OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO PHILIPPE'A LÉGERA

przedstawiona w dniu 15 czerwca 2006 r. [1]

1. Niniejsze postępowanie w sprawie wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym ma na celu sprecyzowanie, jaka jest podstawa opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT), należnym od podatnika z tytułu wykorzystywania na cele prywatne części budynku zaliczonego w całości do aktywów jego przedsiębiorstwa.

2. W przypadku, gdy podatnik nabywa lub zleca budowę budynku, który zamierza w całości zaliczyć do aktywów przedsiębiorstwa, ale który pragnie wykorzystywać także w części na cele prywatne, ma on prawo odliczyć cały podatek VAT, jaki został naliczony od kosztu jego nabycia lub budowy.

3. Jednakże jeśli chodzi o część tego budynku wykorzystywanej na cele prywatne podatnik znajduje się w sytuacji porównywalnej do sytuacji konsumenta końcowego. Szósta dyrektywa 77/388/EWG [2] przewiduje w takim przypadku mechanizm odzyskania odpowiedniej części VAT, którą podatnik odliczył.

4. W tym celu szósta dyrektywa tworzy fikcję prawną, na podstawie której wykorzystywanie na cele prywatne jest uznawane za odpłatne świadczenie usług, jakie podatnik sam dla siebie wykonuje.

5. W niniejszej sprawie do Trybunału zwrócono się o wyjaśnienie, jaka jest podstawa opodatkowania podatkiem VAT w przypadku tego świadczenia usług. Finanzgericht München (Niemcy) zwraca się do Trybunału z zapytaniem, czy ta podstawa opodatkowania powinna być określona wyłącznie poprzez odniesienie do ogólnych zasad amortyzacji odzwierciedlającej stopniową utratę wartości budynku, czy też może ona być określona na podstawie okresu „korekty odliczeń" w zakresie podatku VAT.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1), zmieniona dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, str. 18) (zwana dalej „szóstą dyrektywą").

I — Ramy prawne

A — *Prawo wspólnotowe*

1. Szósta dyrektywa

6. Podatek VAT jest podatkiem konsumpcyjnym, mającym zastosowanie w sposób ogólny do towarów i usług. Wspólnotowy system podatku VAT polega na stosowaniu do towarów i usług podatku dokładnie proporcjonalnego do ceny tych towarów i usług należnego od każdej transakcji zawieranej w ramach obiegu produkcji i dystrybucji, który powinien jednak obciążać tylko konsumenta końcowego.

7. W celu umożliwienia podatnikom, którzy go płacą, nieponoszenia jego ciężaru, szósta dyrektywa przewiduje mechanizm odliczania służący zapewnieniu „neutralności" podatku wobec nich.

8. Obejmuje ona także liczne przepisy zmierzające do zagwarantowania stosowania tego systemu, w przypadku gdy podatnik wykorzystuje ten sam towar jednocześnie do celów zawodowych, jak i na cele prywatne. Najistotniejsze przepisy do rozwiązania sporu przed sądem krajowym są następujące.

9. Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy poddaje opodatkowaniu podatkiem VAT „dostaw[ę] towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]".

10. Artykuł 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) wspomnianej dyrektywy uznaje za odpłatą dostawę towarów „korzystanie z towarów stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością, w przypadkach kiedy podatek [VAT] od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu".

11. Artykuł 11 część A ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, który stanowi oś niniejszego sporu, wyjaśnia, jaka jest podstawa opodatkowania w takim przypadku. Przewiduje on, że stanowi ją „w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 6 ust. 2 suma wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie usług".

12. Artykuł 17 ust. 2 dyrektywy przewiduje:

„O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opo-

datkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

[...]".

13. Artykuł 20 szóstej dyrektywy dotyczy korekty tych odliczeń. Przewiduje, że pierwotne odliczenie podatku VAT korygowane jest między innymi, po pierwsze, gdy odliczenie jest większe lub mniejsze od tego, do którego podatnik był uprawiony oraz po drugie, gdy po złożeniu deklaracji podatkowej nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określaniu kwoty odliczenia.

14. Artykuł 20 stanowi również:

„[...]

2. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta będzie obejmować okres pięciu lat, włącznie z rokiem, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane. Roczna korekta będzie dokonywana jedynie w odniesieniu do jednej piątej podatku nałożonego na towary. Korekta jest dokonywana na podstawie zmian uprawnienia do odliczenia [z uwzględnieniem zmian w zakresie prawa do odliczenia] w kolejnych latach w stosunku do kwoty za rok, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane.

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

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

3. W przypadku dostawy w okresie objętym korektą [następującej w okresie korekty] dobra inwestycyjne są uznawane za nadal wykorzystywane do działalności gospodarczej podatnika aż do momentu zamknięcia okresu objętego korektą [okresu korekty]. Taka działalność gospodarcza uważana jest za w pełni opodatkowaną, w przypadkach gdy dostawa takich produktów [tego towaru] jest opodatkowana; jest uważana za całkowicie zwolnioną od podatku, w przypadkach gdy dostawa takich produktów jest zwolniona z podatku. Korekta będzie dokonywana tylko jeden raz w całym okresie objętym korektą, który jeszcze nie upłynął [zostanie dokonana jednorazowo za cały pozostały okres korekty] [...]".

B — *Prawo krajowe*

15. Artykuł 3 ust. 9a pkt 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym)[3] stanowi, że za odpłatne świadczenie usług uznaje się korzystanie przez podatnika z towarów stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa do celów innych niż związane z jego działalnością, w przypadkach gdy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu.

16. Podstawa opodatkowania świadczenia usług wskazanych w art. 3 ust. 9a pkt 1 została określona w art. 10 UStG. W brzmieniu obowiązującym do dnia 30 czerwca 2004 r. art. 10 stanowił, że podstawę opodatkowania świadczenia usług stanowi „suma wydatków poniesionych na wykonanie usług, w przypadkach kiedy naliczony podatek od wartości dodanej podlega w całości lub w części odliczeniu".

17. W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 lipca 2004 r. art. 10 UStG przewiduje:

„4. Podstawę opodatkowania stanowi

[...]

2. [...] suma wydatków poniesionych na wykonanie usług, w przypadkach kiedy naliczony podatek od wartości dodanej podlega w całości lub w części odliczeniu. Wydatki te obejmują także koszty nabycia lub wytworzenia dobra inwestycyjnego, jeśli stanowi ono część aktywów przedsiębiorstwa i jest wykorzystywane do celów świadczenia innych usług. Koszty nabycia lub wytworzenia wynoszące co najmniej 500 EUR należy rozłożyć w częściach równych na okres odpowiadający okresowi korekty dotyczącemu dóbr inwestycyjnych, który został określony w art. 15a.

[...]".

18. Artykuł 15a UStG dotyczy korekty odliczeń. W ust. 1 artykuł ten stanowi:

„Gdy nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określaniu kwoty odliczenia w okresie pięciu lat od oddania dobra inwestycyjnego do użytkowania, należy dokonać kompensacji w odniesieniu do każdego roku kalendarzowego, którego zmiany te dotyczą, w drodze korekty odliczenia podatku naliczonego obciążającego koszty nabycia i wytworzenia. W odniesieniu do budynków, wraz z ich częściami składowymi, w przypadku korekt, do których

3 — BGBl. 1993 I, str. 565, zwana dalej „UStG".

zastosowanie mają przepisy prawa cywilnego dotyczące budynków i budowli na cudzym gruncie, okres pięciu lat zostaje zastąpiony okresem dziesięciu lat".

II — Stan faktyczny

19. W 2003 r. wspólnota mieszkaniowa prawa niemieckiego (Hausgemeinschaft [4], zwana dalej „wspólnotą mieszkaniową" lub „skarżącą"), utworzona przez Jörga i Stefanię Wollny, zleciła budowę budynku, który zaliczyła w całości do aktywów swojego przedsiębiorstwa. Budynek ten w 20,33% jest zajmowany przez biura kancelarii podatkowej wynajętej jednemu ze wspólników wspólnoty mieszkaniowej, a w pozostałych 79,67% przez prywatne mieszkania dwóch jej członków. Najem do celów zawodowych podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, gdyż wspólnota mieszkaniowa zrezygnowała ze zwolnienia operacji wynajmu [5].

20. We wstępnych deklaracjach dotyczących podatku VAT za grudzień 2003 r. oraz za okres od stycznia do marca 2004 r. wspólnota mieszkaniowa odliczyła w całości podatek VAT określony w fakturach dotyczących kosztów budowy budynku.

21. W celu określenia podstawy opodatkowania podatkiem VAT należnym od prywatnego użytkowania oparła się ona na tym, że w Einkommensteuergesetz (niemieckiej ustawie dotyczącej podatku dochodowego) okres amortyzacji budynku wynosi 50 lat. Uznała więc, że ta podstawa opodatkowania jest równa 1/12 z 2% kosztów budowy dotyczących części budynku wykorzystywanej na cele prywatne w stosunku miesięcznym.

22. Finanzamt Landshut postanowił, że wspomniana podstawa opodatkowania powinna zostać określona w odniesieniu do czasu trwania okresu korekty odliczeń podatku VAT przewidzianego w art. 15a UStG, zgodnie z art. 20 szóstej dyrektywy. Skorygował on zatem obliczenie dokonane przez skarżącą i określił podstawę opodatkowania podatkiem VAT z tytułu wykorzystywania na cele prywatne części budynku, w stosunku miesięcznym, na 1/12 z 10% kosztów budowy dotyczących tej części budynku.

23. Z uwagi na to, że Finanzamt Landshut oddalił złożone przez wspólnotę mieszkaniową odwołanie od decyzji określających

4 — Pojęcie to zostało zdefiniowane na rozprawie przez skarżącą jako wspólnota utworzona przez dwie lub więcej osób, które posiadają dom i które go wynajmują.

5 — Przypomnijmy, że zgodnie z art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy najem lub dzierżawa nieruchomości zwolnione są, z wyjątkami, z podatku VAT, ale na mocy art. 13 część C lit. a) tejże dyrektywy państwa członkowskie mogą dać podatnikom prawo wyboru dotyczące opodatkowania tych operacji.

podatek zgodnie z obliczeniem wskazanym w poprzednim punkcie, wspomniana wspólnota wniosła skargę do Finanzgericht München.

III — Pytanie prejudycjalne

24. Finanzgericht München uważa, że rozstrzygnięcie w zawisłym przed nim sporze uzależnione jest od określenia podstawy opodatkowania dotyczącej wykorzystywania na cele prywatne budynku, który został zaliczony w całości do aktywów przedsiębiorstwa. Wskazuje on, że art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy nie definiuje pojęcia „sumy wydatków". Twierdzi, że żywi wątpliwości co do znaczenia, jakie należy nadać temu pojęciu z następujących powodów.

25. Z jednej strony w wyroku w sprawie Enkler [6] Trybunał orzekł, że podstawa opodatkowania, zgodnie z tym przepisem, powinna być określona z uwzględnieniem wyłącznie wydatków, które dotyczą samego towaru, takich jak odpisy związane z utratą wartości towaru lub wydatki poniesione przez podatnika, które rodzą prawo do odliczenia podatku VAT [7].

26. Kwestia ta mogłaby wzmocnić pozycję skarżącej, w tym sensie że wykorzystanie na cele prywatne części budynku, którego wartość podlega deprecjacji, byłoby objęte podzielonym na części opodatkowaniem kosztów budowy, rozłożonych na cały okres amortyzacji. Może ona także potwierdzić tezę skarżącej, zgodnie z którą cena nabycia gruntu nie powinna być włączona do podstawy opodatkowania, w przypadku gdy rodziło ono prawo do odliczenia naliczonego podatku, ponieważ wartość gruntu, na którym zbudowany jest budynek, nie może się obniżyć poprzez użytkowanie.

27. Stanowisko to może także potwierdzać znaczenie terminu „wydatki", który zakłada utratę wartości towaru w wyniku jego użytkowania. Otóż wartość budynku nie może obniżyć się do zera w okresie dziesięciu lat.

28. Z drugiej strony orzekł on także, że art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy ma na celu zagwarantowanie równego traktowania pomiędzy podatnikiem, który wykorzystuje dobro przedsiębiorstwa na cele prywatne, a konsumentem końcowym [8]. Przepis ten służy zatem zniesieniu skutków odliczenia podatku VAT naliczonego od części towaru wykorzystywanej na cele prywatne, ponieważ konsument końcowy ponosiłby ciężar odnośnego podatku VAT.

6 — Wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94, Rec. str. I-4517.

7 — Ibidem, pkt 36.

8 — Zobacz między innymi ww. wyrok w sprawie Enkler, pkt 35.

29. Cel art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy prowadziłby zatem raczej do rozłożenia całkowitej sumy kosztów nabycia lub wytworzenia dobra na okres korekty odliczeń podatku VAT, mający zastosowanie zgodnie z prawem krajowym, czyli w niniejszym przypadku na dziesięć lat. Rozwiązane to umożliwiłoby bowiem uniknięcie „nieopodatkowania ostatecznego wykorzystania", czyli sytuacji w których odliczenie naliczonego podatku VAT nie zostaje w całości zwrócone.

30. Do nieopodatkowania ostatecznego wykorzystania dochodzi bowiem wówczas, gdy na przykład budynek był przedmiotem zbycia, niepodlegającego opodatkowaniu podatkiem VAT, po zakończeniu tego dziesięcioletniego okresu korekty [9]. W takim przypadku, o ile podstawa opodatkowania jest określona na podstawie czasu trwania amortyzacji budynku, wynoszącego pięćdziesiąt lat, podatnik zwróci po dziesięciu latach tylko jedną piątą kwoty podatku VAT, który odliczył. Taka sytuacja byłaby zatem sprzeczna z celem art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

31. Cel tego przepisu uzasadniałby także włączenie do podstawy opodatkowania ceny nabycia gruntu, w przypadku gdy rodzi ona prawo do odliczenia podatku naliczonego, ponieważ konsument końcowy ponosiłby także ciężar tego podatku w momencie zakupu.

32. Jednakże w odniesieniu do takiego stanowiska Finanzgericht München podkreśla, że w wyroku w sprawie Seeling [10] Trybunał zrelatywizował znaczenie tego celu, orzekając, że o ile okres korekty przewidziany w art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy może skorygować tylko częściowo odliczenie naliczonego podatku VAT, o tyle taka sytuacja wynika z przemyślanego wyboru prawodawcy wspólnotowego [11].

33. W tych okolicznościach Finanzgericht München postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„W jaki sposób należy interpretować pojęcie »suma wydatków«, o którym mowa w art. 11 część A ust. 1 lit. c) [szóstej dyrektywy]? Czy pojęcie to obejmuje wydatki poniesione w związku z wykorzystywaniem na cele prywatne mieszkania znajdującego się w budynku zaliczonym w całości do aktywów przedsiębiorstwa (poza wydatkami na jego bieżące utrzymanie) oraz przewidziane przez właściwe przepisy krajowe roczne odpisy z tytułu amortyzacji budynku lub część wydatków dotyczących nabycia i budowy,

9 — Sąd krajowy nie precyzuje podstawy tego zwolnienia. Chodzi prawdopodobnie o art. 13 część B lit. g) szóstej dyrektywy, na mocy którego państwa członkowskie zwalniają, na warunkach które ustalają, dostawę budynków po ich pierwszym zajęciu.

10 — Wyrok z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-269/00, Rec. str. I-4101.

11 — Ibidem, pkt 54.

w związku z którymi przysługuje prawo do odliczenia, obliczoną w stosunku rocznym z uwzględnieniem przewidzianego w prawie krajowym okresu korekty?".

IV — Analiza

34. Z uwagi na to, że podatek VAT stanowi podatek od konsumpcji pobierany przez podatników, który może obciążać jedynie konsumenta końcowego, każdy podatnik ma prawo odliczyć od kwoty podatku pobranego od swych klientów i należnego od niego państwu podatek, który sam uiścił w ramach nabycia towarów i usług koniecznych do prowadzenia działalności gospodarczej [12]. W konsekwencji podatnik powinien korzystać z tego odliczenia jedynie w takim zakresie, w jakim te towary i usługi są wykorzystywane na potrzeby wykonywanej przez niego działalności, która sama podlega podatkowi VAT.

35. Gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do wykonywania czynności zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, nie ma miejsca co do zasady ani pobór podatku należnego, ani możliwość odliczenia podatku naliczonego [13].

36. W przypadku używania dobra inwestycyjnego do celów zarówno zawodowych, jak i prywatnych, podatnik ma, na potrzeby podatku VAT, możliwość dokonania wyboru, czy zaliczyć to dobro w całości do majątku swojego przedsiębiorstwa, czy pozostawić w całości w ramach majątku prywatnego, wyłączając je tym samym całkowicie z systemu podatku VAT, czy też zaliczyć je do majątku przedsiębiorstwa jedynie w zakresie wynikającym z rzeczywistego używania do celów zawodowych [14].

37. W przypadku gdy podatnik podejmuje decyzję o zaliczeniu w całości do majątku przedsiębiorstwa dobra inwestycyjnego używanego do celów zarówno zawodowych, jak i prywatnych, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem podatek VAT naliczony przy nabyciu lub wytworzeniu tego dobra podlega co do zasady całkowicie i bezpośrednio odliczeniu. Trybunał wielokrotnie potwierdził taką wykładnię szóstej dyrektywy [15]. Ostatnio potwierdził ją, orzekając w składzie wielkiej izby w ww. wyroku w sprawie Charles i Charles Tijmens [16].

12 — Wyrok z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbrecht, Rec. str. I-2775, pkt 27.

13 — Wyrok z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki, Zb.Orz. str. I-3039, pkt 24.

14 — Wyrok z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-434/03 Charles i Charles-Tijmens, Zb.Orz. str. I-7037, pkt 23 i cytowane tam orzecznictwo.

15 — Zobacz wyżej wspomniany wyrok w sprawie Seeling, pkt 41 i cytowane tam orzecznictwo.

16 — Punkt 24.

38. A zatem podatnik, który podejmuje decyzję o zaliczeniu w całości budynku do aktywów przedsiębiorstwa i który wykorzystuje część tego budynku na cele prywatne, ma prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od wszystkich kosztów nabycia lub budowy tegoż budynku.

39. Jednakże skoro podatnik, w odniesieniu do części tego dobra wykorzystywanej na cele prywatne, znajduje się w sytuacji porównywalnej do sytuacji konsumenta końcowego, ma on obowiązek zapłaty podatku VAT odpowiadającego temu użytkowaniu. Obowiązek ten jest ustanowiony w art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy, który przewiduje, że wspomniane wykorzystanie jest uznawane za odpłatne świadczenie usług, jakich podatnik w ten sposób dostarcza sobie samemu.

40. Ponieważ w tym przypadku nie mamy do czynienia z transakcją z osobą trzecią ani z wynagrodzeniem wypłacanym przez nią, które mogą stanowić podstawę opodatkowania podatkiem VAT, art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy przewiduje, że podstawę opodatkowania stanowi „suma wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie usług".

41. W niniejszym postępowaniu Finanzgericht München zmierza do ustalenia, czy pojęcie to powinno być pojmowane w ten sposób, że uwzględnia ono, poza wydatkami na bieżące utrzymanie, jedynie utratę wartości budynku, obliczone na podstawie zwykłego okresu użyteczności towaru zgodnie z krajowymi przepisami dotyczącymi amortyzacji.

42. A zatem poprzez pytanie prejudycjalne sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie istnieniu przepisów krajowych, na mocy których podstawa opodatkowania podatkiem VAT, w odniesieniu do wykorzystywania na cele prywatne części budynku zaliczonego w całości przez podatnika do aktywów przedsiębiorstwa, jest określania corocznie jako część kosztów nabycia lub budowy, ustalona na podstawie czasu trwania okresu korekty odliczeń w zakresie podatku VAT, przewidzianego zgodnie z art. 20 szóstej dyrektywy.

43. Kwestie wiążące się z odpowiedzią na to pytanie zostały przedstawione przez sąd krajowy w następujący sposób. Są one trzy.

44. Pierwszą z tych kwestii jest niewątpliwie kwota podatku VAT uiszczanego corocznie przez podatnika z tytułu używania na cele prywatne. Gdyby kwota wydatków musiała uwzględniać jedynie utratę wartości budynku, opodatkowanie z tytułu podatku VAT odpowiadałoby w niniejszym przypadku 2% kosztów budowy części budynku wyko-

rzystywanej na cele prywatne w stosunku rocznym, ponieważ okres amortyzacji przewidziany w ustawodawstwie krajowym wynosi 50 lat. W przeciwnym przypadku podstawa opodatkowania wnosiłaby 10% tych kosztów, ponieważ okres korekty odliczeń w zakresie podatku VAT jest ustalony w prawie wewnętrznym na 10 lat.

45. Drugą kwestią, która wynika bezpośrednio z poprzedniej, jest ryzyko pojawienia się sytuacji nieopodatkowania ostatecznego wykorzystania, na przykład w razie sprzedaży budynku zwolnionej z podatku po upływie okresu korekty odliczeń w zakresie podatku VAT. Takie ryzyko nie istniałoby, gdyby podstawa opodatkowania określona była w odniesieniu do tego krajowego okresu korekty, ponieważ po jego upływie podatnik zwróciłby cały odliczony podatek VAT, który odpowiada części budynku wykorzystywanego na cele prywatne.

46. Trzecia kwestia dotyczy włączenia bądź niewłączenia do podstawy opodatkowania kosztów nabycia gruntu, na którym zbudowany jest budynek, gdy nabycie to podlega opodatkowaniu podatkiem VAT oraz gdy nabywca odliczył ten podatek. Gdyby pojęcie „sumy wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie usług", o którym mowa w art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, należało rozumieć jako oznaczające wyłącznie utratę wartości budynku, koszty nabycia gruntu musiałyby być wyłączone z podstawy opodatkowania, ponieważ grunt, na którym zbudowany jest budynek, zasadniczo nie traci wartości.

47. W ramach niniejszego postępowania możliwe są trzy podejścia.

48. Skarżąca twierdzi, że kwotę wydatków, o której mowa w art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, należy rozumieć jako obejmującą jedynie, poza wydatkami na bieżące utrzymanie, roczne odpisy na utratę wartości budynków, określone zgodnie obowiązującymi przepisami krajowymi.

49. Wskazuje ona, że pojęcie „wydatki" zakłada, że wartość majątku podatnika ulega zmniejszeniu. Według niej nie ulega ona takiemu zmniejszeniu w przypadku nabycia lub budowy budynku, ponieważ koszty związane z tymi czynnościami są skompensowane wartością budynku. Do zmniejszenia majątku i w związku z tym wydatków w rozumieniu art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy dochodzi zatem tylko

w przypadku utraty wartości towaru. Tymczasem utrata wartości nie jest związana z okresem korekty przewidzianym w art. 20 szóstej dyrektywy, ale z okresem użytkowania.

50. Podobnie skarżąca twierdzi, że koszt nabycia gruntu, na którym jest wybudowany budynek, nie powinien być włączony do podstawy opodatkowania, ponieważ grunt ten nie traci wartości w czasie.

51. Natomiast rząd niemiecki i rząd Zjednoczonego Królestwa utrzymują, że art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy nie stoi na przeszkodzie istnieniu tego rodzaju przepisów jak sporna ustawa niemiecka.

52. Podnoszą one, że przepis ten nie wyjaśnia w szczególności tego, co obejmuje pojęcie „sumy wydatków". Wywodzą one z niego, że państwa członkowskie dysponują swobodnym uznaniem w odniesieniu do wprowadzenia w życie tego pojęcia. Podkreślają, że rozpatrywane ustawodawstwo krajowe jest zgodne z celem, jakiemu służy ten przepis, którym jest zapewnienie równości traktowania pomiędzy podatnikiem, który wykorzystuje dobro przedsiębiorstwa na cele prywatne, a konsumentem końcowym, który nabywa to samo dobro.

53. W świetle tego celu pojęcie „wydatków" powinno być rozumiane jako obejmujące koszty nabycia i budowy budynku, a także, w stosownych przypadkach, cenę nabycia gruntu, jeśli w związku z nią przysługuje mu prawo do odliczenia podatku VAT. Podobnie zgodne z tym celem jest rozdzielenie sumy kosztów budowy odpowiadającej części budynku użytkowanego na cele prywatne na okres korekty odliczeń w zakresie podatku VAT, ponieważ rozwiązanie to pozwoliłoby na uniknięcie wszelkiego ryzyka nieopodatkowania ostatecznego wykorzystania.

54. Komisja Wspólnot Europejskich broni stanowiska pośredniego. W przeciwieństwie do rządu niemieckiego i rządu Zjednoczonego Królestwa twierdzi ona, że rozdział kosztów nabycia lub budowy budynku nie może być dokonywany na podstawie przepisów krajowych dotyczących korekty odliczeń w zakresie podatku VAT. Po pierwsze, według tej instytucji nic nie stoi na przeszkodzie stosowaniu art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy w kontekście art. 6 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy. Po drugie, znaczenie argumentu opartego na ryzyku nieopodatkowania ostatecznego wykorzystania zostało zrelatywizo-

wane przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie Seeling.

55. Jednakże w przeciwieństwie do stanowiska skarżącej Komisja twierdzi, że rozdział kosztów nabycia lub budowy nie powinien także być określany na podstawie przepisów krajowych dotyczących amortyzacji w zakresie podatków dochodowych, ponieważ przepisy te znacznie różnią się od siebie wewnątrz Unii Europejskiej. Ponadto wspomniane przepisy służą realizacji szczególnych celów, niezwiązanych ze wspólnym systemem podatku VAT. Według Komisji rozdział ten powinien być dokonywany na podstawie obiektywnych kryteriów rachunkowych, ogólnie uznawanych i właściwych dla podatku VAT. Utrzymuje ona ponadto, że podstawa opodatkowania powinna, w stosownych przypadkach, obejmować koszty nabycia gruntu.

56. Ze swej strony uważam, tak jak rząd niemiecki i rząd Zjednoczonego Królestwa, że art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy nie stoi na przeszkodzie temu, aby suma kosztów nabycia lub budowy odpowiadająca części budynku wykorzystywanej przez podatnika na cele prywatne była rozdzielona na okres korekty odliczeń w zakresie podatku VAT, określony na podstawie art. 20 szóstej dyrektywy.

57. Przed przedstawieniem powodów, na których opieram moje stanowisko, wydaje mi się użyteczne wyjaśnienie w skrócie powiązania pomiędzy terminami przewidzianymi w art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy a terminami przewidzianymi art. 6 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy.

58. Jak wskazują skarżąca i Komisja, w szóstej dyrektywie nie istnieje żaden powód, który stałby na przeszkodzie stosowaniu okresu korekty przewidzianego w art. 20 ust. 2 tej dyrektywy w ramach art. 6 ust. 2 lit. a) dyrektywy.

59. Artykuł 20 szóstej dyrektywy dotyczy bowiem — w przypadku gdy podatnik wykorzystuje to samo dobro do celów zawodowych i na cele prywatne — sytuacji, w której podjął on decyzję o zaliczeniu tego dobra do aktywów przedsiębiorstwa wyłącznie w części, w jakiej wykorzystuje on to dobro do celów zawodowych. W takim przypadku podatnik ten odliczył podatek naliczony od kosztów nabycia lub wytworzenia tego dobra jedynie w ułamku odpowiadającym części tego budynku wykorzystywanej do celów zawodowych.

60. Wspomniany art. 20 ma na celu umożliwienie skorygowania tego odliczenia w zależności od zmian, które nastąpiły później w zakresie używania towaru przez podatnika w stosunku do jego początkowego oświadczenia, a także w przypadku gdy wspomniane odliczenie było oparte na błędnym oświadczeniu.

61. Artykuł 20 ust. 2 szóstej dyrektywy przewiduje, że korekty tej można dokonać tylko w określonym okresie, który wynosi zasadniczo pięć lat. Stanowi on jednakże, że okres ten może być przedłużony w odniesieniu do nieruchomości. W pierwotnej wersji szóstej dyrektywy wspomniany okres mógł być przedłużony do dziesięciu lat. Od momentu wejścia w życie dyrektywy 95/7 może on być przedłużony do dwudziestu lat.

62. W przypadku gdy podatnik podejmuje decyzję, aby jak w niniejszym przypadku, zaliczyć budynek w całości do aktywów przedsiębiorstwa i korzystać w ten sposób z całego podatku naliczonego od kosztów jego nabycia i budowy, zastosowanie znajduje art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy. Wykorzystywanie na cele prywatne budynku jest uznawane, jak już wskazałem, za odpłatne świadczenie usług. To właśnie na podstawie tego ostatniego przepisu podatnik zwraca podatek VAT od kosztów nabycia lub budowy związanych z częścią budynku, jaką wykorzystuje na cele prywatne.

63. Jeśli ta część budynku zmniejsza się lub zwiększa z biegiem czasu, mechanizm korekty przewidziany w art. 20 szóstej dyrektywy nie ma zastosowania. Zmiana ta zostanie odzwierciedlona, dla danego okresu podatkowego, w części kosztów nabycia lub budowy uwzględnionych w ramach określenia sumy podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy.

64. Jednakże jeśli budynek zaliczony w całości do aktywów przedsiębiorstwa jest sprzedawany, terminy przewidziane w art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy okazują się właściwe. Na mocy bowiem art. 20 ust. 3 wspomnianej dyrektywy, jeśli sprzedaż ta jest dokonywana w okresie korekty odliczeń w zakresie podatku VAT, o którym mowa w ust. 2 tegoż artykułu, uważa się, że budynek został zaliczony na poczet działalności gospodarczej zainteresowanego aż do upływu tego okresu, a odliczenie podatku VAT od kosztów nabycia lub budowy budynku może w związku z tym być przedmiotem korekty a posteriori.

65. Z przepisów tych wynika także, a contrario, że jeśli budynek jest sprzedawany po upływie tego okresu, dokonanie takiej korekty a posteriori już nie jest możliwe. W takim przypadku istnieje zatem ryzyko zaistnienia nieopodatkowania ostatecznego wykorzystania.

66. To właśnie, aby zapobiec takiemu ryzyku, powinna zdaniem rządu niemieckiego i rządu Zjednoczonego Królestwa istnieć możliwość, aby podstawa opodatkowania podatkiem VAT w odniesieniu do wykorzystywania na cele prywatne budynku zaliczonego w całości do aktywów przedsiębiorstwa była obliczana na podstawie czasu trwania okresu korekty odliczeń w zakresie podatku VAT, określonego w prawie krajo-

wym zgodnie z art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy.

67. Uważam, że stanowisko tych rządów może być poparte następującymi argumentami. Po pierwsze, art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy pozostawia państwom członkowskim zakres swobodnego uznania w zakresie jej wprowadzania w życie. Po drugie, określenie spornej podstawy opodatkowania na podstawie czasu trwania okresu korekty odliczeń w zakresie podatku VAT jest zgodne z celem art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy. Po trzecie, takie określenie jest także zgodne z celem harmonizacji podstawy opodatkowania, której realizacji służy wspomniana dyrektywa.

68. W odniesieniu do pierwszej kwestii, art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy przewiduje, przypomnę, że podstawę opodatkowania stanowi „suma wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie usług". Jak podnosi sąd krajowy, pojęcie to nie jest zdefiniowane w szóstej dyrektywie.

69. Ze sformułowania art. 6 ust. 2 można jednak wywieść następujące informacje. Termin „wydatki" jest zdefiniowany jako uczynienie użytku z pieniędzy, w szczególności w celu innym niż lokata [17]. Dosłowne znaczenie wyrażenia „suma wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie usług" jest zatem stosunkowo szerokie i nieprecyzyjne [18]. Można je rozumieć według mnie jako oznaczające wszystkie koszty, których poniesienie było lub jest konieczne w celu umożliwienia wykonania usług. Pojęcie to może być zatem rozumiane jako obejmujące, oprócz wydatków na bieżące utrzymanie, wszystkie koszty nabycia lub spieniężenia dóbr stanowiących przedmiot tegoż świadczenia.

70. Następnie okoliczność, że wykorzystanie przez podatnika dobra należącego do aktywów przedsiębiorstwa na cele prywatne jest zrównane z odpłatnym świadczeniem usług, czyli czynnością, która się rozciąga w czasie, logicznie prowadzi do stwierdzenia, że zwrot podatku VAT od tych kosztów powinien być rozłożony w czasie.

71. Z tego zrównania i celu, do którego realizacji dąży ustawodawca poprzez art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy, można także wywnioskować, że to rozłożenie w czasie powinno mieć zastosowanie do całego okresu użyteczności towaru. Zgodnie

17 — Zobacz *Le Petit Robert. Dictionnaire de la langue française*, wyd. Dictionnaires Le Robert, Paryż, 1996, str. 595.

18 — Zobacz w odniesieniu do wyrażenia „suma wydatków" w innych wersjach językowych szóstej dyrektywy: „Betrag der Ausgaben" w języku niemieckim, „uitgaven" w języku niderlandzkim, „the full cost" w języku angielskim, „udgifter" w języku duńskim i „spese sostenute" w języku włoskim.

bowiem z utrwalonym orzecznictwem celem tego przepisu jest zapewnienie równego traktowania pomiędzy podatnikiem a konsumentem końcowym [19]. Chodzi o uniemożliwienie podatnikowi, który miał możliwość odliczenia podatku VAT od zakupu towaru zaliczonego do aktywów przedsiębiorstwa, uniknięcia zapłaty podatku VAT, w przypadku gdy przekazuje ten towar na cele prywatne i korzysta w ten sposób z nienależnych korzyści względem zwykłego konsumenta, który nabywa ten towar, uiszczając podatek VAT [20].

72. Rozłożenie na cały okres użyteczności towaru stanowi zatem korzyść polegającą na umożliwieniu dostosowania podstawy opodatkowania w zależności od ewentualnych zmian części dobra przekazanej na cele prywatne. Jak przypomina sąd krajowy, podstawa opodatkowania przewidziana w art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy została zinterpretowana przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie Enkler jako obejmująca wydatki wiążące się z samym towarem, „takie jak odpisy na utratę wartości towaru" [21].

19 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Enkler, pkt 35.

20 — Ibidem, pkt 33.

21 — Punkt 36. W tej sprawie Trybunał został zapytany o podstawę opodatkowania, w celu obliczenia podatku VAT, wykorzystywania do celów prywatnych w niektórych okresach roku przyczepy kempingowej zaliczonej w całości do majątku przedsiębiorstwa. Trybunał orzekł, że należy uwzględnić część wydatków, określonych przez niego w pkt 36, odpowiadającą stosunkowi między całkowitym okresem rzeczywistego używania dobra a okresem rzeczywistego używania tego dobra do celów niezwiązanych z przedsiębiorstwem (pkt 37).

73. W niniejszym sporze powstaje pytanie, czy ta wykładnia art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy jest jedyną, która byłaby zgodna z prawem wspólnotowym. Innymi słowy chodzi o dokonanie oceny, czy państwa członkowskie dysponują w ramach wykonania tego przepisu swobodą oceny, w której ramach miałyby prawo do rozłożenia zwrotu podatku VAT związanego z wykorzystaniem dobra na cele prywatne na krótszy okres, obliczony na podstawie okresu korekty odliczeń w zakresie podatku VAT.

74. Uważam, że państwa członkowskie dysponują taką swobodą oceny.

75. Bezsporne jest, że w przeciwieństwie do innych przepisów szóstej dyrektywy [22], art. 11 część A ust. 1 lit. c) nie odsyła do prawa krajowego w celu określenia jego znaczenia i zasięgu. Pojęcie „suma wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie usług" stanowi zatem samodzielnie pojęcie prawa wspólnotowego, którego nie można pozostawić uznaniu każdego państwa członkowskiego [23].

22 — Zobacz w tej kwestii art. 4 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy w odniesieniu do pojęcia „działki budowlanej" oraz art. 13 część A ust. 1 lit. c) tej dyrektywy w odniesieniu do pojęć „zawodów medycznych i paramedycznych".

23 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 1 lutego 1977 r. w sprawie 51/76 Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Rec. str. 113, pkt 10 i 11.

76. Niemniej jednak szósta dyrektywa nie zawiera wszystkich wskazówek, które umożliwiałyby określenie jednolitej treści tego pojęcia w całej Unii. Ani sformułowanie tego pojęcia, ani system, w który się ono wpisuje, nie umożliwiają według mnie ustalenia z całą pewnością, że rozdziału kosztów nabycia lub budowy danego dobra należy dokonywać koniecznie na cały okres użyteczności tego towaru. W każdym razie szósta dyrektywa nie przewiduje, na jakiej podstawie należy dokonać obliczenia odpisów na utratę wartości towaru.

77. Należy zatem zbadać, czy określenie spornej podstawy opodatkowania podatkiem VAT, na podstawie czasu trwania okresu korekty odliczeń, jest zgodne z celami art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy i celami tej dyrektywy.

78. Co do pierwszej kwestii, jak już wskazałem, art. 6 ust. 2 służy zapewnieniu równego traktowania podatnika, który korzystał z dóbr swego przedsiębiorstwa, odliczywszy cały podatek VAT naliczony od kosztów nabycia lub produkcji tego dobra, i konsumenta końcowego, który musiałby ponieść ciężar tego podatku przy nabyciu lub wytworzeniu identycznego dobra.

79. Określenie podstawy opodatkowania podatkiem VAT używania na cele prywatne na podstawie czasu trwania okresu korekty odliczeń w zakresie podatku VAT w celu uniknięcia nieopodatkowania ostatecznego wykorzystania w przypadku sprzedaży po upływie tego okresu jest zgodne z tym celem.

80. Nie sądzę, by ww. wyrok w sprawie Seeling podważał tę analizę.

81. Prawdą jest, że w sprawie, która doprowadziła do wydania tego wyroku, Trybunał stanął wobec argumentu rządu niemieckiego dotyczącego ryzyka powstania nieopodatkowania ostatecznego wykorzystania w przypadku sprzedaży budynku zwolnionej w podatku VAT po upływie okresu korekty odliczeń. Jak wiadomo również, Trybunał stwierdził, że okoliczność, iż ten okres korekty może tylko częściowo skorygować odliczenie naliczonego podatku VAT, była wynikiem przemyślanego wyboru prawodawcy wspólnotowego i że czas trwania tego okresu dla nieruchomości nabywanych jako dobro inwestycyjne został przedłużony do dwudziestu lat w celu uwzględnienia okresu użyteczności gospodarczej takich dóbr [24].

82. Jednakże znaczenie tej odpowiedzi należy moim zdaniem oceniać w kontekście, w jakim została ona udzielona.

24 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Seeling, pkt 54 i 55.

83. W czasie wystąpienia okoliczności faktycznych ww. sprawy Seeling ustawodawstwo niemieckie przewidywało, że podstawę podatkowania podatkiem VAT w odniesieniu do użytkowania na cele prywatne budynku zaliczonego w całości do aktywów przedsiębiorstwa należy obliczać na podstawie utraty wartości dobra. Rząd niemiecki zamierzał podważyć orzecznictwo, zgodnie z którym podatnik, który podejmuje decyzję o zaliczeniu w całości budynku do aktywów swego przedsiębiorstwa i który wykorzystuje następnie część tego budynku na swe cele prywatne, ma prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od wszystkich kosztów nabycia lub budowy tego budynku.

84. W tym zakresie opierał się on na art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy, na mocy którego wynajem nieruchomości jest co do zasady zwolniony z podatku VAT, a zatem nie umożliwia on odliczenia naliczonego podatku VAT. Twierdził on, że w ponieważ art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy zrównuje wykorzystywanie dobra przedsiębiorstwa na cele prywatne ze świadczeniem usług i ponieważ to wykorzystywanie, z punktu widzenia ostatecznego wykorzystania, ma najwięcej cech wspólnych z wynajmem, przypadek zwolnienia przewidziany w art. 13 część B lit. b) tej dyrektywy znajduje zastosowanie przez analogię.

85. Na poparcie tej analizy rząd niemiecki podnosił, że brak odliczenia podatku naliczonego daje korzyść w postaci uniknięcia nieopodatkowania ostatecznego wykorzystania w przypadku zwolnionej z podatku VAT sprzedaży budynku po upływie dziesięcioletniego okresu korekty.

86. W ww. wyroku w sprawie Seeling Trybunał odrzucił argument rządu niemieckiego dotyczący zastosowania art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy. Orzekł on, że wykorzystywanie na cele prywatne podatnika lokalu w budynku, który zaliczył w całości do aktywów przedsiębiorstwa, nie jest objęte zakresem tego przepisu, ponieważ nie stanowi ono rzeczywistego wynajmu w rozumieniu tego przepisu [25].

87. To właśnie w tym kontekście wskazał on, że o ile fakt zezwolenia podatnikowi na zaliczenie budynku w całości do aktywów jego przedsiębiorstwa, a w związku z tym na odliczenie podatku VAT naliczonego od wszystkich kosztów budowy, może skutkować tym, że ostateczne wykorzystanie nie będzie opodatkowane, ponieważ okres korekty przewidziany w art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy może tylko częściowo skorygować odliczenie podatku VAT dokonane w momencie budowy budynku, o tyle jest to wynikiem przemyślanego wyboru prawodawcy wspólnotowego i nie narzuca wykładni rozszerzającej art. 13 część B lit. b) tej dyrektywy.

88. Podobnie jak rząd niemiecki i rząd Zjednoczonego Królestwa, nie sądzę, aby

25 — Ibidem, pkt 49–52.

w ww. wyroku w sprawie Seeling Trybunał zamierzał podważyć znaczenie celu art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy.

89. Rozumiem ten wyrok jako potwierdzenie utrwalonego orzecznictwa, zgodnie z którym podatnik, który podejmuje decyzję o zaliczeniu całości budynku do aktywów swego przedsiębiorstwa i który wykorzystuje następnie część tego budynku na cele prywatne ma, po pierwsze, prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od wszystkich kosztów budowy tego budynku oraz po drugie, odpowiadający temu prawu obowiązek zapłacenia podatku VAT od sumy wydatków poniesionych w związku z tym korzystaniem.

90. Nawet jeśli Trybunał w tym wyroku wskazuje na granice zdatności tego systemu do zapewnienia całkowitej równości pomiędzy podatnikiem a konsumentem końcowym, nie podważa on według mnie zasady, zgodnie z którą do ustawodawcy krajowego należy zapobieganie wszelkimi środkami nieopodatkowaniu ostatecznego wykorzystania.

91. W świetle tych stwierdzeń moim zdaniem niezaprzeczalne jest, że dążenie rządu niemieckiego do zapobiegania nieopodatkowaniu ostatecznego wykorzystania w przypadku zbycia towaru zwolnionego z podatku po upływie okresu korekty odliczeń jest zgodne z celem art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy.

92. Ocenie tej można byłoby zarzucić, że skracając okres zwrotu podatku VAT do czasu trwania okresu korekty odliczeń, rząd niemiecki stwarza także ryzyko powstania nieopodatkowania ostatecznego wykorzystania. Rząd ten wskazał bowiem, że jeśli zainteresowany nadal wykorzystuje budynek na cele prywatne po upływie dziesięcioletniego okresu, koszty nabycia lub budowy nie stanowią już części postawy opodatkowania. Wykorzystywanie na cele prywatne będzie zatem opodatkowane już tylko na podstawie wydatków na bieżące utrzymanie generowanych przez budynek.

93. Takie wykluczenie kosztów nabycia lub budowy z podstawy opodatkowania wydaje się być uzasadnione, skoro odliczenie naliczonego podatku zostanie w całości zwrócone. Jednakże zwrot ten będzie obliczany od części budynku wykorzystywanej na cele prywatne w okresie dziesięciu lat. Jeśli pod koniec tego okresu podatnik wykorzystuje na cele prywatne większą część budynku, należy sądzić, że używanie tej dodatkowej części na cele prywatne nie będzie opodatkowane. Na tym etapie pytanie pozostaje otwarte.

94. Nie uważam jednak, aby ten ewentualny niedostatek systemu mógł podważyć zgod-

ność spornego ustawodawstwa niemieckiego z celem art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy.

95. Określenie podstawy opodatkowania podatkiem VAT na podstawie okresu korekty odliczeń przynosi bowiem moim zdaniem inną korzyść na rzecz większej równości pomiędzy podatnikiem a konsumentem końcowym. Korzyść ta wynika z podwyższenia kwoty podatku VAT uiszczanego corocznie przez podatnika z tytułu wykorzystywania na cele prywatne. Podwyżka ta przyczynia się do zredukowania nierówności odpowiednich sytuacji spowodowanej korzyścią w zakresie płynności, jaka wynika dla podatnika z rozłożenia należności w czasie, w porównaniu do konsumenta końcowego, który musi ponieść cały ciężar podatku VAT już z chwilą nabycia lub wytworzenia dobra.

96. Uważam wreszcie, że określenie podstawy opodatkowania podatkiem VAT na podstawie czasu trwania okresu korekty odliczeń mieści się w granicach akceptowalnych w świetle celu szóstej dyrektywy.

97. Dyrektywa ta, jak wskazuje jej tytuł, służy ujednoliceniu podstawy wymiaru podatku VAT zgodnie z przepisami wspólnotowymi [26]. Znaczenie tego celu jest jednak wyrażone w powściągliwy sposób w motywie dziewiątym szóstej dyrektywy, zgodnie z którym jej celem jest uzyskanie rezultatów „porównywalnych" we wszystkich państwach członkowskich. W świetle swobody oceny przyznanej państwom członkowskim w art. 20 szóstej dyrektywy stoję na stanowisku, że sporne ustawodawstwo krajowe spełnia ten warunek.

98. Odwołanie się do art. 20 wydaje mi się stosowne w ramach tej oceny z następujących względów. Tak jak wspomniany art. 20, art. 6 ust. 2 i art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy mają zastosowanie do sytuacji, w której towar, w związku z którym przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od kosztów jego nabycia lub wytworzenia, jest następnie przeznaczany na cele, które nie rodzą prawa to takiego odliczenia. Chodzi o przepisy uzupełniające szóstej dyrektywy, które dotyczą sytuacji, w których towar jest wykorzystywany do użytku mieszanego, czyli jednocześnie do celów zawodowych i do prywatnych.

99. Ponadto mechanizmy przewidziane przez te poszczególne przepisy wywołują porównywalne skutki prawne [27]. W obydwóch przypadkach chodzi o zwrot podatku

26 — Wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98 Breitsohl, Rec. str. I-4321, pkt 48.

27 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Uudenkaupungin kaupunki, pkt 30.

VAT, który podatnik odliczył i którego ciężar musi on ostatecznie ponieść.

100. Należy stwierdzić, że państwom członkowskim przyznano na mocy art. 20 szóstej dyrektywy relatywnie szeroki zakres swobody oceny w celu określenia czasu trwania okresu korekty odliczeń w odniesieniu do nieruchomości, ponieważ mogą one przewidzieć okres mieszczący się w przedziale od pięciu do dwudziestu lat.

101. W świetle powiązań, jakie istnieją pomiędzy mechanizmem z art. 20 szóstej dyrektywy a mechanizmem z art. 6 ust. 2 tejże dyrektywy, określenie podstawy opodatkowania w odniesieniu do wykorzystywania na cele prywatne budynku zaliczonego w całości do aktywów przedsiębiorstwa w zależności od czasu trwania okresu korekty odliczeń nie wydaje mi się być sprzeczne z celem harmonizacji podstawy opodatkowania, którego realizacji służy szósta dyrektywa.

102. Z pewnością rozwiązanie zalecane przez Komisję, które polegałoby na wezwaniu państw członkowskich do określenia zasad amortyzacji w całym okresie użyteczności budynków na podstawie obiektywnych i ogólnie uznanych kryteriów, może doprowadzić do ujednolicenia podstawy opodatkowania.

103. Jednakże nawet jeśli takie rozwiązanie może wydawać się pożądane, nie wydaje mi się ono uzasadniać, przy obecnej treści szóstej dyrektywy, podważenia oceny, zgodnie z którą sporne ustawodawstwo niemieckie nie wykracza poza zakres swobodnej oceny pozostawiony państwom członkowskim w ramach określenia podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 11 część A ust. 1 lit. c) tej dyrektywy.

104. Ponadto możliwość spowodowania przez rozwiązanie zaproponowanego przez Komisję większej harmonizacji została poważnie zakwestionowana na rozprawie przez rząd Zjednoczonego Królestwa, który podniósł, że nie istnieją wspólne zasady w zakresie amortyzacji. Prawdą jest, że w przypadku gdy badamy międzynarodowe normy księgowe, przyjęte przez Parlament Europejski i Radę w 2002 r.[28], w celu poprawy porównywalności stanu finansowego spółek publicznych, trzeba stwierdzić, że można się posługiwać różnymi sposobami amortyzacji w celu systematycznego rozdziału podlegającej amortyzacji wartości aktywów w okresie ich wykorzystywania[29].

28 — Rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości (Dz.U. L 243, str. 1).

29 — Zobacz na przykład art. 47 i 62 międzynarodowego standardu rachunkowego MSR 16: Rzeczowe aktywa trwałe, znajdującego się w załączniku do rozporządzenia Komisji (WE) nr 1725/2003 z dnia 29 września 2003 r. przyjmującego określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 (Dz.U. L 261, str. 1).

105. Po przeprowadzeniu tej analizy należy jeszcze zająć stanowisko w sprawie włączenia do podstawy opodatkowania kosztów nabycia gruntu, na którym zbudowany jest budynek, w przypadku gdy koszty te podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT i gdy podatnik odliczył ten podatek.

106. Podobnie jak rząd niemiecki i rząd Zjednoczonego Królestwa, a także Komisja, uważam, że w takim przypadku koszty te powinny być włączone do podstawy opodatkowania podatkiem VAT w odniesieniu od wykorzystywania na cele prywatne.

107. Z jednej strony nie odnajduję w sformułowaniu art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy argumentu, który przesądzałby o ich wykluczeniu. Pojęcie „sumy wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie usług" obejmuje, z dosłownego punktu widzenia, wszystkie koszty poniesione w celu zapewnienia tego świadczenia. Koszty nabycia gruntu, na którym dany budynek został zbudowany, mieszczą się a priori wśród tych wydatków.

108. Z drugiej strony wykluczenie ich z podstawy opodatkowania z pewnością byłoby sprzeczne z celem art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy, który służy, jak już wskazałem, zapewnieniu równego traktowania między podatnikiem a konsumentem końcowym. Z uwagi na to, że ten ostatni ponosiłby ciężar podatku VAT naliczonego od tych kosztów podczas nabycia gruntu, na którym budynek ma być wybudowany, uwolnienie od niego podatnika byłoby sprzeczne z tym celem.

109. W ramach niniejszego postępowania nie zostało wyraźnie ustalone, czy nabycie przez skarżącą gruntu, na którym został zbudowany budynek, podlegało opodatkowaniu podatkiem VAT i czy odliczyła ona ten podatek. Odpowiedź na to pytanie zależy od oceny okoliczności faktycznych, której przeprowadzenie należy do kompetencji sądu krajowego.

110. Biorąc pod uwagę wszystkie powyższe rozważania, proponuję odpowiedzieć na pytanie prejudycjalne, że art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż nie stoi on na przeszkodzie istnieniu ustawodawstwa krajowego, na mocy którego podstawa opodatkowania podatkiem VAT, w przypadku wykorzystywania na cele prywatne części budynku zaliczonego w całości przez podatnika do aktywów jego przedsiębiorstwa, jest określana corocznie jako część kosztów nabycia lub budowy ustalana na podstawie czasu trwania okresu korekty odliczeń w zakresie podatku VAT przewidzianego w art. 20 szóstej dyrektywy. Podstawa opodatkowania powinna w stosownych przypadkach obejmować koszt nabycia gruntu, na którym wybudowany jest budynek.

V — Wnioski

111. W świetle powyższych rozważań proponuję odpowiedzieć w następujący sposób na pytanie prejudycjalne postawione przez Finanzgericht München:

„Artykuł 11 część A ust. 1 lit. c) 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, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy interpretować w ten sposób, iż nie stoi on na przeszkodzie istnieniu ustawodawstwa krajowego, na mocy którego podstawa opodatkowania podatkiem VAT, w przypadku wykorzystywania na cele prywatne części budynku zaliczonego w całości przez podatnika do aktywów jego przedsiębiorstwa, jest określana corocznie jako część kosztów nabycia lub budowy ustalana na podstawie czasu trwania okresu korekty odliczeń w zakresie podatku VAT przewidzianego w art. 20 szóstej dyrektywy 77/388 z późn. zmianami. Podstawa opodatkowania powinna obejmować koszt nabycia gruntu, na którym wybudowany jest budynek, w przypadku gdy nabycie to podlegało opodatkowaniu podatkiem VAT i gdy podatnik dokonał odliczenia tego podatku.