OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO DÁMASA RUIZA-JARABA COLOMERA

przedstawiona w dniu 4 maja 2004 r. [1]

I — Wprowadzenie

1. Szósta dyrektywa w sprawie podatku od wartości dodanej [2] zwalnia w art. 13 część B lit. b) „najem i dzierżawę nieruchomości", które to pojęcie zostało zdefiniowane przez orzecznictwo wspólnotowe w sposób autonomiczny i jednolity, zgodnie z prawem unijnym [3], poprzez nadanie mu szerszego zakresu niż zakres, który posiada w niektórych krajowych porządkach prawnych [4]. Pojęcie to jest rozumiane przez Trybunał Sprawiedliwości jako porozumienie, poprzez które właściciel danej nieruchomości przenosi na drugą stronę na czas określony i za zapłatą czynszu prawo do jej zajmowania, z wyłączeniem innych osób [5].

2. Przedmiot niniejszego pytania prejudycjalnego dotyczy ustalenia tego, czy do zakresu tego przepisu można zaliczyć trzy porozumienia, poprzez które jedna spółka ceduje w sposób prekaryjny i na czas nieokreślony na rzecz każdej ze spółek należących do tej samej co ona grupy przedsiębiorstw prawo do używania i korzystania z nieruchomości, której jest właścicielem, w zamian za czynsz ustalony wcześniej w oparciu o zajmowaną powierzchnię, pomimo iż żadnej ze spółek nie jest przyznane wyłączne prawo do określonej części budynku.

3. Cour d'appel de Bruxelles (sixième chambre fiscale) (sąd apelacyjny w Brukseli szósta izba podatkowa) kieruje konkretnie dwa pytania będące dwoma stronami tego samego medalu. Po pierwsze, sąd ten usiłuje dowiedzieć się, czy wspomniane porozumienia można zaklasyfikować jako najem nieru-

1 — Język oryginału: hiszpański.

2 — Szosta 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. I. 145, str. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą").

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

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

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

chomości dla celów powołanego zwolnienia. Po drugie, zmierza do uzyskania odpowiedzi na pytanie, czy powołane pojęcie prawa wspólnotowego obejmuje również takie wykorzystywanie nieruchomości Temco jak to, które zostało opisane we wcześniejszym punkcie, w celach niezwiązanych z wykonywaną przez nią działalnością gospodarczą.

II — Ramy prawne

A — *Prawo wspólnotowe: szósta dyrektywa*

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

5. Artykuł 2 definiuje okoliczność podlegającą opodatkowaniu jako „dostaw[ę] towarów lub [świadczenie] usług świadczon[ą]

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

7 — W wyroku z dnia 14 lutego 1980 r. w sprawie 53/79 Damiani, Rec. str. 273 Trybunał podkreślił, że nie należy do niego orzekanie w kwestii stosowności skierowanego pytania prejudycjalnego. W ramach podziału kompetencji sądowniczych dokonanych przez art. 177 Traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 234 WE), to do sądu krajowego, będącego jedynym sądem, który bezpośrednio zaznajomił się ze stanem faktycznym i argumentami przedstawionymi przez strony i na którym spoczywa odpowiedzialność za ostateczne rozstrzygnięcie postępowania, należy ocena, w oparciu o pełną znajomość sprawy, stosowności kwestii prawnych zaistniałych w przedstawionym mu do rozstrzygnięcia sporze oraz konieczności orzeczenia w trybie prejudycjalnym celem wydania przezeń orzeczenia (pkt 5).

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

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

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

[dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]".

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

„[...] każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności".

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

7. Artykuł 6 ust. 1 definiuje transakcje podlegające opodatkowaniu polegające na „świadczeni[u] usług" w sposób negatywny (jako „każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów") i zalicza do nich w ust. 2 lit. a) 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 przypadku gdy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu.

8. Artykuł 13 stanowi, co następuje:

„Zwolnienia na terytorium kraju

[...]

B. Pozostałe zwolnienia

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

[...]

b) najem lub dzierżawę nieruchomości, z wyjątkiem:

1) udzielenia zakwaterowania, według przepisów prawa Państw Członkowskich, w sektorze hotelarskim lub

w sektorach o podobnym charakterze, włącznie z zapewnianiem miejsc w obozach wakacyjnych lub na terenach przystosowanych do biwakowania,

2) wynajmu miejsc parkingowych,

3) wynajmu trwale zainstalowanego wyposażenia i urządzeń,

4) wynajmu sejfów.

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

[...].

C. Prawo wyboru

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

a) najmu i dzierżawy nieruchomości;

[...]

Państwa Członkowskie mogą ograniczyć zakres tego prawa wyboru i ustalają szczegóły korzystania z niego".

B — *Prawo belgijskie: ustawa o podatku VAT*

9. Artykuł 44 § 3 pkt 2 ustawy zwalnia od podatku najem nieruchomości i ich używanie na warunkach określonych w art. 19 § 1, to znaczy odpłatnie i w celach niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika. Przepis ten wyłącza możliwość zwolnienia w przypadkach leasingu finansowego nieru-

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

chomości, udostępniania miejsc do parkowania pojazdów, składowania towarów i biwaków, zakwaterowania w hotelach, motelach i podobnych placówkach, jak również wynajmu sejfów.

— Czas trwania określony jest na czas prowadzenia działalności przez spółki, niemniej zarząd właściciela może w każdej chwili i bez uprzedniego wypowiedzenia zażądać opuszczenia lokali.

III — Okoliczności faktyczne i postępowanie przed sądem krajowym

— Koszty ponoszone są przez te trzy spółki; opłaty za wodę i elektryczność obliczane są na podstawie ich zużycia, a wspólne opłaty ponoszone są w stosunku do zajmowanej powierzchni. Cesjonariusze ponoszą również opłaty za ewentualne naprawy.

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

— Czynsz jest płatny rocznie i wynosi 3500 BEF (obecnie równowartość w euro) za każdy m^2 biura i 1000 BEF za każdy m^2 części zagospodarowanej jako magazyn. Suma powiększona zostaje o 0,4 % wysokości obrotu cesjonariuszy oraz o 5 000 BEF za każdego pracownika.

11. W dniu 1 lutego 1994 r. zawarła ona trzy umowy z każdą ze spółek należących do tej samej co ona grupy przedsiębiorstw i podlegających temu samemu zarządowi centralnemu, określonych jako „cesje", na podstawie których przeniosła na nie prawo do używania i korzystania z tego budynku na następujących warunkach:

— Spółki te będą prowadziły swoją działalność na terenie nieruchomości, zgodnie z przeznaczeniem uzgodnionym przez zarząd Temco, jednakże bez szczególnego prawa do konkretnej jej części.

— Regulamin wewnętrzny zawierający regulacje dotyczące dostępu do budynku i jego sprzątania przyznaje nieograniczone prawo wstępu osobom uprawnionym przez cedenta.

— Strony wyłączyły zastosowanie art. 1709 code civil (belgijskiego kodeksu cywilnego), w którym zostało zdefiniowane pojęcie najmu.

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

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

IV — Pytanie prejudycjalne

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

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

V — Postępowanie przed Trybunałem

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

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

VI — Ocena pytania prejudycjalnego

A — *Pytanie pierwsze*

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

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

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

20. Zgodnie z orzecznictwem wspólnotowym z podatku VAT zwolnione są (1) cesja dokonana przez właściciela nieruchomości na rzecz innej osoby, (2) z wyłączeniem osób

12 — Zobacz rozważania w przedmiocie podziału zadań pomiędzy Trybunałem Sprawiedliwości a sądami krajowymi, które przedstawiłem w pkt 35 opinii przedstawionej w dniu 11 grudnia 2003 r. w sprawie C-30/02 Recheio, wyrok z dnia 17 czerwca 2004 r., Rec. str. I-6051, p. I-6053.

trzecich, (3) prawa do używania i korzystania (4) przez uzgodniony czas (5) za zapłatą czynszu. Aby ocenić, czy definicja ta odpowiada danemu porozumieniu w konkretnym przypadku, należy wziąć pod uwagę wszystkie składniki danej transakcji oraz okoliczności, w jakich jest ona realizowana [13], przy czym decydujące znaczenie będzie miał cel tego porozumienia [14], bez względu na dokonaną przez strony kwalifikację [15].

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

1) Posiadanie przez najemcę

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

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

24. Zwolnienie z art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy dotyczy czynności prawnych stanowiących działalność gospodarczą w rozumieniu art. 4 tej samej regulacji wspólnotowej, które jednak ze względu na swój charakter nie powodują powstania

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

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

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

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

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

odpowiedniej wartości dodanej, co tym samym czyni pożądanym przyznanie zwolnienia ze względów natury finansowej [18]; rozumując tak można wytłumaczyć odstępstwa od zwolnień w zakresie, w jakim dotyczą one bardziej aktywnego korzystania z nieruchomości [19].

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

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

2) Czas trwania najmu

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

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

19 — Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie „Goed Wonen", pkt 52 i 53. Rzecznik generalny Jacobs w opinii przedstawionej w sprawie C-346/95 Blasi, w której zapadł wyrok w dniu 12 lutego 1998 r., Rec. str. I-481, przedstawił kilka interesujących obserwacji dotyczących traktowania nieruchomości na gruncie szóstej dyrektywy (pkt 15 i 16). Upłynęły już prawie trzy dekady od czasu, kiedy to J. C. Scholsem w „T.V.A. européenne face au phénomène immobilier", Université de Liège, Faculté de Droit, 1975, str. 123 i nast., przedstawił problemy związane z opodatkowaniem najmu.

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

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

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

29. Z drugiej strony, „uzgodniony czas trwania" nie jest równoznaczny z „określonym czasem trwania" i, co za tym idzie, przeniesienie prawa do korzystania z nieruchomości na czas nieokreślony z tego właśnie powodu nie przestaje stanowić najmu w rozumieniu szóstej dyrektywy [21]. Uzgodniony czas trwania zgodnie z poglądem wyrażonym w wyroku w sprawie Blasi może mieć znaczenie, jeżeli jest on tak krótki, że można go zakwalifikować jako zakwaterowanie, jednakże przestaje on mieć znaczenie, jeżeli został przedłużony ponad minimalny okres czasu. W kwestii tej mało istotne jest, czy zakończenie stosunku zależy od jednej lub obydwu stron, włączywszy w to okoliczność zewnętrzną niezależną od woli stron, ponieważ w każdym razie oświadczenie woli stron umowy wyrażane jest w celu przyznania nieruchomości przez pewien okres czasu, nawet jeśli byłby on nieokreślony.

30. Cesje o charakterze prekaryjnym nie przestają zatem być najmem z tego tylko powodu, iż ich wygaśnięcie uzależnione zostało od woli właściciela. Należy wziąć pod uwagę realia każdego konkretnego przypadku i, tak jak w sprawie Blasi, zbadać czas trwania stosunku prawnego, co również należy do sądu krajowego [22]. Zgodnie z tym, na co wskazało państwo belgijskie w pisemnych uwagach, wykluczenie zwolnienia w przypadku najmu o charakterze prekaryjnym naruszałoby zasadę neutralności, ponieważ zasadniczo identyczne transakcje traktowane byłyby w odmienny sposób. Nie

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

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

bez powodu zwraca uwagę na to, że owo pojęcie prawa wspólnotowego powinno być definiowane przy uwzględnieniu charakteru świadczenia, a dopiero w dalszej kolejności — sposobu jego wygaśnięcia, tak by zgodnie z orzecznictwem Trybunału każde przeniesienie posiadania nieruchomości w zamian za zapłatę czynszu było kwalifikowane jako najem [23].

3) Czynsz

32. Temco kładzie nacisk na ten element w celu zanegowania posiadania przez porozumienia zawarte w 1994 r. charakteru umów najmu, podkreślając, iż czynsz nie został ustalony jedynie na podstawie czasu zajmowania nieruchomości, ale również w oparciu o wysokość obrotu i liczbę pracowników zatrudnionych przez najemców. Już na pierwszy rzut oka twierdzenie to wydaje się wątpliwe, ponieważ głównym składnikiem czynszu jest zajmowana powierzchnia. Ponadto zgodnie z informacjami zawartymi w aktach sprawy czas trwania nie ma wpływu na ustalenie wysokości czynszu.

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

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

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

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

1. kwalifikacja prawna nadana porozumieniu przez strony;

2. liczba cesjonariuszy, jedność lub wielość umów dotyczących tej samej nieruchomości, jak również, w razie potrzeby, okoliczność, czy ma miejsce przyznanie poszczególnych części powierzchni, czy przyznanie powierzchni w częściach idealnych;

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

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

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

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

35. W celu zapobieżenia, jak tego wymaga art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy „[wszelkim] oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom" [24], sąd odsyłający powinien zbadać, czy podatnik nie

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

kieruje się nieuczciwymi intencjami lub czy efektem niezamierzonym [25] nie było uniknięcie zapłaty określonej należności podatkowej. Sąd odsyłający powinien kierować się tym kryterium, oceniając stan faktyczny przy badaniu spełnienia przesłanek zwolnienia danej transakcji.

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

37. Takie podejście otwiera możliwość uznania za „najem lub dzierżawę" umów, które na pierwszy rzut oka zasługują na inną kwalifikację, nie narusza ono kryterium ścisłej wykładni przepisów dotyczących zwolnień, wielokrotnie powoływanego przez Trybunał [26]. Zasada ta zapobiega przyznaniu korzyści finansowej w przypadkach innych niż wymienione w przepisie, jednakże nie w tych, które pomimo stwarzanych pozorów zachowują podobieństwo do zwolnionych transakcji z tym skutkiem, że powinny zostać włączone do zakresu tego samego zwolnienia. Zgodnie z tym, co stwierdził rzecznik generalny Jacobs w opinii w sprawie Seeling, wymóg ścisłej wykładni nie oznacza, iż wyrażenia użyte przy definiowaniu zwolnień powinny być interpretowane w sposób tak restrykcyjny, iż uniemożliwiałoby to osiągnięcie zamierzonego przez nie celu (pkt 32).

B — *Pytanie drugie*

38. Cour d'appel de Bruxelles usiłuje dowiedzieć się również, czy sporne porozumienia mogą stanowić odpłatne korzystanie z budynku przez Temco w celach niezwiązanych z jego działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 44 § 3 pkt 2 w związku z art. 19 § 1 Code de la taxe sur la valeur ajoutée. W rzeczywistości chodzi o kwestię, której rozwiązanie należy do sądu belgijskiego w ramach wykonywania przez niego władzy sądowniczej przy uwzględnianiu okoliczności faktycznych i prawnych rozpatrywanej przez niego sprawy. Do Trybunału nie należy dokonywanie kwalifikacji danej transakcji prawnej w celu ustalenia, czy znajdzie do niej zastosowanie regulacja prawa krajowego.

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

26 — Zobacz wyroki z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-185/89 Velker International Oil Company, Rec. str. I-2561, pkt 19; z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 SDC, Rec. str. I-3017, pkt 20; ww. w sprawie Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, pkt 64; z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-240/99 Skandia, Rec. str. I-1951, pkt 32. Z najnowszych wyroków należy wymienić trzy wydane w dniu 20 listopada 2003 r.: w sprawie C-8/01 Assunrador-Societetet, Rec. str. I-13711 w sprawie C-212/01 Unterpertinger Rec. str. I-13859 oraz w sprawie C-307/01 Peter d'Ambrumenil, Rec. str. I-13989 odpowiednio, pkt 36, 34 i 52).

39. Niemniej pytanie sądu odsyłającego jest szersze i obejmuje swym zakresem kwestię, czy szósta dyrektywa sprzeciwia się regulacji prawa krajowego poszerzającej zakres zwolnień, innymi słowy, czy zezwala ona na to, aby łącznie z najmem Państwa Członkowskie zwalniały przynoszące zysk wykorzystywanie nieruchomości pozostające na marginesie działalności gospodarczej podatnika?

40. Moim zdaniem, odpowiedź na to pytanie powinna być negatywna.

41. Zamiarem prawodawcy wspólnotowego było opodatkowanie podatkiem VAT wszystkich dostaw towarów i świadczenia usług wykonywanych w każdym z Państw Członkowskich w celu osiągnięcia zysku przez osoby prowadzące działalność gospodarczą wymienioną w art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy, włączywszy w to wykorzystywanie dóbr materialnych i niematerialnych.

42. Podatnik, w związku z wykorzystywaniem części swojego majątku w innych celach niż te, które decydują o jego opodatkowaniu, ma dwie możliwości: wyłączenie tej części ze wspólnego sytemu podatku VAT lub też włączenie tej części do majątku przedsiębiorstwa, przy jednoczesnym odliczeniu naliczonego podatku VAT i płaceniu podatku z tytułu korzystania dla celów prywatnych, zgodnie z art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy [27]. Przepis ten zmierza do uniknięcia sytuacji, w której majątek zaliczony do aktywów danego przedsiębiorstwa, lecz wykorzystywany w celach prywatnych, uniknie opodatkowania w sytuacji, w której podatnik odliczył podatek VAT naliczony przy jego nabyciu [28]; ma to na celu zagwarantowanie równego traktowania podatnika i końcowego konsumenta [29].

43. Tym samym art. 4 ust. 2 w związku z art. 6 ust. 2 lit. a) pozwala na stwierdzenie, że używanie i korzystanie z dóbr nieruchomych w ramach transakcji niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika jest odpłatnym świadczeniem usług, a tym samym podlega opodatkowaniu, pod warunkiem że nabycie tych praw spowodowało powstanie prawa do odliczenia [30].

44. Artykuł 13 część B lit. b) zwalnia jedną kategorię świadczenia usług [31], niezależnie od tego, czy zostały wykonane w ramach działalności gospodarczej, czy też w innych celach. Niemniej w tym drugim przypadku

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

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

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

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

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

będą one podlegały podatkowi, jeżeli w zakresie przedmiotu najmu nastąpiło odliczenie podatku VAT.

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

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

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

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

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

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

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

VII — Wnioski

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

1) Najem nieruchomości, o którym mowa w art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, jest czynnością prawną, poprzez którą właściciel dobra nieruchomego przenosi prawo do jego używania i korzystania z niego na inną osobę, z wyłączeniem pozostałych osób — włączywszy w to właściciela — na pewien czas, za zapłatą wynagrodzenia. Ocena tego, czy konkretna transakcja spełnia te przesłanki, należy do sądu krajowego, który w tym celu powinien wziąć pod uwagę wszystkie jej elementy, a także rzeczywiste okoliczności jej wykonywania, przy czym bez znaczenia pozostaje:

   a) kwalifikacja prawna nadana porozumieniu przez strony;

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

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

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

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

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