatku obrotowego od dostaw posiłków i napojów. Kwota wymieniana w dawnym art. 3 (nowym art. 4) podniesiono z 250 NLG do 500 NLG.

16. W konsekwencji nowe przepisy omawianego zarządzenia otrzymały brzmienie następujące:

Artykuł 3

„1. Jeżeli przedsiębiorca wykorzystuje towary lub usługi w celu dostarczania swym pracownikom posiłków i napojów i jeżeli wystawia za to świadczenie fakturę opiewającą na wysokość mniejszą, niż określona w ust. 2, wyłącza się odliczenie a) do wysokości 6% różnicy pomiędzy tą kwotą a kwotą ujętą w fakturze.

2. Kwota, o której mowa w ust. 1, odpowiada poziomemu o 25% kosztowi nabycia posiłków i napojów bez podatku obrotowego. Jeżeli przedsiębiorca sam wytwarza posiłki i napoje, zamiast kosztu ich nabycia bierze się pod uwagę koszt nabycia wykorzystanych surowców”.

„1. Jeżeli całkowite koszty nabycia lub wytworzenia albo cena odpowiadająca kosztowi bez podatku obrotowego wszelkich świadczeń, o których mowa w art. 1 ust. 1 lit. b) lub c), spełnionych przez przedsiębiorcę w ciągu roku kalendarzowego na rzecz tej samej osoby oraz cztery różnicy, o której mowa w art. 3 ust. 1 odnoszącej się do tej osoby nie przekracza kwoty 500 NLG, wskazane świadczenia oraz wskazana cztery różnicy nie są brane pod uwagę przy stosowaniu niniejszego zarządzenia.

2. W celu obliczenia sumy, o której mowa w ustępie poprzedzającym, nie bierze się pod uwagę różnicy, o której mowa w art. 3 ust. 1, jeżeli dla celów dostarczania posiłków i napojów na rzecz pracowników przedsiębiorcy wyliczone zostało odliczenie na podstawie art. 3”.

III – Spory przed sądami krajowymi oraz pytania prejudycjalne

A – Sprawa C-538/08 X Holding

17. Spółka X Holding w okresie od 1 stycznia 1997 r. do 31 grudnia 1999 r. nabyła 34 samochody osobowe od sprzedawców samochodów. Wskazana spółka zachowała samochody przez pewien czas, po czym je odsprzedała.

18. Spółka X Holding dokonała odliczenia w pełnej wysokości podatku VAT, którym została obciążona w fakturach wystawionych z tytułu sprzedaży samochodów. Dokonała rozliczenia poprzez zadeklarowanie podatku VAT obciążającego dostawcę samochodów.

19. W dniu 10 lipca 2001 r. wszczęto postępowanie kontrolne w sprawie ścisłości deklaracji podatkowych VAT złożonych przez spółkę X Holding w omawianych latach. W sprawozdaniu z dnia 13 listopada 2002 r. Inspecteur van de Belastingdienst (organ kontroli skarbowej, zwany dalej „Inspecteur”) stwierdził, że większość nabytych samochodów nie służyła celom prowadzonej działalności gospodarczej, wobec czego spółka X Holding niesłusznie podała odliczenia naliczonego jej podatku VAT. W konsekwencji wystawione zostało wezwanie do zapłaty podatku VAT w wysokości 887 852 NLG (402 889 EUR).

20. Spółka X Holding złożyła odwołanie od powyższej decyzji. W ramach ponownego rozpoznania sprawy Inspecteur uznał, że cztery spośród 34 samochodów zostały nabyte i były wykorzystywane w ramach przedsiębiorstwa wyłącznie w celach związanych z działalnością gospodarczą. W tych okolicznościach odliczenie podatku VAT naliczonego z tytułu nabycia tych czterech samochodów zostało uznane za prawidłowe. Kwota ujęta w wezwaniu do zapłaty podatku VAT została wobec tego obniżona do 856 605 NLG (388 710 EUR).

21. Spółka X Holding wniosła skargę na powyższe decyzje do Gerechtshof Amsterdam (sądu okręgowego w Amsterdamzie). Sąd ten orzekł, że 30 samochodów, których dotyczyło wezwanie do zapłaty podatku VAT było wykorzystywanych zarówno do celów związanych z działalnością gospodarczą, jak i celów prywatnych. Z tego względu Gerechtshof Amsterdam utrzymał w mocy wskazane wezwanie do zapłaty podatku VAT.

22. Rozpatrując sprawę wskutek wniesienia skargi kasacyjnej od wyroku Gerechtshof Amsterdam Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) orzekł, że art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy pozwala państwom członkowskim na stworzenie wyjątku od systemu zwolnień określonych towarów i usług, w szczególności tych, które mogą być wyłącznie lub częściowo wykorzystywane dla prywatnych celów podatnika lub jego pracowników. Przepis ten zezwala więc państwom członkowskim na stworzenie wyjątku od wskazanego systemu określonych

kategorii pojazdów samochodowych, nie pozwalaj?c im jednak na wykluczenie wszystkich tych towarów z tego wzgl?du, ?e s? one wykorzystywane dla prywatnych potrzeb podatnika. Przyznane pa?stwowo-cz?onkowskie uprawnienie ma bowiem na wzgl?dzie jedynie wy??czenia w odniesieniu do kategorii wydatków okre?lonych poprzez odwo?anie si? do w?a?ciwo?ci towaru lub us?ugi, a nie poprzez odwo?anie si? do przypisanego im przeznaczenia albo sposobu, w jaki przeznaczenie to jest realizowane.

23. Hoge Raad der Nederlanden zauwa?y? ponadto, ?e ograniczenie odliczenia, o którym mowa w art. 1 ust. 1 lit. c) zarz?dzenia królewskiego z 1968 r. dotyczy w równym stopniu towarów i us?ug przeznaczonych do innych prywatnych celów tych pracowników oraz przeznaczonych do ?wiadczenia wynagrodzenia w naturze. Ograniczenie to nie jest wystarczaj?co precyzyjne w swoim ca?okszt?cie, a tak?e jest ono zbyt szerokie, gdy? system ten dotyczy wszelkich towarów przeznaczonych do u?ytku prywatnego. Niemniej jednak wskazany przepis okre?la w sposób bardziej szczegó?owy okre?lone kategorie towarów i us?ug. Odnosi si? to w szczególno?ci do towarów i us?ug wykorzystywanych w celu stwarzania mo?liwo?ci korzystania ze ?rodka transportu w celach prywatnych. Analiza genezy przepisu pokazuje, ?e ustawodawca krajowy mia? na wzgl?dzie zarówno towary i us?ugi wykorzystywane w celu stwarzania mo?liwo?ci korzystania ze ?rodka transportu w celach prywatnych, jak i oddanie przez podatnika samochodu osobowego do dyspozycji jego pracownika.

24. Hoge Raad der Nederlanden postanowi?a wi?c zawiesi? post?powanie i przedstawi? Trybuna?owi nast?puj?ce pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy i art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e pa?stwo cz?onkowskie, które zamierza?o skorzysta? z przyznanej przez te artyku?y mo?liwo?ci wprowadzenia lub zachowania wy??czenia odliczenia podatku w odniesieniu do kategorii wydatków, które s? okre?lone jako „stwarzanie mo?liwo?ci korzystania ze ?rodka transportu w celach prywatnych”, spe?ni?o przes?ank? wskazania kategorii dostatecznie okre?lonych towarów i us?ug?

2) W wypadku twierd?cej odpowiedzi na pytanie pierwsze, czy art. 6 pkt 2 i art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy zezwalaj? na to, by przepis krajowy taki jak ten b?d?cy przedmiotem niniejszego post?powania, który zosta? wydany przed wej?ciem w ?ycie tej dyrektywy stanowi?, ?e przy nabywaniu okre?lonych towarów i us?ug, które s? wykorzystywane cz??ciowo dla celów zwi?zanych z dzia?alno?ci? gospodarcz?, a cz??ciowo dla prywatnych celów pracowników, podatnik nie mo?e w ca?o?ci odliczy? zap?aconego podatku VAT, lecz mo?e to uczyni? jedynie proporcjonalnie do wysoko?ci podatku VAT, któr? mo?na przypisa? wykorzystaniu dla celów zwi?zanych z dzia?alno?ci? gospodarcz??

B – *Sprawa C?33/09 Oracle Nederland*

25. Spó?ka Oracle jest ?wiatowym dostawc? baz danych dla przedsi?biorców.

26. W maju 2005 r. spółka Oracle odp?atnie dostarczy?a posi?ki i napoje dla swych pracowników, w odniesieniu do których spółka ta wykaza?a naliczony podatek VAT w wysoko?ci 3.977 EUR, który zosta? uj?ty w jej deklaracji podatkowej. W tym samym okresie spółka Oracle naby?a us?ugi disc jockeya na potrzeby imprezy firmowej dla w?asnycy pracowników, a tak?e znalaz?a mieszkanie dla jednego ze swoich pracowników, a kwoty naliczonego podatku VAT z tytu?u tych wydatków wynosi?y odpowiednio 850 EUR oraz 380 EUR. Wreszcie spółka Oracle sfinansowa?a osobie trzeciej wzgl?dem przedsi?biorcy pakiet golfowy w charakterze upominku handlowego, za co spółka Oracle wykaza?a w deklaracji podatkowej za maj 2005 r. podatek VAT w wysoko?ci 256 EUR.

27. Spór pomiędzy spółką Oracle a Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (inspektor podatkowy dla Utrechtu i Het Gooi) dotyczy należnego podatku VAT z tytułu wydatków wskazanych w punkcie poprzedzającym, przy czym Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi jest zdania, że zgodnie z przepisami ustawy o podatku obrotowym oraz zarządzenia królewskiego z 1968 r. odliczenie naliczonego podatku VAT jest wykluczone w odniesieniu do wspomnianych kategorii wydatków.

28. Spółka Oracle zakwestionowała też ocenę przed Rechtbank Haarlem (sąd rejonowy w Haarlemie), który częściowo przyznał rację skarżącym w zakresie wydatków związanych z pakietem golfowym, uznając, iż pojęcie „upominków handlowych” stanowi kategorię niedostatecznie dookreśloną, by mogła ona stanowić podstawę ograniczenia prawa do dokonywania odliczeń. W pozostałym zakresie Rechtbank Haarlem skargę oddalił.

29. Zarówno spółka Oracle, jak i Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi złożyły apelację od wyroku Rechtbank Haarlem.

30. W tym względzie spółka Oracle w szczególności podniosła, że właściwe przepisy prawa niderlandzkiego, wykluczające lub ograniczające prawo do odliczenia podatku VAT obciążającego wymienione towary i usługi, nie są zgodne z art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy oraz art. 6 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy. Ze swej strony Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi podniósł, że wykluczenie prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT opiera się na przepisie krajowym, który został wprowadzony przed wejściem w życie szóstej dyrektywy, ale który wciąż jest stosowany zgodnie z uprawnieniem przyznanym państwom członkowskim w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

31. W tych okolicznościach Gerechtshof te Amsterdam (sąd okręgowy w Amsterdamzie) postanowił zawiesić postępowanie i przedstawił Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy i art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie, które zamierza skorzystać z przyznanej przez te artykuły możliwości wprowadzenia zachowania wyjątku od możliwości odliczenia wydatków należących do kategorii określonych jako:

- »dostarczani[e] pracownikom zatrudnionym przez przedsiębiorcę posiłków i napojów«;
- »wręczani[e] upominków handlowych albo innych подарunków osobom, które, jeżeli zostały im albo gdyby zostały im naliczony i ujęty w fakturze odpowiedni podatek obrotowy, nie mogłyby odliczyć go w całości albo przynajmniej w istotnej części«;
- »zapewnianie mieszkania pracownikom przedsiębiorcy«,
- »zapewnianie rozrywki pracownikom przedsiębiorcy«

specjalnie o ciążący na nim wymóg wymienienia kategorii dostatecznie określonych towarów i usług?

2) W wypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej w odniesieniu do jednej z wymienionych kategorii wydatków, czy na podstawie art. 6 ust. 2 i art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy dopuszczalny jest przepis krajowy taki jak ten będący przedmiotem postępowania, który został wydany przed wejściem w życie tej dyrektywy, który stanowi, że podatnik nie może w całości odliczyć podatku, zapłaconego w chwili nabycia określonych towarów i usług, ponieważ wynagrodzenie podlegające opodatkowaniu zostało ujęte w fakturze za te towary lub usługi, lecz jedynie może go odliczyć proporcjonalnie do podatku należnego z tytułu tego świadczenia?

3) Jeżeli w odniesieniu do »dostarczania posiłków i napojów« spełniony jest wymóg wskazania przez ustawodawcę kategorii dostatecznie określonych towarów i usług, to czy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy zabrania ustawodawcy dokonywania zmiany wyjątku od możliwości dokonywania odliczeń, jeżeli zmiana ta ma zasadniczo na celu ograniczenie zakresu wyłączenia, gdy jednak nie można wykluczyć, że w konkretnym przypadku w danym roku podatkowym ze względu na blankietowy charakter zmienionej regulacji, zakres obowiązywania wyjątku ulegnie rozszerzeniu?”

IV – Postępowanie przed Trybunałem

32. Zgodnie z art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, rzędn grecki i rządn niderlandzki, jak również Komisja Wspólnot Europejskich przedstawiły uwagi pisemne w sprawach C-538/08 i C-33/09. Skarżący przed sądem krajowym w sprawie C-33/09 również przedstawił uwagi pisemne w tej sprawie.

33. Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 17 czerwca 2009 r. sprawy C-538/08 oraz C-33/09 połączono zostały dla celów procedury ustnej oraz wydania wyroku.

34. Strona skarżący przed sądem krajowym w sprawie C-33/09, rządn grecki, rządn niderlandzki oraz Komisja przedstawiły swe wystąpienia ustne podczas rozprawy, która odbyła się dnia 3 grudnia 2009 r.

V – Analiza prawna

35. Ponieważ brzmienie pierwszych dwóch pytań prejudycjalnych w sprawie C-33/09 różni się od brzmienia pierwszych dwóch pytań prejudycjalnych w sprawie C-538/08 wyłączenie z uwagi na różnicę pomiędzy towarami i usługami, których dotyczy postępowania przed sądami krajowymi, jestem zdania, że należy je zbadać również dla obu spraw. Jedynie trzecie pytanie zadane w sprawie C-33/09 zasuguje na odrębne potraktowanie.

A – W przedmiocie pierwszych pytań prejudycjalnych zadanych w obu sprawach

36. W swych pierwszych pytaniach sądy krajowe zmierzają do ustalenia, czy art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy oraz art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przepisy te zezwalają państwu członkowskiemu na wyjątek od prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT w odniesieniu do różnych kategorii towarów lub usług określonych w przepisach krajowych, obowiązujących w okresie przed wejściem w życie szóstej dyrektywy zwąwszy na sposób określenia tych kategorii.

37. Należy wpraw przypominąć, że zasada prawa do odliczenia podatku VAT, tak jak została ona w sposób wyraźny i precyzyjny wyrażona w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, doznaje jednak ograniczeń na mocy *lex specialis* w postaci art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy. Na podstawie tego przepisu, państwa członkowskie uprawnione są do utrzymania swoich istniejących przepisów w zakresie wyjątków od prawa do odliczenia podatku VAT, które

obowiązywały w dniu wejścia w życie tej dyrektywy a) do chwili, gdy Rada uchwali przepisy, o których mowa w tym artykule(3).

38. Jednakże, ponieważ żadna z propozycji przedłożonych przez Komisję Radzie na podstawie art. 17 ust. 6 akapit pierwszy szóstej dyrektywy nie została przez tę ostatnią przyjęta, państwa członkowskie mogą utrzymywać w mocy swoje istniejące przepisy w zakresie wyłączenia prawa do odliczenia podatku VAT do chwili, gdy prawodawca wspólnotowy ustanowi wspólnotowy system wyłączeń i dokona w ten sposób stopniowej harmonizacji przepisów krajowych w dziedzinie podatku VAT. A) do chwili obecnej prawo wspólnotowe nie zawiera wiążącego przepisu zawierającego wykaz wydatków, w przypadku których prawo do odliczenia podatku VAT jest wyłączone(4).

39. Innymi słowy, art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy zawiera klauzulę „standstill”, przewidującą utrzymanie w mocy krajowych wyłączeń prawa do odliczenia podatku VAT, które obowiązują przed wejściem w życie tej dyrektywy(5).

40. Niemniej jednak, jak stwierdziło już Trybunał, art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy zakłada, że wyjątki, które państwa członkowskie mogą utrzymywać na podstawie tego przepisu, byłyby legalne w świetle drugiej dyrektywy, wcześniejszej w stosunku do szóstej(6).

41. Tymczasem art. 11 drugiej dyrektywy, wprowadzając w ust. 1 prawo do odliczenia, przewidywał jednak w ust. 4, że państwa członkowskie mogą wyłączać z systemu odliczeń określone towary i usługi, w szczególności te, które mogą być wykorzystywane wyłącznie lub częściowo do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników(7).

42. To w tym właśnie kontekście sędzi odsyłaćce zwracają się z zapytaniem, czy przepisy niderlandzkie obowiązujące przed wejściem w życie szóstej dyrektywy (tj. przed dniem 1 stycznia 1978 r.) określały w sposób wystarczająco precyzyjny określone towary lub usługi, w odniesieniu do których przepisy te wykluczają odliczenie od podatku VAT wydatków poniesionych na te towary i usługi.

43. Choć w ramach odesłania prejudycjalnego nie należy co do zasady do Trybunału dokonywanie wykładni prawa krajowego w celu określenia, czy w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy jego treść zgodna była z tą dyrektywą oraz z drugą dyrektywą, niemniej jednak w duchu współpracy z sądami krajowymi Trybunał może dostarczyć sądowi odsyłającemu wszelkich wskazówek, które uważa za niezbędne w celu udzielenia użytecznej odpowiedzi(8).

44. W niniejszej sprawie konieczne jest wskazanie, co należy rozumieć pod pojęciem *określonych* towarów i *określonych* usług w rozumieniu art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy oraz w świetle orzecznictwa.

45. W tym względzie w ww. wyroku w sprawie Royscot Trybunał przyznał, że Zjednoczone Królestwo prawidłowo skorzystało z pozwolenia zawartego w art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy w celu wykluczenia prawa do odliczenia kosztów nabycia określonych towarów takich jak samochody, nawet jeżeli omawiane wydatki byłyby ściśle związane z prowadzoną działalnością gospodarczą(9).

46. Trybunał podkreślił zatem znaczenie charakteru towarów (lub usług) dla potrzeb określenia wydatków objętych wyjątkiem od prawa do odliczenia, o którym mowa w art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy poprzez wyłączenie z tej weryfikacji kryterium przeznaczenia towarów (lub usług), to jest prawdopodobnego wykorzystywania do celów słubowych lub prywatnych.

47. Ponadto tą właśnie wykładnią zawartą ww. wyroku w sprawie Royscot Trybunał przyjął

co do istoty w wyroku w sprawie Uudenkaupungin kaupunki(10). W tym ostatnim wyroku Trybuna? wyra?nie wywiód? z pkt 21?25 ww. wyroku w sprawie Royscot, które to punkty, przypominam, dotyczy?y wyk?adni art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy, ?e analiza genezy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy wskazuje, i? uprawnienie przyznane pa?stwom cz?onkowskim w akapicie drugim tego przepisu dotyczy wy??cznie „utrzymania wy??cze? w zakresie odliczenia odno?nie do kategorii wydatków okre?lonych na podstawie *rodzaju nabytego towaru lub us?ugi*, lecz nie na podstawie ich przeznaczenia lub sposobu wykorzystania”(11).

48. Zagadnienie, czy to kryterium definiowania omawianych towarów i us?ug poprzez odwo?anie si? do ich charakteru wyklucza odwo?anie si? do innych kryteriów, zosta?o podniesione w pisemnych uwagach Komisji oraz podczas rozprawy przez rz?dy niderlandzki i grecki. Wskazani uczestnicy post?powania podkre?lili, ?e w pkt 28 ww. wyroku w sprawie PARAT Automotive Cabrio, Trybuna? orzek?, i? wyj?tek od prawa do odliczenia podatku VAT mo?e by? tak?e uzasadniony poprzez odwo?anie si? do przeznaczenia czyli celu wspomnianych towarów i us?ug, co ma stanowi? przejaw ewolucji stanowiska judykatury od czasu ww. wyroku w sprawie Uudenkaupungin kaupunki. Zdaniem wskazanych uczestników post?powania, skutki ww. wyroku w sprawie PARAT Automotive Cabrio z punktu widzenia post?powania przed s?dem krajowym w sprawie C?33/09 polegaj? na tym, ?e wyj?tek od prawa do odliczenia podatku VAT w odniesieniu do kategorii upominków handlowych, wprowadzony przez prawo niderlandzkie, mo?e zosta? uzasadniony.

49. Osobi?cie jestem zdania, ?e zarówno Komisja, jak i rz?dy niderlandzki i grecki usi?uj? wywie?? z pkt 28 ww. wyroku w sprawie PARAT Automotive Cabrio skutki, które wykraczaj? poza rzeczywist? tre?? tego wyroku. Ze wzgl?dów okre?lonych ni?ej, jestem bowiem zdania, ?e wyrok ten nie mo?e by? rozumiany w sposób zgodny z twierdzeniami Komisji oraz rz?dów niderlandzkiego i greckiego w niniejszej sprawie.

50. Przypominam, ?e w pkt 28 ww. wyroku w sprawie PARAT Automotive Cabrio, Trybuna? orzekaj?c w przedmiocie wyk?adni art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy stwierdzi?, ?e przepis ten „nie mo?e by? uznany za zezwalaj?cy pa?stwom cz?onkowskim na utrzymanie w mocy ograniczenia prawa do odliczenia podatku VAT mog?cego mie? zastosowanie w sposób ogólny do jakiegokolwiek wydatku zwi?zanego z nabyciem towarów, niezale?nie od jego charakteru *lub przedmiotu*”(12).

51. Z punktu widzenia jego brzmienia podnios?em ju?, wbrew temu, co twierdzi Komisja w swych uwagach pisemnych, ale zgodnie z tym, co przyzna?a podczas rozprawy w nast?pstwie dok?adnego pytania w tym wzgl?dzie zadanego przez Trybuna?, ?e zwrot „lub przedmiotu” nie odnosi si? „do towaru”, ale do wydatku zwi?zanego z nabyciem towaru. Jest to wyra?ne na podstawie lektury wyroku w wersji j?zyka post?powania, jak równie? na przyk?ad w wersji francuskiej oraz w?oskiej(13). Wyk?adnia ta jest tak?e zrozumia?a zwa?ywszy na brzmienie pkt 27 ww. wyroku w sprawie PARAT Automotive Cabrio, który odwo?uje si? do wykazu wydatków okre?lonego w art. 17 ust. 6 akapit pierwszy szóstej dyrektywy; wydatki te, zgodnie z tym przepisem, musz? w ka?dym wypadku by? wy??czone z prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT – chodzi o wydatki na artyku?y luksusowe, wydatki na cele rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne. W rzeczy samej, dwa ostatnie rodzaje wydatków s? w sposób oczywisty zdefiniowane przez ich przedmiot. To wyja?nia odwo?anie si? do przedmiotu wydatków w pkt 28 tego wyroku.

52. Niezale?nie od tego zagadnienia i bardziej zasadniczo, to kontekst pkt 28 wyroku w sprawie PARAT Automotive Cabrio oraz stosunek pomi?dzy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy a art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy sk?aniaj? mnie do przyj?cia, ?e dodanie zwrotu „lub przedmiotu” nie mo?e by? rozumiane jako wyra?enie intencji Trybuna?u, by do kryterium definiowania okre?lonych

towarów lub usług, o których mowa w art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy poprzez odwołanie się do ich charakteru dodać kryterium oparte na przedmiocie (w znaczeniu celu) towarów lub usług czy też wydatków związanych z ich nabyciem.

53. Należy bowiem przede wszystkim wskazać, że w ww. wyroku w sprawie PARAT Automotive Cabrio Trybunał w szczególności zbadał, czy krajowy przepis o charakterze ogólnym, wydany przed przystąpieniem Republiki Węgierskiej do Unii Europejskiej, wykluczający prawo do pełnego odliczenia podatku VAT naliczonego z tytułu nabycia towarów sfinansowanych z subwencji pochodzących z funduszy publicznych, był zgodny z art. 17 szóstej dyrektywy. Jednakże w świetle ogólnego charakteru przepisu krajowego, który obejmował wszelkiego rodzaju towary, nie została, logicznie zresztą, podniesiona kwestia, czy kategoria towarów lub usług objętych przepisem krajowym była w sposób dostateczny zdefiniowana, która to kwestia wyłoniła się w postępowaniach przed sądami krajowymi w niniejszych sprawach.

54. Następnie należy stwierdzić, że w pkt 28 ww. wyroku w sprawie PARAT Automotive Cabrio dokonano wykładni jedynie art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy pomijając zarazem zagadnienie wykładni pojęcia „określone towary i usługi” w rozumieniu art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy.

55. W moim przekonaniu, ocena ta potwierdza pkt 29 tegoż wyroku, w którym stwierdzono, że historycznie rzecz biorąc, „prawodawca wspólnotowy [...] dopuszcza jedynie wyłączenie określonych towarów i usług z systemu odliczeń, a nie dopuszcza ogólnych wyłączeń z tego systemu”.

56. Jak już bowiem wskazałem w pkt 40-41 niniejszej opinii, przepisy krajowe – takie jak te, które są przedmiotem sporów przed sądami krajowymi – które przewidują wyjątek od prawa do odliczenia podatku VAT i które zostały uchwalone przed wejściem w życie szóstej dyrektywy, aby zostały utrzymane w mocy nie tylko nie muszą należeć do zakresu zastosowania art. 17 ust. 6 akapit drugi tej dyrektywy, ale także muszą być zgodne z przepisami drugiej dyrektywy, a w szczególności z jej art. 11 ust. 4, który obowiązuje w okresie ich uchwalenia.

57. Z powyższego wynika, moim zdaniem, że pkt 28 i 29 ww. wyroku w sprawie PARAT Automotive Cabrio oznaczają po prostu, iż chociaż art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy pozwala państwom członkowskim na wyłączenie spod prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT wydatków określonych wedle ich charakteru lub przedmiotu, nie zwalnia to państw członkowskich z obowiązku wynikającego bezpośrednio lub pośrednio z art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy, by w wystarczającym stopniu określić charakter towarów lub usług, których te wydatki dotyczą, jeżeli nie mają one nadmiernie rozszerzać zakresu przepisu wprowadzającego wyjątek w stosunku do systemu prawa do dokonywania odliczeń⁽¹⁴⁾.

58. Wobec tego i zgodnie z ww. wyrokiem w sprawie Uudenkaupungin kaupunki, należy zbadać, czy w postępowaniach przed sądami krajowymi kategorie wydatków wyłączonych z prawa do dokonywania odliczeń naliczonego podatku VAT zostały na mocy krajowych przepisów będących przedmiotem sporu, zdefiniowane wystarczająco precyzyjnie, to znaczy, czy zostały one określone poprzez odwołanie się do charakteru nabywanych towarów i usług.

59. Ogólnie rzecz biorąc, pragnę wskazać, że zarządzenie królewskie z 1968 r. ma zastosowanie zarówno do specyficznych kategorii, które wyłącza spod prawa do dokonywania odliczenia, jak i do towarów i usług wykorzystywanych do wszelkich innych celów prywatnych pracowników przedsiębiorcy. Tak sformułowany, wyjątek ten wydaje się być oparty raczej na przeznaczeniu towarów lub usług aniżeli na ich charakterze i z tego względu nie spełnia on wymogów określonych w art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy w znaczeniu nadanym temu przepisowi przez orzecznictwo Trybunału.

60. Jednakże, jak wskazał rzędn grecki w swych uwagach pisemnych, postępowania przed sądami krajowymi nie dotyczą towarów i usług podpadających pod tę ogólną kategorię, ale towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika dla bardziej dookreślonych potrzeb swych pracowników, określonych w ramach innych kategorii ujętych w zarządzeniu królewskim z 1968 r.

61. Należy zatem zbadać, czy te kategorie są wystarczająco precyzyjne z punktu widzenia wymogów art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy.

62. W sprawie C-538/08 chodzi o kategorię określoną w art. 1 ust. 1 lit. c) zarządzenia królewskiego z 1968 r., która obejmuje towary lub usługi wykorzystywane przez pracodawcę w celu „stwarzania [pracownikom] możliwości korzystania ze środka transportu w celach prywatnych”.

63. Wedle sądu krajowego, analiza genezy tego przepisu w sposób oczywisty wykazuje, że ustawodawca krajowy miał na względzie zarówno towary i usługi wykorzystywane w celu stwarzania możliwości korzystania ze środka transportu w celach prywatnych, jak i oddanie przez podatnika samochodu osobowego do dyspozycji jego pracownika.

64. Pragnę zauważyć, że kategoria ta jest pod dwoma względami szersza niż kategoria, którą rozważa Trybunał w ww. sprawie Royscot, gdzie wyjątek od prawa do odliczenia podatku VAT z tytułu zakupu pojazdów samochodowych został uznany za zgodny z art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy. Z jednej strony, kategoria ujęta w art. 1 ust. 1 lit. c) zarządzenia królewskiego z 1968 r. obejmuje towary i usługi służące udostępnieniu prywatnego środka transportu. Z drugiej jednak strony, kategoria ta nie jest ograniczona do samochodów osobowych, ale może tak być obejmować – jak wskazał sąd krajowy – udostępnienie pojazdu służącego do przewozu pracowników podatnika z ich miejsca zamieszkania do zakładu pracy.

65. Niemniej jednak nie oznacza to, że omawiana kategoria została zbyt szeroko nakreślona.

66. Po pierwsze, zasadniczo nie ma wątpliwości, że kategoria ta może prowadzić do wykluczenia wszystkich albo prawie wszystkich towarów i usług z prawa do odliczenia, a tym samym naruszyć istotę systemu ustanowionego w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy(15).

67. Po drugie, ponieważ obejmuje ona także rzeczywiste udostępnienie prywatnego środka transportu pracownikom podatnika, omawiana kategoria jest bez wątpienia wystarczająco precyzyjnym określeniem towarów objętych wydatkami, które są przedmiotem spraw zawisłych przed sądami krajowymi i, co należy przypomnieć, dotyczą wyłączenia z prawa do odliczenia zapłaconego podatku VAT z tytułu zakupu samochodów przez podatnika, które są czystoowo przeznaczone do użytku prywatnego pracowników tego podatnika.

68. Gdy chodzi o kategorie b) i d) ce przedmiotem sporu w sprawie C-33/09, również jestem zdania, że kategorie odnoszące się do „dostarczani[a] posiłków i napojów pracownikom przedsiębiorcy” oraz „zapewnieni[a] mieszkania pracownikom przedsiębiorcy” w wystarczającym stopniu spełniają wymagania określone w art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy.

69. Po drugie, wbrew temu, co sugeruje skarżący w tej samej sprawie przed sądem krajowym w odniesieniu do kategorii odnoszącej się do dostarczania posiłków i napojów, nie jestem zdania, by towary lub usługi związane z tą kategorią musiały zostać zindywidualizowane lub te wyliczone w sposób wyczerpujący. W świetle informacji dostarczonych przez sąd krajowy, jest jasne, że ta kategoria obejmuje produkty spożywcze, jak również towary i usługi związane z przygotowaniem posiłków i napojów. Ta kategoria towarów i usług wydaje mi się zatem wystarczająco zidentyfikowana i zdefiniowana poprzez dorozumiane odwołanie się do ich charakteru.

70. Zauważam także, że w swym ww. wyroku w sprawie Danfoss i AstraZeneca Trybunał nie stwierdził, by było zasadniczo wykluczone zaliczenie do zakresu zastosowania wyjątku z art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy wyłączenia z prawa do odliczenia podatku VAT obciążającego koszty nabycia i podobnych czynności odnoszących się do „wyżywieni[a] właściciela przedsiębiorstwa oraz pracowników”.

71. Po drugie, zgadzam się także z oceną sądu krajowego odnoszącą się do kategorii „zapewnieni[a] mieszkania pracownikom przedsiębiorcy”, co obejmuje, jak wskazał sąd krajowy, udostępnienie lokalu mieszkalnego pracownikom jako takie, ale także koszty wynikające ze skorzystania z usług agenta lub pośrednika w celu udostępnienia takiego lokalu. W mojej ocenie ta kategoria także jest dostatecznie dookreślona poprzez dorozumiane odwołanie się do charakteru omawianych towarów i usług.

72. Mam jednak pewne wątpliwości do tego, czy dwie pozostałe sporne kategorie są wystarczająco dookreślone, a mianowicie te odnoszące się do „zapewnieni[ania] rozrywek pracownikom przedsiębiorcy”, do czego odwołuje się art. 11 ust. 1 lit. c) zarządzenia królewskiego z 1968 r. oraz do „wręczania upominków handlowych albo innych подарunków osobom, które, jeżeli zostały im albo gdyby zostały im naliczony i ujęty w fakturze odpowiedni podatek obrotowy, nie mogłyby odliczyć go w całości albo przynajmniej w istotnej części”, do której odwołuje się art. 1 ust. 1 lit. b) zarządzenia królewskiego z 1968 r.

73. Te kategorie zostały bowiem zdefiniowane według ich przedmiotu czyli celu, i co więcej, charakter omawianych towarów lub usług nie został lub nie może zostać w obiektywny sposób określony, nawet w sposób ogólny. W szczególności, wbrew temu, co twierdzi rząd niemiecki w swych uwagach pisemnych, nic nie wskazuje na to, by kategoria upominków handlowych była ograniczona do przedmiotów luksusowych. Wręcz przeciwnie, zaprzecza temu brzmienie art. 1 ust. 2 zarządzenia królewskiego z 1968 r., które stwierdza, że określenia „upominek handlowych” i „inne podarunki” oznaczają „wszelkie świadczenia spełniane przez przedsiębiorcę w ramach jego stosunków handlowych albo ze szlachetności na rzecz osób trzecich”.

74. W świetle powyższego jestem zdania, że art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy oraz art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie, które skorzystało z uprawnienia przewidzianego przez te przepisy w celu wyłączenia odliczenia w odniesieniu do kategorii wydatków określonych jako:

- „stwarzanie [pracownikom przedsiębiorcy] możliwości korzystania ze środka transportu w celach prywatnych”;

- „dostarczani[e] posi?ków i napojów pracownikom przedsi?biorcy”
- „zapewniani[e] [pracownikom przedsi?biorcy] mieszkania”;

spe?nia wymóg wskazania wystarczaj?co dookre?lonej kategorii towarów lub us?ug poprzez odwo?anie si?, cho?by dorozumiane, do charakteru tych towarów lub us?ug.

Z drugiej strony, wykluczenie przez pa?stwo cz?onkowskie prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT w odniesieniu do kategorii wydatków okre?lonych jako:

- „zapewni[a]nie [pracownikom przedsi?biorcy] rozrywek”;
- „wr?czani[e] upominków handlowych albo innych podarunków osobom, które, je?li zosta? im albo gdyby zosta? im naliczony i uj?ty w fakturze odpowiedni podatek obrotowy, nie mog?yby odliczy? go w ca?o?ci albo przynajmniej w istotnej cz??ci”;

nie spe?nia tego wymogu.

B – W przedmiocie drugich pyta? prejudycjalnych w obu sprawach

75. Drugie pytania s?dów krajowych, sformu?owane niemal identycznie, dotycz? w istocie zagadnienia, czy je?eli ca?kowite wykluczenie prawa do odliczenia podatku VAT jest dozwolone dla jednej lub wi?cej kategorii wydatków zbadanych przy okazji udzielania odpowiedzi na pierwsze pytania prejudycjalne, to czy przepisy szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, i? wykluczaj? one cz??ciowe wy??czenie prawa do odliczenia podatku VAT, takie jak w przepisach krajowych wydanych przed wej?ciem w ?ycie tej dyrektywy.

76. Maj?c na wzgl?dzie, z jednej strony, ogólny charakter uprawnienia przyznanego pa?stwom cz?onkowskim przez art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, które pozwala im utrzyma? w mocy wszelkie wyj?tki od prawa do odliczenia, które wynikaj? z ich przepisów krajowych, jakie obowi?zywa?y przed wej?ciem w ?ycie szóstej dyrektywy, oraz, z drugiej strony paremi? cui licet quod est plus, licet utique quod est minus, nie widz? powodów, dla których pa?stwo cz?onkowskie nie mog?oby ograniczy? zakresu wyj?tku od prawa do odliczenia podatku VAT od chwili ustanowienia tego rodzaju wyj?tku.

77. Mo?liwo?? ta wydaje mi si? zgodna z duchem szóstej dyrektywy. Cho? bowiem Trybuna? przyzna?, ?e art. 17 szóstej dyrektywy nie pozbawia pa?stw cz?onkowskich prawa do ograniczenia zakresu wyj?tków istniej?cych *po wej?ciu w ?ycie szóstej dyrektywy*, poniewa? ich zniesienie jest celem art. 28 ust. 4 szóstej dyrektywy(16), mo?na st?d wyci?gn?? logiczny wniosek, ?e przepisy szóstej dyrektywy, a w?ród nich w szczególno?ci art. 17 ust. 2, nie wykluczaj? uchwalenia, *nawet przed wej?ciem w ?ycie tej dyrektywy* przepisów krajowych ustanawiaj?cych cz??ciowy wyj?tek od prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT.

78. Jestem wi?c zdania, ?e art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, i? pozwala on pa?stwu cz?onkowskiemu na zachowanie cz??ciowego wyj?tku od prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT w odniesieniu do wydatków na okre?lone towary lub us?ugi, wprowadzonego na mocy przepisów krajowych wydanych przed wej?ciem w ?ycie szóstej dyrektywy.

C – Trzecie pytanie prejudycjalne w sprawie C?33/09

79. Trzecie pytanie prejudycjalne zadane przez s?d krajowy w sprawie C?33/09 dotyczy jedynie szczególnej sytuacji cz??ciowego wyj?tku od prawa do odliczenia podatku VAT w

odniesieniu do kategorii wydatków na „dostarczanie posiłków i napojów” pracownikom podatnika, o czym mowa jest w art. 1 ust. 1 lit. c) zarządzenia królewskiego z 1968 r.

80. Przypominam, że w pytaniu tym sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że zabrania on państwowym czy onkowskim zmieniać zakres wyjątkowego wyjątku od prawa do odliczenia podatku VAT w odniesieniu do kategorii wydatków na „dostarczanie posiłków i napojów”, w wypadku gdy zmiana ta miaaby, co do zasady, na celu ograniczenie zakresu tego wyjątku, jednak nie można wykluczyć że w poszczególnym wypadku w określonym roku podatkowym zakres wyłączenia mógłby ulec rozszerzeniu zważywszy na blankietowy charakter zmienionej regulacji.

81. Nie ulega kwestii, że gdy chodzi o tę kategorię – co do której jestem zdania, iż jest w dostatecznym stopniu dookreślona, co stwierdziłem w powyższej analizie pierwszych pytań prejudycjalnych – zarządzenie królewskie z 1968 r. zostało znowelizowane po wejściu w życie szóstej dyrektywy.

82. Poza sporem jest także, jak wynika to z postanowienia odsyłającego i co zostało przyznane przez skarżycę przed sądem krajowym podczas rozprawy przed Trybunałem Sprawiedliwości, iż zmiany zakresu wyjątku od prawa do odliczenia podatku VAT od wydatków na dostarczanie posiłków i napojów ogólnie rzecz biorąc ograniczyły zakres tego wyjątku.

83. Jednakże zgodnie z orzecznictwem, takie ograniczenie zakresu wyjątku od prawa do odliczenia należy do zakresu zastosowania wyłączenia zawartego w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, nawet jeżeli zostało wprowadzone po wejściu w życie szóstej dyrektywy(17). Jak zostało to już bowiem powiedziane, ograniczenie zakresu takiego wyjątku od zasady przewidującej istnienie prawa do odliczenia podatku VAT, o którym mowa w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, jest zgodne z celem tej dyrektywy.

84. Nie uważam, by ta ogólna ocena podważała możliwość, do której odwołuje się sąd krajowy, ale co do której strony są zgodne, iż jest ona bez znaczenia w postępowaniu przed tym sądem, że w wyjątkowych wypadkach, nowe blankietowe przepisy, wprowadzone po wejściu w życie szóstej dyrektywy, mogą prowadzić do mniej korzystnego skutku finansowego niż poprzednie przepisy, zważywszy na zasady stosowania nowych przepisów.

85. W tym względzie przypominam, zgodnie z tym, co stwierdził sąd krajowy oraz rząd niderlandzki w swych uwagach pisemnych, iż tego rodzaju sytuacja może się pojawić jedynie wówczas, gdy podatnik dostarczy swym pracownikom posiłki i napoje, nie przyczyniając się do ich przygotowania i nie umożliwiających ich spożycia, przy równoczesnym przekroczeniu progu 500 NLG (ok. 227 EUR) na pracownika w danym roku podatkowym.

86. Jednakże sama możliwość, że tego typu wypadek może się pojawić, nie może w moim przekonaniu wykluczać zastosowania wyjątku określonego w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy ponieważ, jak wskazał sąd krajowy, nowelizacja dokonana po wejściu w życie tej dyrektywy jest – ogólnie rzecz biorąc – korzystniejsza dla podatników niż wcześniejsze obowiązujące przepisy. Istnienie, nawet gdyby zostało wykazane, takich odizolowanych lub wyjątkowych sytuacji nie wpłynęłoby na zasadę, że nowelizacja przepisów krajowych, która została uchwalona po wejściu w życie szóstej dyrektywy, ograniczyła zakres wcześniejszych wyjątków.

87. Z drugiej jednak strony uznaj?, jak trafnie podnios?a Komisja, ?e s?d rozpoznaj?cy wy?tkowy i na chwil? obecny hipotetyczny stan faktyczny, o którym pisze s?d krajowy, powinien, zgodnie ze swym obowi?zkiem wynikaj?cym z prawa wspólnotowego, dokonywa? wyk?adni prawa krajowego tak dalece jak to mo?liwe, zgodnie z brzmieniem i celem szóstej dyrektywy, maj?c na celu osi?gni?cie przewidzianych przez ni? skutków(18).

88. Uwa?am zatem, ?e art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, i? pozwala on pa?stwu cz?onkowskieemu na dokonywanie, po wej?ciu w ?ycie dyrektywy, zmian zakresu wy?tku od prawa do odliczenia podatku VAT od okre?lonej kategorii wydatków, takiej jak odnosz?ca si? – w sprawie przed s?dem krajowym – do dostarczania posi?ków i napojów pracownikom podatnika, które to zmiany maj? zasadniczo na celu ograniczenie zakresu wy?tku, ale co do których nie sposób wykluczy?, ?e w pojedynczym wypadku w okre?lonym roku podatkowym (co nie odnosi si? do post?powania przed s?dem krajowym), mog?oby to rozszerzy? zakres wy?tku z uwagi na blankietowy charakter zmienionych przepisów.

VI – Wnioski

89. Z uwagi na powy?sze wnosz?, by na pytania przed?o?one przez Hoge Raad der Nederlanden oraz Gerechtshof Amsterdam udzieli? odpowiedzi nast?puj?cej:

1) Artyku? 11 ust. 4 drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich dotycz?cych podatków obrotowych – struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej oraz art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e pa?stwo cz?onkowskie, które skorzysta?o z uprawnienia przewidzianego przez te przepisy w celu wy??czenia odliczenia w odniesieniu do kategorii wydatków okre?lonych jako:

- „stwarzanie [pracownikom przedsi?biorcy] mo?liwo?ci korzystania ze ?rodka transportu w celach prywatnych”;
- „dostarczani[e] posi?ków i napojów pracownikom przedsi?biorcy”
- „zapewniani[e] [pracownikom przedsi?biorcy] mieszkania”;

spe?nia wymóg wskazania wystarczaj?co dookre?lonej kategorii towarów lub us?ug poprzez odwo?anie si?, cho?by dorozumiane, do charakteru tych towarów lub us?ug.

Z drugiej strony, wykluczenie przez pa?stwo cz?onkowskie prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT w odniesieniu do kategorii wydatków okre?lonych jako:

- „zapewni[a]nie [pracownikom przedsi?biorcy] rozrywek”;
- „wr?czani[e] upominków handlowych albo innych podarunków osobom, które, je?li zosta? im albo gdyby zosta? im naliczony i uj?ty w fakturze odpowiedni podatek obrotowy, nie mog?yby odliczy? go w ca?o?ci albo przynajmniej w istotnej cz??ci”;

nie spe?nia tego wymogu.

2) Artyku? 17 ust. 6 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e pozwala on pa?stwu cz?onkowskieemu na zachowanie cz??ciowego wy?tku od prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT w odniesieniu do wydatków na okre?lone towary lub us?ugi,

wprowadzonego na mocy przepisów krajowych wydanych przed wejściem w życie szóstej dyrektywy.

3) Artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że pozwala on państwu członkowskiemu na dokonywanie, po wejściu w życie dyrektywy, zmian zakresu wyjątku od prawa do odliczenia podatku VAT od określonej kategorii wydatków, takiej jak odnosząca się – w sprawie C-33/09 przed sądem krajowym – do dostarczania posiłków i napojów pracownikom podatnika, które to zmiany mają zasadniczo na celu ograniczenie zakresu wyjątku, ale co do których nie sposób wykluczyć, że w pojedynczym wypadku w określonym roku podatkowym (co nie odnosi się do postępowania przed sądem krajowym), mogłoby to rozszerzyć zakres wyjątku z uwagi na blankietowy charakter zmienionych przepisów.

1 – Język oryginału: francuski.

2 – Dz.U. 71, s. 1303. Dyrektywa ta została uchylona z dniem 1 stycznia 1978 r. na mocy przepisów szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

3 – Zobacz podobnie wyrok z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 Metropol i Stadler, Rec. s. I-81, pkt 43-44; wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-371/07 Danfoss i AstraZeneca, Zb.Orz. s. I-9549, pkt 27-28; wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-74/08 PARAT Automotive Cabrio, Zb.Orz. s. I-3459, pkt 17 i 21; wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-460/07 Puffer, Zb.Orz. s. I-3251, pkt 83.

4 – Zobacz w szczególności wyrok z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-345/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-4493, pkt 20 oraz ww. wyrok w sprawie Danfoss i AstraZeneca, pkt 29.

5 – Zobacz w szczególności podobnie ww. wyrok w sprawie Danfoss i AstraZeneca, pkt 30 oraz wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora, Zb.Orz. s. I-10921, pkt 35.

6 – Zobacz wyrok z dnia 5 października 1999 r. w sprawie C-305/97 Royscot i in., Rec. s. I-6671, pkt 21.

7 – Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie Royscot, pkt 22 oraz ww. wyrok w sprawie PARAT Automotive Cabrio, pkt 29.

8 – Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie Magoora, pkt 32-33.

9 – Zobacz ww. wyrok w sprawie Royscot pkt 23 i 25. Zobacz także wyrok z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-434/03 Charles i Charles-Tijmens, Zb.Orz. s. I-7037, pkt 34.

10 – Wyrok z dnia 30 marca 2006, w sprawie C-184/04, Zb.Orz. s. I-3039.

11 – Tamże, pkt 49, podkreślenie moje.

12 – Podkreślenie moje.

13 – Wersja włoska jest tu szczególnie jasna: „...a qualunque spesa legata all’acquisto di beni, indipendentemente dalla sua natura o dal suo oggetto”.

14 – Dla państwa-założycieli Wspólnoty Europejskiej oraz dla tych państw, które przystąpiły do

niej przed 1 stycznia 1978 r., które wydały swe przepisy dotyczące wyłączenia od prawa do odliczenia podatku VAT w okresie obowiązywania drugiej dyrektywy, art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy wciś jest bezpośrednio istotny. Z drugiej strony, dla państw członkowskich, które przystąpiły do Wspólnoty po tym, jak druga dyrektywa została uchylona na mocy szóstej dyrektywy, zastosowanie kryterium opartego na pojęciu „określonych towarów i usług” następuje jedynie pośrednio albo, innymi słowy, jest ono inkorporowane do przesłanek zastosowania art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

15 – Zobacz w tym względzie m.in. ww. wyroki w sprawach: Royscot, pkt 24 oraz Charles i Charles-Tijmens, pkt 33.

16 – Zobacz ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 21 i 22; wyrok z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 Metropol i Stadler, Rec. s. I-81, pkt 45; ww. wyrok w sprawie Danfoss i AstraZeneca, pkt 32, ww. wyrok w sprawie Magoora, pkt 36.

17 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 22; ww. wyrok w sprawie Danfoss i AstraZeneca, pkt 32; ww. wyrok w sprawie Magoora, pkt 36; oraz ww. wyrok w sprawie Puffer, pkt 85.

18 – Zobacz m.in. w odniesieniu do tego wyjątku ww. wyrok w sprawie Magoora, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo.