

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ELEANOR SHARPSTON

przedstawiona w dniu 10 kwietnia 2014 r.(1)

Sprawa C-92/13

Gemeente 's-Hertogenbosch

[Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad (Niderlandy)]

Podatek VAT – Transakcje podlegające opodatkowaniu – Dostawa dokonana odpłatnie – Pierwsze zasiedlenie przez organ gminy lokalu zbudowanego dla niego na gruncie będącym jego własnością – Działalność w charakterze władzy publicznej a działalność podlegająca opodatkowaniu

1. Lokalny organ władzy (który, zgodnie z art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy VAT(2), nie jest uważany za podatnika w związku z działalnością, którą podejmuje jako władza publiczna) zamówił budowę biurowca na należącym do niego gruncie. Od prac budowlanych została naliczona podatek VAT. Budynek jest wykorzystywany przede wszystkim na cele działalności w charakterze władzy publicznej, lecz także na cele działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu oraz zwolnionej. Ze względu na wprowadzenie krajowego funduszu zwrotu podatku VAT, co może mieć wpływ na zmniejszenie obciążenia naliczonym podatkiem, lokalny organ władzy chce, aby pierwsze zasiedlenie przez niego budynku zostało potraktowane jako podlegające opodatkowaniu dostawa na własne potrzeby podatnika (zwana dalej „dostawą na własne potrzeby”). Organ podatkowy nie wyraża na to zgody. The Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) zwraca się z pytaniem, czy opisane traktowanie jako podlegającej opodatkowaniu dostawy na własne potrzeby jest zgodne z szóstą dyrektywą.

Ramy prawne

Szósta dyrektywa

2. Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy podatkowi VAT podlegają „dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.

3. Artykuł 4 ust. 1 i 2 dyrektywy definiują „podatnika” jako każdą osobę prowadzącą samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności. Działalność ta obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi, w tym również „wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku]”.

4. Zgodnie z art. 4 ust. 5 krajowe, regionalne i lokalne organy władzy i inne podmioty prawa

publicznego nie są zwykle uważane za podatników w związku z działalnością, które podejmują i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne, nawet jeżeli pobierają należności, opłaty, składowki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami. Jednakże uważa się je za podatników w odniesieniu do takiej działalności lub takich transakcji, w przypadku gdy wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji. Uważa się je także za podatników, jeżeli podejmują działalność wymienioną w załączniku D do szóstej dyrektywy (wszystkie wymienione tam rodzaje działalności mają charakter handlowy i gospodarczy).

5. Artykuł 5 ust. 1 określa dostawę towarów jako „przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi [jak] własnością”. Zgodnie z art. 5 ust. 5 państwa członkowskie mogą za taką dostawę uznać odbiór niektórych robót budowlanych. Na podstawie art. 5 ust. 6 „zastosowanie przez podatnika towarów stanowiących część jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych [...] albo bardziej ogólnie użycie ich do celów innych niż prowadzona przez niego działalność [przekazanie przez podatnika z aktywów jego przedsiębiorstwa towarów na cele prywatne [...] lub, bardziej ogólnie, które przeznacza na cele inne niż związane z jego przedsiębiorstwem]” również będzie traktowane jako dostawa odpłatna, jeżeli podatek naliczony podlegałby w całości lub w części odliczeniu.

6. Artykuł 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi, że państwa członkowskie mogą również traktować jako odpłatne dostawy „przeznaczenie przez podatnika na cele działalności jego przedsiębiorstwa towarów wytworzonych, skonstruowanych, wydobytych, przetworzonych, nabytych lub przywiezionych w wyniku takiej działalności, w przypadku gdy podatek od wartości dodanej od takich towarów nabytych od innego podatnika nie podlegałby w całości odliczeniu”.

7. Artykuł 6 ust. 1 definiuje świadczenie usług jako „każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5”. Zgodnie z art. 6 ust. 2 lit. a) powyższe obejmuje „korzystanie z towarów stanowiących część 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”. Artykuł 6 ust. 3 pozwala państwom członkowskim w pewnych okolicznościach uznać za odpłatne świadczenie usług wykonanie przez podatnika usługi na potrzeby swojego przedsiębiorstwa, w przypadku gdy podatek od wartości dodanej od takich usług, świadczonych przez innego podatnika, nie podlegałby w całości odliczeniu.

8. Takie (fikcyjne) transakcje, o jakich mowa w art. 5 ust. 6 i 7 oraz w art. 6 ust. 2 i 3 bywają określone jako „dostawa na własne potrzeby”.

9. Zgodnie z art. 11 cz. A ust. 1 lit. b) i c) podstawy opodatkowania w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 5 ust. 6 i 7 jest cena od zakupu towarów lub cena podobnych towarów, lub w braku ceny zakupu, koszt produkcji określony w momencie dostawy, a w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 6 ust. 2, suma wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie usług.

10. Zgodnie z art. 17 ust. 1 prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny. Artykuł 17 ust. 2 precyzuje, że o ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, między innymi należnego lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika [art. 17 ust. 2 lit. a)] i podatku od wartości dodanej, który jest należny na podstawie art. 5 ust. 7 lit. a) i art. 6 ust. 3 [art. 17 ust. 2 lit. c)].

11. W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w

przypadku transakcji, z którymi związane jest prawo do odliczenia, jak i w przypadku transakcji, dla których prawo to nie przysuguje, art. 17 ust. 5 stanowi, że „odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od wartości dodanej, jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji” (szczegółowe zasady określa art. 19). Czyżby podlegające odliczeniu ustala się dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika. Artykuł 20 stanowi, że odliczenia są odpowiednio korygowane, w szczególności gdy odliczenie jest większe lub mniejsze od tego, do którego podatnik był uprawniony lub gdy nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określaniu kwoty podlegającej odliczeniu. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta obejmuje okres pięciu lat. Dla nieruchomości okres ten może zostać przedłużony do 20 lat.

Orzecznictwo dotyczące dostaw na własne potrzeby na podstawie art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy

12. W wyroku w sprawie *Gemeente Vlaardingen*(3), w której organ gminy zatrudnił zewnętrznego wykonawcę do przekształcenia nawierzchni należących do niego boisk sportowych („materiały powierzone”) z trawiastej na sztuczną, Trybunał stwierdził między innymi:

„25 Artykuł 5 ust. 7 lit. a) dotyczy sytuacji, w których mechanizm odliczenia przewidziany zasadniczo przez szóstą dyrektywę nie może zostać zastosowany. Wówczas gdy towary są wykorzystywane w celu prowadzenia opodatkowanej działalności gospodarczej, odliczenie podatku, który został naliczony od tych towarów, jest obowiązkowe w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania. Z kolei, jeżeli towary nabyte przez podatnika są wykorzystywane dla celów transakcji zwolnionych, nie może dojść do odliczenia podatku naliczonego od tych towarów (zob. w szczególności wyroki: z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki*, Zb.Orz. s. I-3039, pkt 24; z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-515/07 *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, Zb.Orz. s. I-839, pkt 28; z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawie C-118/11 *Eon Aset Menidmynt*, pkt 44). [...] Artykuł 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy dotyczy zwłaszcza sytuacji, w której odliczenie jakiegokolwiek kwoty naliczonego zapłaconego podatku VAT jest wyłączone, ponieważ prowadzona działalność gospodarcza jest zwolniona z podatku VAT.

26 W szczególności [...] rzeczone przepisy umożliwiają państwu członkowskim ukształtowanie ich przepisów podatkowych w taki sposób, aby przedsiębiorstwa, które z tego powodu, nie wykonują działalności zwolnionej z podatku VAT nie mogły odliczyć podatku VAT zapłaconego w chwili nabycia ich towarów dla przedsiębiorstwa, nie doznawają uszczerbku w porównaniu z konkurentami, którzy wykonują tę samą działalność z wykorzystaniem towarów, które nabyli bez zapłaty podatku VAT, ponieważ sami je wyprodukowali, lub, ogólnie rzecz biorąc, uzyskali je »w wyniku działalności [ich] przedsiębiorstwa«. Jeżeli chodzi o konkurentów, którzy ponoszą ten sam ciężar podatkowy, co ciążący na przedsiębiorstwach, które nabyły towar u osób trzecich, art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy upoważnia państwa członkowskie do zrównania przeznaczenia na potrzeby wykonywania zwolnionej działalności przedsiębiorstwa towarów uzyskanych w związku z działalnością przedsiębiorstwa z odpłatną dostawą towarów w rozumieniu art. 2 [pkt] 1 i art. 5 ust. 1 tej dyrektywy, a tym samym do opodatkowania podatkiem VAT owego przeznaczenia.

27 Aby uprawnienie to [...] mogło być stosowane w sposób, który rzeczywiście wyeliminuje wszelką nierówność w dziedzinie podatku VAT pomiędzy podatnikami, którzy nabyli towary od innych podatników, i podatnikami, którzy uzyskali te towary w wyniku działalności przedsiębiorstwa, należy [...] rozumieć »towary] wytworzon[e], skonstruowan[e], wydobyt[e], przetworzon[e] [...] w wyniku takiej działalności przedsiębiorstwa« w ten sposób, iż obejmują one nie tylko towary całkowicie wytworzone, skonstruowane, wydobyte lub przetworzone przez samo dane przedsiębiorstwo, ale również towary wytworzone, skonstruowane, wydobyte lub przetworzone przez osoby trzecie z wykorzystaniem materiałów przekazanych przez rzeczne

przedsiębiorstwo”.

13. Trybuna orzekła, że zgodnie z art. 5 ust. 7 lit. a) w związku z art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy „przeznaczenie przez podatnika na potrzeby jego działalności gospodarczej zwolnionej z podatku od wartości dodanej działek gruntów, których jest właścicielem, i których przekształcenie zleci osobie trzeciej, może stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, którego podstawą opodatkowania jest suma wartości gruntu obejmującego te działki i kosztów ich przekształcenia, o ile podatnik ten nie zapłaci jeszcze podatku od wartości dodanej związanego z tą wartością i tymi kosztami oraz pod warunkiem że odnośnie działki gruntu nie są objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 13 cz. 1 ust. 2 lit. h) rzeczony dyrektywy” (dotyczącym „dostawy nieruchomości gruntowych niezabudowanych, innych niż działki budowlane”).

14. Wcześniej, w pkt 33 wyroku w sprawie Uudenkaupungin kaupunki(4) Trybuna stwierdziła, w odniesieniu do działalności lokalnych organów wadzącej niepodlegającej zwolnieniu od podatku VAT na podstawie art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, że: „art. 5 ust. 6 oraz art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy znajdują zastosowanie wyłącznie w przypadku przekazania dobra na własny użytek, ale nie w przypadku jego przeznaczenia na działalność zwolnioną od podatku”.

Orzecznictwo dotyczące zastosowania mieszanego

15. Utrwalone orzecznictwo Trybunału dotyczące zaliczania nieruchomości wykorzystywanych do różnych celów jako majątku przedsiębiorstwa lub majątku prywatnego zostało ostatnio przedstawione w wyroku w sprawie Van Laarhoven(5):

„25 [...] w przypadku wykorzystywania dobra inwestycyjnego do celów zarówno zawodowych, jak i prywatnych, zainteresowany ma, na potrzeby podatku VAT, możliwość dokonania wyboru, czy zaliczy to dobro w całości do aktywów swojego przedsiębiorstwa, czy pozostawi całość w ramach majątku prywatnego, wyznaczając je tym samym całościowo z systemu podatku VAT, czy też zaliczy je do aktywów przedsiębiorstwa jedynie w zakresie wynikającym z rzeczywistego wykorzystania do celów zawodowych (wyroki: z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-434/03 Charles i Charles-Tijmens, Zb.Orz. s. I-7037, pkt 23 i przywołane tam orzecznictwo; a także z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-72/05 Wollny, Zb.Orz. s. I-8297, pkt 21).

26 Jeżeli 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 całościowo i natychmiastowo odliczeniu (zob. ww. wyroki: w sprawie Charles i Charles-Tijmens, pkt 24; w sprawie Wollny, pkt 22) [(6)]

27 Jednakże w takim przypadku prawo do całkowitego i natychmiastowego odliczenia podatku VAT uiszczanego przy nabyciu skutkuje związaniem z tym obowiązkiem uiszczenia podatku VAT w zakresie prywatnego użytkowania przedmiotów należących do przedsiębiorstwa (zob. ww. wyroki: w sprawie Charles i Charles-Tijmens, pkt 30; w sprawie Wollny, pkt 24). W tym celu art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy zrównuje użytkowanie do celów prywatnych z odpłatnym świadczeniem usług, w związku z czym podatnik powinien, zgodnie z art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. c) owej dyrektywy, uiścić podatek VAT od wydatków związanych z tym użytkowaniem (zob. wyrok z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-269/00 Seeling, Rec. s. I-4101, pkt 42, 43)”.

16. Korzyść, jaką podatnik odnosi z takiego postępowania, została wyjaśniona przez rzecznika generalnego F. Jacobsa w pkt 74 opinii w sprawie Charles i Charles-Tijmens, przedstawionej w dniu 20 stycznia 2005 r., w następujący sposób:

„[...] mimo iż prywatne użytkowanie podlega podatkowi VAT, podatnik, jak każdy prywatny konsument, może w niektórych przypadkach osiągnąć pewne korzyści podatkowe z zastosowania art. 5 ust. 6 oraz art. 6 ust. 2, ponieważ między innymi:

- odliczenie jest natychmiastowe, podczas gdy opodatkowanie jest odroczone i rozłożone na czas prywatnego użytku, co zapewnia ewentualną korzyść z możliwości wykorzystania tych środków;
- podatek VAT jest pobierany od kosztów wykorzystywanych towarów lub usług, które są prawdopodobnie niższe niż cena, za jaką te towary lub usługi mogłyby zostać nabyte przez podatnika jako osoba prywatna od innego przedsiębiorcy;
- w przypadku dóbr inwestycyjnych, z uwzględnieniem nieruchomości, koszt obciążający podatnika dotyczący świadczenia »usługi« użytkowania dóbr lub nieruchomości (a tym samym podatek należny) może być szczególnie niski w porównaniu do kosztu nabycia (a tym samym do podatku naliczonego podlegającego odliczeniu), tak więc użytkowanie prywatne będzie w konsekwencji obciążone niższym podatkiem. Jest to korzyść, która może wzrosnąć wraz ze zwiększeniem zakresu użytkowania prywatnego”.

17. Jednakże w wyroku w sprawie Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (zwanego dalej „VNLTO”)(7) Trybunał stwierdził w istocie, że zasady regulujące możliwość zaliczenia dóbr inwestycyjnych do majątku przedsiębiorstwa lub majątku prywatnego (a więc do majątku wykorzystywanego przez podatnika lub przez osobę prywatną) nie mogą być przełożone na sytuację, w której podatnik prowadzi jednocześnie działalność gospodarczą podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT i działalność niemającą charakteru gospodarczego, niepodlegającą opodatkowaniu tym podatkiem. W związku z tym art. 6 ust. 2 lit. a) i art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy nie mają zastosowania do wykorzystywania towarów i usług zaliczonych do aktywów przedsiębiorstwa do celów realizacji czynności innych niż podlegające opodatkowaniu czynności podatnika, a podatek VAT podlegający zapłacie z tytułu nabycia towarów i usług dotyczących takich czynności nie podlega odliczeniu.

18. W odróżnieniu od ww. sprawy Charles i Charles-Tijmens, która dotyczyła „nieruchomości zaliczonej do aktywów przedsiębiorstwa, zanim została czasowo przeznaczona do celów prywatnych, z definicji niemających nic wspólnego z działalnością gospodarczą podatnika”, sprawa VNLTO dotyczy „czynności VNLTO niebędących czynnościami podlegającymi opodatkowaniu, polegających na obronie ogólnych interesów członków tego stowarzyszenia, których nie można w tym przypadku uznać za niezwiązane z działalnością, skoro stanowi one główny przedmiot działalności tego stowarzyszenia”(8).

Prawo niderlandzkie

19. Zgodnie z art. 3 ust. 1 Wet op de Omzetbelasting (ustawy o podatku obrotowym w wersji obowiązującej w 2002 r.) dostawa towarów obejmuje między innymi:

„(c) dostawę nieruchomości przez osobę, która je wytworzyła, z wyjątkiem gruntów niezabudowanych, innych niż grunty podlegające zabudowie [...]

[...]

(h) wykorzystanie do celów działalności gospodarczej towarów wytworzonych przez podatnika prowadzącego taką działalność, jeżeli w przypadku nabycia takich towarów od przedsiębiorcy zostałby naliczony podatek, który nie podlegałby w całości lub w części odliczeniu; za towary

wytworzone przez podatnika uznaje się te towary wytworzone na zamówienie z materiałów dostarczonych przez podatnika, włączywszy w to grunty. Z zakresu stosowania [...] przepisu wyłączone są grunty niezabudowane, inne niż grunty przeznaczone pod zabudowę”(9).

20. Artykuł 11 ust. 1 lit. a) pkt 1 tej samej ustawy stanowi, że z podatku VAT zwolnione są z jednej strony dostawy nieruchomości i przenoszenie praw, którym te nieruchomości podlegają, z wyjątkiem dostaw budynków lub części budynków wraz z gruntem, na którym są posadowione, dokonanych nie później niż dwa lata po ich pierwszym zasiedleniu, oraz z drugiej strony, dostawy gruntów budowlanych.

21. Zgodnie z art. 3 ust. 1 lit. a) Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting (rozporządzenia wykonawczego w sprawie podatku obrotowego; w wersji obowiązującej w 2002 r.), władze publiczne uważane są za podatników w odniesieniu do dostaw nieruchomości(10).

22. Wet op het BTW-compensatiefonds (ustawa o funduszu zwrotu podatku VAT) weszła w życie w dniu 1 stycznia 2003 r. Artykuł 2 ustanawia fundusz zwrotu podatku VAT w strukturze ministerstwa finansów. Zgodnie z art. 3 instytucje prawa publicznego uprawnione są do otrzymania dopłaty z tego funduszu przeznaczonej na pokrycie podatku obrotowego, naliczonego im w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych do celów innych niż działalność gospodarcza. Artykuł 13 ust. 1 lit. a) wyłącza z tego uprawnienia dostawy dokonane przed wejściem w życie ustawy.

Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytanie prejudycjalne

23. Gemeente 's-Hertogenbosch (gmina 's-Hertogenbosch, dalej zwana „Gemeente”) jest lokalnym organem władzy i jako taki na podstawie art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy nie jest uważana za podatnika w związku z działalnością, którą podejmuje i transakcjami, które zawiera jako władza publiczna. Jednakże Gemeente ponadto podejmuje w pewnym zakresie działalność gospodarczą oraz zawiera transakcje, zarówno podlegające opodatkowaniu, jak i zwolnione.

24. Zatem co do zasady jest ona uprawniona do odliczenia podatku naliczonego od towarów i usług nabytych do celów związanych z działalnością gospodarczą podlegającą opodatkowaniu, lecz nie od tych nabytych do celów działalności w charakterze władzy publicznej ani do celów związanych ze zwolnioną działalnością gospodarczą.

25. W roku 2000 Gemeente zamówiła budowę biurowca na gruncie będącym jej własnością(11). W deklaracji podatkowej za lipiec 2002 r. (przed wprowadzeniem funduszu zwrotu podatku VAT) wykazała kwotę podatku naliczonego 287 999 EUR w odniesieniu do robót budowlanych. Pierwszego zasiedlenia dokonała w dniu 1 kwietnia 2003 r. (po wprowadzeniu funduszu).

26. Korzystanie z budynku przez Gemeente zostało rozdzielone w następujący sposób: 94% - działalność w charakterze władzy publicznej (nieobjęta zakresem przedmiotowym VAT, a zatem nieuprawniająca do odliczenia podatku naliczonego), 5% - działalność gospodarcza podlegająca opodatkowaniu (objęta zakresem VAT i uprawniająca do odliczenia podatku naliczonego) i 1% - działalność gospodarcza zwolniona (objęta zakresem VAT i nieuprawniająca do odliczenia podatku naliczonego)(12).

27. Z uwag przedstawionych przez Gemeente wynika, że początkowo zdecydowała się ona, zgodnie z orzecznictwem Trybunału dotyczącym zastosowania mieszanego nieruchomości(13), zaliczyć budynek do majątku przedsiębiorstwa, z zamiarem uzyskania możliwości odliczenia naliczonego podatku VAT w pełnej wysokości podczas budowy. Następnie jednak stwierdziła, na podstawie wyroku w sprawie VNLTO(14), że w jej przypadku takie zaliczenie nie byłoby możliwe, i

zrezygnować z pierwotnie przyjętego podejścia.

28. Gemeente nadal pragnie dokonać odliczenia pełnej kwoty 287 999 EUR podatku naliczonego z tytułu dostawy otrzymanej w 2002 r., jednak obecnie zasadniczo na tej podstawie, że pierwsze zasiedlenie budynku w 2003 r. stanowiło podlegające opodatkowaniu dostaw na własne potrzeby, zgodnie z art. 3 ust. 1 lit. h) Wet op de Omzetbelasting i art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy, wobec czego twierdzi ona, że dostawa z 2002 r. została nabyta w celu związanym z podlegającym opodatkowaniu działanością i dawała możliwość całkowitego i bezpośredniego odliczenia.

29. Organ podatkowy nie zgadza się z tą analizą. Jest on zdania, że odliczeniu może podlegać tylko 6% podatku naliczonego w 2002 r., odpowiadające proporcji działaności Gemeente podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT.

30. Hoge Raad po rozpatrzeniu odwołania, wskazuje na cztery możliwe interpretacje przepisów szóstej dyrektywy(15), nie ma jednak pewności, która z nich jest prawidłowa. Zwrócił się zatem do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że za dostawę odpłatną należy uznać sytuację, gdy gmina przyjmuje do użytku budynek, którego budowę zleciła na własnym gruncie i którego będzie używać w 94% do działaności podejmowanej przez nią w charakterze władzy publicznej, a w 6% do działaności w charakterze podatnika, z tego w 1% w odniesieniu do transakcji zwolnionych z podatku niedających prawa do odliczenia?”.

Stanowiska uczestników

31. Oprócz analizy dokonanej przez Hoge Raad, przedstawionej w odesłaniu prejudycjalnym, swoje pisemne uwagi przedstawili Gemeente, rzędy grecki i niderlandzki oraz Komisja; wszyscy wymienieni uczestnicy wypowiedzieli się również podczas rozprawy przeprowadzonej w dniu 22 stycznia 2014 r.

32. Zasadniczo przedstawione przed Trybunałem stanowiska podzielić można na dwie grupy poglądów.

33. Pierwsza (którą można nazwać „koncepcją dostawy na własne potrzeby”) i która obejmuje trzy z możliwych interpretacji przedstawionych przez Hoge Raad) zakłada, że sytuacja faktyczna w postępowaniu głównym jest objęta zakresem art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy. Ten pogląd podzielają rzędy grecki i niderlandzki, jest on również podstawą obecnego stanowiska Gemeente.

34. Druga grupa poglądów (którą można nazwać „koncepcją opartą na sposobie korzystania”) przyjmuje, że w 2002 r. Gemeente zaliczyła budynek częściowo do aktywów związanych z prowadzeniem działaności gospodarczej, a w pozostałej części do majątku niezwiązanego z prowadzeniem takiej działaności, w ten sposób określając swoją późniejszą sytuację z punktu widzenia podlegania podatkowi VAT, a art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy nie ma zastosowania. Ten pogląd silnie wspiera Komisja, a także prawdopodobnie jest on zgodny z pierwotnym stanowiskiem Gemeente. Może on jednak nie być całkowicie odrębny od koncepcji dostawy na własny użytek, w pewnych okolicznościach możliwe jest ich połączenie (zob. 39 poniżej).

35. Zgodnie z koncepcją dostawy na własne potrzeby należałoby uznać, że Gemeente w 2002 r. samodzielnie „wyprodukowała” biurowiec (gdyż przekazała nieruchomości i oryginalną fasadę budynku, pozostałe towary i usługi nabywając od innych osób), a następnie dokonała „dostawy” na własną rzecz, dokonując pierwszego zasiedlenia budynku w 2003 r., tak jak jest to przewidziane w art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy.

36. W pierwszym wariancie tej koncepcji według Hoge Raad, 6% należnego podatku VAT z tytułu dostaw w 2002 r. powinno podlegać odliczeniu, jako proporcja, w jakiej ostatecznie budynek był używany w celach związanych z działalnością gospodarczą. Zatem dostawa na własne potrzeby dokonana w 2003 r., nie powinna być brana pod uwagę do celów opodatkowania podatkiem VAT i odliczenia, ponieważ dotyczyła ona jedynie tej samej (niemającej znaczenia) części, w jakiej budynek miał być wykorzystywany do celów związanych z działalnością gospodarczą. Za tym wariantem nie opowiedział się żaden z uczestników w przedłożonych Trybunałowi uwagach.

37. W drugim z trzech wariantów zaproponowanych przez Hoge Raad podatek VAT od dostaw dokonanych w 2002 r. powinien w całości podlegać odliczeniu ze względu na to, że dostawy te dokonane zostały w celu związanym z podlegającym opodatkowaniu działalnością, a mianowicie dostawy na własne potrzeby, dokonanej w 2003 r., która również powinna być w całości opodatkowana. W takiej sytuacji 5% podatku VAT od dostawy na własne potrzeby (odpowiadające 5% działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu) powinno podlegać odliczeniu, natomiast 95% (odpowiadające 94% działalności w charakterze władzy publicznej oraz 1% działalności gospodarczej zwolnionej z podatku) nie powinno podlegać odliczeniu. Ten pogląd reprezentuje obecnie Gemeente. Komisja uznaje za prawidłowy z punktu widzenia analizy, lecz nie popiera go. Jednakże zdaniem Komisji, gdyby ten wariant koncepcji dostawy na własne potrzeby został przez Trybunał uznany za właściwy, to powinien on zostać połączony z koncepcją opartą na sposobie korzystania w ten sposób, że późniejsze korzystanie przez Gemeente z budynku do celów działalności w charakterze władzy publicznej powinno być traktowane jako korzystanie w celach innych niż „działalność jego przedsiębiorstwa” w rozumieniu szóstej dyrektywy, a zatem jako podlegające opodatkowaniu odpłatne świadczenie usług zgodnie z jej art. 6 ust. 2 lit. a).

38. W myśli trzeciego z przedstawionych przez Hoge Raad wariantów, dokonanej w 2003 r. dostawy na własne potrzeby należałoby uznać za podlegającą opodatkowaniu tylko w zakresie, w jakim budynek był wykorzystywany do celów związanych z działalnością gospodarczą, a więc w 6%, zatem tylko taki sam udział procentowy podatku naliczonego od dostaw dokonanych w 2002 r. powinien podlegać odliczeniu. Ten wariant w sposób ogólny odzwierciedla poglądy rządów greckiego i niderlandzkiego.

39. Zgodnie z koncepcją opartą na sposobie korzystania należałoby uznać, że Gemeente w 2002 r. nabyła dostawę od osób trzecich i zaliczyła je (wraz z budynkiem, który z nich powstał) do aktywów swojego przedsiębiorstwa, co pozwala na pełne odliczenie naliczonego podatku VAT. Następnie korzystała ona z budynku w 94% do celów, w odniesieniu do których działała jako osoba niebędąca podatnikiem, a więc jako konsument końcowy, czyli powinna naliczyć sobie niepodlegający odliczeniu podatek VAT od kosztu udostępnienia budynku do tych celów zgodnie z art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy. W odniesieniu do pozostałych 6% początkowego odliczenia, powinien istnieć podział pomiędzy korzystaniem w 1% do celów transakcji zwolnionych i korzystaniem w 5% do celów transakcji podlegających opodatkowaniu. Komisja jest zdania, że alternatywnie powinno się zastosować to podejście wobec dostawy na własne potrzeby dokonanej w 2003 r., zgodnie z art. 5 ust. 7 lit. a), jeżeli istnienie tej dostawy zostanie uznane (zob. pkt 37 powyżej).

40. Hoge Raad nie przewiduje stosowania koncepcji opartej na sposobie korzystania jako takiej, jednak dopuszcza możliwość, że art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy w ogóle nie może być stosowany, gdy z artykułem tym nie jest związany żaden przepis, który przewidywałby mechanizm odliczania dla władz publicznych; gdyby tak było, to oczywiście możliwe byłoby stosowanie koncepcji opartej na sposobie korzystania. To podejście jest jednak preferowane przez Komisję, a tak się wydaje, że ono koresponduje z pierwotnym głównym argumentem Gemeente. Problematiczne pozostaje, co w szczególności podkreśla rząd niemiecki, lecz przyznaje także Gemeente – czy zgodnie z wyrokiem w sprawie VNLTO możliwe jest stosowanie orzecznictwa Trybunału dotyczącego zaliczenia aktywów do majątku przedsiębiorstwa lub do majątku prywatnego w sytuacji takiej, jak w postępowaniu głównym. Komisja twierdzi, że problem taki nie powstaje(16).

Ocena

Znaczenie funduszu zwrotu podatku VAT

41. Na podstawie uwag przedstawionych w niniejszej sprawie można wnioskować, że przyczyny, dla których Gemeente zdecydowała się na pogląd, który obecnie forsuje, związane są z wprowadzeniem funduszu zwrotu podatku VAT w dniu 1 stycznia 2003 r. Do skorzystania z tego funduszu kwalifikowało się niepodlegające odliczeniu obciążenie podatkiem VAT powstałe w 2002 r., podczas gdy nie odnosiło się to do takiego samego obciążenia powstałego w 2002 r. Wydaje się zatem, że w interesie Gemeente byłoby, aby podatek VAT pobierany od dostaw dokonywanych w 2002 r. podlegał w całości odliczeniu, a podatek VAT niepodlegający odliczeniu był pobierany jedynie w 2003 r.

42. Jednakże na podstawie informacji zawartych w aktach sprawy początkowo trudno byłoby stwierdzić, do jakiego stopnia istnienie funduszu zwrotu podatku VAT miało znaczenie dla analizy przedstawionego pytania prejudycjalnego. Wydawało się możliwe, że zwrot podatku sprowadzałby się do ekwiwalentu odliczenia, powodując zakłócenie działania wspólnego systemu podatku VAT.

43. Wątpliwość ta została w znacznym stopniu zaćnana podczas rozprawy. Zgodnie z moim obecnym rozumieniem, fundusze rzędu centralnego na rzecz jednostek samorządu lokalnego w Niemczech wypłacane są zasadniczo przez Gemeentefonds („fundusz gminny”), z którego władze lokalne mogą korzystać w celu pokrycia swoich wydatków, w granicach określonych przez pewne kryteria, takie jak ich wielkość czy liczba ludności. Do końca roku 2002 gminy otrzymywały z tego funduszu ryczałtowe dopłaty w odniesieniu do wszystkich swoich wydatków, w tym również w odpowiednich przypadkach podatku VAT. Fundusz zwrotu podatku został oddzielony od funduszu gminnego w 2003 r., w wyniku czego podatek VAT jest obecnie traktowany odrębnie

od pozostałych wydatków w celu zapewnienia, aby cały podatek VAT od dostaw otrzymanych dla celów działalności w charakterze władzy publicznej i tym samym niepodlegających opodatkowaniu, i wyłączenie ten podatek VAT, kwalifikować się do zwrotu. System ten, jak wyjaśnił podczas rozprawy rzędn Niderlandów i co potwierdziła Komisja, nie stanowi rodzaju podatkowego, lecz budżetowy, a jego celem jest po prostu zapewnienie odpowiedniego finansowania wydatków organów samorządu lokalnego oraz eliminacja zniekształceń kosztów pomiędzy usługami wykonywanymi we własnym zakresie a świadczonymi przez jednostki zewnętrzne.

44. Jeżeli powyższe rozumowanie jest prawidłowe, wydaje mi się, że nie jest prawdopodobne powstanie istotnych zakłóceń w działaniu systemu podatku VAT, jeżeli porówna sytuację, w której Gemeente mogłaby traktować dostawy dokonane w 2002 r. jako dostarczone na potrzeby podlegające opodatkowaniu dostawy na własne potrzeby dokonanej w 2003 r., z sytuacją, gdyby nie była do tego uprawniona. W tym pierwszym przypadku podatek VAT należał od tych dostaw podlegałby odliczeniu w 2002 r. a zatem nie byłby brany pod uwagę na potrzeby skorzystania z funduszu gminnego w tym roku, natomiast podatek VAT należał od dostawy na własne potrzeby kwalifikować się do zwrotu z funduszu zwrotu podatku VAT w roku 2003. W tym drugim zaś przypadku koszty wraz z podatkiem VAT byłyby brane pod uwagę przy obliczaniu dopłaty z funduszu gminnego w roku 2002, a w 2003 r. nie byłoby należnego podatku VAT.

45. Wobec powyższego nie będzie dalej analizować znaczenia funduszu zwrotu podatku VAT i moim zdaniem nie ma takiej potrzeby, aby czynił to Trybunał. Jeżeli jednak sąd krajowy stwierdzi, że skorzystanie z funduszu zwrotu podatku VAT mogło powodować zakłócenia w systemie podatku VAT, będzie musiał wziąć pod uwagę wpływ korzystania z funduszu i jeżeli stwierdzi taką potrzebę, skierować do Trybunału dalsze pytanie prejudycjalne w tej kwestii.

Ostateczny wynik

46. W 2002 r. Gemeente naliczono podatek VAT od otrzymanych przez nią dostaw, których końcowym efektem było korzystanie z budynku biurowego w 94% na cele działalności w charakterze władzy publicznej (nieobjętej zakresem przedmiotowym VAT, a zatem nieuprawniającej do odliczenia podatku naliczonego), w 5% na cele związane z działalnością gospodarczą podlegającą opodatkowaniu (objętej zakresem VAT i uprawniającą do odliczenia podatku naliczonego) i w 1% na cele działalności gospodarczej zwolnionej (objętej zakresem VAT i nieuprawniającej do odliczenia podatku naliczonego).

47. Zatem ostatecznie każdy wynik zgodny z systemem szóstej dyrektywy musi uwzględniać uprawnienie do odliczenia w odniesieniu do korzystania z budynku w 5% do celów czynności podlegających opodatkowaniu, lecz nie w pozostałej części(17).

48. Hoge Raad oraz wszyscy uczestnicy, którzy przedłożyli Trybunałowi swoje pisemne uwagi, wydają się być zgodni co do tego ostatecznego wyniku.

49. Trudność polega na tym, w jaki sposób prawidłowo uzyskać ten wynik w oparciu o przepisy szóstej dyrektywy oraz ich wykładnię w orzecznictwie Trybunału, i co do tej kwestii nie ma zgody stron.

Znaczenie wyroku w sprawie VNLTO

50. Pierwsze pytanie, na które należy udzielić odpowiedzi, moim zdaniem brzmi, czy stosowanie koncepcji opartej na sposobie korzystania jest wykluczone ze względu na wyrok w sprawie VNLTO(18). Jeżeli rzeczywiście tak jest, to nie będzie potrzeby dalszego analizowania tego podejścia. Jeżeli tak nie jest, nie będzie ustalenie, czy możliwe jest zastosowanie

koncepcji dostawy na własne potrzeby, a jeżeli tak, to nastąpi konieczne stanie się stwierdzenie, czy obie te koncepcje mogą być wzajemnie zgodne.

51. W odniesieniu do wyroku w sprawie VNLTO trudno mi nie zgodzić się z Gemeente i rzędem niderlandzkim, że z wyroku tego zasadniczo wynika, iż w przypadku, gdy przedsiębiorstwo podatnika zawiera zarówno transakcje objęte zakresem przedmiotowym VAT (czy to podlegające opodatkowaniu, czy zwolnione), jak i transakcje nieobjęte zakresem przedmiotowym VAT, możliwości i mechanizm zaliczania dóbr inwestycyjnych wykorzystywanych do różnych celów, określone w orzecznictwie, nie są dostępne. Chociaż uzasadnienie tego wyroku mogłoby być pełniejsze i jaśniejsze, wydaje się, że opiera się on na wyczerpującej analizie, przedstawionej przez rzecznika generalnego P. Mengozziego w punktach 20–57 opinii wydanej w tej sprawie. W pełni zgadzam się z nim, że fraza „korzystanie [...] dla prywatnych potrzeb [...] lub [...] do celów innych niż związane z jego działalnością” w art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy niekoniecznie obejmuje korzystanie dla potrzeb, które są związane z działalnością gospodarczą, lecz nie są objęte zakresem podatku VAT.

52. Sprawa VNLTO dotyczyła stowarzyszenia przedsiębiorców rolnych, finansowanego ze składek członkowskich, broniącego interesów sektora rolnego w niektórych prowincjach Niderlandów. Działalność ta, jako finansowana ze składek, a nie z wynagrodzeń, nie była zatem świadczona w zamian za wynagrodzenie, wobec czego nie była objęta zakresem stosowania podatku VAT. VNLTO jednakże świadczyło również na rzecz swoich członków i osób trzecich indywidualne usługi, za które wystawiało faktury i które stanowiły świadczenie usług dokonywane odpłatnie, objęte zakresem stosowania podatku VAT. Kwestia, którą musiał zbada Trybunał, było, czy art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy może być stosowany w przypadku korzystania z towarów i usług nabytych przez VNLTO i zaliczonych do aktywów przedsiębiorstwa, do celów transakcji nieobjętych zakresem stosowania podatku VAT. Odpowiedź była negatywna. Transakcje, o których mowa, nie mogły zostać uznane za niezwiązane z działalnością gospodarczą, „skoro stanowiły one główny przedmiot działalności tego stowarzyszenia”(19).

53. Niniejsza sprawa dotyczy władzy lokalnej, która nie jest uważana za podatnika w odniesieniu do działalności lub transakcji podejmowanych w ramach działania w charakterze władzy lokalnej, które to działania tym samym nie są objęte zakresem stosowania podatku VAT. Działania te wydają się stanowić „główny przedmiot jej działalności”. Ponadto świadczy ona usługi zarówno podlegające opodatkowaniu, jak i zwolnione, jednak objęte zakresem stosowania podatku VAT i w tym zakresie należy ją uznać za podatnika.

54. Moim zdaniem ta sama zasada powinna znaleźć zastosowanie w obu przypadkach.

55. Nie zmienia mojego stanowiska argumentacja Komisji, że sprawa VNLTO dotyczyła usług, podczas gdy niniejsza sprawa ma za przedmiot dobra inwestycyjne, że w sprawie VNLTO rozważane działania lub transakcje znajdowały się poza zakresem podatku VAT ze względu na to, iż nie były wykonywane w zamian za określone wynagrodzenie, podczas gdy w niniejszej sprawie przyczyną jest, że Gemeente nie mogła zostać uznana za podatnika, oraz że w wyroku w sprawie Uudenkaupungin kaupunki(20) Trybunał przyjął, iż władze publiczne mogą korzystać z możliwości zaliczenia do aktywów przedsiębiorstwa dóbr inwestycyjnych o zastosowaniu mieszanym.

56. Po pierwsze rozumowanie i rozstrzygnięcie Trybunału w sprawie VNLTO w sposób oczywisty odnosi się do „towarów i usług” i nie ma żadnego uzasadnienia, aby przypuszczać, że jako „towary” należy rozumieć tylko „towary inne niż dobra inwestycyjne”, a analiza przedstawiona przez rzecznika generalnego P. Mengozziego w opinii prowadzi do jednoznacznego poglądu(21), że art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy nie ma zastosowania w okolicznościach tamtej sprawy, nawet w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych. Po drugie, jestem

zdania, że przyczyna, dla której działalność lub transakcje znajdują się poza zakresem stosowania podatku VAT, nie ma znaczenia dla stwierdzenia, czy stanowi one „cele inne niż związane z działalnością gospodarczą”, lecz znaczenie ma, zgodnie z wyrokiem w sprawie VNLTO, czy mieszczą się one w „głównym przedmiocie działalności” danej jednostki. Wreszcie, w wyroku w sprawie Uudenkaupungin kaupunki nie dopatrzam się, aby Trybunał przyjął pogląd, jakoby korzystanie przez władze publiczne z możliwości zaliczenia do aktywów przedsiębiorstwa dóbr inwestycyjnych o zastosowaniu mieszanym było dozwolone. Punkt 34 tego wyroku, przytoczony przez Komisję, sformułowany jest w sposób ogólny i odnosi się do ogólnego sprzeciwu zgłoszonego przez rząd fiński, natomiast w pkt 33 Trybunał wyraził stwierdzenie, że „art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy znajdą zastosowanie wyłącznie w przypadku przekazania dobra na własny użytek, a nie w przypadku jego przeznaczenia na działalność zwolnioną od podatku”.

57. Wyrażam zatem pogląd, że w okolicznościach niniejszej sprawy Gemeente nie przysługiwało uprawnienie do skorzystania z możliwości zaliczenia budynku biurowego do swojej działalności jako podatnika, a następnie traktowania jego użytkowania na cele działalności w charakterze władzy publicznej jako podlegające opodatkowaniu świadczenie usług za wynagrodzeniem.

Artykuł 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy

58. Następnie należy rozważyć, czy zastosowanie będzie miało art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy, a jeśli tak, to z jakim skutkiem.

59. Przepis ten pozostawia państwom członkowskim możliwość wyboru. Zgadzam się jednak z opinią wyrażoną przez rząd niderlandzki, że po tym, jak państwo członkowskie dokona już wyboru, tak jak było to w przypadku Niderlandów, musi zapewnić jednakowe traktowanie pod względem rzeczoności podatku VAT w każdej sytuacji, która spełnia kryteria określone w tym przepisie, zgodnie z tym, w jaki sposób zostały one włączone do prawa krajowego. Jednocześnie oczywiście rzeczoność traktowania nie może być stosowana w sytuacjach, które tych kryteriów nie spełniają.

60. Interpretując art. 3 ust. 1 lit. h) Wet op de Omzetbelasting w świetle art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy i właściwego orzecznictwa, stwierdzam, że w sytuacji, gdy podatnik jednocześnie (i) wytwarza towary w ramach działalności swojego przedsiębiorstwa (albo dostarcza materiały, włączając w to grunty, do wytworzenia towarów na zamówienie) i (ii) wykorzystuje wyprodukowane towary dla celów związanych z działalnością swojego przedsiębiorstwa, oraz w sytuacji, gdy (iii) podatek VAT od tych towarów nie podlegałby w całości odliczeniu w przypadku ich nabycia w całości od innego podatnika, przeznaczenie ich na cele działalności przedsiębiorstwa musi być traktowane jako dostawa podlegająca opodatkowaniu.

61. Te trzy przesłanki mają charakter kumulatywny: jeśli wszystkie są spełnione, przeznaczenie towarów na cele działalności przedsiębiorstwa musi być traktowane jako dostawa podlegająca opodatkowaniu, jeśli nie są spełnione, takie traktowanie jest niedopuszczalne.

62. Prima facie wydaje się, że przesłanki te są spełnione w przypadku Gemeente. Biurowiec został wybudowany na zamówienie, przy wykorzystaniu (między innymi) gruntu i fasady zapewnionych przez Gemeente – co czyni sytuację faktyczną podobną do tej w sprawie Gemeente Vlaardingen. Jestem takżę zdania, że biurowiec należy uważać za wybudowany w ramach działalności przedsiębiorstwa Gemeente i wykorzystywany do celów związanych z działalnością tego przedsiębiorstwa, zważywszy, że znaczenie pojęcia „działalność przedsiębiorstwa” w art. 5 ust. 7 szóstej dyrektywy musi być takie samo jak w jej art. 6 ust. 2, w

równoległym kontekście dostawy na własne potrzeby. Dodatkowo ze względu na to, że budynek był wykorzystywany także na cele inne niż transakcje podlegające opodatkowaniu, naliczony podatek VAT nie podlegałby w całości odliczeniu gdyby został nabyty od innego podatnika.

63. Powstaje zatem pytanie, czy to wstępne rozumowanie musi zostać obalone ze względu na to, że budynek był przez Gemeente wykorzystywany na cele działalności podlegającej opodatkowaniu tylko w 6%.

64. Moim zdaniem to nie wystarczy. Artykuł 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy miał na celu usunięcie zakłóceń konkurencji wynikających z sytuacji, w której gdy podatek naliczony nie podlega w całości odliczeniu, podatnicy, którzy sami wytworzyli własne nakłady, są w korzystniejszej sytuacji od tych, którzy muszą takie same nakłady nabyć od osób trzecich, chyba, że jedne i drugie nakłady będą opodatkowane w ten sam sposób. Kwestia ta nie jest zależna od określonych wartości. Zatem zakres korzyści nie jest decydującym czynnikiem. W każdym przypadku nie mógłby zostać obliczony w oparciu o proporcje, bowiem korzyść, jaka może zostać odniesiona z 6% od dużej kwoty podatku VAT, może być większa niż korzyść, jaką może dać 94% od mniejszej kwoty.

65. Wobec powyższego jestem zdania, że objęcie przez Gemeente w posiadanie budynku biurowego (niezależnie od tego, kiedy konkretnie miało miejsce) po jego zbudowaniu przy wykorzystaniu materiałów dostarczonych przez Gemeente, musi być traktowane jako podlegająca opodatkowaniu dostawa na własne potrzeby, tak jak przewiduje to art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy.

66. Istotne jest jednak, aby mieć na uwadze, że takie traktowanie nie ma znaczenia w sytuacjach, gdy dostawy zostaną po prostu w całości nabyte od innego podatnika, a następnie przeznaczone do określonego użycia, niezależnie od jego rodzaju. We wspólnym systemie podatku VAT nie ma żadnego racjonalnego powodu, aby traktować jedną i tę samą dostawę najpierw jako nabycie (objęte pełnym opodatkowaniem i pełnym odliczeniem podatku naliczonego), a następnie jako dostawę na własne potrzeby (objętą pełnym opodatkowaniem oraz zależnie od okoliczności, bez prawa do odliczenia lub z odliczeniem w całości), zamiast traktować ją jako pojedynczą dostawę objętą pełnym opodatkowaniem oraz zależnie od okoliczności, bez odliczenia lub z odliczeniem w całości. Zatem gdyby traktowanie pod względem podatkowym będzie przedmiotem postępowania głównego miało obejmować jedynie dostawy towarów i usług świadczonych przez zewnętrznych kontrahentów Gemeente, niezależnie od części składowych późniejszego budynku zapewnionych przez samą Gemeente, nie byłoby podstaw do zastosowania art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy(22).

67. Traktowanie takie jest właściwe (i obowiązkowe) jedynie i tylko w zakresie, w jakim spełnione są warunki określone w art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy. Nie może ono zatem odnosić się wyjątkowo do dostaw towarów i usług świadczonych przez zewnętrznego kontrahenta, czy też kontrahentów Gemeente. Dostawa na własne potrzeby musi dotyczyć wszystkich elementów, a więc konieczne jest, aby obejmować także grunt oraz istniejącą fasadę. Gdyby nie miało to miejsca, nie byłoby wkładu ze strony Gemeente i cała transakcja podlegałaby normalnym zasadom. Zgodnie z powyższym, kwota podatku VAT, do której zapłaty zobowiązana jest Gemeente z tytułu dostawy na własne potrzeby, musi zostać wyliczona w oparciu o całkowitą cenę zakupu (gdyby to było niemożliwe, to o koszt produkcji w momencie dostawy) każdego z elementów składowych gruntu i budynku, zgodnie z art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy – pod warunkiem, że podatek VAT nie został jeszcze nałożony na te składniki(23).

68. Przy założeniu, że art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy może i powinien być stosowany do dostawy budynku jako całości, zgadzam się z Gemeente, że w istocie jest to drugi z wariantów

tego podejścia przedstawionych przez Hoge Raad (zob. pkt 37 powyżej), który powinien zostać uznany za właściwy, który to pogląd uznaje także Komisja, choć go nie rekomenduje.

69. Artykuł 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy mówi o „przeznaczeniu przez podatnika na cele działalności jego przedsiębiorstwa towarów” co do zasady wytworzonych przez samego podatnika. W takim przypadku tego rodzaju przeznaczenie może (a w państwie członkowskim, które wybrało możliwość, musi) być traktowane jako dostawa świadczona odpłatnie w rozumieniu art. 2 pkt 1 rzeczony dyrektywy, a zatem jako podlegający podatkowi VAT. Przepis ten nie różnicuje przeznaczenia takich towarów czyściwo na cele działalności przedsiębiorstwa podatnika, a czyściwo poza zakresem systemu podatku VAT, czy też traktowania takiego przeznaczenia jako dostawy świadczonych czyściwo odpłatnie, a czyściwo nieodpłatnie. W istocie cele, na jakie zostanie przeznaczona dostawa, nie mają zasadniczo znaczenia dla kwestii, czy dostawa ta podlega opodatkowaniu, czy też nie (choćby istotne dla kwestii, czy powstanie uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego).

70. Zatem dostawa na własne potrzeby taka, jak opisana w art. 5 ust. 7 lit. a) zawsze stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu w całości, chyba że w całości lub czyściwo jest zwolniona z podatku VAT.

71. W niniejszej sprawie nic nie wskazuje na istnienie zwolnienia, które miałyby dotyczyć dostawy budynku biurowego na własne potrzeby.

72. Wobec powyższego musi ona być traktowana jako w pełni opodatkowana transakcja objęta podatkiem należnym, dokonana przez Gemeente. Powoduje to w konsekwencji, że każdy naliczony podatek VAT od dostaw otrzymanych przez Gemeente dla celów tej transakcji opodatkowanej podatkiem należnym musi kwalifikować się do odliczenia zgodnie z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy.

73. Jednakże w odniesieniu do samej dostawy na własne potrzeby Gemeente będzie zobowiązana do zapłaty podatku VAT od całej wartości transakcji. Następnie, zgodnie z art. 17 ust. 2 i 5 szóstej dyrektywy, w zakresie, w jakim budynek jest wykorzystywany na cele przeprowadzanych przez Gemeente transakcji podlegających opodatkowaniu (czyli w niniejszej sprawie 5%), może ona odliczyć ten naliczony podatek od podatku należnego, który musi zadeklarować organowi podatkowemu. W odniesieniu do pozostałych 95%, jeżeli chodzi o korzystanie na cele innych transakcji, nie ma możliwości dokonania odliczenia.

74. Podsumowując, proponowana przeze mnie wykładnia przyniesie w niniejszej sprawie następujący wynik: pierwsze zasiedlenie budynku przez Gemeente w 2003 r. należy traktować jako dostawę świadczoną odpłatnie i zgodnie z art. 11 cztery A ust. 1 lit. b) dyrektywy podstawy opodatkowania oblicza się od pełnej wartości dostawy, w tym również gruntu, jeżeli nie została on wcześniej opodatkowany podatkiem VAT. Gemeente może odliczyć podatek VAT naliczony od wszystkich dostaw nabytych w tym celu, w tym w odpowiednich przypadkach od dostawy gruntu, przy składaniu deklaracji dotyczącej podatku VAT, do którego zapłaty jest zobowiązana od dostawy traktowanej jako świadczona odpłatnie. W czasie użytkowania budynku do celów związanych z dalszymi dostawami w ramach działalności, może ona odliczyć od podatku należnego od takich dostaw, zgodnie z art. 17 ust. 2 i 5 szóstej dyrektywy, jedynie także cztery VAT, do jakiej zapłaty jest ona zobowiązana z tytułu dostawy traktowanej jako świadczona odpłatnie, zgodnie z art. 5 ust. 7 lit. a), co odpowiada zakresowi korzystania z budynku do celów transakcji podlegających opodatkowaniu, a mianowicie w sprawie będącej przedmiotem postępowania głównego, 5%.

Wnioski

75. W świetle powyższych rozważań uważam, że Trybunał powinien odpowiedzieć na pytanie przedstawione przez Hoge Raad w następujący sposób:

Artykuł 5 ust. 7 lit. a) 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, należy interpretować w ten sposób, że odnosi się on do sytuacji, gdy gmina przyjmuje do użytku budynek, którego budowę zleciła na własnym gruncie i którego będzie używać w 94% do działalności podejmowanej przez nią w charakterze władzy publicznej, a w 6% do działalności w charakterze podatnika, z tego w 1% w odniesieniu do transakcji zwolnionych z podatku niedających prawa do odliczenia.

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. L 145, s. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą”). Szósta dyrektywa obowiązuje w czasie mającym znaczenie dla postępowania głównego, następnie została zastąpiona, bez istotnych zmian, dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

3– Wyrok z dnia 8 listopada 2012 r. w sprawie C-299/11 *Gemeente Vlaardingen*.

4– Przytoczonym w punkcie 25 wyroku w sprawie *Gemeente Vlaardingen*, ww. w pkt 12.

5– Wyrok z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawie C-594/10. Zobacz także wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-460/07 *Puffer*, Zb.Orz. s. I-3251, pkt 39 i nast.

6– To stanowisko uległo zmianie wraz z art. 168a ust. 1 dyrektywy 2006/112, wprowadzonym ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2011 r. dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. zmieniającą niektóre przepisy dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 10, s. 14), zgodnie tym przepisem w szczególności: „W przypadku nieruchomości stanowicej część majątku przedsiębiorstwa danego podatnika i wykorzystywanej zarówno do celów prowadzonej przez tego podatnika działalności, jak i do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych niż prowadzona przez podatnika działalność, VAT od wydatków związanych z taką nieruchomością podlega odliczeniu [...] wyłącznie do wysokości udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość została wykorzystana do celów działalności prowadzonej przez podatnika”. Zgodnie z art. 168a ust. 2, państwa członkowskie mogą stosować tę samą zasadę w odniesieniu do innych rzeczy. Jednakże *ratione temporis* nowy przepis nie ma zastosowania w sprawie będącej przedmiotem postępowania głównego.

7– Przytoczonym w pkt 25 wyroku w sprawie *Gemeente Vlaardingen* (pkt 12 powyżej), pkt 26–40. Zobacz także wyrok z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-437/06 *Securita*, Zb.Orz. s. I-1597, pkt 26–31.

8– Punkt 39 wyroku.

9– Artykuł 3 ust. 1 lit. h) jest oparty na brzmieniu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy.

10– Zgodnie z art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy.

- 11– Według informacji podanej przez Gemeente, obejmowało to również wyburzenie istniejącego już budynku, przy pozostawieniu jego fasady, za którą następnie zbudowano nowy budynek.
- 12– Podział ten został prawdopodobnie uzgodniony pomiędzy Gemeente i organem podatkowym.
- 13– Zobacz pkt 15 powyżej.
- 14– Zobacz pkt 17 powyżej.
- 15– Zobacz pkt 35–38 poniżej.
- 16– Zobacz pkt 55 i nast. poniżej.
- 17– Zobacz także ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie *Securenta*, pkt 37.
- 18– Zobacz pkt 17 i 18 niniejszej opinii.
- 19– Wyżej wymieniony w pkt 12 wyrok w sprawie *VNLTO*, przywołany w pkt 25 wyroku w sprawie *Gemeente Vlaardingen*, pkt 39.
- 20– Przytoczonym w pkt 25 ww. w pkt 12 wyroku w sprawie *Gemeente Vlaardingen*.
- 21– Punkt 57 opinii.
- 22– Zobacz także przyp. 10 w opinii rzecznika generalnego J. Mazáka w sprawie *Gemeente Vlaardingen*, ww. w przypisie 3 powyżej, oraz *a contrario*, ww. wyrok w tej sprawie, pkt 27.
- 23– Zobacz ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie *Gemeente Vlaardingen*, pkt 30 i nast.