OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO PAOLA MENGOZZIEGO przedstawiona w dniu 28 stycznia 2010 r.[1]

I — Wprowadzenie

1. Celem pytań prejudycjalnych złożonych w niniejszych połączonych sprawach jest dokonanie przez Trybunał wykładni art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[2], jak również wykładni art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

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

II — Ramy prawne

A — *Prawo wspólnotowe*

3. Artykuł 11 ust. 1 drugiej dyrektywy stanowił:1.

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

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

1 — Język oryginału: francuski.

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

[…]”.

4. Artykuł 11 ust. 4 drugiej dyrektywy dodawał, że:

„Określone towary i usługi mogą zostać wyłączone z systemu odliczeń, w szczególności te, które mogą być wykorzystywane wyłącznie lub częściowo do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników”.

5. Artykuł 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

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

2. przywóz towarów”.

6. Artykuł 6 ust. 2 szóstej dyrektywy ma brzmienie następujące:

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

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

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

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

7. Artykuł 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy stanowi:

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

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

[…]

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

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

B — *Prawo krajowe*

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

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

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

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

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

[…]".

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

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

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

„1. […]

b) wręczania upominków handlowych albo innych podarunków osobom, które, jeśli został im albo gdyby został im naliczony i ujęty w fakturze odpowiedni podatek obrotowy, nie mogłyby odliczyć go w całości albo przynajmniej w istotnej części;

c) dostarczania posiłków i napojów pracownikom przedsiębiorcy, zapewniania im mieszkania, świadczenia im wynagrodzenia w naturze, stwarzania im możliwości udziału w aktywności sportowej, zapewniania im rozrywki, stwarzania im

możliwości korzystania ze środka transportu w celach prywatnych, a także w innym prywatnym celu tych pracowników.

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

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

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

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

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

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

15. I tak, z dniem 1 stycznia 1980 r., dostawy posiłków i napojów zostały wyłączone spod zakresu art. 1 ust. 1 lit. c) zarządzenia królewskiego z 1968 r. Artykuł 3 tego zarządzenia otrzymał oznaczenie „art. 4", a także dodano nowy art. 3 wykluczający możliwość odliczenia podatku obrotowego od dostaw posiłków

i napojów. Kwotę wzmiankowaną w dawnym art. 3 (nowym art. 4) podniesiono z 250 NLG do 500 NLG.

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

Artykuł 3

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

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

Artykuł 4

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

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

III — Spory przed sądami krajowymi oraz pytania prejudycjalne

A — *Sprawa C-538/08 X Holding*

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

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

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

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

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

22. Rozpatrując sprawę wskutek wniesienia skargi kasacyjnej od wyroku Gerechtshof

Amsterdam Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) orzekł, że art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy pozwalał państwom członkowskim na stworzenie wyjątku od systemu zwolnień określonych towarów i usług, w szczególności tych, które mogą być wyłącznie lub częściowo wykorzystywane dla prywatnych celów podatnika lub jego pracowników. Przepis ten zezwalał więc państwom członkowskim na stworzenie wyjątku od wskazanego systemu określonych kategorii pojazdów samochodowych, nie pozwalając im jednak na wykluczenie wszystkich tych towarów z tego względu, że są one wykorzystywane dla prywatnych potrzeb podatnika. Przyznane państwom członkowskim uprawnienie ma bowiem na względzie jedynie wyłączenia w odniesieniu do kategorii wydatków określonych poprzez odwołanie się do właściwości towaru lub usługi, a nie poprzez odwołanie się do przypisanego im przeznaczenia albo sposobu, w jaki przeznaczenie to jest realizowane.

23. Hoge Raad der Nederlanden zauważył ponadto, że ograniczenie odliczenia, o którym mowa w art. 1 ust. 1 lit. c) zarządzenia królewskiego z 1968 r. dotyczy w równym stopniu towarów i usług przeznaczonych do innych prywatnych celów tych pracowników oraz przeznaczonych do świadczenia wynagrodzenia w naturze. Ograniczenie to nie jest wystarczająco precyzyjne w swoim całokształcie, a także jest ono zbyt szerokie, gdyż system ten dotyczy wszelkich towarów przeznaczonych do użytku prywatnego. Niemniej jednak wskazany przepis określa w sposób bardziej szczegółowy określone kategorie towarów i usług. Odnosi się to w szczególności do towarów i usług wykorzystywanych w celu stwarzania możliwości korzystania ze środka transportu w celach prywatnych. Analiza genezy przepisu pokazuje, że ustawodawca krajowy miał na względzie zarówno towary i usługi wykorzystywane w celu stwarzania możliwości korzystania ze środka transportu w celach prywatnych, jak i oddanie przez podatnika samochodu osobowego do dyspozycji jego pracownika.

24. Hoge Raad der Nederlanden postanowiła więc zawiesić postępowanie i przedstawić Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy i art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie, które zamierzało skorzystać z przyznanej przez te artykuły możliwości wprowadzenia lub zachowania wyłączenia odliczenia podatku w odniesieniu do kategorii wydatków, które są określone jako »stwarzanie możliwości korzystania ze środka transportu w celach prywatnych«, spełniło przesłankę wskazania kategorii dostatecznie określonych towarów i usług?

2) W wypadku twierdzącej odpowiedzi na pytanie pierwsze, czy art. 6 pkt 2 i art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy zezwalają na to, by przepis krajowy taki jak ten będący przedmiotem niniejszego postępowania, który został wydany przed wejściem w życie tej dyrektywy stanowił, że przy nabywaniu określonych towarów i usług, które są wykorzystywane częściowo dla

celów związanych z działalnością gospodarczą, a częściowo dla prywatnych celów pracowników, podatnik nie może w całości odliczyć zapłaconego podatku VAT, lecz może to uczynić jedynie proporcjonalnie do wysokości podatku VAT, którą można przypisać wykorzystaniu dla celów związanych z działalnością gospodarczą?".

B — *Sprawa C-33/09 Oracle Nederland*

25. Spółka Oracle jest światowym dostawcą baz danych dla przedsiębiorców.

26. W maju 2005 r. spółka Oracle odpłatnie dostarczyła posiłki i napoje dla swych pracowników, w odniesieniu do których spółka ta wykazała naliczony podatek VAT w wysokości 3 977 EUR, który został ujęty w jej deklaracji podatkowej. W tym samym okresie spółka Oracle nabyła usługi disc jockeya na potrzeby imprezy firmowej dla własnych pracowników, a także znalazła mieszkanie dla jednego ze swoich pracowników, a kwoty naliczonego podatku VAT z tytułu tych wydatków wynosiły odpowiednio 850 EUR oraz 380 EUR. Wreszcie spółka Oracle sfinansowała osobie trzeciej względem przedsiębiorcy pakiet golfowy w charakterze upominku handlowego, za co spółka Oracle wykazała w deklaracji podatkowej za maj 2005 r. podatek VAT w wysokości 256 EUR.

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

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

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

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

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

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

— »dostarczani[e] pracownikom zatrudnionym przez przedsiębiorcę posiłków i napojów«;

— »wręczani[e] upominków handlowych albo innych podarunków osobom, które, jeśli został im albo gdyby został im naliczony i ujęty w fakturze odpowiedni podatek obrotowy, nie mogłyby odliczyć go w całości albo przynajmniej w istotnej części«;

— »zapewnianie mieszkania pracownikom przedsiębiorcy«,

— »zapewnianie rozrywki pracownikom przedsiębiorcy«

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

2) W wypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej w odniesieniu do jednej z wymienionych kategorii wydatków, czy na podstawie art. 6 ust. 2 i art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy dopuszczalny jest przepis krajowy taki jak ten będący przedmiotem postępowania, który został wydany przed wejściem w życie tej dyrektywy, który stanowi, że podatnik nie może w całości odliczyć

podatku, zapłaconego w chwili nabycia określonych towarów i usług, ponieważ wynagrodzenie podlegające opodatkowaniu zostało ujęte w fakturze za te towary lub usługi, lecz jedynie może go odliczyć proporcjonalnie do podatku należnego z tytułu tego świadczenia?

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

IV — Postępowanie przed Trybunałem

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

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

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

V — Analiza prawna

35. Ponieważ brzmienie pierwszych dwóch pytań prejudycjalnych w sprawie C-33/09 różni się od brzmienia pierwszych dwóch pytań prejudycjalnych w sprawie C-538/08 wyłącznie z uwagi na różnicę pomiędzy towarami i usługami, których dotyczą postępowania przed sądami krajowymi, jestem zdania, że należy je zbadać łącznie dla obu spraw.

Jedynie trzecie pytanie zadane w sprawie C-33/09 zasługuje na odrębne potraktowanie.

A — *W przedmiocie pierwszych pytań prejudycjalnych zadanych w obu sprawach*

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

37. Należy wpierw przypomnieć, że zasada prawa do odliczenia podatku VAT, tak jak została ona w sposób wyraźny i precyzyjny wyrażona w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, doznaje jednak ograniczeń na mocy lex specialis w postaci art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy. Na podstawie tego przepisu, państwa członkowskie uprawnione są do utrzymania swoich istniejących przepisów w zakresie wyjątków od prawa do odliczenia podatku VAT, które obowiązywały w dniu wejścia w życie tej dyrektywy aż do chwili, gdy Rada uchwali przepisy, o których mowa w tym artykule [3].

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

39. Innymi słowy, art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy zawiera klauzulę „standstill", przewidującą utrzymanie w mocy krajowych wyłączeń prawa do odliczenia podatku

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

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

VAT, które obowiązywały przed wejściem w życie tej dyrektywy [5].

40. Niemniej jednak, jak stwierdził to już Trybunał, art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy zakłada, że wyjątki, które państwa członkowskie mogą utrzymywać na podstawie tego przepisu, były legalne w świetle drugiej dyrektywy, wcześniejszej w stosunku do szóstej [6].

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

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

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

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

45. W tym względzie w ww. wyroku w sprawie Royscot Trybunał przyznał, że Zjedno-

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

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

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

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

czone Królestwo prawidłowo skorzystało z pozwolenia zawartego w art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy w celu wykluczenia prawa do odliczenia kosztów nabycia określonych towarów takich jak samochody, nawet jeśli omawiane wydatki były ściśle związane z prowadzoną działalnością gospodarczą [9].

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

47. Ponadto tę właśnie wykładnię zawartą ww. wyroku w sprawie Royscot Trybunał przyjął co do istoty w wyroku w sprawie Uudenkaupungin kaupunki [10]. W tym ostatnim wyroku Trybunał wyraźnie wywiódł z pkt 21–25 ww. wyroku w sprawie Royscot, które to punkty, przypominam, dotyczyły wykładni art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy, że analiza genezy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy wskazuje, iż uprawnienie przyznane państwom członkowskim w akapicie drugim tego przepisu dotyczy wyłącznie „utrzymania wyłączeń w zakresie odliczenia odnośnie do kategorii wydatków określonych na podstawie *rodzaju nabytego towaru lub usługi*, lecz nie na podstawie ich przeznaczenia lub sposobu wykorzystania” [11].

48. Zagadnienie, czy to kryterium definiowania omawianych towarów i usług poprzez odwołanie się do ich charakteru wyklucza odwołanie się do innych kryteriów, zostało podniesione w pisemnych uwagach Komisji oraz podczas rozprawy przez rządy niderlandzki i grecki. Wskazani uczestnicy postępowania podkreślili, że w pkt 28 ww. wyroku w sprawie PARAT Automotive Cabrio, Trybunał orzekł, iż wyjątek od prawa do odliczenia podatku VAT może być także uzasadniony poprzez odwołanie się do przeznaczenia czyli celu wspomnianych towarów i usług, co ma stanowić przejaw ewolucji stanowiska judykatury od czasu ww. wyroku w sprawie Uudenkaupungin kaupunki. Zdaniem wskazanych uczestników postępowania, skutki ww. wyroku w sprawie PARAT Automotive Cabrio z punktu widzenia postępowania przed sądem krajowym w sprawie C-33/09 polegają na tym, że wyjątek od prawa do odliczenia podatku VAT w odniesieniu do kategorii upominków handlowych, wprowadzony przez prawo niderlandzkie, może zostać uzasadniony.

49. Osobiście jestem zdania, że zarówno Komisja, jak i rządy niderlandzki i grecki usiłują

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

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

11 — Tamże, pkt 49, podkreślenie moje.

wywieść z pkt 28 ww. wyroku w sprawie PARAT Automotive Cabrio skutki, które wykraczają poza rzeczywistą treść tego wyroku. Ze względów określonych niżej, jestem bowiem zdania, że wyrok ten nie może być rozumiany w sposób zgodny z twierdzeniami Komisji oraz rządów niderlandzkiego i greckiego w niniejszej sprawie.

50. Przypominam, że w pkt 28 ww. wyroku w sprawie PARAT Automotive Cabio, Trybunał orzekając w przedmiocie wykładni art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy stwierdził, że przepis ten „nie może być uznany za zezwalający państwom członkowskim na utrzymanie w mocy ograniczenia prawa do odliczenia podatku VAT mogącego mieć zastosowanie w sposób ogólny do jakiegokolwiek wydatku związanego z nabyciem towarów, niezależnie od jego charakteru *lub przedmiotu*" [12].

51. Z punktu widzenia jego brzmienia podniosłem już, wbrew temu, co twierdzi Komisja w swych uwagach pisemnych, ale zgodnie z tym, co przyznała podczas rozprawy w następstwie dokładnego pytania w tym względzie zadanego przez Trybunał, że zwrot „lub przedmiotu" nie odnosi się „do towaru", ale do wydatku związanego z nabyciem towaru. Jest to wyraźne na podstawie lektury wyroku w wersji języka postępowania, jak również na przykład w wersji francuskiej oraz włoskiej [13]. Wykładnia ta jest także zrozumiała zważywszy na brzmienie pkt 27 ww. wyroku w sprawie PARAT Automotive Cabrio, który odwołuje się do wykazu wydatków określonego w art. 17 ust. 6 akapit pierwszy szóstej dyrektywy; wydatki te, zgodnie z tym przepisem, muszą w każdym wypadku być wyłączone z prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT – chodzi o wydatki na artykuły luksusowe, wydatki na cele rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne. W rzeczy samej, dwa ostatnie rodzaje wydatków są w sposób oczywisty zdefiniowane przez ich przedmiot. To wyjaśnia odwołanie się do przedmiotu wydatków w pkt 28 tego wyroku.

52. Niezależnie od tego zagadnienia i bardziej zasadniczo, to kontekst pkt 28 wyroku w sprawie PARAT Automotive Cabrio oraz stosunek pomiędzy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy a art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy skłaniają mnie do przyjęcia, że dodanie zwrotu „lub przedmiotu" nie może być rozumiane jako wyrażenie intencji Trybunału, by do kryterium definiowania określonych towarów lub usług, o których mowa w art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy poprzez odwołanie się do ich charakteru dodać kryterium oparte na przedmiocie (w znaczeniu celu) towarów lub usług czy też wydatków związanych z ich nabyciem.

12 — Podkreślenie moje.

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

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

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

55. W moim przekonaniu, ocenę tę potwierdza pkt 29 tegoż wyroku, w którym stwierdzono, że historycznie rzecz biorąc, „prawodawc[a] wspólnotow[y] […] dopuszcz[ał] jedynie wyłącze[nia] określonych towarów i usług z systemu odliczeń, a nie dopuszcz[ał] ogólnych wyłączeń z tego systemu".

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

57. Z powyższego wynika, moim zdaniem, że pkt 28 i 29 ww. wyroku w sprawie PARAT Automotive Cabrio oznaczają po prostu, iż chociaż art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy pozwala państwom członkowskim na wyłączanie spod prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT wydatków określonych wedle ich charakteru lub przedmiotu, nie zwalnia to państw członkowskich z obowiązku wynikającego bezpośrednio lub pośrednio z art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy, by w wystarczającym stopniu określić charakter towarów lub usług, których te wydatki

dotyczą, jeśli nie mają one nadmiernie rozszerzać zakresu przepisu wprowadzającego wyjątek w stosunku do systemu prawa do dokonywania odliczeń [14].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

73. Te kategorie zostały bowiem zdefiniowane według ich przedmiotu czyli celu, i co więcej, charakter omawianych towarów lub usług nie został lub nie może zostać w obiektywny sposób określony, nawet w sposób ogólny. W szczególności, wbrew temu, co twierdził rząd niderlandzki w swych uwagach pisemnych, nic nie wskazuje na to, by kategoria upominków handlowych była ograniczona do przedmiotów luksusowych. Wręcz

przeciwnie, zaprzecza temu brzmienie art. 1 ust. 2 zarządzenia królewskiego z 1968 r., które stwierdza, że określenia „upominek handlowy" i „inne podarunki" oznaczają „wszelkie świadczenia spełniane przez przedsiębiorcę w ramach jego stosunków handlowych albo ze szczodrobliwości na rzecz osób trzecich".

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

— „stwarzanie [pracownikom przedsiębiorcy] możliwości korzystania ze środka transportu w celach prywatnych";

— „dostarczani[e] posiłków i napojów pracownikom przedsiębiorcy"

— „zapewniani[e] [pracownikom przedsiębiorcy] mieszkania";

spełnia wymóg wskazania wystarczająco dookreślonej kategorii towarów lub usług poprzez odwołanie się, choćby dorozumiane, do charakteru tych towarów lub usług.

Z drugiej strony, wykluczenie przez państwo członkowskie prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT w odniesieniu do kategorii wydatków określonych jako:

— „zapewni[a]nie [pracownikom przedsiębiorcy] rozrywek";

— „wręczani[e] upominków handlowych albo innych podarunków osobom, które, jeśli został im albo gdyby został im naliczony i ujęty w fakturze odpowiedni podatek obrotowy, nie mogłyby odliczyć go w całości albo przynajmniej w istotnej części";nie spełnia tego wymogu.

B — *W przedmiocie drugich pytań prejudycjalnych w obu sprawach*

75. Drugie pytania sądów krajowych, sformułowane niemal identycznie, dotyczą

w istocie zagadnienia, czy jeżeli całkowite wykluczenie prawa do odliczenia podatku VAT jest dozwolone dla jednej lub więcej kategorii wydatków zbadanych przy okazji udzielania odpowiedzi na pierwsze pytania prejudycjalne, to czy przepisy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż wykluczają one częściowe wyłączenie prawa do odliczenia podatku VAT, takie jak w przepisach krajowych wydanych przed wejściem w życie tej dyrektywy.

76. Mając na względzie, z jednej strony, ogólny charakter uprawnienia przyznanego państwom członkowskim przez art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, które pozwala im utrzymać w mocy wszelkie wyjątki od prawa do odliczenia, które wynikają z ich przepisów krajowych, jakie obowiązywały przed wejściem w życie szóstej dyrektywy, oraz, z drugiej strony paremię cui licet quod est plus, licet utique quod est minus, nie widzę powodów, dla których państwo członkowskie nie mogłoby ograniczyć zakresu wyjątku od prawa do odliczenia podatku VAT od chwili ustanowienia tego rodzaju wyjątku.

77. Możliwość ta wydaje mi się zgodna z duchem szóstej dyrektywy. Choć bowiem Trybunał przyznał, że art. 17 szóstej dyrektywy nie pozbawia państw członkowskich prawa do ograniczenia zakresu wyjątków istniejących *po wejściu w życie szóstej dyrektywy*, ponieważ ich zniesienie jest celem art. 28 ust. 4 szóstej dyrektywy [16], można stąd wyciągnąć logiczny wniosek, że przepisy szóstej dyrektywy, a wśród nich w szczególności art. 17 ust. 2, nie wykluczają uchwalenia, *nawet przed wejściem w życie tej dyrektywy* przepisów krajowych ustanawiających częściowy wyjątek od prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT.

78. Jestem więc zdania, że art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż pozwala on państwu członkowskiemu na zachowanie częściowego wyjątku od prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT w odniesieniu do wydatków na określone towary lub usługi, wprowadzonego na mocy przepisów krajowych wydanych przed wejściem w życie szóstej dyrektywy.

C — *Trzecie pytanie prejudycjalne w sprawie C-33/09*

79. Trzecie pytanie prejudycjalne zadane przez sąd krajowy w sprawie C-33/09 dotyczy

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

jedynie szczególnej sytuacji częściowego wyjątku od prawa do odliczenia podatku VAT w odniesieniu do kategorii wydatków na „dostarczanie posiłków i napojów" pracownikom podatnika, o czym mowa jest w art. 1 ust. 1 lit. c) zarządzenia królewskiego z 1968 r.

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

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

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

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

84. Nie uważam, by tę ogólną ocenę podważała możliwość, do której odwołuje się sąd krajowy, ale co do której strony są zgodne, iż jest ona bez znaczenia w postępowaniu przed tym sądem, że w wyjątkowych wypadkach, nowe blankietowe przepisy, wprowadzone po

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

wejściu w życie szóstej dyrektywy, mogą prowadzić do mniej korzystnego skutku finansowego niż poprzednie przepisy, zważywszy na zasady stosowania nowych przepisów.

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

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

87. Z drugiej jednak strony uznaję, jak trafnie podniosła Komisja, że sąd rozpoznający wyjątkowy i na chwilę obecną hipotetyczny stan faktyczny, o którym pisze sąd krajowy, powinien, zgodnie ze swym obowiązkiem wynikającym z prawa wspólnotowego, dokonywać wykładni prawa krajowego tak dalece jak to możliwe, zgodnie z brzmieniem i celem szóstej dyrektywy, mając na celu osiągnięcie przewidzianych przez nią skutków [18].

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

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

VI — Wnioski

89. Z uwagi na powyższe wnoszę, by na pytania przedłożone przez Hoge Raad der Nederlanden oraz Gerechtshof Amsterdam udzielić odpowiedzi następującej:

„1) Artykuł 11 ust. 4 drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz art. 17 ust. 6 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 państwo członkowskie, które skorzystało z uprawnienia przewidzianego przez te przepisy w celu wyłączenia odliczenia w odniesieniu do kategorii wydatków określonych jako:

— »stwarzanie [pracownikom przedsiębiorcy] możliwości korzystania ze środka transportu w celach prywatnych«;

— »dostarczani[e] posiłków i napojów pracownikom przedsiębiorcy«

— »zapewniani[e] [pracownikom przedsiębiorcy] mieszkania«;

spełnia wymóg wskazania wystarczająco dookreślonej kategorii towarów lub usług poprzez odwołanie się, choćby dorozumiane, do charakteru tych towarów lub usług.

Z drugiej strony, wykluczenie przez państwo członkowskie prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT w odniesieniu do kategorii wydatków określonych jako:

— »zapewni[a]nie [pracownikom przedsiębiorcy] rozrywek«;

— »wręczani[e] upominków handlowych albo innych podarunków osobom, które, jeśli został im albo gdyby został im naliczony i ujęty w fakturze odpowiedni podatek obrotowy, nie mogłyby odliczyć go w całości albo przynajmniej w istotnej części«;nie spełnia tego wymogu.

2) Artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że pozwala on państwu członkowskiemu na zachowanie częściowego wyjątku od prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT w odniesieniu do wydatków na określone towary lub usługi, wprowadzonego na mocy przepisów krajowych wydanych przed wejściem w życie szóstej dyrektywy.

3) Artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że pozwala on państwu członkowskiemu na dokonywanie, po wejściu w życie dyrektywy,

zmian zakresu wyjątku od prawa do odliczenia podatku VAT od określonej kategorii wydatków, takiej jak odnosząca się – w sprawie C-33/09 przed sądem krajowym – do dostarczania posiłków i napojów pracownikom podatnika, które to zmiany mają zasadniczo na celu ograniczenie zakresu wyjątku, ale co do których nie sposób wykluczyć, że w pojedynczym wypadku w określonym roku podatkowym (co nie odnosi się do postępowania przed sądem krajowym), mogłoby to rozszerzyć zakres wyjątku z uwagi na blankietowy charakter zmienionych przepisów."